

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.

Přestože právní úprava daňového procesu představovaná v současnosti zákonem o správě daní a poplatků není v příkladném výčtu obecných procesních předpisů uvedena, stejně jako například zákon o svobodném přístupu k informacím, nebo soudní řád správní, je nepochybné, že stejné důvody pro výjimku lze uplatňovat i na tyto nezminěné předpisy. To, že procesní pravidla musí vycházet z právní úpravy, je zřejmé. Nicméně základní principy obecných zásad pro hodnocení dopadů regulace je vhodné respektovat v rámci následujícího textu důvodové zprávy. Z tohoto důvodu, a přestože byla uplatněna příslušná výjimka, je do obecné části důvodové zprávy zahrnuto vymezení cíle, zvážení variant a zhodnocení přínosů a nákladů navrhované právní úpravy do té míry, do jaké je to z povahy věci možné.

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 specifických 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, pomíneme-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 58x 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, nejčetnější a nejrozsáhlejší kategorií přijatých novel jsou 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 poslanceckými 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

Právní úprava daňového procesu musí usilovat o efektivní výběr daní a zároveň o ochranu práv daňových subjektů. Zvyšování efektivity výběru daní se odvíjí od zvyšování podílu skutečně vybraných daní (snížování objemu nedobytných daňových nedoplatků) a od snižování administrativní náročnosti, která se projevuje nejen snížením výdajů ze státního rozpočtu, ale také snížením zátěže pro daňové subjekty.

Existuje široký konsensus o tom, že stávající právní úprava tyto hlavní cíle v žádoucí míře nenaplnuje. V mezinárodním srovnání patří ČR mezi země spíše s vyššími náklady na výběr daní. Atraktivita podnikatelského prostředí není dána jen vyšší daňové zátěží, ale rovněž nároky na administrativu. Existuje i prostor pro rozvoj služeb, které jsou poskytovány v oblasti správy daní, s ohledem na nové technické možnosti.

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.

Je přirozené, že text každého zákona bývá následně dotvářen soudním rozhodováním, neboť musí reagovat na pestrost životních situací, kterou nelze nikdy při jeho přijetí dostatečně předvídat. Jedná se o projev kvalitativního rozdílu rolí moci soudní a moci zákonodárné. Nicméně je možné konstatovat, že pro oblast správy daní platí, že soudní rozhodování nepřineslo jen konkretizaci obecných pravidel stanovených zákonem, ale i změny výkladu mnohých ustanovení a nebo dokonce uplatňování nových principů a to v takové míře, že jednotlivá ustanovení zákona není prakticky možné bez znalosti rozhodovací praxe soudů vykládat a aplikovat. Taková situace představuje ohrožení postavení daňového subjektu, který musí snášet zvýšené riziko a potenciální dodatečné náklady plynoucí z nejistého (měnícího se a obtížně zjištělného) výkladu zákona.

Je přinejmenším sporné, zda tuto situaci může samotná rozhodovací praxe správních soudů změnit k lepšímu, a to z několika důvodů. Z povahy věci neumožňuje systematický přístup, neboť řeší jen ty problémy, které jsou jí předloženy, nemá možnost si zvolit svou agendu. Navíc samotná soudní praxe není při řešení některých, a to nikoliv nepodstatných, otázek jednotná. Nadále také dochází k dílčím novelám (bohužel ne vždy koncepčního charakteru), které znamenají zásahy do potenciálně ustáleného výkladu a znemožňují tak jeho další stabilizaci.

Je potřeba také zmínit, že přetváření zákona prostřednictvím soudní rozhodovací praxe trpí jednou podstatnou nevýhodou oproti změně zákona klasickou legislativní cestou. Nemohou být využita přechodná ustanovení, která by předcházela případným tvrdostem. Ustanovení zákona jsou tak přetvářena de facto se zpětnou účinností, kdy zákonodárce nemá šanci na nově vzniklou situaci adekvátně reagovat. Navíc oblast správy daní je specifická v tom, že zpravidla každá taková změna je provázena nepříznivým dopadem na veřejné rozpočty.

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 správci 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 délek 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 ustanoveních 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 peněžité 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 zůstane 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. exekucí srážkou ze mzdy, provést vymození nedoplatku návrhem na výkon rozhodnutí podaným soudem.

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 § 10, 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 činnosti), 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. Nedošlo 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 tehdejším správním řádu. 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 výlučném 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 předpis, 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 soustřeďují 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 sblížení 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, způsobilostí, 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 zmenšen 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

Důvod předložení

Předložení návrhu nové právní úpravy primárně reaguje na nedostatky právní úpravy stávající, o nichž bylo pojednáno výše. Cílem nové právní úpravy je pak 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.

Obecně platí, že výsledná právní úprava by měla představovat srozumitelný text založený na jednotné terminologii a systémových vazbách, což lze považovat za obecné požadavky na legislativní dílo. Požadovanou vlastností nové právní úpravy je její stabilita v čase a odolnost vůči změnám souvisejících předpisů. Další požadovanou vlastností úpravy je její univerzalita tj. aby byla aplikovatelná na všechny případy stejné povahy bez formálních bariér s cílem překonat nežádoucí resortismus. K tomu je potřeba, aby text byl dostatečně obecný (nikoliv kasuistický) a umožňoval zapojit do své systematiky i potřebná zvláštní řešení a použití specifických pojmů. Právě úprava založená na kombinaci obecných principů (ať už výslovně vyjádřených nebo nikoliv) a konkrétních pravidel má potenciál i pro řešení situací, které dopředu nebyly předvídané.

Tyto obecné požadavky musí splnit i nová právní úprava daňového procesu. Specificky musí zajistit stabilní právní prostředí i v situaci, kdy bude docházet k výrazným změnám daňových hmotně-právních i organizačních předpisů, a to v širším "nadresortním" pojetí. Úprava musí obstát i v procesu stále užšího zapojování ekonomiky i veřejné správy do nadnárodních struktur, ke kterému dochází v oblasti daní. Měla by též znamenat impuls ke zkvalitňování služeb při správě daní, a to zejména s ohledem na další využití informačních systémů a technologií, elektronizaci veřejné správy a roli daňových profesionálů. Žádoucím je tedy trend snižování administrativních nákladů spojených s výběrem daně a zvyšování komfortu pro osoby, které se ho účastní.

Zvažované varianty řešení

V souvislosti s přípravou nové koncepce právní úpravy daňového procesu bylo zvažováno, zda by bylo možné uvedených cílů dosáhnout i jinými způsoby. K naplnění vytyčených cílů je možné zvolit různé cesty, přičemž dvě kvalitativně odlišné možnosti představují:

- a. rozsáhlá novela stávajícího zákona
- b. a přijetí úplně nového zákona

Novela a nový zákon byly jako dvě základní možnosti diskutovány také v rámci Expertní skupiny ke změně procesní úpravy daňových zákonů, ustavené ministrem financí. V této skupině se sešli zástupci podnikatelské veřejnosti, zástupci daňové správy, zástupci daňových poradců, zástupci správního soudnictví a zástupci legislativy. Byly zvažovány argumenty pro i proti každé z obou uvedených možností. Pro hodnocení těchto možností je možné formulovat kritéria s ohledem na naplnění výše vymezených cílů. Za podstatné pro srovnání lze považovat zejména následující aspekty:

- 1) Která z možností je vhodnější pro překonání nedostatků v systematice a terminologii?

Kvalitativní rozdíl obou koncepcí spočívá především v možnosti měnit systematiku a terminologii. Neboť při vymezení pojmu nebývají ani tak podstatné definice, které je samozřejmě možné měnit, ale systematické zařazení pojmu a kontext jeho užití, ze kterého lze dovodit jeho další charakteristické znaky. Uvedené, stejně jako konzistentní uplatňování principů ve srovnatelných případech není možné v případě novely zaručit v takové míře, jako v případě přijetí nového zákona. Obdobně lze nahlížet i na zavádění nových institutů. Na rušení překonaných institutů by forma neměla mít podstatný vliv.

2) Která z možností je sto přinést výsledek příznivější z hlediska adresáta, resp. uživatele?

Nový zákon umožní naplnit moderní trend psaní krátkých paragrafů a odstavců, což by u novely nebylo dost dobře možné, a pomocí nového nastavení systematiky zákona může přispět k lepšímu uspořádání jednotlivých ustanovení, provázanosti jejich vazeb a s tím související přehlednosti a čtenářskou přívětivostí. Novela je oproti tomu nucena pracovat se stávající systematikou, jejíž členění nepatří mezi přednosti platné právní úpravy.

Veřejnost by se musela seznámit s novinkami danými, ať už novelou, nebo novým zákonem. Nicméně nový zákon by přinesl vyšší nároky pro seznámení se s ním a orientaci v něm. Na druhé straně novele by nemusela být věnována taková pozornost. Hrozilo by také, že převládne mnohde dosavadní přístup k uplatňování zákona, přestože k tomu nebude důvod.

Při novele zákona nebo při přijetí nového zákona by se zřejmě lišila technika výkladu. Nový zákon by zřejmě poskytoval větší prostor pro diskontinuitu ve výkladu a stabilizaci výkladu nového. V obou situacích by v rozsahu diskontinuity právní úpravy mohla vzniknout dočasná nejistota ohledně výkladu, která by byla postupně odstraňována za předpokladu, že by nedocházelo k dalším změnám zákona.

3) Která z možností je náročnější na legislativní techniku a představuje tak vyšší riziko nechtěných důsledků?

Již v minulosti byly přijímány rozsáhlé novely a po zkušenostech převládl názor, že rozsáhlé novely (s velkým počtem novelizačních bodů) nelze doporučit. Zajištění konzistentnosti změn se jeví jako obtížnější než v případě nového zákona. Lze se rovněž důvodně obávat, že v případě novely by se více řešily jednotlivosti než koncepční otázky, které právě umožňuje lépe uchopit návrh nového zákona.

4) Která z možností je vhodnější pro stabilizaci právní úpravy a má potenciál k lepšímu absorbování koncepčních změn v souvisejících zákonech bez nutnosti další novelizace?

Je možné vymezit několik oblastí potenciálních změn, které by se dotkly i právní úpravy daňového procesu. Jedná se zejména o přijetí nových hmotně-právních daňových zákonů, nebo změny v organizaci daňové a celní správy, případně podřazení procesních úprav uplatňovaných v jiných resortech pod obecný daňový proces. Lze se domnívat, že text nového zákona je možné lépe připravit na budoucí změny souvisejících právních předpisů, než by tomu bylo u novely. Rovněž lze říci, že nový a konzistentní zákon by měl být odolnější proti následným změnám.

Z provedeného srovnání hodnocení dílčích kritérií se jeví pro změnu právní úpravy daňového procesu jako vhodnější forma přijetí nového zákona. K tomuto závěru došla i výše zmíněná Expertní skupina ke změně procesní úpravy daňových zákonů.

Jednotlivé cíle nové právní úpravy

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),

* nová úprava doručování koncipovaná tak, aby postavení adresáta bylo totožné s obdobnými modely v jiných procesních řádech 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, tak, aby byly odstraněny pochybnosti, které důvodně vznikaly při aplikaci správními úřady těch oprávnění, která stanovil občanský soudní řád pro soudy a soudce,

* zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke zkvalitnění kontaktů mezi správci daně a veřejností a usnadní orientaci daňového subjektu ve spisovém materiálu.

Vyhodnocení nákladů a přínosů

Byly vymezeny hlavní cíle, o jejichž naplnění se usiluje. Naplnění těchto cílů lze považovat za hlavní přínos, který je spojen s přijetím návrhu. Následně byla provedena analýza jednotlivých možností postupu k naplnění zmíněných cílů. Zvažovány byly důsledky případné nulové varianty, tedy ponechání současné právní úpravy beze změny. Zároveň byly srovnávány možnosti změny právní úpravy podle zvolených podstatných kritérií, kdy se výhodnější ukázala možnost přijetí nové zákona.

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 mezi 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 pocitována 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

vynakládáných ze státního rozpočtu jako satisfakce za škody způsobené nesprávným úředním postupem či nezákonným rozhodováním. Výši těchto úspor nelze předem stanovit.

V souvislosti s každou změnou právní úpravy je nutné provést adaptaci informačních systémů. Dodatečné náklady přinese i přijetí daňového řádu, přičemž tyto náklady nad rámec běžných výdajů se předpokládají ve výši 225 milionů Kč. 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

§ 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. Tímto cílem (zejména pak cílem daňového řízení) je správné zjištění a stanovení daně (v rovině nalézací), ale také zajištění její úhrady (v rovině platební). V tomto ohledu cíl správy daní navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti, třebaže toto není explicitně stanoveno v zákoně. Jde tedy o zajištění účasti jednotlivce (daňového subjektu) na nákladech nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb. 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.

Správa daní je postavena na principu, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. Daňový subjekt tak spolupracuje při stanovení daňové povinnosti se správcem daně zejména tím, že správně tvrdí výši daně, kterou je zároveň povinen uhradit. Správce daně pak podrobí toto tvrzení revizí, jejímž výsledkem je akceptace tvrzené částky a deklaratorní stanovení daně, nebo změna spočívající ve změně tvrzené částky tak, aby výsledná daň odpovídala daňové povinnosti dané zákonem.

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". Účelem zavedení těchto legislativních zkratk je zvýšení přehlednosti textu a jeho zkrácení.

§ 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 nebo poplatek, jakož i další peněžité 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 peněžité 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 běžné právní předpisy z oboru rozpočtového práva, tj. pojem vratka.

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 vratkou 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, ve znění pozdějších předpisů, či vrácení daně podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů).

Pojem daň v dalším textu zákona zahrnuje rovněž příslušenství daně, pokud pro jeho správu není výslovně stanoven odchylný režim a nebo konkrétní ustanovení není svojí podstatou pro správu příslušenství obsolentní. Postup při správě příslušenství daně tedy sleduje stejný osud samotné daně s výjimkou pořádkové pokuty a nákladů řízení. Pokud daňový 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.

§ 3

Toto ustanovení stanoví, že daňová povinnost vzniká, nastanou-li skutečnosti, které jsou předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Je tak reflektována reálná podoba hmotně-právní úpravy, kdy ne všechny daňové zákony vymezují předmět daně jako určitou skutečnost (příjem, převod, spotřeba atd.). V případě daně z nemovitostí je tak předmětem daně nemovitost, která z povahy věci nemůže být skutečností zakládající daňovou povinnost (tím je existence vlastnictví k této nemovitosti).

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 počítat 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.

§ 4

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.

1.2. Základní zásady správy daní

V průběhu správy daní se uplatňují zásady, které platí pro celou správu daní (§ 5 až § 9), 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.

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 nevěřejnosti, ochrana mlčenlivosti atd.), nikoliv pro právo správní.

§ 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. Práva a povinnosti nejsou daňovým subjektům ukládána jen zákony, ale mohou jim též vyplývat z mezinárodní smlouvy, která se stala součástí právního řádu ČR, a která obsahuje přímo použitelné normy. Vedle mezinárodních smluv se přímo použitelnými stávají mnohé akty Evropských společenství resp. Evropské unie. Jedná se zejména o nařízení, ale samozřejmě také některá ustanovení primárního práva a rozhodnutí mohou obsahovat ustanovení, které přímo dopadají na daňové subjekty. Takovým případem i je i Celní kodex EU. V obecné rovině pak tyto prameny práva zastřešuje pojem právní předpis.

Ustanovení odstavce 2 jednak konkretizuje pro správce daně ústavní zásadu enumerativnosti státních pretenzí, 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, vůči nimž směřují pravomoci správce daně. S tím souvisí i zásada přiměřenosti (proporcionality) 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.

§ 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 zejména o procesních o 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. Nesplnění této zásady je předvídáno například v možnosti podání stížnosti proti chování jednotlivých úředních osob (§ 261).

§ 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 § 38.

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 hospodárný. 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.

§ 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 nejlépe 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 důkazů by mělo probíhat podle volného uvážení správce daně.

Odstavec 2 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.

Odstavec 3 zakotvuje zásadu materiální pravdy v daňovém procesu tím, že relevantní pro správu daně je výlučně skutečný obsah právního úkonu a že neumožňuje akceptaci prokazatelně zastřehného skutečného stavu stavem formálně právním (tzv. disimulaci), pokud je tato okolnost rozhodná pro správu daní. Důkazní břemeno k uplatnění této zásady nese správce daně. Rozsah této zásady vedle formálního zastřehení konkrétního právního úkonu dopadá i na případy, kdy je nutné zkoumat skutečný obsah dané skutečnosti rozhodné pro správu daní. Předpokládá se, že ekonomicky odůvodněné chování, ze kterého vyplývají jednotlivé skutečnosti a právní úkony, je definováno v jednotlivých hmotných právních zákonech jako předmět daně.

§ 9

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.

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

§ 10

Správce daně je podle odstavce 1 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 2, 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. Rozsah tohoto pojmu je tak stejný jako ve správním řádu, neboť přisuzovat tomuto pojmu jiný význam by bylo v rozporu s principem jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu.

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 3 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.

§ 11

Pravomoc správce daně

Návrh vychází ze skutečnosti, že orgán veřejné moci není nadán subjektivními právy a povinnostmi, protože 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.

V odstavci 2 je správci daně umožněno, aby v nezbytném rozsahu daném účelem (cílem) správy daní vedl registry či evidence daňových subjektů a jejich povinností. Ačkoli to návrh explicitně nepředvídá, předpokládá se především elektronická podoba těchto registrů.

§ 12

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 přímo zákonem nebo na základě zmocnění daného zákonem a která se bezprostředně podílí na výkonu pravomocí 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.

Podle odstavce 4 by mělo být ze spisového materiálu vždy zjistitelné, která úřední osoba se na daném úkonu podílela tak, aby bylo možné v rámci kontroly i pro případné vyvození odpovědnosti tuto osobu identifikovat. Osobě zúčastněné na správě daní je pak umožněno, aby vždy, když přijde do styku s úřední osobou, požádala tuto úřední osobu o její identifikaci. Určení konkrétní úřední osoby je nutné například pro uplatnění stížnosti proti chování jednotlivých úředních osob (§ 261).

Místní příslušnost (§ 13 až § 15)

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 místem pobytu 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.

§ 13

Odstavec 1 stanoví základní kritérium pro určení místní příslušnosti, kterým je u fyzické osoby místo pobytu a u právnické osoby její sídlo. Pod pojem místo pobytu fyzické osoby je zahrnuto jednak místo trvalého pobytu občana ČR, jednak místo hlášeného místa pobytu cizince, a pokud takto místo pobytu nelze určit, pak je to místo, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. Pojem místo pobytu 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 (§ 127). 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 tato změna neodpovídá stavu zde zapsanému, 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 § 18, popřípadě použitím institutu zvolené adresy pro doručování ve smyslu § 45 odst. 2.

Místně příslušným správcem daně pro správu daně z nemovitostí je podle odstavce 2 správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitost nachází.

Ustanovení odstavce 3 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.

§ 14

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 nejbližší nadřízený, v nejvyšším stupni pak rozhodne ministerstvo nebo jiný ústřední správní orgán.

§ 15

Správci daně je zde umožněno získat ucelený pohled na daňové subjekty, jejichž daňovou povinností spravuje. K tomuto účelu může provést potřebný úkon i mimo obvod své územní působnosti. Těto 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.

§ 16

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 § 131 odst. 3 a 4. 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.

§ 17

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. Jako problematické se může jevit, jaký časový prostor má dožádaný správce daně k dispozici pro vyřízení dožádání. Dožádaný správce daně nemá povinnost upřednostnit vyřízení dožádání před svou agendou. Nicméně pokud dožádání podle své povahy vyžaduje reakci v určité době, dožádaný orgán by měl toto respektovat. O případných sporech vzniklých při dožádání rozhoduje instančně vyšší správce daně.

§ 18

Delegace

Odstavec 1 připouští možnost delegace místní příslušnosti na základě zákona, tj. rozhodnutím správce daně. 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 základních 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.

§ 19

Atrakce

Návrh v obecné rovině upravuje možnost atrakce, která umožňuje nadřízenému správci daně převzít (vztáhnout si na sebe - atrahovat) vyřízení věci a rozhodnout v postavení správce daně nižšího stupně. Zásada dvojinstančnosti řízení tak zůstává zachována, přičemž v rámci případného odvolacího řízení musí zůstat zachován devolutivní účinek odvolání spočívající v tom, že rozhodne orgán nadřízený tomu, kdo rozhodoval v prvním stupni.

Odstavec 1 obsahuje taxativní výčet důvodů, pro které může k atrakci dojít. Obdobně jako u delegace je nutné sledovat kritérium účelnosti z hlediska naplnění zásad správy daní. Nadřízenému správci daně (nemusí se nutně jednat o nejbližší nadřízeného) je tak umožněno věc převzít z důvodu potřeby mimořádných odborných znalostí, dále pak v případě nečinnosti podřízeného správce daně,

což předvídá ustanovení § 38 odst. 3. Posledním z důvodů, pro které je možné docílit převzetí věci a s tím související změnu příslušnosti, je možný dopad do dalších řízení, zejména v případě, kdy má dojít k posouzení zásadní otázky, která dosud nebyla řešena a jejíž zodpovězení bude mít z hlediska principu jednotného přístupu dopad i pro obdobné situace v jiných řízeních.

Vzhledem k tomu, že rozhodnutí, kterým nadřízený správce daně danou věc převezme, znamená zásah do práv a povinností dotčeného daňového subjektu (změna instance na vyšší může znamenat omezení mimořádných či dozorčích prostředků), je odvolání proti tomuto rozhodnutí přiznán v odstavci 2 odkladný účinek. Odvolání pak není možné v případě atrakce z důvodu nečinnosti, neboť se jedná o změnu iniciovanou příslušným podnětem osoby zúčastněné na správě daní ve smyslu § 38.

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 (§ 20 a § 21)

§ 20

Návrh vychází z předpokladu, že vymezení daňového subjektu musí být upraveno v jednotlivých hmotně-právních 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 daní. Rovněž právní nástupce, který vstupuje do práv svého předchůdce se tak stává daňovým subjektem. V případě osob, kterým bylo uloženo peněžité plnění podle správního řádu, které je ve smyslu ustanovení § 2 považováno v dalším textu navrhovaného zákona za daň (tzv. dělená správa), má osoba povinná k tomuto peněžitému plnění rovněž postavení daňového subjektu, resp. poplatníka, a to i bez výslovného označení zákonem (viz k § 161).

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.

§ 21

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. Klíčový je v tomto ohledu projev vůle daňového subjektu (plátce daně), kterým je plátcova pokladna zřízena, 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 vykonává při správě daní práva a povinnosti, které má 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 efektivnosti 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.

§ 22

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, přičemž nutnost odlišit tyto osoby, které jsou v rámci správy daní přímo či nepřímo dotčeny na svých právech, je dána jejich odlišným postavením od daňového subjektu. Do této skupiny lze zahrnout svědka, odborného konzultanta, znalce, tlumočníka, jakož i další osoby mající povinnost součinnosti při správě daní.

§ 23

Prokázání totožnosti

Osoby zúčastněné na správě daní musí podle odstavce 1 prokázat svoji totožnost 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.

Odstavec 2 stanoví, že zjištění totožnosti osoby zúčastněné na správě daní si může správce daně vynutit prostřednictvím příslušného bezpečnostního sboru, kterým je třeba rozumět především Policií ČR nebo Celní správu ČR.

§ 24

Procesní způsobilost

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, tj. způsobilost k právním úkonům (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 řádech. 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 právnická osoba (tj. osoba oprávněná jejím jménem jednat 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. Toto pověření může vyplývat i z vnitřních předpisů podniku nebo může být uděleno samostatně. 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 (§ 27 a násl.).

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 (§ 26).

Obdobná situace jako u právnických osob 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. Pro tyto případy odstavec 5 umožňuje využít ustanovení předchozích odstavců týkajících se jednání jménem právnických osob.

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 jednájí i jiné složky, kterým to daňový zákon umožňuje (např. stálá provozovna, s jistými výjimkami i plátcova pokladna).

§ 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 používáno tradiční označení - zmocněnec. Za specifický typ zastoupení je v tomto ohledu nutné považovat i prokuru. Je tedy umožněno podnikající fyzické nebo právnické osobě zapsané do obchodního rejstříku, aby v rozsahu udělené prokury jednal v jejím zastoupení prokurista, a to v rozsahu udělené prokury. Prokurista je osoba, která byla udělena prokura podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku, přičemž toto její postavení se zapisuje do obchodního rejstříku, čímž se stává relevantní pro další právní vztahy. 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 vyplývajícími (např. možnost prokuristy zvolit si dalšího zmocněnce či možnost zastupovat u jednoho správce daně více osob), jde tedy o zastoupení sui generis. 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.

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.

§ 26

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 (tedy zákonného zástupce) 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.

Odstavec 3 stanoví základní podmínku, která musí být při ustanovení zástupce respektována a která představuje ochranu práv zastoupeného. U ustanoveného zástupce tak musí být zajištěna garance, že jde o osobu, jejíž zájmy nejsou v rozporu se zájmy zastoupeného.

V odstavci 4 je upraven zánik zastoupení v případě, že zástupce 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 5 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. Po dobu odvolacího řízení je

proto nutné k dotyčnému přistupovat tak, jako by nebyl zástupcem.

Zmocněnec (§ 27 a § 28)

§ 27

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 (§ 41). Z povahy věci pak vyplývá, že podmínka akceptace ze strany zmocněnce není nutná při odvolání plné moci.

Odstavec 3 stanoví, že plná moc (bez ohledu na to, zda je určena pro jednání s konkrétním správcem daně nebo zda byla udělena bez tohoto určení) je účinná i po změně místní příslušnosti vůči novému správci daně, jakož i vůči správci daně, který provádí dožadované úkony. Stejně tak je účinná vůči správcům daně, kteří vedou daně řízení, tj. především pro jednání před odvolacím orgánem. Pokud by se zmocnitel chtěl od tohoto obecného pravidla odchýlit a připustit zmocněnce pouze k jednání před správcem daně prvního stupně, bylo by zapotřebí toto explicitně vyjádřit v udělené plné moci.

§ 28

Odstavec 1 vychází z toho, že zmocněnec je při svém jednání za daňový subjekt vázán rozsahem vymezeným v plné moci. Na zmocniteli proto je, aby tento rozsah vyznačil dostatečně konkrétně, aby nemohlo dojít k nejasnostem. Zmocnění proto může být uděleno ke konkrétnímu úkonu, více úkonům, pro určité řízení (ať už dílčí - jako je např. odvolací řízení, nebo celý komplex, který představuje pojem daňové řízení), pro určitý postup (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností atd.), nebo pro více řízení předem určených či neurčených. Lze učinit i zmocnění generální (neomezené), které zmocněnci umožní činit za daňový subjekt všechny potřebné úkony u správce daně, kde je plná moc uplatněna.

Není-li rozsah zmocnění vymezen, nebo není-li vymezen přesně (nelze jednoznačně identifikovat projev vůle zmocnitele) a plná moc splňuje podmínky kladené na její účinné uplatnění, vyzve správce daně podle odstavce 2 zmocnitele, aby tyto vady ve stanovené lhůtě odstranil způsobem pro odstranění vad podání (§ 74). Účinky plné moci, tedy i faktické připuštění zmocněnce k jednání za daňový subjekt, však mohou nastat až po odstranění vytykaných 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 3 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 4 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 místem pobytu 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 5 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.

§ 29

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 daní, 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. 4).

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.

§ 30

Společné zastupování

Odstavec 1 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 za podmínek § 26. Citovaným ustanovením se pak budou řídit obecná procesní pravidla týkající se způsobu a podmínek ustanovení zástupce, jakož i zániku či zrušení ustanovení zástupce. Dojde-li k přenesení náhrady nákladů, které správce daně vyplatí ustanovenému zástupci, na daňové subjekty, nesou tyto daňové subjekty náhradu společně a nerozdílně (§ 107).

Odstavec 2 zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie při zajištění informovanosti dotčených osob. Rozhodnutí o ustanovení společného zástupce se tak doručuje pouze dotčenému společnému zástupci, který má právo podat proti tomuto rozhodnutí řádný opravný prostředek. Daňové subjekty, které jsou na základě tohoto rozhodnutí zastoupeny, správce daně pouze vyzvou (méně formální akt), přičemž možnost daňových subjektů brojit proti ustanovení zástupce pomocí řádného opravného prostředku navrhované ustanovení explicitně vylučuje.

Odstavec 3 stanoví, že pro společného zmocněnce platí stejná omezení jako pro zmocněnce běžného, která jsou stanovena v § 27 až § 29.

§ 31

Odborný konzultant

Oproti stávající úpravě je ke zlepšení postavení daňového subjektu zaveden institut odborného konzultanta jako nového typu osoby zúčastněné na správě daní, která má zajistit pomoc daňovému subjektu, popřípadě jeho zástupci, v jednání před správcem daně, zejména o odborných otázkách. Mělo by jít o specializovaného odborníka, přičemž by dotyčný svou odbornost nemusel zvláště prokazovat. Důležitou skutečností je, že odborný konzultant není zástupcem daňového subjektu (nejedná na jeho účet a ani k tomu nemá mandát). Jeho účast slouží daňovému subjektu či jeho zástupci pro konzultaci otázek, k nimž nemá dotyčný potřebné znalosti. Do vztahu mezi daňovým subjektem a odborným konzultantem správce daně nikterak nezasahuje. Odbornému konzultantovi kromě práva účasti návrh nepřiznává žádná procesní práva, neboť ty přísluší daňovému subjektu či jeho zástupci. Skutečnost, že je ta která osoba povolána daňovým subjektem jako odborný konzultant, není na překážku tomu, aby dotyčný byl vyslechnut jako svědek, pokud se ukáže, že jeho výpověď může přinést relevantní důkaz. Návrh explicitně neomezuje počet odborných konzultantů, které si daňový subjekt nebo jeho zástupce mohou přizvat, musí však být respektován princip zákazu zneužití práva (účelové povolání většího množství konzultantů) i základní provozní pravidla pro prostory, kde správce daně vykonává svoji činnost.

Pokud nebude chování odborného konzultanta korektní nebo pokud se ukáže, že jeho přítomnost má za účel mařit jednání, má správce daně podle odstavce 2 možnost konzultanta vyloučit, a to v případě, že nelze dosáhnout nápravy prostřednictvím udělené pořádkové pokuty. Pokud by nastaly důvody pro vyloučení konzultanta z jednání, jeho nepřítomnost by nebyla překážkou dalšího jednání. Tímto by nebyl narušen princip na odbornou resp. právní pomoc, neboť ta se realizuje jinými instituty odlišnými od institutu odborného konzultanta.

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 do značné míry ze stávající úpravy v zákoně o správě daní a poplatků.

§ 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, přičemž využití těchto lhůt bude z povahy věci spíše výjimečnou záležitostí. Od formálního stanovení lhůty je třeba odlišit situace, kdy správce daně v rámci určitého postupu (např. daňová kontrola či místní šetření) nebo v rámci probíhajícího jednání svými pokyny organizuje chování určitých osob apod.

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.

§ 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 běhu 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.

§ 34

Běh lhůty pro správce daně

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 staví 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 (§ 74) či výzva k odstranění vad odvolání (§ 112). Jestliže dojde k součinnosti a překážka na straně podatele pomine, lhůta začne od okamžiku odstranění této překážky dále běžet v délce, která zbývala do jejího uplynutí v okamžiku zastavení jejího běhu.

§ 35

Zachování lhůty

Ve snaze předejít obstrukcím a spekulativnímu jednání známému ze současné praxe, návrh v odstavci 1 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 založeným na kvalifikovaném certifikátu vydaném akreditovaným poskytovatelem certifikačních služeb. Návrh tak v souladu s § 11 zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu) umožňuje při komunikaci v rámci veřejné správy využívat pouze tento typ elektronického podpisu, který se zkráceně nazývá "uznávaný elektronický podpis". Dále 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 2 možné, tzn. podatel je liberován z omylu při určení místní příslušnosti, avšak z povahy věci by k tomu nemělo docházet programově, neboť každý podatel by měl být schopen jednoznačně určit, který správce daně je věcně i místně příslušný v dané věci. Mělo by tak dojít k eliminaci podání činěných záměrně vůči věcně nepříslušným správcům daně.

Ustanovení odstavce 3 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.

§ 36

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.

Správcí 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 nebylo-li vydáno rozhodnutí správce daně (ve smyslu § 101 odst. 2 předáno k doručení) 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 rozhodnutí, kterým není žádosti plně vyhověno (tj. zamítavé rozhodnutí i rozhodnutí, kterým se povoluje prodloužení, avšak v dále nižší, než bylo žádáno), 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 propadlé lhůty jsou zejména lhůty pro uplatnění opravných prostředků, ale rovněž lhůta pro stanovení daně (§ 148) a lhůta pro placení daně (§ 160).

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

§ 37

Navrácení lhůty v předešlý stav

Podle odstavce 1 může osoba zúčastněná na správě daní požádat správce daně o navrácení lhůty, která již uplynula před řádným podáním žádosti, v předešlý stav. Restitucí lhůty, tzn. navrácením v předešlý stav, je myšleno obnovení jejího běhu a stanovení nového dne skončení běhu lhůty. Instrument navrácení v předešlý stav se tak z povahy věci vztahuje toliko na lhůty určené osobám zúčastněným na správě daní, nikoliv na lhůty určené správcem daně.

Ustanovení odstavce 2 stanoví podmínku, kterou je nutno naplnit, aby mohlo ze strany správce daně dojít k navrácení lhůty v předešlý stav. Touto podmínkou je obdobně jako u prodloužení lhůty naplnění kritéria závažného důvodu. Z povahy věci by mělo jít především o důvody objektivní, tj. nezaviněné žadatelem o navrácení lhůty v předešlý stav. Konkretizací těchto závažných důvodů návrh neobsahuje, neboť obecná právní norma nemůže předvídat všechny životní situace, které mohou v této souvislosti nastat. Hlavním kritériem pro posuzování té které žádosti tak bude zejména aplikace základních interpretačních zásad, včetně zaručení rovného přístupu k adresátům veřejné správy. Instrument navrácení lhůty v předešlý stav by měl mít charakter výjimečného nástroje, kterým lze zmírnit dopady některých závažných životních situací. Neměl by tedy sloužit k podpoře osob, které bez existence objektivní překážky zmeškají stanovenou lhůtu a o plnění svých povinností se začnou aktivně zajímat až poté, co jsou v prodlení, resp. po prekluzi příslušného práva.

Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav je podle odstavce 3 nutné podat v subjektivní lhůtě 15 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) neznamenala kolizi s lhůtou, ve které je možné měnit výši daně.

Podmínky pro podání žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav stanoví odstavec 4. Od posledního dne této lhůty nesmí uplynout 1 rok a nesmí jít o lhůtu pro stanovení daně (§ 148) nebo lhůtu pro placení daně (§ 160), popřípadě o lhůtu pro podání řádného či dodatečného daňového

tvrzení. Jako význačná změna ve prospěch daňových subjektů se navrhuje rozšíření aplikace instrumentu navrácení lhůty 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 § 148 odst. 4 řešeno stavění lhůty pro stanovení daně.

V odstavci 5 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.

§ 38

Ochrana před nečinností

Odstavec 1 upravuje oprávnění osoby zúčastněné na správě daní 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 nadřízenému správci daně, který výše uvedenou zásadu porušil. Současné jsou zde stanoveny podmínky, za kterých se bude moci osoba zúčastněná na správě daní 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 osoba zúčastněná na správě daní 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 30 dnů. Zároveň se stanoví postup v případě, že podřízený správce daně neuposlechne příkazu nadřízeného správce, a to v rámci atrakce (§ 19) 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 podatele 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 osoba zúčastněná na správě daní brojením proti nečinnosti domáhá.

Ustanovení odstavce 4 upravuje postup nadřízeného správce daně poté, co shledá podání, ve kterém osoba zúčastněná na správě daní upozorňuje na porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů, neoprávněným; v takovém případě nadřízený správce daně upozornění odloží a vyrozumí o tom podatele. Pokud podatel brojí svým podnětem proti nečinnosti s poukazem na to, že se domnívá, že již byly soustředěny všechny podklady potřebné pro vydání rozhodnutí, musí vyrozumění obsahovat informaci o tom, které podklady dosud nebyly soustředěny. Z povahy věci však nemůže jít o konkrétní výčet jednotlivých podkladů.

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 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, připraveného 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 úřadech. 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 neurčité 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

§ 39

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).

Odstavec 3 stanoví nutnost zajistit úpravu vztahu mezi právními povinnostmi vyplývajícími správci daně z ustanovení navrhovaného zákona o doručování a právními povinnostmi vyplývajícími pro provozovatele poštovních služeb. Správce daně by měl proto zvolit takovou poštovní službu, která je v souladu s požadavky navrhovaného zákona, a tuto skutečnost promítnout v uzavřené poštovní smlouvě. Obdobně ustanovení lze nalézt i v jiných procesních řádech upravující doručování (např. § 19 odst. 2 správního řádu).

§ 40

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.

§ 41

Doručování zástupci

Pokud má ten, jehož se písemnost týká, zástupce (§ 25), doručují se v rozsahu zastoupení písemnosti jen tomuto zástupci, tzn. písemnosti vážící 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. 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

§ 42

Doručování prostřednictvím datové schránky

Správa daní přebírá elektronickou formu komunikace ve smyslu obecného zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech 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 zřízenu tzv. datovou schránku. I při využití tohoto zvláštního zákona se uplatní obecná ustanovení daňového řádu, jako např. pravidlo o přednostním doručování zástupci (§ 41) či ustanovení o neúčinnosti doručení (§ 48), 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 je zřízení datové schránky fakultativní, a v

případech, kdy povaha písemnosti nedovoluje využití elektronického způsobu komunikace.

§ 43

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 zastižen, a to i mimo místo označené adresou, na kterou je doručováno. U právnických osob se toto zastižení 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).

§ 44

Doručování fyzickým osobám

Odstavec 1 obecně stanoví, že písemnosti se fyzické osobě doručují na adresu jejího místa pobytu. Pokud se jedná o fyzické osoby, kterým vzniká registrační povinnost podle tohoto zákona, jsou shora uvedené údaje rozhodné pro doručování současně podle § 127 a § 128 obsahem povinných náležitostí přihlášky k registraci a podléhají oznamovací povinnosti o jejich změně.

Odstavec 2 stanoví výjimku z pravidla, že fyzickým osobám se doručuje na adresu místa jejich pobytu. V případě, že daná písemnost souvisí (alespoň z části) s podnikatelskou činností dané osoby, doručuje se na adresu, kde je místo podnikání této osoby. V případě některých specifických profesí, je to na adresu sídla (např. advokáti či daňoví poradci). Samotný proces doručování se přiměřeně řídí ustanoveními o doručování právnickým osobám (§ 45), včetně vymezení osob, které jsou oprávněny písemnost převzít.

V odstavci 3 se fyzické osobě přiznává oprávnění požádat správce daně o doručování písemnosti na jakoukoliv jinou adresu v České republice. Správce daně pak v rámci daného způsobu doručování musí tuto adresu respektovat. Žádost je možné učinit rovněž u příslušného poskytovatele poštovních služeb v souladu s poštovními podmínkami.

Odstavec 4 upravuje doručení do vlastních rukou. Není-li adresát písemnosti na adrese doručování zastižen, předmětná písemnost se uloží u doručovatele (§ 46) 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 5 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 6 upravuje klasické doručení do schránky.

§ 45

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 § 46 po dobu 15 dní. Pokud nedojde k vyzvednutí uložené písemnosti, může správce daně kromě vhození do příslušné schránky právnické osoby za podmínek podle § 47 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.

§ 46

Uložení písemnosti

Podle odstavce 1 je osoba pověřená doručováním v případě, že adresát nebyl v místě doručení, nebo jiném místě zastižen, 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 dožádán 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 zastižen, 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 písemnosti 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.

§ 47

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.

Pokud je doručovaná písemnost uložena u provozovatele poštovních služeb, je tento podle odstavce 4 povinen neprodleně uvědomit odesílajícího správce daně o marném uplynutí úložní lhůty.

V odstavci 5 je uveden další postup doručovatele písemnosti, u níž nastala fikce doručení podle odstavce 2, jinými slovy, písemnost nebyla v úložní lhůtě adresátem vyzvednuta. Pokud správce daně, o jehož písemnost se jedná, tento postup předem nevyločí (např. pro technické problémy v místě doručování či jiné riziko, že se zásilka dostane do nepovolaných rukou) a pokud se na daném místě nalézá vhodná domovní či obdobná schránka, vhodí doručovatel zásilku obsahující "nepřevzatou" písemnost do této adresátovy schránky, byť by se jednalo o písemnost určenou k doručení do vlastních rukou. Cílem tohoto ustanovení je umožnit adresátovi, aby se (být dodatečně) seznámil s doručovanou písemností, u níž již nastaly účinky doručení.

§ 48

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

proměškání 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 zvláště závažné a nepředvídatelné důvody (obdobně jako u instrumentu navrácení v předešlý stav upraveného v § 37, 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. Je zde stanovena zároveň objektivní lhůta v délce 6 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

§ 49

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 nebo hromadným předpisným seznamem, 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 (rozhodující je tedy doba vyvěšení na úřední desce příslušného správce daně).

§ 50

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

2.3.5 Prokázání doručení

§ 51

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 doručení, které stanoví toto ustanovení, jsou i náležitostmi dodejek (termín dle Poštovních podmínek České pošty) vydávaných podle předpisů upravujících podmínky provozovatelů poštovní licence. Doručení 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 doručky.

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. Odepření podpisu nemá vliv na účinky doručení.

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 (§ 52 až § 55)

Povinnost zachovávat mlčenlivost o všem, co se daná osoba dozví při správě daní, je zakotvena mezi základními zásadami správy daní (§ 9 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 úřední osoba, 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. 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.

§ 52

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 dozvěděla a co se nějakým způsobem týká majetkových, obchodních či jiných poměrů určité osoby (typicky daňového subjektu). Návrh tak přináší změnu v podobě zúžení (konkretizace) toho, na co povinnost mlčenlivosti dopadá. Podle nové textace jsou chráněny toliko informace, které vypovídají o poměrech jednotlivých osob, nikoliv vše, co se správce daně dozví při správě daní (tak jako dosud). To znamená, že by neměl platit obecný zákaz poskytovat jakékoli informace, pouze je nutné dodržet podmínku, podle níž nemůže být vyraženo cokoli, co by poskytlo konkrétní informace o konkrétní osobě. 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.

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 díkce 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 nepřímo odvodit identitu

osoby, o jejichž poměrech daná informace vypovídá.

Odstavec 5 upravuje 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, nepřestává být porušením povinnosti mlčenlivosti, neboť opačný přístup by vyvolal kolizi příslušných ustanovení.

§ 53

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.

Konkrétní okruh případů, kdy dochází k prolomení povinnosti mlčenlivosti vychází z platné právní úpravy, avšak jednotlivé výjimky byly podrobeny pečlivé revizi spočívající v testu jejich nezbytnosti či účelnosti, což má za následek redukci jednotlivých průlomů do daňového tajemství. Cílem nové právní úpravy je mj. sjednotit přístup k obdobným situacím tak, aby zde nebylo nerovné postavení. Obecně by mělo platit, že orgán, který potřebuje informace o daném daňovém subjektu a nemá v zákoně stanovenou příslušnou výjimku, se může k těmto informacím dostat, pokud k tomu dá daňový subjekt svolení. Záleží tedy vždy na daňovém subjektu (jehož informace jsou chráněny), zda toto svolení dá. Je logické, že pokud se něčeho u příslušného orgánu domáhá, měl by toto svolení dát automaticky. Tak by mělo být přistupováno ke všem řízením, kde se účastník, který je zároveň daňovým subjektem, něčeho domáhá (něco žádá) a příslušný orgán k tomu, aby mu mohl vyhovět potřebuje přístup k informacím, které o něm shromažďuje správce daně. Limitem zde ovšem musí být, že se takto nelze dostat k informacím o jiných daňových subjektech.

Vedle toho mohou nastat případy, kdy určitý orgán má pravomoc prověřovat či kontrolovat, a to ex officio, zda výkon dané kompetence je v souladu se zájmy, které má za cíl chránit. Takový orgán má bez nutnosti speciálního průlomu v tomto ustanovení přístup ke všem informacím, které je oprávněn prověřovat podle zvláštní právní úpravy a které zároveň nevypovídají o poměrech jednotlivých osob. Návrh totiž na rozdíl od platné právní úpravy nestanoví obecný zákaz poskytovat jakékoli informace, pouze je nutné dodržet podmínku, podle níž nemůže být vyraženo cokoli, co by poskytlo konkrétní informace o konkrétní osobě.

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 stihá 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 vyhradit i to, co orgánům činným v trestním řízení vyhradit nemusí (právo fyzické osoby na odepření výpovědi, která by mohla způsobit nebezpečí trestního stíhání jí nebo osobě blízké, stanovené v čl. 37 Listiny), 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 navrhaného 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. Tato explicitní dispozice je nutná pro to, aby správce daně mohl z úřední povinnosti (nikoli na vyzvání státního zástupce či soudu) oznamovat daňové trestné činy, které na rozdíl od trestných činů, jejichž nepřekážení či neoznámení je trestným činem, nepoživají výjimky dané § 8 odst. 4 trestního řádu.

§ 54

V tomto ustanovení je upravena forma poskytování informací získaných správcem daně při správě daní, přičemž rozsah poskytovaných údajů musí být vázán příslušným zákonným zmocněním a

musí sledovat jeho účel. Správce daně informaci poskytne buďto na základě individuální žádosti oprávněného orgánu veřejné moci s uvedením účelu a rozsahu nebo formou pravidelného, případně nepravidelného, předávání podle písemného ujednání mezi příslušným správcem daně a určitým orgánem veřejné moci. Přesná forma a specifikace tohoto pravidelného předávání bude záviset na vzájemné dohodě obou stran. Součástí takovéto dohody by pak mělo být i ujednání o poskytování změn v údajích, které již byly předány. O rozsahu a průběhu předávání pořídí správce daně protokol nebo úřední záznam.

§ 55

Dle odstavce 1 správce daně, jakožto úřad, je zavázán k vytvoření adekvátních podmínek zajišťujících zachování povinnosti mlčenlivosti a při porušení mlčenlivosti je třeba zkoumat, zda právě toto ustanovení bylo dodrženo a vytvořeny náležité podmínky pro dodržování daňového tajemství.

Odstavec 2 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).

Rozsah možného porušení povinnosti mlčenlivosti je v odstavci 3 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 4 vyjadřuje pokračování povinnosti mlčenlivosti i poté, co se přestane podílet na 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.

§ 56

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 jiné obdobné spojení. Správce daně je rovněž povinen zveřejnit seznam úředních osob, které jsou oprávněny nahradit svůj vlastnoruční podpis uznávaným 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 informací vymezených v předchozím odstavci 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, které souvisí s agendou spadající do jeho působnosti, a o jejich změnách. Tyto informace se poskytují obvykle v poučení k jednotlivým tiskopisům pro jednotlivé daně.

Poskytování informací správci daně (§ 57 až § 59)

§ 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 daná osoba či orgán veřejné moci poskytnout. Pokud zvláštní zákon výslovně brání poskytování informací, obecnou klauzuli obsaženou v odstavci 1 na poskytnutí informací použít nejde. Muselo by být výslovně stanoveno, za jakých okolností je zákaz ve zvláštním zákoně prolomen.

§ 58

Ustanovení odstavce 1 zakládá orgánům veřejné moci, ale i soukromoprávním subjektům, které konkretizuje ustanovení § 57 povinnost poskytovat správci daně údaje potřebné pro správu daní na základě vyžádání. Kritériem pro to, které údaje mají být poskytnuty, je právě zmíněná potřeba pro správu daní. Poskytování údajů správci daně je bezplatné, což odráží veřejný zájem společnosti na tom, aby byly vybírány daně.

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. V praxi je v tomto ohledu obvyklá automatizovaná výměna údajů. Za automatizovanou se považuje taková výměna informací, kdy určité operace s informacemi (utřídění, analýza, reakce na dotaz) jsou prováděny bez zásahu fyzické osoby.

Při vyžadování údajů od jiných orgánů či osoby je nutné ctit zásadu přiměřenosti, podle níž bude možné údaje vyžadovat pouze v případě, že neexistuje jiná možnost, jak je opatřit. Odstavec 3 tuto zásadu konkretizuje tím, že správci daně příkazuje, aby k vyžádání přistoupil až v případě, kdy nelze informaci získat z vlastní úřední evidence. Dále se zde stanoví, aby správce daně upřednostnil spolupráci s jiným orgánem veřejné moci před kontaktem s fyzickou či právnickou osobou.

§ 59

Toto ustanovení vymezuje okruh subjektů, které jsou povinny ve stanovené lhůtě 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. Nastavení třicetidenní lhůty vázané na provedené kontrolní zjištění pro oznámení správci daně reflektuje situaci, kdy kontrolní orgán primárně vyzve kontrolovaný subjekt ke sjednání nápravy (splnění povinnosti vůči správci daně) a až sekundárně, zejména pokud vadný stav trvá, oznámí tuto skutečnost správci daně.

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.

§ 60

Protokol

Jeden z nejdůležitějších dokumentů daňového spisu je protokol o ústním jednání a o důležitých úkonech provedených v rámci správy daní. Správce daně sepiše 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. Tím se protokol odlišuje od tzv. úředního záznamu (§ 63), ke kterému dochází v případě, kdy daný důležitý úkon neprovází jednání s konkrétní osobou, resp. přesný záznam tohoto jednání není pro naplnění daného účelu klíčový.

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 předem upozorněn.

§ 61

Součástí protokolu mohou být ve smyslu § 61 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.

§ 62

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.

§ 63

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 nejrůznější 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 (§ 64 a § 65)

§ 64

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 (§ 134), 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 rovnítko 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 společně 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 jiných řízení nežli daňových, tj. zejména registrační řízení, řízení o závazném posouzení či řízení o pořádkových pokutách normovaných daňovými zákony (zejména dle § 247 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 částí 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.

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 určité době. 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 nebo protokoly z podaných vysvětlení (§ 79), které nemohou sloužit jako důkazní prostředek a které slouží správci daně jako vodítka při vyhledávací činnosti a obstarávání případných důkazních prostředků. Pokud však dojde k využití těchto údajů pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek, uplatní se obecná úprava týkající se pomůcek upravená v písmenu b). 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 (§ 66 až § 68)

§ 66

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 (§ 149 a násled.). Součástí spisu je i soupis všech písemností jednotlivých částí, do kterého je dle povahy částí 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 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 se zveřejněnými úředními hodinami správce daně (§ 56). V případech zřetele 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.

§ 67

Odstavec 1 ukládá správci daně povinnost pořídít o každém nahlédnutí do spisu úřední záznam nebo protokol, jehož obsahem budou části spisů, do kterých bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout. K protokolaci dojde z povahy věci v případě, kdy v rámci nahlížení do spisu dojde k jednání mezi úřední osobou a osobou do spisu nahlízející, zejména ve vztahu k rozsahu v němž je subjektu umožněno do spisu nahlédnout. Úřední záznam, jakožto méně formální akt, nastoupí v souladu se zásadou hospodárnosti a přiměřenosti tam, kde se jedná pouze o rutinní úkon (např. vyžádání si kopie ze spisu apod.) a kde by formální požadavek protokolace a součinnosti obou stran při podpisu protokolu byly v rozporu s výše uvedenými principy.

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.

Požizování 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). Vzhledem k tomu, že součástí spisu jsou i zvukové a obrazové záznamy, lze žádat poskytnutí kopie takového záznamu.

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.

§ 68

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 (§ 52 a násl.), kterou jsou pracovníci správce daně vázáni a v poskytovaném spise musí být patrné, které listiny podléhají mlčenlivosti. Znamená to mimo jiné, že orgán, kterému je spisový materiál zapůjčen, musí respektovat a zajistit stejný rozsah přístupu k informacím, jaký by byl dán v případě, že spis by zůstal u správce daně. Opačný přístup by vedl k obcházení pravidel upravujících rozsah, ve kterém lze do spisu nahlížet.

§ 69

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 § 56 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 místa pobytu nebo sídla, přičemž není dotčeno ustanovení § 18, 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 zprůsvětlenou formu pro podání této žádosti tak, že ji bude možné podat toliko pomocí dálkového přístupu za využití uznávaného elektronického podpisu, a to ve formátu a struktuře zveřejněném správcem daně. Pokud daňový subjekt - fyzická osoba, popřípadě osoby oprávněné jednat jménem daňového subjektu - právnické osoby, nedisponují uznávaným 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 zřízené daňové informační schránky nahlížet. Požádat o zrušení schránky lze i bez uvedení důvodů.

Samotné nahlížení do zřízené 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 uznávaného 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 bezvadné 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 (tj. zmocněnec či společný zmocněnec) nebo 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 (§ 70 až § 73)

§ 70

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 v rámci své 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. Návrh tak náležitosti podání vymezuje pouze v obecné rovině, přičemž v praxi bude většina podání typických pro daňový proces podávána na formulářích (tiskopisech), ze kterých jsou vyžadované údaje jasně znatelné.

§ 71

V ustanovení odstavce 1 jsou stanoveny tři základní druhy forem podání: písemná, ústní do protokolu (tyto formy musí být ve smyslu odstavce 2 vlastnoručně podepsány osobou, která podání činí) a elektronická. Písemnou formou je třeba rozumět podání učiněné pomocí listinné zprávy, tj. v "papírové podobě". Elektronické podání probíhá pomocí datové zprávy podepsané uznávaným elektronickým podpisem nebo pomocí datové zprávy, která je odeslána pomocí tzv. datové schránky, což nahrazuje přítomnost uznávaného elektronického podpisu. Podrobnosti k tomuto způsobu podání obsahuje zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. Adresa, na kterou budou moci být elektronická podání směřována musí být ve smyslu § 56 náležitým způsobem zveřejněna. Tímto způsobem tedy správce daně dopředu deklaruje, zda umožňuje využití e-mailové komunikace, nebo (jako je tomu v současné době u územních finančních orgánů) vyžaduje komunikaci přes webové rozhraní, pomocí něhož je zpřístupněna příslušná aplikace umožňující činit

elektronická podání.

Od výše zmíněných forem podání, která jsou vůči správci daně účinné bez dalšího, je nutné odlišit podání, která je nutné dodatečně potvrdit či opakovat. Jde o podání prostřednictvím 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), které je správce daně způsobilý přijmout (což opět musí dopředu zveřejnit ve smyslu § 56). Dojde-li takovéto podání správci daně, 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. Smyslem tohoto ustanovení je zejména umožnit elektronickou komunikaci i těm podatelům, kteří nedisponují uznávaným elektronickým podpisem ani nemají zřízení datovou schránku. V praxi územních finančních orgánů se v daném případě počítá s využitím tzv. e-tiskopisů, což jsou, zjednodušeně řečeno, automaticky generované zprávy obsahující přesnou identifikaci písemnosti došlé na technické zařízení správce daně, které si odesílatel může vytisknout, podepsat a předat správci daně, čímž dodatečně osvědčí, že dané elektronické podání bylo skutečně projevem jeho vůle.

§ 72

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 za využití datové zprávy. Tato datová zpráva musí být odeslána ve formátu a struktuře, který správce daně zveřejní ve smyslu § 56. Předpokládá se, že zveřejněný formát a struktura u formulářových podáních budou nastaveny tak, aby byla zajištěna kompatibilita s programovým vybavením daného správce daně, které umožňuje automatické zpracovávání došlých podání tohoto typu (zejména daňová přiznání). Pro odeslání takovéto datové zprávy se uplatní obecné způsoby (formy) vymezené v § 71, přičemž bude možné využít i elektronickou komunikaci bez zaručeného elektronického podpisu, a to za předpokladu, že bude došlá zpráva ve lhůtě 5 dnů opakována či potvrzena relevantním způsobem (viz k § 71 odst. 3).

§ 73

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 § 35 odst. 1 a 2.

Dle odstavce 2 přijímá správce daně podání činěné prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu na společném technickém zařízení.

Odstavec 3 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 4. 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.

§ 74

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 ke 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. Vzhledem k tomu, že zákonem předvídaná neúčinnost znamená citelný zásah do práv podatele, musí správce daně uvědomit podatele o tom, že jeho pokus zhojit vady podání nebyl dostatečný. K vyrozumění nedojde v případě, kdy podatel nezareagoval na výzvu k odstranění vad, ve které je o následku, kterým je neúčinnost podání, poučen a další vyrozumění by tedy bylo nehospodárné.

§ 75

Postoupení

Návrh stanoví povinnost správce daně nepříslušného k provedení řízení, neprodleně postoupit podání, popřípadě platbu týkající se správy daní příslušnému správci daně; zároveň je nepříslušnému 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 nepříslušnému 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 § 35 odst. 1 a 2. 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.

§ 76

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 přeloženy do češtiny, pokud správce daně od této podmínky neupustí. Překlad není nutné úředně ověřovat, pokud to správce daně výslovně nepožaduje. Správce daně může deklarovat upuštění od překladu, nebo naopak nutnost překlad úředně ověřit, i pro určitý druh písemností do budoucna. Učiní tak zejména zvýšením 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 Listiny, 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 uhradit náklady tlumočníka nebo prostředníka v případě, že je jednáno s osobou neslyšící nebo osobou hluchoslepou.

§ 77

Vyloučení úřední osoby

Základními případy obligatorního vyloučení úřední osoby z řízení nebo jiného postupu (tj. zejména 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).

Proti podjatosti lze podle odstavce 2 brojit návrhem u úřední osoby, která stojí v čele

správce daně (např. ředitel úřadu), a to v nejkratší možné době. Úřední osoby, mají povinnost neprodleně oznámit úřední osobě stojící v čele správce daně existenci skutečností naplňujících kritéria podjatosti.

Odstavec 3 umožňuje osobě, které se řízení o podjatosti týká, provést pouze nezbytné úkony v dané věci. Tento následek, který znamená i kapacitní omezení správce daně v daném úseku, však nastane pouze tehdy, pokud se pochybnosti o podjatosti zakládají na racionálním základě (je důvodné předpokládat, že tu existuje podjatost). Nelze tedy využívat námitky podjatosti k účelovému ochromení fungování daného úřadu.

Ustanovení odstavců 4 až 5 upravuje postup při rozhodování o tom, zda jsou dány důvody podjatosti úřední osoby, resp. zda je úřední osoba vyloučena či nikoliv. V případě, že bude shledána podjatost a úřední osoba z dané činnosti vyloučena, je nutné zajistit patřičnou náhradu, ať již určením jiné vhodné úřední osoby nebo v případě podjatosti vedoucího úřadu delegaci (§ 18) na jiného správce daně.

Odstavec 6 stanoví, že instrument vyloučení úřední osoby z důvodu podjatosti nelze aplikovat u úředních osob stojících v čele ústředních správních orgánů (např. ministr).

Ustanovení odstavce 7 stanoví, kdo je příjemcem rozhodnutí, kterým je rozhodnuto o vyloučení úřední osoby, nebo o zamítnutí návrhu. Platí, že proti tomuto rozhodnutí 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 třetí osoba bude o výsledku pouze vyrozuměna (nedojde tedy k formálnímu doručení do vlastních rukou).

Odstavec 8 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.

§ 78

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 (§ 3), 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 ještě v časovém úseku před započítáním daňového řízení a ve vyhledávací činnosti pokračuje i v průběhu daňového řízení. Vyhledávací činnost jak před započítáním 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 (§ 92 odst. 5), jakož i pro případy, kdy je správce daně nucen konat z moci úřední.

Pravomoc provádět vyhledávací činnost má primárně správce daně prvního stupně, ale z povahy věci není vyloučeno, aby tato činnost byla prováděna i správci daně nadřízenými. Účelné to bude zejména v případě odborné činnosti či činnosti, která svým významem pokrývá větší okruh daňově-právních vztahů.

Ustanovení odstavce 4 zakládá správci daně oprávnění k provedení úkonů týkajících se všech skutečností s daňovou relevancí, 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.

§ 79

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. Instrument vysvětlení je jedním z postupů, jimiž správce daně realizuje vyhledávací činnost. Je tak formálně zakotvena situace, kdy probíhá dialog mezi správcem daně a třetími osobami směřující k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní. Podmínkou pro využití tohoto postupu je (v souladu se zásadou - co nejméně zasahovat do práv jiných osob), že dané informace nelze obstarat jinou (snazší) cestou.

Odstavec 2 stanoví, že osoby povolané správcem daně k podání vysvětlení mají povinnost toto vysvětlení poskytnout, přičemž odepření součinnosti by mohlo být vynucováno pořádkovou pokutou (§ 247 a násl.). Osoby podávající vysvětlení mají zaručena stejná práva ohledně možnosti odepřít podání vysvětlení, jako mají svědci (§ 96 odst. 2 až 4)

Vysvětlení nelze podle odstavce 3 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 podle odstavce 4 správce daně podle povahy věci úřední záznam nebo protokol. K protokolaci dojde zejména v případě, kdy je osoba podávající vysvětlení formálně povolána ke splnění své zákonné povinnosti. Její účast může být při nerespektování součinnosti zajištěna pomocí instrumentu předvolání a předvedení (§ 100).

Místní šetření (§ 80 až § 84)

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.

§ 80

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. zámečníka či jiného specialistu.

Odstavec 3 stanoví, že podle povahy věci bude o jednotlivých úkonech konaných v rámci místního šetření sepisován 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 před započítím nahrávání upozornit zúčastněné osoby o tom, že je takový záznam pořizován. Skutečnost, že došlo k pořizení 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 § 64 odst. 3 součástí spisu a daňový subjekt si na základě § 67 odst. 3 může vyžádat kopii tohoto záznamu.

§ 81

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. Vzhledem k tomu, že se jedná o zásah do základního práva na nedotknutelnost obydlí, je nutné respektovat ústavní meze, které v tomto případě zakládá čl. 12

odst. 3 Listiny. Půjde tak především o dodržení zásady přiměřenosti a zdrženlivosti při uplatňování pravomoci správce daně, jakož i o naplnění kritéria nezbytnosti takového zásahu s přihlédnutím k tomu, že žádaného výsledku nelze dosáhnout jiným způsobem.

Z účetních záznamů nebo jiných písemností, záznamů nebo informací na technických nosičích dat může správce daně podle odstavce 2 provádět nebo si vyžádat výpis nebo kopii, a to i v elektronické podobě.

Ve smyslu odstavce 3 má ohledně údajů na technických nosičích dat 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.

§ 82

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 osoby, u níž je místní šetření prováděno, vyžádat vzorky z věci, které jsou předmětem zajištění, a to v rozsahu nezbytném pro provedení příslušné expertizy, přičemž tyto vzorky správce daně této osobě 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.

§ 83

Ustanovení odstavce 1 opravňuje úřední osobu k zajištění věci 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 věci je forma správy daní náročná jak pro daňový subjekt, tak i pro správce daně a proto bude využívána jen v nejnutnějších případech. Správce daně je při tom vázán obecnou zásadou šetřit práva zúčastněných.

V odstavci 2 jsou popsány jednotlivé způsoby, prostřednictvím kterých může správce daně věc zajistit. Mimo jiné se umožňuje nechat zajištěné věci přesunout na jiné vhodné místo tak, aby byl splněn účel zajištění, resp. aby nemohl být zmařen.

O zapůjčení nebo zajištění věci je podle odstavce 3 nutno sepsat protokol, jehož součástí bude i rozhodnutí o zajištění věci obsahující důvody zajištění a lhůtu pro odstranění důvodu zajištění.

Dle odstavce 4 musí správce daně po dobu zajištění 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 rozhodnutí o zajištění zruší, čímž existence zajištění skončí.

Dle odstavce 5 se v případě, že zajištěné věci nelze převzít protokolárně (např. v důsledku nesoučinnosti dotčené osoby), sepiše o této skutečnosti úřední záznam s uvedením důvodů, pro které nebylo možno protokolovat.

§ 84

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 (§ 85 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 tematicky zaměřena pouze na předem deklarovanou oblast.

§ 85

Daňová kontrola je 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. Klíčové pro daňovou kontrolu je tak vymezení jejího předmětu. Předmět daňové kontroly bude podle odstavce 1 určen vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení (§ 134) 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.

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.

Další důležitý ukazatel uvedený v odstavci 3, 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 prověřením všech důkazních prostředků relevantních pro určité daňové řízení. Rozsah kontroly lze v průběhu upřesnit (tzn. rozšířit či zúžit) postupem pro její zahájení.

V odstavci 4 je zohledněno, že daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení, které se týkají téhož daňového subjektu. 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 5 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.

§ 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 nejlépe 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.

§ 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. Zároveň musí dojít k započetí samotné kontrolní činnosti. 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. Pokud nebude bezprostředně po zahájení daňové kontroly správce daně pokračovat v její realizaci, musí důvody, proč nepřezkoumává jednotlivé doklady (což může být zapříčiněno důvody na straně daňového subjektu, např. organizací archivu) pečlivě zaprotokolovat.

Pokud po zahájení daňové kontroly dojde ke změně místní příslušnosti, je v zájmu hospodárného a efektivního dokončení tohoto postupu umožněno, aby daňovou kontrolu dokončil správce daně, který kontrolu zahájil.

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).

§ 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 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. Možnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění však nemůže být ze strany daňového subjektu zneužívána k účelovému prodlužování projednání zprávy o daňové kontrole a tím i celé daňové kontroly. Je v pořádku, když na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu k provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu byla již jednou dána.

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 (§ 135 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.

§ 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). Nepostačí tedy pouhé tvrzení, že tu jsou pochybnosti.

Podle odstavce 3 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.

Zvláštní úprava je v odstavci 4 věnována omezení, do kdy může správce daně vyzvat daňový subjekt, který uplatňuje daňový odpočet, k odstranění pochybností. 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.

§ 90

Samotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní, nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4). Správce daně podle odstavce 1 celý průběh postupu k odstranění pochybností zaznamenává v protokolu, nebo o tom učiní v případě písemného vyřízení úřední záznam. Z tohoto dokumentu musí být patrné, které pochybnosti považuje správce daně za odstraněné a které nikoliv.

Pokud se při tomto postupu neodstraní pochybnosti vyslovené správcem daně ve výzvě, popřípadě vzniknou další navazující, což vyplývá z protokolu nebo úředního záznamu, tak vzniká podle odstavce 2 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 vyhoví žádosti daňového subjektu na pokračování v dokazování, zahájí podle odstavce 3 v rozsahu přetrvávajících pochybností daňovou kontrolu, tedy formalizovaný postup, který umožní oběma stranám kvalifikovaný dialog. 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 prostřednictvím daňové kontroly, tzn. daň lze dostatečně spolehlivě stanovit, musí vydat rozhodnutí ve věci do 15 dnů od podání žádosti.

Odstavec 4 stanoví nepříznivé právní následky pro daňový subjekt v případě, kdy daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, zejména tím, že nereaguje na výzvu k odstranění pochybností nebo na další proces dokazování. 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. 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.

§ 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 správce daně osobě, které se řízení týká, oznámil zahájení řízení. V případě, že tímto úkonem je např. rozhodnutí vydané správcem daně, nastane okamžik zahájení řízení až v momentě, kdy je příjemce tohoto rozhodnutí s jeho obsahem seznámen. Nestačí tedy pouhé vyhotovení stejnopisu rozhodnutí či jeho předání doručovateli. Oproti současné právní úpravě tak návrh více apeluje na to, aby správce daně explicitně vyjádřil, že daným úkonem došlo k zahájení určitého řízení, čímž je posílena právní jistota osob, kterých se řízení týká. Obecné pravidlo 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.).

Odstavec 2 v souladu se zásadou oficiality (§ 9 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.

§ 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 nejuplněji. 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).

V rámci dokazování je pak podle odstavce 3 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 podání tvrdil, nebo tvrdit měl. Půjde tedy zejména o podání řádného daňového tvrzení či dodatečného daňového tvrzení, ale i dalších podání (např. registrační přihláška, odvolání či odpověď na výzvu správce daně).

Odstavec 4 umožňuje správci daně, aby v rámci dokazování vyzval daňový subjekt k prokázání určitých skutečností, které jsou potřebné pro správné stanovení daně. Při tom musí šetřit práva dotčeného daňového subjektu a zatěžovat ho v nejnižší možné míře. Pokud tedy lze potřebné informace získat z vlastních zdrojů, k výzvě nedojde. Tento instrument představuje základní prvek komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem mimo přímou interakci zejména v daňové kontrole. Využití nalezne např. v rámci postupu k odstranění pochybností, který je zahájen výzvou podle § 89. V případě přetrvávajících pochybností či nutnosti určitou věc blíže vyjasnit, pak správce daně použije výzvu podle tohoto ustanovení.

Základní výčet skutečností, při jejichž prokazování důkazní břemeno nese správce daně, vymezuje ustanovení odstavce 5. Netřeba v textu zákona explicitně vyjadřovat tradiční skutečnost přítomnou v rámci dokazování podle jiných procesních řádů, tj. že není třeba dokazovat existenci právních předpisů a notoriety.

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 důkazů, ve kterém správce daně určí, které provedené důkazní prostředky, resp. důkazy z nich získané 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 sepíše správce daně úřední záznam, s výjimkou důkazů, jejichž hodnocení je obsaženo v dříve provedeném záznamu (např. zpráva o daňové kontrole).

§ 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 podkladů, které lze použít jako důkazní prostředky 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 podklady užití v daňovém řízení jako důkazní prostředky nesmějí být získány za účelem jejich provedení v důkazním řízení nezákonným způsobem. Není přitom rozhodné, zda podklady 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.), ohledání určité věci movité či nemovité, při němž úřední osoba konstatuje určitý stav ohledávané věci, nebo obrazové a zvukové záznamy o průběhu jednotlivých úkonů při správě daní.

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).

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 ctit povinnosti těchto orgánů a osob spojené s ochranou utajovaných informací, obdobně jako je tomu při vyžadování svědecké výpovědi.

§ 94

Listina

Odstavec 1 vymezuje pojem veřejné listiny pro potřebu správy daní. Za veřejnou listinu je považován jak protokol pořízený při ústním jednání (§ 60 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.

§ 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 zasíláno pouze pro informaci, tudíž odvolání proti ustanovení znalce přísluší pouze dotčenému znalci.

Odstavec 3 stanoví daňovým subjektům povinnost spolupracovat s ustanoveným znalcem a správci daně povinnost je o tom vyzkoušet. 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 znalce 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 tom, že bude výsledek znalce proveden.

§ 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 (§ 247 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 Listiny.

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, hrozí-li časová tíseň, která by měla negativní dopad na existenci svědecké výpovědi. Pokud není naplněna tato podmínka, je správce daně povinen daňový subjekt závčas 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. V případě, že nehrozí nebezpečí zmaření účelu výpovědi a tedy i objektivnosti provedeného důkazního prostředku (tj. ovlivnění svědka), uvede správce daně ve výzvě i označení této osoby tak, aby se daňový subjekt přizvaný k výsledku svědka mohl odpovídajícím způsobem připravit.

§ 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 může správce daně 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. Existence možnosti uložit vedení této podrobnější evidence je z praktického hlediska klíčová pro kontrolu zdaňování činností jako je např. hostinská činnost, maloobchodní prodej atd. Bez vedení těchto záznamů a při absenci speciální právní úpravy, kterou byl např. zákon o registračních pokladnách, lze jen těžko prokázat, že údaje tvrzené daňovým subjektem na základě obecně vedeného účetnictví se shodují s realitou. Správce daně však k tomuto instrumentu sáhne pouze v případech, kdy celková činnost

daňového subjektu vykazuje známky úmyslného krácení daně, zejména tehdy, kdy se daný živnostník pohybuje v neustálé ztrátě, přitom má "plný lokál".

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, které obsahují informace potřebné pro správné určení daňové povinnosti a které odpovídají požadavkům daným řádným splněním uložené záznamní povinnosti. Tato doba odpovídá časovému prostoru, kdy může být výše stanovené daně měněna, tj. lhůtě pro stanovení daně podle § 148.

§ 98

Pomůcky a sjednání daně

Odstavec 1 stanoví postup, který umožní stanovit daň v případě, že daňový subjekt nesplní svoji zákonem stanovenou povinnost, tj. neunese důkazní břemeno, v důsledku čehož je zmařena možnost stanovení daně na základě dokazování. 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 přihlédnout 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.

§ 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 našlo řešení předběžné otázky. Dále je zde umožněno, aby správce daně vyzval osobu zúčastněnou na správě daní, aby iniciovala zahájení příslušného řízení sama, a to ve lhůtě přiměřené situaci.

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

§ 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 nelze uplatnit opravné prostředky, je doručováno úřední osobou realizující předvedení. Pro realizaci dané pravomoci je možné využít příslušný bezpečnostní sbor (Policie ČR či Celní správa ČR). Není vyloučena ani speciální úprava využívající např. obecní policii, 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)

§ 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 (konstitutivní charakter rozhodnutí), popřípadě autoritativně prohlašuje již existující práva a povinnosti (deklaratorní charakter rozhodnutí).

V souvislosti s tím pak odstavec 2 vymezuje okamžik vydání rozhodnutí, k němuž dochází tehdy, kdy je učiněn úkon směřující k doručení tohoto rozhodnutí, resp. jeho písemného či elektronického vyhotovení. S okamžikem vydání rozhodnutí pak zákon spojuje na řadě míst důležité právní účinky. Z důvodu právní jistoty příjemců rozhodnutí je pak nutné tyto účinky spojovat s okamžikem expedice, nikoliv s pouhým vyhotovením, resp. podepsáním příslušnou úřední osobou, neboť mezi těmito úkony může nastat prodlení, které ovšem nemůže být na újmu jeho adresátům. V případech, kdy se rozhodnutí nedoručuje je pak okamžikem vydání rozhodnutí podpis rozhodnutí úřední osobou.

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 prohlašovány. 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 býti o tom poučen.

Podle odstavce 4 lze přiznat totéž právo nebo uložit tutéž povinnost z téhož důvodu téměř 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. doručením 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 rozhodnutím se označují společným pojmem oznámení rozhodnutí, 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.

§ 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 Listiny.

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 odstavcích 3 a 4 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 provedeného 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.

§ 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 (§ 148).

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 povinností uložené tímto rozhodnutím, jestliže byla stanovená.

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.

§ 104

Opravy zřejmých nesprávností

Oprava zřejmých nesprávností uvedených v rozhodnutí, resp. jeho písemném či elektronickém vyhotovení je možná na základě podnětu příjemce takového rozhodnutí či z moci úřední. Odstavec 1 stanoví, že 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.

§ 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. Nicotností (nulitou) rozhodnutí je třeba rozumět případ, kdy dané rozhodnutí trpí takovými závažnými vadami, pro něž je nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo sto vyvolat určité právní následky. Jedná se tedy o pseudorozhodnutí (paakt), který nikoho nezavazuje a nelze na něj nahlížet optikou presumpce správnosti.

Příslušným k tomuto aktu, je podle odstavce 1 nejbližší nadřízený správce daně, správci daně, který rozhodnutí vydal; jedná-li se ale o rozhodnutí, které vydala úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, zjišťuje a prohlašuje nicotnost tato úřední osoba na základě návrhu jí ustanovené komise. Návrh nepředpokládá, že by určitou část důvodů svědčících pro nicotnost rozhodnutí musel autoritativně osvědčit až soud (tak jako je tomu ve správním řádu), neboť tento model neodpovídá zásadě procesní ekonomie ani nekoresponduje s principem subsidiarity soudního přezkumu. Právo na soudní přezkum tím není dotčeno. Prohlášení nicotnosti uskutečňuje 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. 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.

Odstavec 2 v obecné rovině uvádí, která rozhodnutí se považují za nicotná, přičemž vychází se srovnatelné úpravy ve správním řádu. Za nulitní tak bude nutné považovat ta rozhodnutí, která byla vydána správcem daně, který k tomu nebyl vůbec příslušný. Půjde tak o absolutní věcnou nekompetenci správce daně danou např. zásadním omylem v osobě adresáta (byla uložena povinnost nebo přiznáno právo, popřípadě prohlášen právní vztah, subjektu, u něhož je zjevné, že se jej daná záležitost vůbec netýká). Nicotná jsou rovněž rozhodnutí, která jsou zjevně zmatečná (trpí zásadními vnitřními rozpory, značnou mírou neurčitosti nebo jsou zcela nesmyslná) nebo, která požadují plnění, které je protiprávní, trestné nebo absolutně nemožné. Za nicotné bude však nutná považovat i ta rozhodnutí, která ani po formální stránce nevzbuzují zdání individuálního správního aktu (např. při absolutním nedostatku formy - tj. ústně sdělené rozhodnutí). Za nicotná je však nutno považovat i ta rozhodnutí, která jsou sama o sobě perfektní, avšak vychází (navazují) z rozhodnutí, která nicotná jsou. Půjde tak např. o rozhodnutí odvolacího orgánu, který rozhodoval ve věci odvolání proti rozhodnutí, které se později ukázalo nicotným.

Odstavec 3 vymezuje okruh osob, kterým bude rozhodnutí o prohlášení nicotnosti doručeno, přičemž odvolání proti tomuto rozhodnutí není vzhledem k tomu, že o něm rozhoduje nadřízený správce daně možné. Proti rozhodnutí tak bude možné brojit přímo ve správním soudnictví. V případě, kdy na rozhodnutí, jehož nicotnost byla prohlášena, navazují další rozhodnutí, správce daně prohlásí za nicotná všechna navazující rozhodnutí, tedy rozhodnutí, která byla vydána v důsledku nicotného rozhodnutí (např. rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí, které se ukázalo nicotným).

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.

Dle odstavce 5 bude neoprávněný podnět odložen a jeho podatel o této skutečnosti informován v případě, že má postavení příjemce rozhodnutí (§ 101 odst. 3); v tomto případě nejde o řízení, proto se o odložení nevydává rozhodnutí.

§ 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 ten, o jehož právech nebo povinnostech má být rozhodnuto, 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 exekčním řízení). V takovém případě je nutné rozhodnutí doručit tak, aby byla zajištěna informovanost zbývajících příjemců rozhodnutí.

§ 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 povinna osoba zúčastněná na správě daní.

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 do 8 dnů ode dne účasti.

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. Ve lhůtě patnácti dnů 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 předepsání náhrady nákladů řízení (např. za

provedení 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 na základě opravných a dozorčích prostředků. Jde o procesní instituty, jejichž cílem je zajistit dostatečnou kvalitu rozhodování ať už tím, že je zásadně umožněno dvojitě 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 námitka jsou v návrhu zachovány, avšak vzhledem k tomu, že samy o sobě 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 a rozklad. 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 nařízení obnovy řízení slouží jako dozorčí prostředek. Dalším dozorčím prostředkem je nařízení přezkoumání rozhodnutí, které proběhne v rámci přezkumného řízení, jenž představuje instrument umožňující z moci úřední zhojit nezákonnosti či vady řízení, které ovlivnily výslednou podobu rozhodnutí. Speciální případ aplikace dozorčího práva je možnost uspokojit navrhovatele po podání žaloby ve správním soudnictví.

§ 108

Použití opravných a dozorčích prostředků

Ustanovení odstavce 1 vymezuje opravné a dozorčí prostředky, na jejichž základě lze rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumat, resp. 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 konkretizuje specifický řádný opravný prostředek, kterým je rozklad. Jedná se o tradiční název pro 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 jiná úřední osoba stojící v čele jiného ústředního správního úřadu, s vymezenou výjimkou pro vybraná rozhodnutí. Těmi jsou rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení (§ 119) a rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 122).

2.7.2 Odvolací řízení

Obecná ustanovení o odvolání (§ 109 až § 111)

§ 109

Odstavec 1 opravňuje každého příjemce rozhodnutí (§ 101 odst. 3) podat odvolání proti rozhodnutí správce daně, pokud daňový řád nebo zvláštní zákon jeho podání nevyklučuje. 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. Jednou ze zásad pro podání odvolání je, že odvolání je nepřípustné, směřuje-li pouze proti odůvodnění takto napadeného rozhodnutí.

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 (např. výzva ručiteli).

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 skutečnosti, jejichž posouzení vyžaduje dostatek času, často i odbornou pomoc. Uvedená lhůta je obecná a pro některá řízení je stanovena odvolací lhůta kratší. 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 nejtýpčtější rozhodnutí vydávaná při správě daní jsou spojena s povinností uhradit určité peněžité plnění do veřejného rozpočtu. Nepřiznání obecného odkladného účinku je specifickým 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 vrátit uhrazené prostředky zpět z veřejných rozpočtů za 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 § 139).

§ 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. Odstavec 1 řeší situaci, která nastane při chybějícím či nesprávném poučení o délce odvolací lhůty a místě pro podání odvolání. V takovém případě je příjemci rozhodnutí přiznána odvolací lhůta v délce 3 měsíců. Pokud však v mezidobí správce daně napraví svou chybu vydáním opravného rozhodnutí, je nutné odvolání podat nejpozději do 30 dnů od tohoto rozhodnutí. Toto pravidlo dopadá i na případy, kdy základní odvolací lhůta byla kratší než 30 dnů.

Výjimkou z výše zmíněného principu ochrany dobré víry je případ stanovený v odstavci 2, kdy by bylo příjemci rozhodnutí přiznáno právo se odvolat, ačkoliv 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.

Při poučení o odkladném účinku se uplatní podle odstavce 3 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.

§ 111

Ustanovení odstavce 1 řeší právní následky, které nastanou v případě, že se příjemce rozhodnutí vzdá svého práva na odvolání. V takovém případě odvoláním napadené původní rozhodnutí nabývá tímto úkonem příjemce rozhodnutí právní moci a nelze se proti němu dále odvolávat. Tohoto

práva může příjemce rozhodnutí využít v době od vydání rozhodnutí až do uplynutí odvolací lhůty. Po jejím uplynutí právo odvolat se ze zákona prekluduje. Pokud je ve věci více příjemců rozhodnutí, nastává okamžik právní moci až vzdáním se posledního z nich.

Ustanovení odstavce 2 upravuje možnost zpětvzeti odvolání. 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 (§ 101 odst. 2).

Odstavec 3 stanoví, že pokud odvolatel 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. O zastavení odvolacího řízení, ke kterému v případě zpětvzeti ze zákona 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). Pokud je ve věci více příjemců rozhodnutí, nastává okamžik právní moci až zpětvzetím odvolání posledním z nich.

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 4 stanoven postup správce daně, využije-li toto oprávnění pouze některý z nich. Správce daně je v takové situaci povinen vyzvat k vyjádření i zbývající daňové subjekty a zaslat jim kopii podaného odvolání.

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.

V odstavci 6 je obsaženo řešení situace, kdy správce daně zmešká lhůtu pro stanovení daně (§ 148) a nestihne dokončit odvolací řízení. Mělo by jít o výjimečný a excesivní případ vzhledem k tomu, že podle § 148 bude mít na odvolací řízení vždy minimálně 1 rok. Následkem je zastavení odvolacího řízení a zrušení rozhodnutí správce daně prvního stupně. K tomuto postupu bude příslušný správce daně prvního nebo druhého stupně, podle toho, který z nich příslušnou skutečnost zjistí.

§ 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 brojít proti nezákonnostem, nesprávnostem, nesprávnému úřednímu postupu či způsobu řešení daného případu.

Odstavec 2 upravuje konkrétně postup správce daně v případě, že odvolatelem uplatněné podání trpí vadami, které znemožňují řádné projednání věci. Půjde tak zejména o absenci esenciálních náležitostí odvolání předvídaných zákonem, od nichž je však nutno odlišovat náležitosti formální, jejichž absence sama o sobě nezakládá nemožnost projednání. Jsou-li v momentě posuzování kvality a úplnosti podaného odvolání zřetelné skutečnosti zakládající důvodnost zastavení řízení, jako např. nepřipustné podání, zmeškaná lhůta, osoba nepřislušná atd., omezí se správce daně při posuzování nezbytnosti jednotlivých náležitostí pouze na ty, které jsou nutné k posouzení odůvodněnosti zastavení řízení.

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 (§ 74).

§ 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 zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení, jestliže je odvolání podáno opožděně nebo se jedná o nepřipustné 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.

Odstavec 2 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 3 je upraven postup správce daně pro případ, že o odvolání sám nerozhodne. V tomto případě správce daně postoupí odvolání, společně s příslušnou částí spisu, odvolacímu orgánu k rozhodnutí. Uplatní se tedy devolutivní účinek odvolání. Návrh oproti současné právní úpravě výslovně nenormuje konkrétní náležitosti, které musí být naplněny v rámci komunikace správce daně prvního stupně s odvolacím orgánem, přičemž konkretizace tohoto postupu je věcí vnitřní metodiky, nikoli zákona.

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, avšak nepůjde ani o klasický revisní princip. Odvolacímu orgánu je sice umožněno přezkoumat rozhodnutí i nad rámec podaného odvolání, avšak z povahy věci nemůže ke každému rozhodnutí přistupovat tak, že komplexně prošetří všechny skutečnosti související s danou věcí. Intervence nad rámec dispozice daně odvoláním bude tedy vázána zejména na skutečnosti, které odvolací orgán zjistí v souvislosti s posuzováním důvodů uvedených v odvolání. Odvolací orgán může v plné šíři provádět dokazování a k tomu může vyžadovat součinnost orgánu prvního stupně. Může tedy přihlídnout 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).

§ 114

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. 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.

Správce daně podle odstavce 3 při svém rozhodování prověří a použije všechny skutečnosti, které vyšly v průběhu odvolacího řízení najevo a které mají relevanci k dané věci, tzn. i ty skutečnosti, které odvolatel při podání odvolání sám neuplatnil.

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 přihlídnuto 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 změní. Pokud zjistí, že neměla být daň vůbec stanovena, rozhodnutí zruší. V případě zjištění, že měla být daň stanovena dokazováním, postupuje podle § 115.

§ 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 brojit 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 § 60 sepisuje protokol. Obdobně musí odvolací orgán postupovat i v případě, že dospěje k jinému právnímu názoru v dané věci, nežli měl správce daně prvního stupně, a tato změna by měla za následek zhoršení postavení odvolatele. Odvolatel je tak při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum.

Prostor pro dialog vytyčený 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 (§ 36). K tomuto vyjádření bude odvolatel povolen 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.

§ 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. Mělo by zde tedy být vyjádření k důvodům, které nebyly akceptovány, jakož i vyjádření k odvolacím důvodům, které byly vzaty v potaz, a to tak, aby mohl být zajištěn následný přezkum (soudní či dozorčí) východisek, které vedly odvolací orgán k vydání daného rozhodnutí.

Vzhledem k výše zmíněné koncepci, podle níž je dokazování u odvolacího orgánu možné a žádoucí, zbývá pro kasací 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 správcí 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, kterým se původní rozhodnutí ruší (nahrazuje).

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)

§ 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.

§ 118

Příslušným 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.

§ 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 rozhodovala v posledním stupni úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu. Vzhledem k obecné podmínce podjatosti (§ 77 odst. 1) je nezbytné, aby komise ustanovená úřední osobou stojící v čele ústředního správního orgánu měla odlišné složení od komise, která ve věci rozhodla v rámci rozkladového řízení (§ 108 odst. 2).

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.

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 (§ 148 a § 160). Pro ostatní případy navrhovaný zákon stanoví objektivní tříletou lhůtu, v níž lze obnovu řízení nařídit či povolit.

Podle odstavce 5, pokud dojde v době od vydání rozhodnutí, které je předmětem obnoveného

řízení, do vydání rozhodnutí, kterým se povoluje nebo nařizuje obnova řízení ke změně místní příslušnosti, provede řízení o povolení či nařízení obnovy řízení, jakož i vlastní obnovené řízení, správce daně, který je nově příslušný po změně místa pobytu (sídla, místa podnikání). Pozdější změna podmínek pro určení místní příslušnosti již nemá na určení oránu příslušného v dané věci konat vliv.

§ 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. Proti tomuto rozhodnutí mohou jeho příjemci podat odvolání, které má odkladný účinek.

Odstavec 3 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 4 stanoví logický závěr toho, že ve věci je vydáno nové rozhodnutí, tj. zrušení (nahrazení) rozhodnutí původního. Nové rozhodnutí může mít proti původnímu rozhodnutí z hlediska věcného posouzení různý vztah. Pokud správce daně provádějící obnovu řízení dospěje k závěru, že není důvodu k věcné změně, bude nové rozhodnutí meritorně shodné. Častější případ však bude, že bude vydáno nové rozhodnutí odlišné svým věcným obsahem, nebo dojde ke zrušení původního rozhodnutí bez náhrady. Toto rozhodnutí musí v odůvodnění obsahovat i zdůvodnění vztahu k původnímu rozhodnutí. Proti novému rozhodnutí je možné se odvolat ve standardní odvolací lhůtě určené zákonem pro to které rozhodnutí.

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 5.

2.7.4. Přezkoumání řízení

Přezkoumání rozhodnutí je v návrhu pojato jako výlučně dozorčí prostředek, který lze zahájit toliko z moci úřední (ex officio). K přezkoumání tak může dojít z vlastního podnětu či podnětu jiného správce daně, ale také z podnětu kterékoli jiné osoby. Na rozdíl od odvolacího řízení či obnovy řízení, které mají povahu opravných prostředků, nemá příjemce rozhodnutí právní nárok na přezkoumání rozhodnutí, tj. není aktivně legitimován k podání příslušného návrhu, který by zahájil řízení. Důvodem k využití tohoto dozorčího prostředku je pak na rozdíl od obnovy řízení, která umožňuje řešit věcné nesprávnosti, existence nezákonnosti (rozporu se zákonem) či podstatných vad řízení (často daných nesprávným či nezákonným úředním postupem). Ve smyslu zásady oficiality by pak správce daně měl postupovat tak, aby pokud možno každá nezákonnost byla ve veřejném právu napravena.

Ačkoli není právní nárok na to, aby přezkoumání řízení bylo provedeno, tudíž nelze brojit proti tomu, že správce daně nevyhoví podnětu směřujícímu k tomuto přezkoumání, je příjemci rozhodnutí umožněno podat odvolání proti rozhodnutí, kterým se přezkoumání rozhodnutí nařizuje z moci úřední. Příjemci rozhodnutí je tak v souladu se zásadou ochrany nabytých práv i zásady právní jistoty umožněno napadnout důvody, pro které byl přezkum nařízen.

Nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 121 a § 122)

§ 121

Podle odstavce 1 je třeba k tomu, aby bylo možné rozhodnutí v nalézacím řízení přezkoumat tímto dozorčím prostředkem, naplnění skutečnosti, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Za rozpor s právním předpisem je nutné považovat i vady řízení, které svou závažností ovlivňují celkový soulad daného rozhodnutí se zákonem. Zkoumá se tedy nejen obsah rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto rozhodnutí předcházely.

Podle odstavce 2 se uplatní pravidlo, podle něhož bude možné instrument přezkoumání rozhodnutí použít pouze v případech, kdy v téže věci již nerozhodl soud v rámci soudního přezkumu rozhodnutí vydaných při správě daní. Neuplatní se tedy absolutní zákaz přezkumu poté, co daná kausa byla předmětem soudního jednání, neboť soudní přezkum je postaven na dispoziční zásadě, tudíž není povinností soudu zhojit všechny objektivně existující nezákonnosti či vady řízení.

Odstavec 3 upravuje podání podnětu k nařízení přezkumu jako možnost kteréhokoliv správce daně poté, co zjistí, že jsou dány podmínky pro zahájení řízení o přezkoumání rozhodnutí. Správci daně při tom musí ctit zásadu oficiality, která jim přikazuje konat, jakmile dojde ke zjištění příslušných skutečností.

Odstavec 4 upravuje situaci, kdy podnět podá kterákoli jiná osoba. Nejčastěji by mělo jít o příjemce rozhodnutí, ale je možné, aby tohoto práva využil i např. ručitel. Samotný podnět nemá validitu návrhu a jeho podáním nedochází k zahájení řízení. K tomu, aby byla zajištěna informovanost podatele podnětu o tom, zda k němu bylo přihlédnuto či nikoliv, je tomuto podateli umožněno požádat (nejlépe rovnou při podání podnětu) správce daně, aby ho vyrozuměl o výsledku jeho posouzení. Pro toto sdělení směrem k podateli není předepsána žádná forma, přičemž z povahy věci vyplývá, že nepůjde o rozhodnutí.

§ 122

Instančně příslušným k vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí je podle odstavce 1 správce daně nejlépe nadřazený správci daně, který ve věci, jejíž přezkoumání je nařizováno, rozhodl v posledním stupni. Provádění přezkumu u instančně vyššího orgánu tak zajišťuje nejen objektivitu a odbornost posouzení, ale mělo by zároveň napomáhat k efektivnějšímu sjednocování praxe správců daně. Nařízení přezkoumání rozhodnutí však neznamená, že přezkoumávané rozhodnutí je skutečně v rozporu s právními předpisy a bude jako takové zrušeno nebo změněno. To ukáže až výsledek přezkumného řízení.

Zvláštní úprava platí podle odstavce 2 pro případ, že rozhodnutí, o jehož přezkoumání jde, bylo v poslední instanci vydáno ústředním správním orgánem, resp. úřední osobou stojící v jeho čele (např. ministr). Nařídít přezkoumání rozhodnutí může právě tato osoba, a to na základě komise, kterou za tím účelem ustaví. Vzhledem k obecné podmínce podjatosti (§ 77 odst. 1) je nezbytné, aby komise ustanovená úřední osobou stojící v čele ústředního správního orgánu měla odlišné složení od komise, která ve věci rozhodla v rámci rozkladového řízení (§ 108 odst. 2).

V ustanovení odstavce 3 jsou vymezeny objektivní lhůty, v jejichž rámci je možné nařídít přezkoumání rozhodnutí. Přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně je shodně jako u obnovy řízení časově omezeno lhůtou pro stanovení daně (§ 148). Obdobně je tomu i v případě přezkoumání rozhodnutí o placení daně, kde tuto hranici tvoří lhůta pro placení daně (§ 160). Pro jiná rozhodnutí je stanovena obecná lhůta 3 let, což znamená její prodloužení o jeden rok oproti současné úpravě.

Podle odstavce 4, pokud od doby právní moci rozhodnutí, o jehož přezkoumání je rozhodováno, dojde ke změně místní příslušnosti, provede řízení o nařízení přezkoumání, jakož i vlastní přezkumné řízení, správce daně, který je příslušný po změně místa pobytu (sídla, místa podnikání). Pozdější změna podmínek pro určení místní příslušnosti již na určení orgánu příslušného k rozhodnutí ve věci nemá vliv.

§ 123

Postup při přezkumném řízení

Ustanovení odstavce 1 upravuje příslušnost správce daně k provedení přezkumného řízení a časový okamžik, kterým je toto řízení zahájeno. Návrh v souladu se současnou úpravou stanoví, že přezkumné řízení provede správce daně, který rozhodl v posledním stupni.

Přezkumné řízení je podle odstavce 2 zahájeno vydáním rozhodnutí o jeho nařízení. Proti tomuto rozhodnutí mohou jeho příjemci podat odvolání, které má odkladný účinek.

Podle odstavce 3 v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí uvede nadřazený správce daně důvody, pro které byla obnova řízení nařízena, jimiž je správce daně provádějící přezkumné řízení vázán; stejně tak je vázán i právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení.

Současně se v odstavci 4 stanoví odkladný účinek vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vůči přezkoumávanému rozhodnutí, přičemž zajišťovací úkony, pokud byly učiněny, zůstávají v účinnosti.

Odstavec 5 předvidá možné podoby rozhodnutí, které bude vydáno na závěr přezkumného řízení. Na rozdíl od obnovy řízení zde nedochází k vydání nového rozhodnutí ve věci, nýbrž ke změně nebo zrušení původního rozhodnutí. V případě, že se v průběhu řízení ukáže, že není důvodu

ke změně nebo zrušení původního rozhodnutí, je výsledkem rozhodnutí, kterým se přezkumné řízení zastaví, přičemž původní rozhodnutí zůstává nedotčené.

Podle odstavce 6 správce daně dá podnět jinému správci daně, který vydal případné navazující rozhodnutí, ke změně či zrušení tohoto rozhodnutí, pokud se ukáže, že je pro to zákonný důvod.

2.7.5. Vztah ke správnímu soudnictví

§ 124

Uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví

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 přezkumné řízení směřující k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví. Půjde tedy o speciální typ přezkumného řízení, které bude oproti obecné úpravě obsažené v § 121 a násl. vykazovat určité odchylky.

Podle odstavce 2 je k přezkumnému řízení směřujícímu k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví 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. Obecná ustanovení o nařizení přezkoumání (§ 121 a § 122) se proto nepoužijí.

Odstavec 3 obsahuje zásadu koncentrace, podle níž v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví nelze poukazovat na nové skutečnosti a navrhovat 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 (§ 141).

V odstavci 4 je zakotvena zásada zákazu reformace in peius, což znamená, že výsledkem přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví 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 brojit opravnými prostředky. Důvodem je jednak existence zásady zákazu reformace in peius, ale také skutečnost, že v případě, že navrhovatel není s výsledkem přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví spokojen, má možnost pokračovat dál v soudním řízení, neboť nedošlo k jeho uspokojení. Zůstává tak pouze možnost zasáhnout prostředky dozorcího 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 (§ 134), 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 správcem daně umožňuje přehled o klíčových údajích, z nichž je nutné při stanovení daně i zajištění jejího placení vycházet.

Registrační povinnost (§ 125 až § 128)

§ 125

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 počátek běhu této lhůty, který stanovuje na následující den pod dni účinnosti povolení nebo oprávnění.

Odstavec 2 upřesňuje, co se myslí dnem účinnosti. Jde o den, od kterého je daňový subjekt oprávněn začít určitou činností vykonávat.

Odstavec 3 rozšiřuje registrační povinnost obecně vymezenou v odstavci 1 i na daňové subjekty, které nepotřebují nebo nemají k výkonu své činnosti příslušné povolení či oprávnění,

příčemž však vykonávají činnost, jejíž výsledky jsou předmětem daně, nebo pobírají příjmy, které jsou předmětem daně. Specificky je pak stanoven počátek běhu lhůty k registraci, která nemůže být vázána na oprávnění nebo povolení a je tedy vázána na zahájení činnosti, resp. přijetí příjmu podle toho, která z činností nastane dříve.

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, čímž se dále rozšiřuje okruh osob povinných se registrovat.

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 dotýčný nabyl toto právní postavení, čímž mu vznikly i povinnosti s tím spojené.

Registrační povinnost stíhá podle odstavce 6 i plátce daně, kterému vznikla plátčova pokladna. Jedná se nejčastěji o plátce daně ze závislé činnosti a funkčních požitků. Součástí registrační přihlášky při registraci plátčovy pokladny bude i určení osoby oprávněné jednat za plátčovu pokladnu.

§ 126

Toto ustanovení vymezuje prostřednictvím taxativního výčtu množinu zdanitelných plnění, která sice předmětem zdanění jsou, ale které pro jejich příjemce neznamenají důvod 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).

§ 127

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

Podle odstavce 2 je u právnických osob je nutné uvést osoby oprávněné jejich jménem jednat, tzn. činit právní úkony tak, jak je to upraveno v § 24.

V odstavci 3 se předpokládá povinnost uvést, zda se jedná o první registraci, případně u kterého orgánu již byl daňový subjekt registrován.

Odstavec 4 řeší situaci, kdy má být registrována fyzická osoba s bydlištěm v zahraničí, která nemá přidělen obecný identifikátor (§ 130 odst. 3), kterým je v současnosti 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. Vzhledem k tomu, že lhůtu pro podání registrační přihlášky může být v případě, že je ze strany zahraniční právnické osoby podána žádost příslušnému orgánu, obtížné splnit tak, aby mohla podaná přihláška obsahovat i vyžádané identifikační číslo, je možné žádat správce daně o prodloužení lhůty pro podání přihlášky. V této žádosti by mělo být doloženo, že ze strany právnické osoby bylo vyžádáno identifikační číslo u příslušného orgánu a čeká se na výsledek.

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, přičemž obecná ustanovení o možnosti učinit podání v elektronické formě se použijí i pro tento případ. Živnostenský úřad je povinen podání neprodleně doručit příslušnému správci daně s tím, že k případnému zahájení řízení, které je způsobeno tímto podáním, dojde až okamžikem přijetí tohoto podání správcem daně. Explicitně je zde vyjádřeno, že lhůta, která připadá na vyřízení daňového podání (je-li stanovena), se počítá až od okamžiku, kdy toto podání dojde příslušnému správci daně. Současně se ale předpokládá, že v rámci zásady rychlosti a spolupráce by předání podání mezi živnostenským úřadem a příslušným správcem daně mělo proběhnout v nejkratší možné době.

§ 128

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 se udržovala aktuální. Jde-li o změnu, která vede ke zrušení registrace (např. odejmutí živnostenského oprávnění), připojí daňový subjekt žádost o zrušení registrace.

V odstavci 2 jsou pak uvedeny příslušné písemnosti, které je registrovaný daňový subjekt

povinen předkládat správci daně ve lhůtě 15 dní. Jde o akt prokazující zrušení daňového subjektu - právnické osoby (nejčastěji obchodní společnosti). Dále jde o akt, z kterého lze dovodit, že v budoucnu dojde k zániku příslušného povolení nebo oprávnění, na jehož základě byl daňový subjekt registrován. Může jít též o akt, podle kterého povolení nebo oprávnění přímo zaniká. Smlouva o prodeji podniku nebo jeho části se předkládá vždy.

Rozhodnutí o registraci (§ 129 až § 131)

§ 129

Podle odstavce 1 správce daně prověřuje údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci. Dále je upraven postup v případě, že má správce daně pochybnosti o správnosti údajů. Správce daně vyzve daňový subjekt k nápravě.

Odstavec 2 stanoví účinky opravení vad registrace, tj. dodržení původní lhůty.

V odstavci 3 se stanoví postup pro případ, že daňový subjekt nevyhoví výzvě. Správce daně zváží důvodnost registrace ex officio podle v úvahu přicházejících daňových dopadů. Např. bez vyjasnění nastalých pochybností by nemělo dojít k registraci osoby jakožto dobrovolného plátce DPH.

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 řádné prověření registračních údajů zvláště složité, lze zákonnou lhůtu pro vydání rozhodnutí prodloužit nejblíže 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 nepatřícnosti. Zamítavé rozhodnutí ve věci registrace však již odůvodnění obsahovat musí.

§ 130

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.

§ 131

Odstavec 1 stanoví postup v případě, že daňový subjekt nesplní svoji zákonem stanovenou registrační povinnost. Správce daně jej zaregistruje z úřední povinnosti sám, přičemž proti tomuto rozhodnutí o registraci je přípustné odvolání, které má odkladný účinek.

Odstavec 2 umožňuje správci daně z moci úřední rozhodnutím změnit či zrušit rozhodnutí o registraci (např. za podmínek stanovených zákonem o dani z přidané hodnoty). Odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek. Správce daně může provést změny v registrovaných údajích i méně formálním způsobem, a to za předpokladu, že půjde o reakci na oznámení takovýchto změn ve smyslu § 128 odst. 1. O takovéto změně sepiše úřední záznam.

Odstavec 3 a 4 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 § 13 a násl., podle níž dochází ke změně místní příslušnosti okamžikem změny podmínek pro určení místní příslušnosti (změna adresy místa pobytu, 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 potřeb podnikatelského prostředí v České republice zdůvodněných 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.

Závazné posouzení (§ 132 až § 133)

§ 132

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 výslovně označené jako závazné posouzení, ve kterém kromě obecných náležitostí uvede časový a věcný rozsah posouzení, tzn. které skutečnosti a jakým způsobem se posuzují a do kdy je toto posouzení relevantní. Do odůvodnění (nikoliv do výroku) se uvedou údaje, ze kterých se vycházelo při rozhodnutí o posouzení. V odůvodnění 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.

Možnost brojit proti závaznému posouzení řádnými či mimořádnými opravnými prostředky se podle odstavce 3 nepředpokládá s tím, že oponovat názoru vyslovenému v tomto rozhodnutí bude možné v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí, kterým je stanovena daň. Nejsou však vyloučeny 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 bude moci iniciovat přezkoumání rozhodnutí o závazném posouzení.

§ 133

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.

Podle odstavce 2 se rozhodnutí o závazném posouzení stává ze zákona neúčinným, tzn. nemůže být uplatněno v nalézacím řízení do budoucna v případě, že dojde ke změně zákonné úpravy, která byla podkladem pro jeho vydání. Musí se samozřejmě jednat o takovou změnu zákona, která mění jeho význam ve vztahu k posuzované otázce, nikoliv např. o technickou změnu textu, která na smysl ustanovení nebude dopadat.

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; pro pozdější období je rozhodnutí neúčinné. 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 (§ 148). 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. Pro uplatnění rozhodnutí o závazném posouzení musí správce daně vždy nejprve zkoumat, zda jsou v době rozhodování dány podmínky, které byly předvídané.

3.3. Daňové řízení

§ 134

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 vydání nebo vyhlášení 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 (§ 148), resp. lhůty pro placení daně (§ 160).

V odstavci 2 se upřesňuje, že slovo daň, ve smyslu předmětu daňového řízení, je používáno 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 zdaňovacími obdobími 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 posečkováni 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 (§ 135 až § 137)

§ 135

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 předvídané 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.

§ 136

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. Typickým příkladem daně vyměřované za zdaňovací období je daň z příjmů.

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 či advokát, 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. Důvodem pro zachování tohoto zvýhodnění je zejména garance větší profesionality, jakož i předpokládaná náročnost materie, které se podané tvrzení týká.

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.

§ 137

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 § 233 a násl. týkající se daně vybírané srážkou a úpravě ve zvláštních zákonech.

§ 138

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.

Vyměření daně (§ 139 a § 140)

§ 139

Vyměřením podle odstavců 1 a 2 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 akceptuje 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. Správce daně vyměřenou daň předeíše do evidence daní. Dále se stanoví, že 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 § 233 a násl.).

Odstavec 3 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 vyměřením nebo doměřením, 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.

§ 140

V odstavci 1 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. 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.

Pro případ, kdy není platební výměr oznamován, je v odstavci 2 stanovena fikce doručení k poslednímu dni lhůty k podání přiznání nebo vyúčtování. Vzhledem k tomu, že účinnost rozhodnutí nastává dnem jeho oznámení (tedy doručení), nastanou účinky vyměření daně k tomuto dni, i když reálně k vyměření přistoupí správce daně v souladu s množstvím podaných přiznání zpravidla později. Daňový subjekt se může dozvědět, zda tento okamžik nastal, při nahlédnutí do spisu nebo pomocí dálkového přístupu (viz daňová informační schránka).

Podle odstavce 3 je daňový subjekt v zákonem vymezené lhůtě oprávněn zažádat o zaslání stejnopisu platebního výměru, který byl založen do spisu spolu s prvopisem. Pokud by došlo k podání žádosti před tím, než dojde k vydání příslušného rozhodnutí, lhůta započne běžet až od okamžiku vydání.

Proti souhlasnému vyměření daně není podle odstavce 4 na rozdíl od současné právní úpravy možné odvolání, neboť není důvodu brojit proti výši daně, kterou dotyčný sám tvrdil. Jestliže bylo rozhodnutí vydáno na základě rozhodnutí o závazném posouzení lze se proti němu odvolat (viz k § 132 a násl.).

3.4.2. Doměřovací řízení

§ 141

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 (§ 148). 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 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 (byl 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 (k tomu slouží instrument přezkoumání rozhodnutí). Za tímto účelem je daňovému subjektu umožněno domáhat se sjednání nápravy v odvolacím řízení a poté v rámci správního soudnictví, event. podnětem k zahájení přezkumného řízení.

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, včetně soudního, 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 nepřípustného 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.

§ 142

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 a vydá platební výměr.

Doměření daně (§ 143 a § 144)

Odstavec 1 stanoví, že daň může být doměřena na základě podání daňového subjektu, formou dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo i z moci úřední. Doměřením se má na mysli následné vyměření, tzn. jakékoliv další než první vyměření téže daně. Jedná se o 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. Věta druhá 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 (§ 148) 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 2 stanoví, že obecná úprava doměření se uplatní i v případě, že je na základě dodatečného vyúčtování nebo z moci úřední po ukončeném vyúčtování daň stanovena dodatečně plátcí daně k přímé úhradě na základě speciální úpravy daňových zákonů. Dále se stanoví, že se rozdíl předejde do evidence daní.

Odstavec 3 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, nebo 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 dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování (§ 145 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.

Odstavec 4 upravuje v souladu s možností daňového subjektu podat dodatečné tvrzení, kterým budou měněny pouze dříve tvrzené údaje bez vlivu na výši daně, pravomoc správce daně tyto změny provést. Ke stejnému výsledku může správce daně dojít i při doměření z moci úřední na základě provedené daňové kontroly. Zároveň ukládá správci daně povinnost ve výroku rozhodnutí konstatovat, že se poslední známá daň nemění. V případě, že je rozhodnuto v souladu s dispozicí danou daňovým subjektem, není třeba ve smyslu § 144 doručovat platební výměr.

V odstavci 5 je stanovena splatnost doměřené daně, a to v tzv. náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Pro stanovení lhůty není rozhodné, zda byla daň doměřena z moci úřední nebo na základě tvrzení daňového subjektu (dále viz k § 139 odst. 3).

§ 144

V odstavci 1 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 případ, kdy není dodatečný platební výměr oznamován, je v odstavci 2 stanovena fikce doručení k poslednímu dni lhůty k podání dodatečného přiznání nebo dodatečného vyúčtování. Vzhledem k tomu, že účinnost rozhodnutí nastává dnem jeho oznámení (tedy doručení), nastanou účinky doměření daně k tomuto dni, i když reálně k doměření přistoupí správce daně později. Daňový subjekt se může dozvědět, zda tento okamžik nastal, při nahlédnutí do spisu nebo pomocí dálkového přístupu (viz daňová informační schránka).

Podle odstavce 3 je daňový subjekt oprávněn zažádat o zaslání stejnopisu platebního

výměru, který byl založen do spisu spolu s prvopisem, a správce daně je ve lhůtě 30 dnů povinen této žádosti vyhovět. Pokud by došlo k podání žádosti ještě před tím, než dojde k vydání příslušného rozhodnutí, lhůta započne běžet až od okamžiku vydání.

Proti souhlasnému doměření daně není podle odstavce 4 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 § 132 a násl.).

3.4.3. Společná ustanovení pro nalézací řízení

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

§ 145

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, správce daně vyzve daňový subjekt 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, stanoví správce daně daň podle pomůcek.

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.

§ 146

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 obecný procesní předpis 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).

§ 147

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.

Nutnost odůvodnit platební výměr nastane v případě, že se jedná o stanovení daně z moci

úřední.

Odstavec 4 stanoví, že pokud je rozdíl mezi daní tvrzenou a stanovenou daňovému subjektu znám z výsledku kontroly nebo jiného postupu (např. postup k odstranění pochybností), tak je správce daně z povinnosti odůvodnění rozhodnutí liberován. Jedná se tedy o speciální výjimku z norem obsažených v odstavcích 2 a 3.

§ 148

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 přípustnými 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, čímž dochází k celkovému zkrácení této lhůty, které je vyváženo přesným výčtem případů, kdy může dojít k jejímu přerušení, prodloužení nebo stavění.

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 prodloužují 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, a to za předpokladu, že tato výzva vedla k doměření daně,

* 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.

Tímto prodloužením dojde k posunutí posledního dne této lhůty, což je nutné zohlednit při posuzování, zda následné úkony splňují kritérium, že k nim musí dojít v posledních 12ti měsících běhu lhůty či nikoliv. Jinými slovy, pokud dojde k prodloužení původní lhůty, je nutné při určení toho, zda se jedná o posledních 12 měsících této lhůty, vycházet ze stavu po jejím prodloužením, nikoliv z původního tříletého rámce.

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. 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 propadné 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 během 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. Obdobný efekt pak bude mít případné rozhodnutí o neúčinnosti rozhodnutí, kterým žadatel docílí eliminaci fikce doručení ke dni marného uplynutí úložní doby, tj. doby, po kterou je doručovaná písemnost připravena k vyzvednutí u správce daně či provozovatele poštovních služeb.

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 litosti.

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 částí 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 (§ 149 až § 151)

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 dokladem a umožní zaevidování této částky a odlišná úřední osoba provede případnou výplatu prostředků z veřejného rozpočtu.

§ 149

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. Osobní daňové účty se ve smyslu odstavce 2 vedou pro jednotlivé druhy daně nebo pro jejich části. Údaje zveřejněné Ministerstvem financí se budou týkat pouze jím řízených orgánů, přičemž správci daně, kteří pod působnost Ministerstva financí nespádají, zajistí tuto informaci obvyklým způsobem na své úřední desce a pomocí dálkového přístupu.

Podle odstavce 4 se evidence provádí pomocí tzv. předpisných, odpisných či platebních dokladů. V případě oprav pak pomocí opravných dokladů. Text ustanovení je formulován tak, aby nepředjímal formu dokladů a umožňoval vedení evidence jak v písemné, tak i elektronické podobě. Jde o to, aby jakýkoliv pohyb na osobních daňových účtech byl prováděn na základě dokladů potvrzených konkrétní úřední osobou. Forma potvrzení není specifikována a je ponechána na správci daně, přičemž zvolená forma musí umožnit naplnit účel ustanovení, kterým je průkaznost evidence daní.

Podle odstavce 5 jsou evidované údaje a jejich správnost měsíčně správcem daně odsouhlaseny podle stavu účtů u poskytovatelů platebních služeb, tj. u bank, poboček zahraničních bank nebo spořitelních a úvěrních družstev, popřípadě dokladů z pokladny.

Po uzávěrce posledního kalendářního měsíce roku je podle odstavce 6 v evidenci daňových povinností na osobních účtech provedena roční uzávěrka záznamů, ze které se výsledné částky přenesou jako počáteční zůstatky následujícího kalendářního roku.

§ 150

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 dokladů.

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.

Podle odstavce 3 se v oddělené části osobního účtu evidují případné nedobytné nedoplatky (§ 158). Tyto nedoplatky by měly být zajištěny a vymáhány, 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.

§ 151

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 (§ 66). Nově je v návrhu explicitně vyjádřeno, že z daného potvrzení o stavu osobního daňového účtu musí být zřejmé, kdy nastal den splatnosti (resp. poslední den splatnosti) u jednotlivých daní, což má vliv na to, zda daňový subjekt je v prodlení se zaplacením té které daně (vzniknul mu nedoplatek). V této souvislosti je pak nutno rozlišovat ty nedoplatky, které se vztahují k dani, u níž došlo k posunu splatnosti do náhradní lhůty, zejména v souvislosti s posečkáním (§ 156 a násl.). Na takovéto nedoplatky je možné převádět přeplatky z jiných daní, ale nemohou být vymáhány, tzn. nejsou součástí vykonatelného výkazu nedoplatků, který je exekučním titulem (§ 176). Potvrzení o stavu osobního daňového účtu musí splňovat určité formální náležitosti. Ačkoliv samo o sobě není rozhodnutím, je třeba přiměřeně aplikovat ustanovení vymezující náležitosti rozhodnutí (§ 102 odst. 1), jakož i ustanovení o případných opravách formálních nedostatků (§ 104).

§ 152

Pořadí úhrady daně

Dle odstavce 1 se v rámci zlepšení postavení daňových subjektů předřazuje prioritou úhrady daně před její příslušenství. 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 (§ 154 a násl.).

Primárním kritériem pro určení, na kterou platbu daně (posléze příslušenství daně) bude úhrada započtena na prvním místě, je rozhodující stáří dané pohledávky. Platí obecné pravidlo, že nejprve jsou hrazeny nejstarší nedoplatky. Výjimku představují nedoplatky, které jsou uhrazovány

ve speciálním režimu (obecně při vymáhání). 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, 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, nebo jedná-li se o daňovou pohledávku za majetkovou podstatou, přihlášené pohledávky k uspokojení z výtěžku veřejné dražby nebo nedoplatku, který je vymáhán jiným způsobem, prioritou úhrady podle odstavce 1 se posuzuje odděleně bez ohledu na zbývajících 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.

§ 153

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 zaplacená pouze určitá část tohoto nedoplatku. Pod pojem nedoplatek je nutné řadit i splatné a neuhrazené příslušenství daně. Pod tento pojem spadá též neuhrazená částka zajištěné daně. Tento nedoplatek je hrazen daňovým subjektem jako jeho dluh. Tomu odpovídá i označení daňového subjektu, který je v prodlení, jakožto dlužníka (§ 176). Tomuto dluhu odpovídá na straně příslušného veřejného rozpočtu splatná daňová pohledávka. Pojem daňová pohledávka, který je v návrhu využit především jako "terminologický můstek" k jiným právním předpisům (vztah insolvenčnímu řízení), je tedy pojmem širším, zahrnující i daň, u níž dosud neuplynul poslední den splatnosti, tj. před tím, než se stane nedoplatkem (nesplacnou daňovou pohledávkou).

Přeplatek (§ 154 a § 155)

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 takovýto nedoplatek, stává se přeplatek vratitelným a návrh stanoví pravidla pro jeho vrácení. Rozšiřuje se mimo jiné oprávnění daňového subjektu disponovat se svým vratitelným přeplatkem.

§ 154

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 v případě, že 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 nedoplatky podle jejich stáří, a to bez ohledu na to, na jakém osobním daňovém účtu se nachází. Musí však respektovat pravidlo zakotvené v § 152, podle něhož k převodu na nedoplatky, jejichž úhrada je již realizována při některém ze způsobů vymáhání, dochází až poté, co není jiných nedoplatků na dani či příslušenství daně.

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 vyrozumívát, neboť veškeré pohyby na jejich osobních daňových účtech jsou v této schránce zaznamenány a daňovému subjektu jsou

dostupné dříve, než došlo k tradičnímu doručení.

§ 155

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 vyhová 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 jeho vzniku.

Posečkání (§ 156 a § 157)

§ 156

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. Spolu s povolením posečkání může správce daně, vedle náhradní lhůty pro placení, stanovit i další podmínky, zejména úhradu z případně vzniklého nároku na nadměrný odpočet, neboť na posečkaný nedoplatek se přelátky 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.

Nově je přípustné posečkat daňovému subjektu úhradu jeho nedoplatku i zpětně. Instrumentu posečkání tak lze využít i k eliminaci či snížení dopadů, které představuje prodlení znamenající současně vznik příslušného úroku z prodlení. Oproti platné právní úpravě je nutné rozhodnutí ve věci posečkání řádně odůvodnit, přičemž je možné proti výsledku brojít cestou řádného opravného prostředku (odvolání). Důležité je, že změna platebních podmínek, kterou posečkání nebo splátkování představuje, nesmí překročit lhůtu pro placení daně (§ 160).

§ 157

Podle odstavce 1 dochází při posečkání ke změně úroku z prodlení na úrok z posečkané částky, tzn. za dobu, na kterou je posečkáno, vzniká daňovému subjektu nižší úrok než by byl úrok z prodlení. Jedná se o výhodu pro daňový subjekt, který spolupracuje se správcem daně.

Podle odstavce 2 tento úrok odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Výše úroku vyjadřuje spodní hranici ceny peněz a odpovídá vyšší stanovené i v dalších právních předpisech.

Dále se v odstavci 3 stanoví, že po skončení posečkání je správce daně vydá platební výměr, který slouží jako informace pro daňový subjekt o předepsaném úroku z prodlení. Úrok se nepředepisuje v případě, že nedosáhne 100 Kč. Jde o standardní konstrukci k zajištění hospodárnosti, která je využita obdobně i u dalších institutů.

Odstavec 4 stanoví, že úrok je splatný do 30 dnů od doručení platebního výměru.

Podle odstavce 5 má porušení podmínek stanovených fakultativně správcem daně při posečkání za následek zánik posečkání ex nunc. O této skutečnosti správce daně vydá deklaratorní rozhodnutí. Zánik účinnosti rozhodnutí o posečkání nastane i při zahájení likvidace či insolventního řízení vůči daňovému subjektu, o čemž není zapotřebí deklaratorní rozhodnutí vydávat. To však nebrání, aby daňový subjekt v úpadku, resp. insolvenční správce požádal o posečkání úhrady daní, které vznikají jako pohledávka za majetkovou podstatou.

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

Podle odstavce 7 správce daně zvažuje, zda předepsání úroku z prodlení by vzhledem k ekonomickým a sociálním poměrům daňového subjektu neznamenal příliš tvrdý postup. Pokud by zjistil takové podmínky, mohl by upustit od předepsání úroku z prodlení. Existenci takovýchto podmínek by proto měl daňový subjekt uvést v žádosti o posečkání.

§ 158

Odpis nedoplatku pro nedobytnost

Ustanovení v odstavci 1 vymezuje dvě situace, kdy správce daně provede odpis nedoplatku. První situací je nedobytnost takového nedoplatku, přičemž pojem nedobytnost je dále definován. Druhý případ je, když nedoplatek sice není formálně nedobytný, ale 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 definuje nedobytnost nedoplatku. Důležité je, že nedoplatek byl vymáhán, ale toto vymáhání bylo bezvysledné a to na všech osobách, na kterých vymáhán být mohl. Nedobytný je též pokud by vymáhání zřejmě nevedlo k výsledku, nebo náklady by přesáhly potenciální výtěžek. Tímto se sledují hospodárnost výkonu správy daní.

Odstavec 3 řeší postup při realizaci odpisu nedobytného nedoplatku z osobního daňového účtu daňového subjektu; upřesňuje povinnost vystavení odpisných a předpisných dokladů 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 4 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 (§ 160).

§ 159

Námítka

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 (odvolání), může daňový subjekt vznést proti tomuto úkonu námitku, a to v subjektivní lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl. Námitka se podává u správce daně, který úkon provedl. Správce daně může napadený úkon změnit nebo zrušit, eventuelně sjednat nápravu jiným způsobem. Jestliže námitce vyhoví, nemusí rozhodnutí odůvodňovat. Řízení o námitce se vede obdobně jako řízení o odvolání, proti rozhodnutí o námitce však nelze uplatnit opravný prostředek.

§ 160

Lhůta pro placení daně

Jako lhůtu 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 nejvíce jeví 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. Šestiletá lhůta tak běží počínaje prvním dnem kalendářního roku, který následuje po roce, ve kterém byl úkon přerušující běh lhůty učiněn.

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. Těmito úkony jsou zahájení exekučního řízení (v případě daňové exekuce nařízením exekuce podle tohoto zákona (§ 178), v případě předání výkonu rozhodnutí soudu nebo soudnímu exekutorovi podle příslušné právní úpravy), zřízení zástavního práva a rozhodnutí o posečkání.

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, která jsou mimo vliv správce daně. Dalším důvodem je případ, kdy je daňová exekuce prováděna formou srážek ze mzdy, přičemž tento postup umožňující úhradu dluhu formou pravidelných, leč povětšinou nízkých částek, může být rozprostřen do delšího časového úseku, než představuje šestileté období.

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 plnily funkci obecných správců daně, na územní finanční orgány.

§ 161

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. vznika 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 se stává správcem daně, a to v rozsahu potřebném pro zajištění úhrady daně, resp. specifického plnění do veřejného rozpočtu, na jehož správu placení dopadá daňový řád. Jde o funkční přístup k vymezení, tzn. určitý orgán, který zásadně plní své specifické funkce v rámci veřejné správy, získává postavení správce daně, aby mohl plnit veškeré potřebné funkce při placení daně. 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.

§ 162

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 (§ 163 až § 165)

§ 163

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 připiše 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.

§ 164

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. Platba,

kteřá není identifikována do 6 let, se stává příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena jeho činnost a zaniká nárok na její vrácení. Stejně jako i v případě úhrady daně osobou odlišnou od daňového subjektu se vychází z předpokladu, že osoba, která platbu provedla, tím sledovala specifický účel a byla si vědoma možných důsledků. Lhůta šesti let je delší než například srovnatelné stabilizační lhůty v civilním právu, jako je promlčení nebo možnost uplatnit právo z bezdůvodného obohacení.

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 (§ 241).

§ 165

Zde se stanoví, že tomu, kdo za daňový subjekt platbu uhradil, nelze tuto platbu vrátit. Speciální pravidlo se uplatní v případě úhrady nedoplatku ručitelem (§ 172). 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. V každém případě se vždy před příštím vrácením jakékoliv částky sleduje, zda osoba, které má být částka vrácena, má nedoplatek. V takovém případě jsou prostředky použity na úhradu tohoto nedoplatku. V těch situacích, kdy nelze vrátit určité osobě prostředky, které uhradila, aniž se jednalo o její daňový nedoplatek, vydá správce daně této osobě potvrzení. Tato osoba může řešit věc k tomu příslušnými právními prostředky s daňovým subjektem, který by získal neoprávněnou výhodu.

§ 166

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 poskytovatelem platebních služeb o tom, kdy byla platba odepsána z příslušného účtu daňového subjektu či jiné osoby. Výhodou je určité zjednodušení předávání informací od poskytovatelů platebních služeb či provozovatelů poštovních služeb 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 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 (§ 252), 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 § 154 a násl. V obou případech se vychází z toho, že právní stav by měl odpovídat faktickému, a proto je za den platby považován až okamžik, kdy se prostředky dostanou do sféry dispozice správce daně.

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

Podle odstavce 3 má provozovatel poštovních služeb povinnost do 2 pracovních dnů předat prostředky, které přijal k úhradě poštovním poukazem, poskytovateli platebních služeb k provedení převodu na účet správce daně. Tato lhůta je stanovena s ohledem na to, že platba poštovním poukazem je vyjmuta z úpravy platebního styku, který stanoví lhůty, do kdy mají být převody uskutečněny. V případě poštovních poukazů se lhůty řídí poštovními podmínkami jednotlivých poskytovatelů, a proto je těmto provozovatelům stanoven časový uvedený rámec zákonem.

V odstavci 4 je výslovně stanovena provozovateli poštovních služeb povinnost hradit správci daně úrok z prodlení v případě opoždění platby. Výše úroku je stanovena ve výši dané nařízením vlády, která se uplatňuje pro občanskoprávní vztahy.

Podle odstavce 5 se na úrok z prodlení vznikající podle odstavce 4 nebo vycházející z právního předpisu upravujícího platební styk (obecně platební služby) nahlíží jako na příslušenství daně, které se úhrada týkala, a jako takové se i eviduje.

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 (§ 167 až § 169)

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 daňovou exekucí.

§ 167

Odstavce 1 a 2 obecně vymezují předpoklady (důvodné obavy správce daně) pro vydání zajišťovacího příkazu, přičemž důvody, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, by měly 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 3 složení předmětné částky na depozitní účet správce daně se lhůtou splatnosti 3 dny. Pro výjimečné případy 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 4 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 povolat daňový subjekt ke spolupráci tak, aby mohlo dojít ke kvalifikovanému odhadu.

§ 168

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, kdy takové odvolání bylo podáno 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 místně 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 § 154 a násl. Pokud se přeplatek stane vratitelným, vrátí jej správce daně ve lhůtě 15 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 v rozsahu vyměřené daně.

§ 169

Podle § 176 je vykonatelný zajišťovací příkaz exekucním titulem. Dojde-li 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.

§ 170

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; odchýlně se v odstavci 4 upravuje pouze okamžik vzniku zástavního práva.

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 zástavy, tj. majetku, který se stává předmětem zástavního práva.

Správci daně se v odstavci 3 nově umožňuje na základě předchozího písemného souhlasu vlastníka založit zástavní právo i k věcem tohoto vlastníka odlišného od daňového subjektu. Jedná se o dobrovolnou garanci nedoplateků daňového subjektu, která vychází z klientského přístupu v rámci správy daní.

V odstavci 4 je obsažena úprava vzniku zástavního práva zřízeného rozhodnutím správce daně. Jde tedy o speciální úpravu vůči obecným normám občanského zákoníku. V případě movitých věcí vzniká zástavní právo doručením rozhodnutí o jeho zřízení daňovému subjektu nebo osobě, která v souladu s odstavcem 3 poskytla věc náležící do jejího vlastnictví jako zástavu k zajištění daňové pohledávky daňového subjektu; nikoli tedy odevzdáním zástavnímu věřiteli jako je tomu dle občanského zákoníku. U nemovitostí je pro vznik zástavního práva rozhodný okamžik doručení 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 nekorrektní 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.

Kromě důvodů zániku zástavního práva, které v obecné rovině 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. V případě, že jsou dány obecné důvody pro zánik zástavního práva upravené v občanském zákoníku (např. zánikem zástavy nebo zánikem zajištěné daňové pohledávky), dojde k zániku ex lege, avšak z hlediska aplikace zásad vstřícnosti a spolupráce bude možné, aby o této skutečnosti správce daně vydal neformální potvrzení, zejména v případech, kdy o to požádá daňový subjekt. K zániku zástavního práva může dojít podle obecné úpravy též v důsledku uspokojení se ze zástavy, tj. jejím zpeněžením. Ke zpeněžení dojde většinou v rámci daňové exekuce prodejem movitých či nemovitých věcí. Existence zástavního práva pak má význam pro určení pořadí pohledávek v rozvrhovém řízení (§ 229). K uspokojení ze zástavy však v souladu s občanským zákoníkem může dojít též soudním prodejem zástavy (§ 338a občanského soudního řádu), a to na návrh správce daně. Možné je též přihlášení do veřejné dražby v souladu s § 175 odst. 1. V případě zpeněžení majetku osoby, která v souladu s odstavcem 3 poskytla věc náležící do jejího vlastnictví jako zástavu k zajištění daňové pohledávky daňového subjektu, nebude možné využít výše zmíněnou cestu pomocí daňové exekuce (dotyčný nemá postavení daňového subjektu - dlužníka).

Ručení (§ 171 a § 172)

Návrh vymezuje procesní postavení ručitele, ať už se jedná o ručení zákonné z titulu založeného jiným zákonem nebo ručení dobrovolné (§ 173). 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.

§ 171

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 ručitel 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.

Podle odstavce 2 povinnost ručitele uhradit nedoplatek trvá i v případě, že daňový subjekt

zanikl bez právního nástupce. Je tak výslovně normováno, že zánik daňového subjektu - právnické osoby, který může být i účelový, nemůže znamenat ztrátu tohoto zajišťovacího prostředku. V případě ručení podle obchodního zákoníku (§ 311) je vycházeno ze stejného přístupu, který odpovídá specifickému postavení právnických osob - dlužníků.

Správce daně může dle odstavce 3 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. Naplnění zmíněných podmínek není zapotřebí v případě, že bylo vůči daňovému subjektu zahájeno insolvenční řízení. Je tak reflektován specifický charakter řešení úpadku dlužníka, který v obecné rovině zakládá nemožnost exekuce vůči daňovému subjektu a tím i naplnění výše zmíněných podmínek. Tento způsob uspokojení pohledávek mimo insolvenční řízení je v souladu s insolvenčním zákonem (§ 183).

Podle odstavce 4 se ručitel může proti výzvě správce daně odvolat a včas podané odvolání má v tomto případě odkladný účinek. Skutečnosti, které může ručitel namítat v odvolání proti výzvě správce daně, zákon na rozdíl od současné právní úpravy neomezuje ani nespecifikuje. Vedle tradičních námitek proti existenci ručitelského vztahu tak může ručitel brojít např. proti důvodům, které se kryjí s důvody, pro které lze využít obnovu řízení, nebo namítat rozpor s právním předpisem.

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

§ 172

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 nehospodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasilány 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 § 171. Znamená to, že při aplikaci daňové-procesních pravidel se na ručitele budou vztahovat ustanovení přiznávající 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 brojít 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 (§ 156). 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 exekuván.

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 § 152 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.

§ 173

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.

§ 174

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 daně 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 (tj. splatnou daňovou pohledávku). 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.

Rozdíl návrhu oproti platné právní úpravě spočívá v opuštění formalizovaného instrumentu výzvy k úhradě nedoplatku. Toto procesní rozhodnutí, na jehož přezkoumání ve správním soudnictví

není dle konstantní judikatury nárok, je nutné v současnosti vydat před započítím některého ze způsobů vymáhání na daňovém subjektu, pokud nehrozí nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně. Dlužník pak má možnost v rámci odvolacího řízení proti této výzvě brojit. Vedle toho pak má nárok brojit i proti samotnému exekučnímu příkazu (zde má navíc i možnost soudního přezkumu). Tato koncepce, která je v rámci okolních zemí (s výjimkou Slovenska vycházející ze stejné předlohy) ojedinělá, je v návrhu opuštěna. Praxe poukazuje na negativní spočívající nejen ve značné administrativní a hospodářské náročnosti, ale i na malém efektu tohoto instrumentu, kdy drtivá většina odvolání bývá zamítnuta, neboť daňový subjekt tohoto instrumentu využije spíše jako možnosti oddálení exekuce (placení) bez relevantní argumentace, popřípadě pomocí tohoto prostředku poukazuje na skutečnosti, které měl uplatnit (či uplatnit) v řízení o rozhodnutí, které je exekučním titulem. Ochrana práv daňového subjektu je zajištěna opravnými prostředky proti exekučnímu příkazu (s možností následné soudní ochrany). Instrument takto formalizované výzvy nemá obdobu ani v civilní exekuci.

Z hlediska budoucí praxe je tedy možné danou záležitost řešit pomocí neformální upomínky, kterou je daňový subjekt, který je v prodlení s platbou, upozorněn na existenci nedoplatku a hrozící nebezpečí exekuce, pokud nedojde k jeho dobrovolné úhradě, spolu s výhodami, které představuje akt dobrovolného plnění. Takový přístup, který není nutné normovat zákonnou úpravou, odpovídá naplnění zásady vstřícnosti a spolupráce, jakož i klientskému přístupu daňové správy. Na obdobné koncepci je postavena i právní úprava a praxe v ostatních evropských zemích.

Pro úpravu daňové exekuce se v návrhu zavádí legislativní zkratka "dlužník", která se nadále používá místo pojmu daňový subjekt v prodlení.

§ 175

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. Pro specifické případy, které mohou na straně daňového subjektu nastat, je zde i obecné zmocnění pro správce daně k tomu, aby uplatnil daňovou pohledávku v řízení realizovaném podle právní úpravy, která řeší úpadkové právo, nebo přihlášením nedoplatku do veřejné dražby.

V rámci volby způsobu vymáhání 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. Odstavec 2 v tomto ohledu stanoví výslovný požadavek na to, aby zvolený způsob vymáhání garantoval, že náklady spojené s vymáháním, které jsou přeneseny na dlužníka, nebudou ve zjevném nepoměru k výši vymáhaného nedoplatku. Předpokládá se tak změna praxe správců daně (zejména v rámci dělené správy), kteří ve snaze zjednodušit si práci opomíjí základní principy, na nichž je veřejná správa postavena. Mělo by tak dojít k zamezení případů, kdy na vymáhání bagatelního nedoplatku je povolán soukromý exekutor, u nějž se minimální výše nákladů pohybuje v řádu tisíců korun, ačkoliv lze zajistit vymáhání nedoplatku vlastními silami nebo předáním správci daně, příslušnému vymáhat nedoplatek v rámci dělené správy (v současnosti celnímu úřadu), tedy způsoby pro dlužníka výrazně příznivějšími. V tomto ohledu jde o speciální úpravu k § 105 odst. 2 správního řádu, které v kontextu toho, že exekuce na peněžitá plnění je svěřena daňovému řádu, bude dopadat toliko na exekuce nepeněžitá.

Odstavec 3 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 § 152).

§ 176

Exekuční titul

Ustanovení obsahuje taxativní výčet písemností, které je možné pro účely exekuce, vedené podle tohoto nebo jiného 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 výkaz nedoplatků, jehož povinné náležitosti jsou taxativně vymezeny v odstavci 2. Zásadním údajem je údaj o jednotlivých nedoplatcích, kterým jsou informace o výši, druhu a původním dni splatnosti jednotlivých nedoplatků evidovaných správcem daně. Potvrzením o vykonatelnosti správce daně ve výkazu

nedoplatků osvědčuje, že veškeré nedoplatky v něm uvedené jsou vykonatelné, a tedy vymahatelné.

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 samosprávných 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.

Stávající model zákona o správě daní a poplatků je jednoduchý v tom, že odkazem na přiměřené použití OSŘ přenáší problémy spojené s takovýmto způsobem vyjádření pravomoci na aplikační praxi. Předpis veřejného práva tak abdikuje na svou funkci, kterou je upravit jednoznačným způsobem pravidla pro činnost orgánů státní moci tak, jak předvidá čl. 2 odst. 2 Listiny. Praktický efekt je takový, že kvalita exekuce závisí na kvalitě metodického zázemí, tj. orgány, které mají v tomto ohledu lepší podporu (územní finanční orgány) jsou na tom lépe, než např. orgány obcí. Vzhledem k tomu, že daňová exekuce v rámci dělené správy dopadá na všechna peněžité plnění určená do veřejných rozpočtů (pokuty, dávky, odvody, poplatky atd.) je okruh správců daně, kteří ji budou realizovat, dosti široký. Ve svém důsledku orgány, které nemají příslušnou metodickou podporu, volí snazší řešení, kterým je předání celé exekuce soudním exekutorům, event. soudním vykonavatelům, což se ovšem vždy nejvíce jako řešení hospodárné a vůči dlužníkovi přívětivé.

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 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.

Navrhovaná úprava v uživatelsky přívětivější podobě nemá tendence být komplexní exekuční normou a ani nechce "dublovat" OSŘ. Základní kritéria pro tvorbu koncepce DŘ ve vztahu k OSŘ lze shrnout takto:

* Tam, kde lze pravomoci soudců a jejich postupy změnit v povinnost uloženou přímo zákonem, preferovat zákon před texty stanovujícími povinnosti v rozhodnutích úředníka.

* Pravomoci a postupy, které OSŘ pro výkon přiznává soudům a soudcům dát do souladu s pravomocemi a postupy správců daní tak, aby se eliminovala nutnost jejich dosazování se do role soudu.

* Zapracovat do DŘ rovněž ta ustanovení, která obsahují odůvodněné odchylky od obecného OSŘ, jehož text je v určitých pasážích praxí i judikaturou překonaný.

Kvalita úpravy daňové exekuce má význam i z hlediska mezinárodní spolupráce berních správ EU při vymáhání pohledávek, tudíž by nebylo vhodné ponechat úpravu této oblasti pouze ve stavu přiměřenosti použití jiného zákona.

§ 177

Vztah k občanskému soudnímu řádu

Odstavec 1 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 nejpřesnější postup správců daní a zachovat obecná pravidla tak, aby poddlužníci nemuseli diferencovat podle toho, kým je výkon rozhodnutí veden.

Odstavec 2 konkretizuje pravidla, kterými se subsidiární použití občanského soudního řádu řídí. Je tak třeba vycházet z toho, že pravomoci správce daně jsou komplexním způsobem upraveny v daňovém řádu, tudíž normy, které upravují postup soudu se nepoužijí. Naopak ustanovení, která na tyto normy odkazují použít lze, neboť cílem daňového řádu není převyprávět všechny normy, kde je použito slovo "soud". Tato koncepce zároveň negativně vymezuje, které úkony správci daně

nepřísluší, tudíž např. způsoby exekuce, které daňový řád správci daně výslovně neumožňuje provést (prodej podniku), správce daně nemůže v rámci daňové exekuce využít. Tam, kde občanský soudní řád hovoří o oprávněném či o vztahu třetích osob (zejména poddlužníků) vůči oprávněnému, lze naopak subsidiárně aplikovat občanský soudní řád, tj. v případě, že daňový řád neobsahuje speciální úpravu. Správce daně, který zde zastupuje zájmy toho kterého veřejného rozpočtu (v drtivé většině státního), má pro potřeby použití občanského soudního řádu pozici oprávněného, neboť tato pozice (na rozdíl od pozice soudu) nevyjadřuje vrchnostenské postavení správce daně.

§ 178

Nařízení daňové exekuce

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. Zahájení exekučního řízení nastane podle odstavce 1 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.

Odstavec 2 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, které byly dlužníkovi před zahájením exekuce zaslány.

V odstavci 3 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 4 obsahuje obecné vyjádření o tom, komu bude exekuční příkaz doručován, přičemž jednotlivé způsoby exekuce mohou toto obecné pravidlo modifikovat, co do okruhu adresátů, tak do načasování doručení. Je zde rovněž stanovena délka odvolací lhůty, která činí 15 dnů.

Ustanovení odstavce 5 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 prodejem zástavy, provést správce daně pouze návrhem na nařízení výkonu rozhodnutí soudem nebo soudním exekutorem. Toto taxativní vymezení způsobů daňové exekuce vymezuje subsidiární použití občanského soudního řádu pro daňovou exekuci.

Odstavec 6 reaguje na skutečnost, že exekučním titulem může být i vykonatelný zajišťovací příkaz. Není-li takovému zajišťovacímu příkazu vyhověno do skončení jeho účinnosti, vydá správce daně rozhodnutí o pokračování v daňové exekuci na základě a v rozsahu vymezeném exekučním titulem, který nahradil zajišťovací příkaz. Úkony, které byly v rámci daňové exekuce zůstávají účinné a není je třeba opakovat. V důsledku neexistence takového titulu nebo pokud částka v novém exekučním titulu je nižší, dochází v tomto rozsahu k zastavení daňové exekuce ze zákona, a to dnem zániku účinnosti zajišťovacího příkazu.

§ 179

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 exekučovatelného majetku.

Ustanovení odstavce 1 obsahuje úpravu oprávnění každé osoby, v jejíž prospěch svědčí právo nepřipouštějící 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.

Odstavec 2 stanoví správci daně lhůtu, do které musí o návrhu rozhodnout, a to v délce 30 dnů. Odvolací lhůta je stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyloučení majetku. Dále je zde obsažen explicitní zákaz prodeje majetku, který je předmětem návrhu na jeho vyloučení z daňové exekuce, pod dobu řízení (tedy i odvolacího) ve věci tohoto návrhu. Na rozdíl od občanského soudního řádu (§ 336i odst. 1) se tato ochranná doba týká jak nemovitostí, tak i věci movitých. Vlastní úprava řízení ve věci vyloučení majetku z daňové exekuce z povahy věci vylučuje instrument excindační (vylučovací) žaloby dle občanského soudního řádu, naopak ustanovení o soudním přezkumu v rámci správního soudnictví, která lze využít po neúspěšném odvolání, tím nejsou dotčena. Vyloučeno v této souvislosti není rovněž podání tzv. žaloby z lepšího práva. Jde o žalobu "na plnění", projednávanou ve sporném řízení podle části třetí občanského soudního řádu, kterou se žalobce domáhá po žalovaném náhrady za plnění, které tento přijal v souvislosti bez právního titulu, tedy v případě, kdy se později (například na základě soudního přezkumu) ukáže, že majetek prodaný v rámci daňové exekuce, byl do soupisu věci zařazen neoprávněně.

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 § 178 odst. 4 patnáctidenní. Ostatní osoby mohou svůj návrh podat v subjektivní lhůtě 15 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.

§ 180

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. Nepodání prohlášení o majetku nebo uvedení nepravdivých či zkreslených údajů jsou důvody, které zprošťují správce daně mlčenlivosti pro účely trestního řízení. Podmínkou vyžádání prohlášení o majetku je nemožnost vymoci nedoplatek daňovou exekucí 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. Na rozdíl od úpravy obsažené v občanském soudním řádu umožňující učinění prohlášení o majetku toliko při formálním protokolovaném jednání před soudcem, dává navrhaná 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 takovýchto úkonů ex lege. Neúčinnost úkonů nastane jednak vůči správci daně, ale v souladu se současným výkladem § 260h občanského soudního řádu také vůči dalším osobám (oprávněným), které mají vůči dlužníkovi pohledávku vymahatelnou na základě exekučního titulu. Návrh tak explicitně uvádí, to co je v současnosti dovozováno výkladem. Vzhledem k tomu, že neúčinnost nastává přímo ze zákona (tj. bez dalšího), není nutné pro tuto skutečnost domáhat se deklaratorního rozhodnutí soudu. Prokázána je už tím, že k právnímu úkonu došlo po doručení výzvy dlužníkovi. Osoba, které neúčinnost svědčí, tak má zákonný titul pro to, aby se domáhala plnění vůči osobě, na kterou byl majetek dlužníkem neúčinně převeden.

§ 181

Odklad a zastavení daňové exekuce

Ustanovení odstavce 1 vymezuje demonstrativní výčet případů, pro které může dojít k odkladu daňové exekuce. Odklad může nastat rovněž z jiného důvodu, specifického pro daňové řízení, než které uvádí obecná úprava občanského soudního řádu. Je jím šetření skutečností, na základě kterých by mohlo dojít k posečkání daně. Tento důvod není ničím jiným, než tzv. sociální důvody, na základě kterých odkládá soud výkon rozhodnutí (§ 266 odst. 1). Z tohoto důvodu není nutné duplicitně normovat v daňovém řádu postup plátce mzdy při odkladu exekuce (postačí přiměřené použití § 289 odstavce 1 i odstavce 2 občanského soudního řádu).

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 jednoho exekučního příkazu. Právní účinky úkonů, realizovaných před vydáním rozhodnutí o odkladu daňové exekuce, zůstávají zachovány, přičemž správce daně může toto pravidlo modifikovat přímo v rozhodnutí o odkladu daňové exekuce, ve kterém je možné právní účinky některých (nebo všech) právních úkonů zrušit. Vzhledem k tomu, že odklad 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 má za následek rozhodnutí správce daně o pokračování v exekučním řízení, pokud již nedošlo k zastavení daňové exekuce. K odkladu exekuce může dojít i ex lege, například v souvislosti s úpravou insolvenčního zákona, podle něhož nelze již po zahájení insolvenčního řízení exekuci provést (§ 109 odst. 1 písm. c).

Odstavec 2 vymezuje kromě obecných důvodů pro zastavení daňového řízení speciální důvody, pro které lze nařízenou exekuci zcela nebo částečně zastavit.

Odstavec 3 vymezuje okruh subjektů, kterým se rozhodnutí o odkladu nebo zastavení exekuce doručuje, přičemž předvídá možnost, kdy exekuční řízení může být zastaveno pouze částečně.

V odstavci 4 se příjemcům rozhodnutí o odkladu, pokračování a zastavení daňové exekuce odjímá možnost uplatnění opravného prostředku, což odpovídá procesnímu charakteru této rozhodovací činnosti.

Exekuční náklady (§ 182 až § 184)

§ 182

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 § 254 odst. 2 v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně.

Odstavec 2 konkretizuje pojem exekučních nákladů, k jejich náhradě je dlužník povinen. Těmito náklady se rozumí náklady za nařízení exekuce, náklady za výkon prodeje a hotové výdaje vzniklé při provádění daňové exekuce.

Pokud je při daňové exekuci exekučním titulem zajišťovací příkaz, uhrazuje správce daně v souladu s odstavcem 3 pouze případné hotové výdaje. Teprve právní mocí rozhodnutí o pokračování v exekuci vzniká dlužníkovi povinnost úhrady exekučních nákladů odpovídající rozsahu nového exekučního titulu.

V odstavci 4 je stanoven způsob rozhodnutí o exekučních nákladech - buď přímo jako výrok exekučního příkazu, nebo jako samostatné rozhodnutí s patnáctidenní odvolací lhůtou.

Dle odstavce 5 se hotové výdaje správce daně stanoví a 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 nedojde.

V souladu s odstavcem 6 se exekuční náklady evidují na dlužníkovi osobním daňovém účtu a vymáhají se současně s nedoplatkem.

§ 183

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.

§ 184

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 z neoprávněného jednání správce daně (§ 254) nebo k náhradě škody orgánu veřejné moci, který zapříčinil neoprávněnost vymáhání realizovaného v souvislosti s dělenou správou.

§ 185

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. Skutečnost, že manžel má v tomto rozsahu stejné postavení jako dlužník znamená, že disponuje i stejnými procesními právy a povinnostmi. Budou mu tak doručovány písemnosti, které se doručují dlužníkovi, bude moci využít opravných prostředků jako dlužník apod. Vzhledem k tomu, že v praxi mohou nastat situace, kdy správce daně nebude schopen s jistotou posoudit, zda daný předmět exekuce spadá do společného jmění manželů či nikoliv, návrh přikazuje správci daně postupovat v nejistých případech ve prospěch práv manžela.

V odstavci 2 se stanoví, že při převodu vymožených prostředků, které přesahují výši vymáhaného nedoplatku a oprávněných nároků přihlášených věřitelů (§ 230 odst. 5), se uplatní postup, kterým se zjišťuje vratitelnost přeplatku, přičemž tento přeplatek se vrací automaticky bez ohledu na jeho výši. Vymáhaným nedoplatkem je třeba rozumět takový nedoplatek, jenž je vymáhán způsoby uvedenými v ustanovení § 175 daňového řádu; nedoplatek přihlášený jiným správcem daně k uspokojení z rozvrhu výtěžku dražby ve smyslu § 197 odst. 4 je třeba rovněž považovat za nedoplatek vymáhaný.

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.

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

Daňová exekuce postižením majetkových práv se provádí srážkami ze mzdy, příkazáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, příkazáním 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.

§ 186

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 obecná norma obsažená v občanském soudním řádu, 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.

Odstavec 2 stanoví obecnou povinnost uplatňovanou ve všech způsobech exekuce postižením

majetkových práv vyzrozumět poddlužníka o právní moci exekučního příkazu. Návrh v tomto případě stanoví přísnější formu vyzrozumění tím, že musí dojít k doručení do vlastních rukou.

Pokud poruší poddlužník své povinnosti, odpovídá podle odstavce 3 správci daně za ztrátu, která mu tak tímto vznikla; tento nárok, pokud není uspokojen dobrovolně, uplatní správce daně žalobou u soudu.

Správci daně je v odstavci 4 stanovena povinnost informovat případné poddlužníky o změně místní příslušnosti, a to včetně nového bankovního spojení.

Daňová exekuce srážkami ze mzdy (§ 187 až § 189)

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 odměn za vykonanou práci, tak i jiné příjmy definované v ustanovení § 299 občanského soudního řádu.

§ 187

Ustanovení konkretizuje důsledky nařízení daňové exekuce srážkami ze mzdy a jiných příjmů a ex lege ukládá plátcí mzdy povinnosti, které jinak ukládá soud v nařízení výkonu rozhodnutí. Jinak nemění pravidla ohledně výše prováděných srážek, která jsou universální pro všechny způsoby vykonávání 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.

Odstavec 2 stanoví, že 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. Povinnosti vztahující se k plátcí mzdy jsou pojaty obdobně jako v občanském soudním řádu s tím, že daná povinnost vzniká dle tohoto ustanovení přímo ze zákona, zatímco v občanském soudním řádu vyplývá z nařízení vydaného soudem (povinnost uložená na základě zákona), což je zbytečně formalistické a vzhledem ke komplexnímu pojetí pravomocí správce daně bez dalšího neaplikovatelné přímým použitím obecné úpravy.

Odstavec 3 na rozdíl od úpravy v občanském soudním řádu (§ 287) při exekuci srážkami ze mzdy nepřipouští dohodu 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 a proti kladnému či zamítavému rozhodnutí není možno uplatnit opravné prostředky. Bude věcí správce daně a jeho uvážení, zda uzná důvody uvedené dlužníkem za relevantní či nikoliv.

Odstavec 4 upravuje postup správce daně v případě, že se dlužník dostane do vztahu s novým plátcem mzdy po nařízení daňové exekuce, tak, aby byla zachována kontinuita tohoto způsobu vymáhání.

§ 188

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 na základě přímé aplikace § 298 občanského soudního řádu neprodleně oznámit tuto skutečnost správci daně, který pak upraví poměr jednotlivých limitů tak, aby dlužníkovi bylo zajištěno jeho právo na základní částku mzdy.

§ 189

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.

§ 190

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 poskytovateli 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. Jedná se o stejné povinnosti, které ukládá také soud v řízení dle občanského soudního řádu (§ 304 odst. 1 občanského soudního řádu), avšak svým rozhodnutím.

Při dalším postupu pro zacházení s peněžními prostředky a jejich odepisování z účtu poskytovatelem platebních služeb se uplatní přímá aplikace občanského soudního řádu; jde o ustanovení § 303 odst. 2, § 304a, § 306 až 308, § 309 odst. 2, § 309a a § 310. V obecné právní úpravě občanského soudního řádu je upraveno i postavení dlužníka - povinného (§ 304 odst. 3).

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, tj. v případě, že má dlužník postavení majitele účtu. Nelze tedy tento způsob daňové exekuce použít na prostředky dlužníka na účtech jiných osob. Pro tyto případy se uplatní způsob exekuce postižením jiných majetkových práv (§ 192 a násl.). To platí i pro účet, jehož majitelem je manžel dlužníka. Pokud jsou tedy na účtu manžela uloženy finanční prostředky patřící do společného jmění manželů, lze je vymáhat tímto způsobem pouze v případě, že účet byl zřízen pro oba manžele a každý z nich má proto postavení majitele účtu ve smyslu § 709 odst. 4 obchodního zákoníku.

§ 191

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 správcí 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 (§ 192 až § 193)

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. Jiným majetkovým právem je rovněž právo dlužníka na finanční prostředky, které jsou uloženy na běžném, vkladovém nebo jiném účtu někoho jiného, proti majiteli účtu, a rovněž i právo dlužníka na finanční prostředky uložené na účtu, které tvoří součást společného jmění manželů, proti jeho manželovi, je-li manžel dlužníka výlučným majitelem běžného, vkladového nebo jiného účtu. Majitel účtu má v takovém případě postavení poddlužníka.

§ 192

Správcí 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.

§ 193

Při tomto způsobu exekuce se většinou jedná o vydání nebo dodání movitých věcí. Poddlužníkovi je exekuční příkaz doručován přednostně. Současně s vyzněním poddlužníka o

právní moci exekučního příkazu bude 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.

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 nevyklučuje. Toto sjednocení postupů by mělo vést k větší právní jistotě jak na straně dlužníků, tak i na straně úředních osob.

Dražba (§ 194 až § 202)

V následujících ustanoveních jsou společná ustanovení, která sjednocují a upřesňují postup při exekuci movitých věcí a nemovitostí. Jelikož občanský soudní řád dražbu movitých věcí neupravuje tak komplexně, jako u nemovitostí (např. náležitosti dražební vyhlášky, její doručování, problematika příklepu atd.) je za současné právní úpravy správce daně nucen nejednotně dosazovat obdobný postup jako u exekuce nemovitostí. Těmito ustanoveními tak dochází mj. k "narovnání" praxe se zákonnou úpravou. Jedná se tedy o komplexní přehlednou úpravu pro správce daně i zúčastněné osoby, která si klade za cíl sjednocení postupů při dražbě movitých a nemovitých věcí do té míry, pokud to povaha draženého předmětu nevyklučuje.

§ 194

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 dražitelem. Pokud je dražiteli udělen příklep, považuje se za vydražitele.

§ 195

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. Vůči dražební vyhlášce lze uplatnit řádný opravný prostředek ohledně přesné vymezených údajů; kromě dlužníka se mohou odvolat i vyjmenované osoby. Správce daně může zrušit konání dražby; takovéto rozhodnutí pak nepřipouští žádný opravný prostředek a doručuje se stejným způsobem jako dražební vyhláška.

§ 196

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.

§ 197

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. Předkupní právo, jenž svému nositeli zaručuje udělení příklepu při stejném nejvyšším podání více dražitelů, zaniká i při jeho neuplatnění dnem, kdy se stal vydražitel vlastníkem. Vlastníkem se vydražitel stává ke dni vydání rozhodnutí o udělení příklepu a to za podmínky, že toto rozhodnutí nabylo právní moci a bylo zapláceno nejvyšší dražební podání, což je přímá aplikace občanského soudního řádu (§ 3361).

V odstavci 2 se opravňují věřitelé, jejichž práva jsou zajištěna zástavním nebo zadržovací právem, které vázne na předmětu dražby, k jejich přihlášení tak, aby při rozvrhu výtěžku dražby k němu bylo přihlédnuto. Nevyužije-li věřitel této možnosti, nebude při rozvrhu výtěžku k jeho právu přihlíženo a správce daně imperfektní návrh na přihlášení pohledávky odmítne. Jedná se o

speciální úpravu vůči § 336f občanského soudního řádu, která umožňuje přihlášení i osobám, které mají vůči dlužníkovi (povinnému) jakoukoli pohledávku přiznanou exekučním titulem. Přihlašování takovýchto osob do daňové exekuce se však vzhledem k specifické pozici správce daně nejeví jako ideální. Uplatní se tak pouze úprava daná zákonem č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí. V tomto zákoně jsou zakotvena pravidla pro střet více exekucí s tím, že prováděna bude vždy ta exekuce, která byla zahájena první. Ostatní exekuce se ex lege přerušují a oprávnění z nich se mohou přihlásit do probíhající exekuce. Tak tomu bude i v případě daňové exekuce, kde zákon na jednotlivých místech upravuje pozici oprávněných z exekuce přerušené podle zmíněného zákona.

Odstavec 3 upravuje formu odmítnutí návrhu přihlášení pohledávky správcem daně, kterou je rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit opravné prostředky.

Odstavec 4 umožňuje správci daně, který daňovou exekuci provádí, jakož i jiným správcům daně, přihlásit nedoplatky téhož dlužníka k uspokojení z výtěžku z dražby v rámci rozvrhového řízení. Je tak v rámci zásady hospodárnosti a procesní ekonomie umožněno do zahájení dražby přihlásit i ty nedoplatky, které vznikly po právní moci exekučního příkazu a které v něm nebyly zahrnuty. Správce daně tak má zajištěno stejné postavení, jako by měl v pozici oprávněného v případě, kdy by výkon rozhodnutí svěřil na základě § 175 soudu či soudnímu exekutorovi.

§ 198

Odstavec 1 hovoří o tom, kde lze uskutečnit vlastní dražbu; 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. Zároveň jsou zde uvedeny skutečnosti, které musí zúčastněným osobám oznámit před tím, než započne licitace.

V odstavci 3 se dávají taxativním výčtem daňovému exekutorovi základní oprávnění a povinnosti pro jeho působení v průběhu dražby. Toto ustanovení rovněž upravuje postup při přerušování konání dražby. Děje se tak rozhodnutím, proti kterému nelze uplatnit opravné prostředky.

Podmínky, které je nutno v případě přerušování konání dražby respektovat, stanoví odstavec 4.

§ 199

Odstavec 1 stanoví dobu trvání licitace. Ta je zahájena tím, že úřední osoba k tomu určená - licitátor vyzve dražitele k tomu, aby činili svá dražební podání. Licitace pak trvá do doby, než dojde 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 (tj. vydražitele); před jeho udělením však musí zjistit, zda proti jeho udělení nejsou výhrady.

Odstavec 4 upravuje postup při vznesení výhrad proti udělení příklepu. Jedná se o ekvivalent instrumentu námitek v řízení dle občanského soudního řádu (§ 336j). Vypořádání se s výhradami v průběhu dražby nemá povahu rozhodnutí a proto návrh oproti obecné úpravě občanského soudního řádu neobsahuje ustanovení o charakteru a přípustnosti případného opravného prostředku. Osoby, které vznesly výhrady při dražbě nemovitostí, mají však právo podat odvolání proti samotnému rozhodnutí o udělení příklepu. Tím je třeba rozumět specifický typ rozhodnutí vydávaného v souvislosti s dražbou, přičemž 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 dražitelů nebo los.

§ 200

Toto ustanovení upravuje náležitosti protokolu o průběhu dražby, který za správce daně podepisuje daňový exekutor a dále ti, kteří vznesly výhrady proti udělení 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.

§ 201

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 vydražitel, který již ten samý předmět dražby vydražil, ale neuhradil nejvyšší dražební podání, v důsledku čehož se neúspěšně vydražený majetek dlužníka musí stát předmětem opakované dražby.

§ 202

Zde se vymezuje okamžik ukončení dražby ve vztahu k draženým věcem, dosaženému výtěžku.

Daňová exekuce prodejem movitých věcí (§ 203 až § 217)

§ 203

Exekuce prodejem movitých věcí (případně spoluvlastnického podílu na věci movité) se provádí sepsáním věcí a jejich prodejem. Sepsány mohou být věci, jejichž povaha to nevylučuje, což je vymezeno zejména v § 322 občanského soudního řádu.

Vyžaduje-li to účel daňové exekuce, má daňový exekutor právo na vstup do obydlí a toto právo si může přes odpor autoritativně sjednat, zároveň je umožněna i 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 výkon 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. Považuje-li daňový exekutor za nezbytné, může za použití ustanovení § 80 odst. 2 k provádění mobiliární exekuce přizvat jinou vhodnou osobu. Tou bude podle možnosti zejména zástupce orgánu obce k zajištění objektivit, ale též zámečník či obdobný odborník umožňující překonání překážek bránících provedení exekuce.

§ 204

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. Pokud tak správce daně neučiní, rozhodne o tom, které věci budou do soupisu věcí zahrnuty, daňový exekutor přímo při soupisu věcí. Zákaz nakládání (tzn. převedení, zatížení, či jiná manipulace) s věcmi je ze zákona účinný od okamžiku doručení exekučního příkazu, popřípadě od okamžiku provedení soupisu, pokud k tomuto sepsání došlo dříve. Sankcí za neoprávněné převedení sepsaného majetku je neplatnost takového právního úkonu. Ta má za následek, že majetek, který přestože byl fakticky předán, de jure nebyl převeden do vlastnictví nabyvatele. Při dalším provádění exekuce proto daňový exekutor postupuje stejně, jako kdyby k neplatným právním úkonům vůbec nedošlo.

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.

§ 205

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, je znemožněno dlužníkovi s cennými papíry nakládat; v opačném případě by se jednalo o neplatný právní úkon ve smyslu obecné úpravy § 204 odst. 2.

§ 206

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 (proportionality) 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 za předpokladu, že budou tyto bezprostředně vydány daňovému exekutorovi.

Odstavec 6 stanoví, že pokud výtěžek prodeje v rámci daňové exekuce nestačí k úhradě vymáhaných nedoplatků, doplní daňový exekutor soupis o další věci.

§ 207

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 zákonem a mohl tak být naplněn sledovaný cíl daňové exekuce.

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.

§ 208

Tato část upravuje náležitosti, které musí obsahovat protokol o průběhu soupisu věci, a to jak je-li protokolace prováděna za přítomnosti dlužníka, tak i v případě jeho nepřítomnosti. Stejnopis protokolu se dlužníkovi předá na místě a pokud nebyl soupisu přítomen, doručí se protokol dodatečně.

§ 209

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 součástmi, 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 věcí.

§ 210

Sepsané věci se prodají v dražbě, tj. v rámci formalizovaného postupu upraveného tímto zákonem. 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 jednotlivě věci, které tento souborný předmět tvoří. Tento postup však lze uplatnit pouze v případě, že je tak stanoveno v dražební vyhlášce.

§ 211

Toto ustanovení obsahuje speciální pravidla oproti obecné úpravě dražby v občanském soudním řádu, která se uplatní při dražbě movitých věcí.

Odstavec 1 říká, že nejnižší dražební podání při prodeji movitých věcí činí nejméně jednu třetinu zjištěné ceny. Návrh tak dává správci daně možnost stanovit vyvolávací cenu i vyšší (diskrece), než umožňuje stávající znění občanského soudního řádu, z čehož může mít prospěch jak státní pokladna, tak dlužník. Ke zvýšení základního limitu správce daně přistoupí tehdy, pokud je

z povahy věci zjevné, že zde bude reálná poptávka po jejím zakoupení. Zvolenou výši nejnižšího dražebního podání pak správce daně ve smyslu § 195 deklaruje v dražební vyhláše.

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 o zaplacení spolu s rozhodnutím o udělení příklepu vydražiteli 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 nemovitě. Tento postup platí i pro movité věci, se kterými jsou spojena věcná práva nebo nájemní práva jiných osob. Za věcné právo je pak nutné ve smyslu občanského zákoníku považovat právo zástavní, právo zadržovací a věcná břemena, tj. tzv. práva k cizím věcem. V těchto případech se rovněž uplatní společná ustanovení o rozvrhovém řízení (§ 228 a násl.). Důvodem pro přiměřenou aplikaci ustanovení o prodeji nemovitostí je ten, že tato ustanovení poskytují přísnější pravidla pro jejich oceňování a prodej, která vycházejí z toho, že se nejedná o věci zanedbatelné hodnoty.

§ 212

Pro některé věci je podle jejich povahy stanoven speciální postup pro prodej, který se uplatní místo klasického prodeje v dražbě. Jde o prodej věci, které 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.

§ 213

V tomto ustanovení se upravuje další ze speciálních způsobů zpeněžení movitých věcí. Předmětem prodeje podle tohoto ustanovení jsou věci, které 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.

§ 214

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 věci. O prodeji takovýchto věcí se pořídí protokol; jeho stejnopis se předá nabyvateli věci. Pokud se správci daně nepodaří věci uvedené v tomto ustanovení tímto způsobem prodat, vyloučí je ze soupisu věcí.

§ 215

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.

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.

§ 216

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.

§ 217

Podle odstavce 1 může správce daně vyloučit ze soupisu věci ty věci, které se neprodají ani při opětovné dražbě, neprodané věci prodávané mimo dražbu a nezpeněžené věci zvláštní povahy. Rozhodnutí o vyloučení věci ze soupisu se doručí dlužníkovi, kterému se nepřiznává možnost uplatnit opravné prostředky, neboť se jedná pouze o akt procesního charakteru.

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 (§ 218 až § 228)

§ 218

Podle tohoto ustanovení může správce daně tento způsob daňové exekuce využít pouze na nemovitost, která je ve vlastnictví dlužníka. Obdobně postupuje správce daně při prodeji spoluvlastnického podílu na nemovitosti. S ohledem k přiměřeného použití občanského soudního řádu (§ 335a) lze dovodit, že nařízení daňové exekuce se 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 rozhodující stav v době, kdy byl exekuční příkaz vydán.

§ 219

Odstavec 1 stanoví povinnosti dlužníkovi tak, že nesmí převést nemovitost na jinou osobu nebo ji zatížit tak, aby nemohl být zmařen cíl exekuce. Sankcí za porušení zákazu převedení nemovitosti po doručení exekučního příkazu je obdobně jako u obdobného případu u movitých věcí (§ 204) neplatnost takového právního úkonu. Ta má za následek, že nemovitost de jure nebyla převedena do vlastnictví nabyvatele. Při dalším provádění exekuce proto daňový exekutor postupuje stejně, jako kdyby k neplatným právním úkonům vůbec nedošlo.

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 závady, jež jsou s nemovitostí spojeny. Právy a závadami s nemovitostí spojenými se rozumí především věcná břemena, kterými je nemovitost zatížena (např. právo chůze a jízdy, čerpání vody, aj.), nájemní práva a jiná práva, která vlastníka nemovitosti zavazují, aby něco konal, něčeho se zdržel nebo něco strpěl. Jako důsledek nesplnění této oznamovací povinnosti se mu stanoví odpovědnost za škodu, kterou tím způsobí, o čemž je v exekučním příkazu poučen.

§ 220

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.

§ 221

K ocenění nemovitosti, jejího příslušenství a jednotlivých práv a závazků s ní spojených, ustanoví správce daně dle odstavce 1 znalce poté, co exekuční příkaz nabyl 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. Závady, které prodejem v dražbě nezaniknou, jsou vymezeny v § 336a odst. 2 občanského soudního řádu.

Odstavec 4 pak zmiňuje způsob výpočtu výsledné ceny správcem daně. Proti tomuto rozhodnutí je možné podat odvolání, přičemž dražbu lze nařídit až po právní moci tohoto rozhodnutí.

Kterým osobám správce daně rozhodnutí o výsledné ceně doručuje, stanoví odstavec 5.

§ 222

Nejnižší dražební podání, které lze učinit v průběhu dražby, se v souladu s odstavcem 1 stanoví na dvě třetiny výsledné ceny.

Dle odstavce 2 správce daně stanoví výši dražební jistoty podle okolností, avšak maximálně do výše poloviny 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.

Listinou dokládající skutečnost, že došlo k přechodu vlastnictví na základě dražby nemovitosti, je rozhodnutí o příklepu. Katastrální úřad proto ve své evidenci zaznamená změnu vlastníka na základě tohoto rozhodnutí, a to po obdržení vyrozumění ze strany správce daně, že byly splněny podmínky pro přechod vlastnictví, kterými jsou dle úpravy v občanském soudním řádu pravomocnost rozhodnutí o udělení příklepu a zaplacení nejvyššího dražebního podání. Proto správce daně dle odstavce 5 zasílá toto sdělení katastrálnímu úřadu spolu s pravomocným rozhodnutím o udělení příklepu. Vzhledem k přiměřenému použití ustanovení o provádění exekuce prodejem nemovitostí i na určité movité věci (viz k § 211 odst. 5) se tento postup uplatní i vůči těm, kteří vedou obdobné veřejné rejstříky. Půjde tedy zejména o rejstřík letadel či rejstřík lodí v případě, kdy předmětem dražby bude loď či letadlo.

§ 223

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.

§ 224

Neúspěšným dražitelům správce daně dražební jistotu vrátí do třiceti dnů ode dne ukončení dražby, 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.

§ 225

Pokud podle odstavce 1 nebyla provedena dražba z důvodů, že při dražbě nebylo učiněno ani nejnižší dražební podání nebo nebyla složena dražební jistota, 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. Na tuto dražbu se pak nahlíží jako na první v pořadí, protože nejnižší dražební podání se stanoví dle § 222 odst. 1.

§ 226

Předmětné ustanovení ruší ex lege rozhodnutí o udělení 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. O této skutečnosti informuje správce daně vydražitele sdělením.

§ 227

Tato část stanoví postup správce daně v případě, že vydražitel neuhradí nejvyšší dražební podání včas, čímž způsobí škodu zvýšením nákladů exekučního řízení. Vydražitel je tak povinen nejen k úhradě rozdílu mezi jím učiněným podáním a nejvyšším podáním učiněným vydražitelem při opakované dražbě, ale i k úhradě nákladů či škody, které mohou správcem daně opakovanou dražbou vzniknout.

Rozvrhové řízení (§ 228 až § 232)

Následující ustanovení upravují postup správce daně a povinnosti osob zúčastněných na správě daní v souvislosti s tzv. rozvrhovým řízením. Jedná se o finální část daňové exekuce, která se týká nemovitostí a movitých věcí, vymezených v § 211 odst. 5. V tom spočívá i základní odchylka od úpravy obsažené v občanském soudním řádu, která rozvrhové řízení upravuje pouze v rámci ustanoveních věnovaných prodeji nemovitostí, konkrétně jde o § 337 a násl.

Dalším významným rozdílem obou úprav je ta skutečnost, že rozvrhové řízení podle daňového řádu je koncipováno pro potřeby správce daně, který zde vystupuje v roli vykonavatele i oprávněného. Do rozvrhového řízení vedeného v rámci daňové exekuce není proto možné, na rozdíl od rozvrhu prováděného soudem, přihlašovat bez dalšího pohledávky z jakéhokoli exekučního titulu. Správce daně se tak při provádění rozvrhu vypořádá pouze s věcnými právy zatěžujícími předmět dražby (zástavní či zadržovací právo) a dalšími právy a závadami, jako jsou věcná břemena či nájemní práva.

Střet s jinými exekučními tituly je tak ponechán na speciální úpravě zákona č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí. V tomto zákoně jsou zakotvena pravidla pro střet více exekucí s tím, že prováděna bude vždy ta exekuce, která byla zahájena první. Ostatní exekuce se ex lege přerušují a oprávnění z nich se mohou přihlásit do probíhající exekuce nejpozději do zahájení dražby. Pokud tedy do daňové exekuce přistoupí takto oprávněná osoba, je nutné v rámci zajištění objektivit a ochrany práv všech zúčastněných povolat k provedení rozvrhu nezávislý soud.

§ 228

Koncepcí tohoto ustanovení vychází z odlišného charakteru řízení před správcem daně, které má spíše povahu písemnou, nežli ústní. Návrh proto nepředpokládá konání formalizovaného rozvrhového jednání, kam by bylo zapotřebí zvát všechny dotčené osoby. Odpovídá to i výše zmíněnému zužujícímu charakteru rozvrhového řízení konaného v rámci daňové exekuce, kde vzhledem k absenci věřitelů s exekučním titulem mimo daňové řízení nebude docházet ke střetu mezi jednotlivými věřiteli, jejich pohledávkami apod.

Rozvrhové řízení tak podle odstavce 1 započne v nejkratší možné době po právní moci rozhodnutí o udělení příklepu a úhradě nejvyššího dražebního podání tím, že správce daně vyzve věřitele, kteří úspěšně podali přihlášku, k vyčíslení jejich pohledávky a jejího příslušenství ve lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy. Apel na bezodkladnost vydání výzvy ze strany správce daně je zapříčiněn tím, že příslušenství, které naběhlo k přihlášené pohledávce, je nutné vyčísřit k datu právní moci rozhodnutí o příklepu. Ve smyslu § 197 odst. 2 půjde pouze o věřitele mající pohledávku zajištěnou zástavním právem, kteří podali přihlášku v souladu s citovaným ustanovením. Sankcí za nečinnost věřitelů při vyčíslení svých pohledávek je skutečnost, že správce daně při rozvrhu výtěžku dražby nebude k nevyčíslené části pohledávky, resp. jejího příslušenství, přihlížet.

Odstavec 2, který vyjadřuje postavení osob, v jejichž prospěch věznou na předmětu dražby závady, které mohou zaniknout právní mocí rozhodnutí o rozvrhu. Tyto osoby se mohou ve stejné lhůtě jako věřitelé podle předchozího odstavce vyjádřit k tomu, zda chtějí pokračovat v právním vztahu po změně vlastníka či nikoliv, tj. akceptují zánik svého práva, tedy i závady zatěžující předmět dražby ve smyslu § 231 odst. 1 písm. b) a požadují vyplacení náhrady. Výzva se neposílá osobám v jejichž prospěch věznou na předmětu dražby závady, o nichž bylo v rámci ocenění majetku v souladu s dispozicí danou § 336 odst. 2 občanského soudního řádu, že nezanikají, tj. tam kde je veřejný zájem v pokračování daného právního vztahu. V případě, že na výzvu nebude reagováno, má se za to, že byl dán souhlas s trváním daného práva i po změně vlastníka, kterým je nově vydražitel, přičemž tomu pak vzniká právo na náhradu ve výši, která vyplývá z rozhodnutí, kterým byl předmět dražby oceněn.

§ 229

Toto ustanovení upravuje pravidla pro případ, že výtěžek dražby nepostačuje k pokrytí všech pohledávek. Primární je úhrada exekučních nákladů, poté pohledávky zajištěné zadržovacím právem (týká se pouze movitých věcí) a následně je třeba uhradit pohledávky v pořadí daném v odstavci 2. V případě stejného pořadí se pohledávky hradí poměrně. Pořadí jednotlivých pohledávek obsažených v odstavci 2 odpovídá koncepci obsažené v § 337c odst. 5 občanského soudního řádu s tím, že u daňových pohledávek je lišeno mezi těmi, které jsou součástí exekučního příkazu a těmi, které jsou následně přihlášeny.

§ 230

Výsledkem rozvrhového řízení je rozhodnutí o rozvrhu, ve kterém je jednotlivým věřitelům přiznán nárok na úhradu přihlášené pohledávky v závislosti na výši výtěžku dražby a jejich pořadí. Zároveň se musí správce daně v tomto rozhodnutí vypořádat se všemi věcnými a nájemními právy, čili i těmi, jenž zanikají nebo naopak nezanikají. Proti tomuto rozhodnutí se bude možné odvolat s odkladným účinkem, čemuž odpovídá i koncepce ustanovení § 231 i text odstavce 4, když spojují klíčové právní následky s okamžikem právní moci rozhodnutí o rozvrhu. Jedním z nich je v souladu s odstavcem 4 skutečnost, že teprve po právní moci rozhodnutí o rozvrhu bude možné realizovat vyplacení výtěžku věřitelům, včetně správce daně samotného.

Odstavec 2 upravuje, jakému okruhu adresátů bude rozhodnutí o rozvrhu doručováno. Je mezi nimi i vydávatel, který tímto rozhodnutím (s doložkou právní moci) prokazuje zánik práv vyjmenovaných v § 231 odst. 1.

V rozhodnutí o rozvrhu je třeba v souladu s odstavcem 3 vydražiteli přiznat i eventuelní náhradu za zachování závad souvisejících s předmětem dražby i po změně vlastníka (viz k § 228 odst. 2). Pouze faktickým vyplacením náhrady z výtěžku dražby vydražiteli budou závady i nadále zatěžovat předmět dražby. Nesouhlasila-li osoba oprávněná z nájemního práva nebo věcného břemene s vyplacením náhrady vydražiteli, zaniknou tyto závady právní mocí rozhodnutí o rozvrhu vždy, přestože nebude náhrada vyplacena této osobě z důvodu nedostatku finančních prostředků v rozdělovaném výtěžku dražby.

Pokud se podle odstavce 5 ukáže, že prostředky získané dražbou převyšují pohledávky všech platně přihlášených věřitelů, stává ze tento přebytek přeplatkem dlužníka a naloží se s ním podle obecného ustanovení o přeplatku v daňové exekuci (§ 185 odst. 2).

§ 231

Toto ustanovení upravuje další účinek právní moci rozhodnutí o rozvrhu. Tím je jednak zánik zástavních a zadržovacích práv a dále též zánik těch věcných břemen či nájemních práv s výjimkou těch, které na základě předchozích ustanovení nezaniknou.

Z hlediska komplexnosti úpravy exekuce movitých a nemovitých věcí je v odstavci 2 upravena dosud jiným zákonem neřešená otázka existence věcných práv při prodeji spoluvlastnického podílu, který návrh předvídá v § 203 a § 218.

Pravomocné rozhodnutí o rozvrhu, ve kterém byla vypořádána další existence či zánik věcných a nájemních práv, zasílá správce daně podle odstavce 3 příslušnému veřejnému registru, jenž v souladu se svou kompetencí zaznamená případnou změnu jím evidovaných údajů.

§ 232

V případě, že do daňové exekuce přistoupí oprávněný z exekuce přerušené podle zákona č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, je třeba v rámci objektivního posouzení zajistit soudní zhodnocení práv jednotlivých účastníků tak, že správce daně 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. Spolu s návrhem na provedení rozvrhu správce daně připojí daňový spis, a to v takovém rozsahu, aby byl patrný předchozí průběh daňové exekuce (zejména přihlášky dalších věřitelů) a výše částky, která je určena k rozdělení.

Správce daně pak bezodkladně poté, co obdrží pravomocné usnesení soudu o výsledku rozvrhového řízení, provede rozdělení výtěžku z dražby, 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 plátcí 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 plátcé 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 (§ 233 až § 236)

§ 233

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 sražení 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; plátcé daně je povinen zjištěný rozdíl na dani popřípadě celou daň odvést, a to bez prodloužení poté, co zjistil své pochybení. Pokud má uloženu povinnost podávat hlášení a vyúčtování, tak podle povahy prodloužení s odvedením daně podává následné hlášení a dodatečné vyúčtování.

Plátcé 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.

§ 234

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 plátcé 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.

§ 235

Odstavec 1 upravuje postup správce daně v případě, že dospěje ke zjištění, že částky tvrzené v podaném vyúčtování odpovídají skutečné daňové povinnosti daně 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 plátcé 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 daně 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 plátcí 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 plátcé prokáže, že částka byla vrácena

poplatníkovi.

§ 236

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.

§ 237

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.

Plátcům 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) nebo neobdrží-li ze strany plátce daně žádnou reakci, může podle odstavce 3 podat na takto závadný postup plátce stížnost u správce daně, v jehož obvodu má plátce daně sídlo nebo místo pobytu. Tato stížnost má charakter návrhu, kterým je zahájeno řízení o stížnosti na postup plátce daně.

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 plátcům 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 insolvenčnímu řízení

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.

§ 238

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 žádost nebylo správcem daně vyhověno.

V odstavci 3 je právní fikce vydání souhlasu za podmínky, že správce daně byl po dobu dvou 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 vymožení 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 (§ 239 až § 241)

§ 239

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 stihá 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 § 20 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.

§ 240

Ustanovení odstavce 1 stanoví přechod daňové povinnosti vzniklé před zánikem právnické osoby na právního nástupce zanikajícího daňového subjektu, dále upravuje procesní postavení právního nástupce. Současně stanoví správci daně povinnost na základě žádosti právního nástupce rozhodnutím potvrdit jeho nově získané postavení daňového subjektu na místo zaniklé právnické osoby.

V odstavci 2 je řešen případ, kdy právnická 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 právnické osoby jsou nástupci zavázáni solidárně. Správce daně může žádat její plnění na kterémkoli z nich.

Odstavec 3 určuje pro snazší orientaci a provázanost s používáním pojmu právnická osoba pro účely tohoto zákona i zánik tzv. procesních subjektů, tj. např. stálá provozovna, plátcova pokladna, které vznikají a po určité době 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 právnické osoby bez provedení likvidace, a to včetně právnické osoby, která zanikla bez provedení likvidace při změně právní formy tak, že jsou mu přiznána práva a uloženy povinnosti, jaké by měla zaniklá právnická osoba.

Povinnosti právnické 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 společností 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 právního nástupce.

§ 241

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.

Vztah k insolvenčnímu řízení (§ 242 až § 244)

Soubor ustanovení věnovaný vztahu k insolvenčnímu řízení zohledňuje specifické postavení daňových pohledávek ve vztahu k obecné úpravě insolvenčního zákona. Zároveň navazuje a v některých ohledech kvalitativně či terminologicky zlepšuje platnou právní úpravu. Návrh v tomto ohledu využívá pojmu daňová pohledávka, který jednak navazuje na terminologii insolvenčního zákona a dále též zohledňuje skutečnost, že obecný pojem daňová pohledávka zahrnuje nejen pohledávky splatné, jimž odpovídá konkrétní nedoplatek (§ 153 odst. 2), ale i pohledávky nesplacené.

§ 242

Odstavec 1 stanoví, jaké daňové pohledávky jsou považovány za pohledávky za majetkovou podstatou. Rozhodným vodítkem pro rozlišení, zda se jedná o pohledávky, které je nutné přihlásit do insolvenčního řízení, nebo pohledávky za majetkovou podstatou, je okamžik, kdy vznikla daňová povinnost (§ 3). V případě, že pohledávka vznikla v období ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do dne ukončení insolvenčního řízení (dle jednotlivých ustanovení insolvenčního zákona), jedná se o pohledávku za majetkovou podstatou, kterou je třeba nárokovat u osoby s dispozičním oprávněním.

V odstavcích 2 a 3 se k odstranění případných pochyb o možnosti využití institutu občanskoprávního 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 nejen z hlediska evidence správce daně, ale i pro potřeby přihlašování pohledávek do insolvenčního řízení, odděluje přeplatky vzniklé v souvislosti s aktivitami daňového dlužníka před rozhodnutím o úpadku od přeplatků vzniklých po rozhodnutí o úpadku coby pohledávek za majetkovou podstatou. Návrh tak přijímá koncepci obsaženou v insolvenčním zákoně, která spočívá v tom, že daňové pohledávky, které je třeba uplatnit přihláškou v insolvenčním řízení, není možno započíst s daňovými pohledávkami vzniklými po rozhodnutí o úpadku.

§ 243

Odstavec 1 obecně stanoví, že i po zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat kromě provedení daňové exekuce, jejíž realizace je zde stejně jako v insolvenčním zákoně zakázána. Ustanovení akceptuje výjimku ze zákazu provedení exekuce zakotvené v ustanoveních § 203 a § 360 insolvenčního zákona.

Odstavec 2 stanoví, že v souvislosti s insolvenčním řízením dochází k zastavení nalézacího řízení týkajícího se daňových povinností, které vznikly do rozhodnutí o úpadku. Časový okamžik zastavení nastane ukončením přezkumného jednání, a to ex lege s tím, že vydané rozhodnutí nabývá tímto dnem právní moci. Návrh tak reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie vycházející z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní. Při přihlášení nepravomocné pohledávky totiž s velkou pravděpodobností dojde k jejímu účinnému popření, přičemž v případě popření pohledávky z více než padesáti procent může insolvenční soud dle § 178 insolvenčního zákona uložit správci daně příslušnou peněžitou sankci. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu.

Odstavec 3 obsahuje pravidlo, podle kterého se ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku neuplatní úrok z prodlení u daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Navazuje tak na úpravu insolvenčního zákona, dle kterého lze přihlásit (a následně upokojit v rámci insolvenčního řízení) pouze sankci za nezaplacení dluhu, která vznikla před rozhodnutím o úpadku. Nadále však budou úročené případné nedoplatky, které vzniknou jako pohledávky za majetkovou podstatou. Obdobně jako úrok z prodlení se neuplatní ani úrok z posečkané částky, neboť ve smyslu § 157 odst. 5 pozbývá rozhodnutí o posečkání okamžikem zahájení insolvenčního řízení účinnosti.

Výsledek incidenčního sporu, prozatím promítaný pouze do výše přihlášené pohledávky v insolvenčním řízení, musí být správcem ve smyslu odstavce 4 zohledněn v jeho daňové evidenci.

§ 244

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. 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), je výslovně odejmuto možnost jakýmkoli způsobem tuto zákonnou lhůtu prodloužit. Osobou, která plní daňové povinnosti, může být daňový subjekt, nebo insolvenční správce v případě, že je v době, kdy zákon vyžaduje plnění daňových povinností, tzv. osobou s dispozičním oprávněním (§ 229 insolvenčního zákona). Tou se insolvenční správce může stát toliko od okamžiku prohlášení konkursu (§ 246 a 228 insolvenčního zákona), nikoli tedy v rámci jiného způsobu řešení úpadku. Ten, má obdobně postavení jako daňový subjekt, k jehož dokladům má výlučné právo přístupu. Vzhledem k objektivním obtížím insolvenčních správců při převzetí dokladů je zde stanovena povinnost přímo insolvenčnímu správci, aby v případě, že nemůže z tohoto důvodu daňovou povinnost splnit, informoval správce daně ve stejné lhůtě o stavu dokumentace, a současně mu poskytl nezbytnou součinnost ke stanovení daně podle pomůcek, neboť tímto vyzooměním insolvenčního správce bude mít správce daně za prokázané, že daňový subjekt ve věci dosud nepřiznaných nebo nestanovených daňových povinností neunesse 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 stanoví daňovému subjektu (de facto místo daňového subjektu bude plnit jeho povinnosti insolvenční správce, tj. v případě konkursu) povinnost zpracovat 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 splnění 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 daně zdaňovacími obdobími, aby jako věřitel mohl adekvátně reagovat na dění v insolvenčním řízení.

Odstavec 4 řeší situaci, kdy v průběhu insolvenčního řízení, vzhledem k prolínání různých druhů řešení insolvence, dojde k předání dispozice s majetkovou podstatou. V takovém případě je zde založena povinnost zpracovat k tomuto dni daňové tvrzení. Vzhledem k tomu, že k přechodu oprávnění nakládat s majetkovou podstatou 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 (nově půjde toliko o situace, které nastanou po účinnosti rozhodnutí o úpadku), že v takovém případě platí režim podle odstavce 1, tedy povinnost podat daňové tvrzení do 30 dnů, nikoliv ve lhůtě dle odstavce 5.

V odstavci 5 je určena lhůta pro podání řádných daňových tvrzení zpracovaných dle odstavců 3 a 4 v délce 15 dnů od tohoto zpracování. Oproti platné právní úpravě je tak poskytnut reálný časový prostor pro podání těchto tvrzení.

Odstavec 6 zohledňuje specifický charakter lhůty pro podání řádného daňového tvrzení podle odstavce 1, kdy nesplnění této lhůty znamená pro správce značnou časovou tíseň vzhledem k tomu, že sám je (jakožto věřitel v insolvenčním řízení) vázán striktní lhůtou pro přihlášení pohledávky. Z tohoto důvodu se nejeví jako vhodné a žádoucí, aby musel vydávat nejprve výzvu k dodatečnému splnění povinnosti podat řádné daňové tvrzení tak, jako je tomu dle obecné úpravy v § 145 odst. 1. Pro možnost kontumačního stanovení daně tak postačí primární nesoučinnost daňového subjektu.

§ 245

Sjednocení lhůt

Pokud nastane případ, který modifikuje obecná pravidla pro podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, ve prospěch zvláštní situace (tj. úpadek, právní nástupnictví), je nutné tato pravidla vztáhnout i na daňová tvrzení z předchozích období, která dosud nebyla podána a u kterých dosud neuplynula lhůta pro podání. Jinými slovy, speciální pravidlo, které stanoví konkrétní lhůtu pro podání daňového přiznání (např. ve vazbě na účinnost rozhodnutí o úpadku) se netýká jen aktuálního zdaňovacího období, ale předchozího zdaňovacího období, za které dosud nebylo nutné daňové tvrzení podat (lhůta dosud neuplynula). Speciální pravidlo je tedy upřednostněno před obecnou lhůtou, pokud tato poskytovala delší časový prostor pro podání řádného či dodatečného daňového tvrzení.

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 delikttní 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 povinností 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.

Další okruh pak tvoří sankční ustanovení stíhající porušení povinností nepeněžitého charakteru, přičemž se jedná především o porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost, které je sankcionováno v souladu se zásadami právní úpravy přestupků a jiných správních deliktů uložením pokut v režimu přestupkového zákona, resp. správního řádu. Případné ztěžování součinnosti při správě daní je řešeno v rámci standardního instrumentu pořádkové pokuty.

§ 246

Porušení povinnosti mlčenlivosti

V ustanovení se upravuje skutková podstata protiprávního jednání, jehož subjektem může být pouze fyzická osoba. Jedná se o 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. Sankcí je pokuta do výše 500 000 Kč.

Příslušným k projednání přestupku je ten správce daně, který je nejbližší nadřízen správcí daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivost vztahuje. 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. Návrh pamatuje i na případ, kdy se povinnost mlčenlivosti vztahuje k činnosti více správců daně. V takovém případě je pro určení příslušnosti nejbližší nadřízeného správce daně rozhodná skutečnost, který z nich zjistil podezření jako první.

Pořádková pokuta (§ 247 až § 249)

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.

§ 247

V odstavci 1 se upravuje možnost pro správce daně uložit pořádkovou pokutu do výše 50 000 Kč a to, 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: rušení pořádku a urážlivé chování i přes napomenutí a neuposlechnutí pokynu úřední osoby. Jedná se o standardní prostředek ochrany řádného průběhu jednání.

V odstavci 2 je upravena situace, kdy nejsou plněny procesní povinnosti nepeněžitě povahy plynoucí pro dotyčného ze zákona nebo z výzvy správce daně vydané na základě zákona. Z těchto důvodů je možné uložit pořádkovou pokutu až do výše 50 000 Kč. Návrh tak zachovává tradiční přístup, podle něž lze pořádkové pokuty použít i na tyto případy. Nicméně primárním zájmem správce daně je, aby povinnost byla splněna. Výše pokuty a skutečnost, že může být udělována opakovaně pak představuje dostatečnou hrozbu, která je sto přimět dané osoby ke splnění jejich procesních povinností při správě daně. Správci daně se zde umožňuje, aby uložil pořádkovou pokutu pouze v případě, že s nesplněním procesní povinnosti nespojuje zákon jiný důsledek. Pořádková pokuta podle tohoto odstavce je tedy prostředkem subsidiární povahy. 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 odstavci 3 je řešena situace vztahující se na případy negativního chování předvídané v odstavci 1. Možnost uložení pokuty je omezena přímo na jednání, při kterém k porušení došlo, neboť to odpovídá zásadě rychlosti a procesní ekonomie.

V odstavci 4 je stanovena prekluzivní lhůta jednoho roku, ve které lze pořádkovou pokutu uložit, a to ve vztahu k případům podle odstavce 2, tedy těm, které z povahy věci mohou nastat i mimo jednání před správcem daně.

§ 248

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, neboť správcem daně může být orgán, který zajišťuje příjmy různých veřejných rozpočtů.

§ 249

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 jí 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 při správě daní nepočítá s využitím tzv. blokové pokuty.

§ 250

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 %, a v případě hlášení nebo vyúčtování 0,5 %), 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), eventuelně 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 rozhodne o uložené pokutě platebním výměrem, přičemž třicetidenní lhůta splatnosti počne běžet až jeho oznámením. Tento platební výměr obsahuje způsob výpočtu ze zákona vzniklé pokuty.

§ 251

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 na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, která stihá daňový subjekt a který 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 vydat dodatečný platební výměr o povinnosti uhradit penále a je zde také stanovena splatnost penále ve vazbě na právní moc tohoto dodatečného 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 (§ 252 a § 253)

§ 252

Úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou.

Návrh upravuje výši úroku z prodlení, který vzniká ze zákona, a to za každý den prodlení z daňového nedoplatku. Úrok se počítá až od pátého pracovního dne, který následuje po dni splatnosti, ve kterém měla být uhrazena daň, tj. původní den splatnosti. Tato pětidenní lhůta se uplatňuje s ohledem na čas potřebný pro převod prostředků mezi platebními institucemi. Daň má být sice zaplacená poslední den lhůty, ale nově platí, že daň je uhrazena až připsáním na účet správce daně (§ 166), přičemž se předpokládá, že mnozí budou prostředky odesílat až v poslední den lhůty. Ustanovení má přinést omezení zbytečné administrativy a zvýšený komfort pro daňové subjekty.

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 účtu 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.

§ 253

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 (§ 243 odst. 3) a v případě ručitele (§ 172 odst. 4).

§ 254

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, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním). Tento úrok vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím 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 stihá 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 (§ 48) či žádosti o navrácení v předešlý stav (§ 37). 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.

Rozdíl mezi odstavcem 1 a odstavcem 2 je mimo jiné v tom, že v prvním případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci v rovině platební (neoprávněná exekuce). Z povahy věci pak plyne, že odstavec 2 dopadá i na případy, kdy k neoprávněné exekuci dojde v rámci tzv. dělené správy, při níž se uplatní pravidla obsažená v návrhu týkající se platební roviny. Návrh pak explicitně uvádí, že pokud daňový subjekt úspěšně využije liberačních instrumentů navrácení v předešlý stav (§ 37) a neúčinnosti doručení (§ 48) a v důsledku toho se ukáže, že nařízená exekuce je bezpředmětná, nelze spravedlivě požadovat náhradu formou úroku podle tohoto ustanovení.

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 § 155 odst. 2, podle něhož se částky nižší než 100 Kč vracejí jen ve výjimečných případech.

Daňovému subjektu je v odstavci 5 přiznáno právo brojit námitkou podle § 159, 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

§ 255

Zvláštní ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci

Ustanovení se týká postavení advokátů a daňových poradců, pro které je užíván společný pojem poradce zavedený legislativní zkratkou v § 29 odst. 2. Ustanovení zohledňuje specifické postavení advokátů a daňových poradců jakožto osob disponujících množstvím citlivých informací vzhledem ke svému postavení v daňovém řízení ve vztahu k vyhledávací činnosti a dokazování. V případě advokátů je zdrojem citlivých informací též jejich působení v trestním a civilním řízení.

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 přestavit zařazení tohoto speciálního ustanovení do příslušných komorových zákonů (zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 523/1992 Sb. o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky). Avšak vzhledem k tomu, že analogická ustanovení již byla implementována též do jiných procesních předpisů, byla by taková konstrukce spíše kontraproduktivní.

Text byl zobecněn tak, aby kromě daňové kontroly pamatoval i na jiné 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 nebo poradce podle zvláštního zákona. V dispozici tohoto kontrolovaného poradce 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 chráněných povinností mlčenlivosti, bude možné uplatnit specifický proces ochrany. Pro zajištění ochrany se vyžaduje přítomnost advokáta nebo poradce v prostorech, kam hodlá úřední osoba správce daně vstoupit, a kde se mohou vyskytovat písemnosti, se kterými by mohlo být spojeno případné porušení povinnosti mlčenlivosti.

Zavádí se specifický mechanismus ochrany mlčenlivosti v podobě nezbytné součinnosti Komory

(České advokátní komory a Komory daňových poradců). Aby se správce daně mohl seznámit s obsahem chráněných listin, je vyžadován souhlas zástupce Komory, který je ustavován předsedou Komory z řad zaměstnanců nebo členů.

Dále se řeší situace, kdy zástupce Komory odmítne udělit souhlas. V takovém případě jsou písemnosti poradce zabezpečeny a předány Komoře s tím, že ta vyčká, jestli správce daně podá návrh na nahrazení souhlasu Komory rozhodnutím soudu (§ 200j až 200m občanského soudního řádu). Na základě tohoto souhlasu by se správce daně mohl s písemnostmi seznámit.

§ 256

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 (§ 257 a § 258)

§ 257

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.

Příjemci výnosu daní, které jsou na jejich účty převedeny v souladu s rozpočtovým určením, musí tyto účty vést v souladu se standardy, které vymezují ustanovení o evidenci daní (§ 149 a násl.).

§ 258

Obdobně se jeví jako racionální zakotvit zde ustanovení týkající se převodu výnosu daní, resp. uzákonit nárok na vrácení případného přeplatku na daní (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 § 154 a § 155.

Prominutí daně (§ 259 až § 260)

§ 259

Návrh předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí buďto jednotlivé hmotně-právní normy v jiných právních předpisech (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), nebo přímo daňový řád (§ 260). V daňovém řádu by pak měla být zároveň obsažena obecná 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 (§ 160), 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,

kteřé byly uplatněny v žádosti původní. Důsledkem setrvání na původních důvodech bude odložení nové žádosti, o čemž bude žadatel vyzooměn.

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 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.

§ 260

Toto ustanovení zakládá specifickou pravomoc ministra financí prominout toliko z moci úřední daň i její veškeré příslušenství, a to ze dvou důvodů. Za prvé se jedná o případ, kdy se zjistí nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů, tj. liberační důvod známý i z platné právní úpravy. O nesrovnalost půjde v případě, kdy nastane kolize při aplikaci dvou právních norem (může se jednat i o normy obsažené ve stejném právním předpise). Jinými slovy, v případě, že postup nařizený normou prvou by ve svých důsledcích znamenal porušení normy druhé, výklad by tedy vedl k nemožným nebo nesmyslným požadavkům na chování daňových subjektů. Zachování obecné možnosti řešení případných nesrovnalostí je nutný vzhledem k charakteru daňových zákonů daného především politickým tlakem, který provází jejich přijímání. K nesrovnalostem proto může vzhledem k tomu, v jakém spěchu jsou někdy změny v daňových zákonech přijímány, docházet i do budoucna. Druhou možností je prominutí daně jako reakce na mimořádné události, jako jsou zejména živelní pohromy.

Významným rozdílem oproti platné právní úpravě je skutečnost zakotvená v odstavci 2 a 3, která znamená, že daň lze prominout z výše uvedených důvodů jedině celému okruhu daňových subjektů, kterých se důvod týká, přičemž toto rozhodnutí musí být zveřejněno ve Finančním zpravodaji. Tyto nové podmínky se navrhuji mimo jiné proto, aby se předešlo pochybnostem o zneužití tohoto institutu. Promíjení podle tohoto ustanovení tedy nadále nebude možné uplatňovat výběrově pouze v jednotlivých případech, ale bude nutné zajistit nediskriminační přístup ke všem daňovým subjektům, kterých se daný případ týká. Druhým důvodem je i povaha důvodu prominutí, neboť existence nesrovnalostí či živelná pohroma se budou vždy z povahy věci týkat většího okruhu subjektů.

§ 261

Stížnost

Do společných ustanovení je, obdobně jako je tomu u správního řádu, zařazen 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 (§ 262), 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. Stížnost může podat kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní.

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 (§ 38), o uplatnění námítky proti úkonu správce daně při placení daní (§ 159) či stížnost na postup plátce daně podle (§ 237). Z uvedeného je patrné, že se počítá s využitím institutu stížnosti jako subsidiárního prostředku ochrany práv daňového subjektu při správě daní. Stížnost může být uplatněna např. při naplňování zásady, spočívající v povinnosti vyvarovat se nezdvořilého 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. Jde o konkrétní připomenutí obecné zásady, že nikdo nemůže být postižen za uplatnění svých práv.

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, vyzoomí stěžovatele.

Pro případ, že se stěžovatel bude domnívat, že na jeho stížnost nebylo reagováno adekvátním způsobem, může tento stěžovatel požádat nejbliže nadřazeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Nadřazený správce daně využije ustanovení o vyřizování

stížnosti a věc prověří svým postupem. Jedná se tedy o zvláštní prostředek nápravy, a to žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Postup tohoto nadřízeného správce daně není možné nechat dále prošetřit tímto způsobem.

§ 262

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.

§ 263

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, dále o vyhlášku, kterou se vydávají kolkové známky a upravuje způsob placení touto formou. Třetí prováděcí předpis by měl konkretizovat zákonem stanovené podmínky pro potřeby elektronických dražeb. 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.

§ 264

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 nabytím účinnosti 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. Je tak zakotveno obecné pravidlo, podle něhož se nová procesní úprava použije i na řízení zahájena před nabytím její účinnosti. Opačný přístup by znamenal duální aplikaci původních procesních pravidel vedle pravidel nových, což by např. při doručování vedlo ke zbytečnému a nevhodnému dvojímu režimu.

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 nabytí 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 nabytí 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 (§ 250) v závislosti na uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení. Působení navržené úpravy ohledně institutu penále (§ 251) a úroku z prodlení (§ 252 a násl.) je vázáno na původní den splatnosti, resp. lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení tak, aby se navržené změny projevíly až u daní, jejichž splatnost nastane po nabytí účinnosti tohoto zákona.

Z bodu 9 vyplývá, že zástavní právo zřízené přede dnem nabytí 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.

§ 265

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.

§ 266

Účinnost

Vzhledem k časově náročným legislativním procesům a nutnosti zajistit dostatečně dlouhou legisvakanci 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.

V Praze dne 19. listopadu 2008