

III. Reforma daňového procesu

Cílem tohoto materiálu je shrnutí základních východisek a tezí, ze kterých bylo vycházeno při tvorbě paragrafového znění návrhu daňového řádu a nástin navrženého věcného řešení.

1. Přehled, stav a zhodnocení platné právní úpravy

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 daní¹⁾ a dalším peněžitým plněním majícím povahu daně²⁾ a *část procesní* upravenou v obecné rovině v právním předpise společném pro všechny druhy daní. Jde o tradiční konstrukci obvyklou i v jiných státech, kdy je úprava daňového práva procesního (na rozdíl od práva hmotného) svěřována komplexním *kodifikacím*, což nevylučuje, aby určité oblasti, kde je to odůvodněno jejich specifickými rysy a z toho vyplývající potřebou zvláštní úpravy, byly upraveny v samostatných zákonech. Je tedy běžné, že materie daňového práva procesního je obsažena i v jednotlivých hmotně právních daňových zákonech, které vymezují předmět jednotlivých daní, daňové povinnosti s nimi související, jakož i nezbytné odchylky procesní, které vyplývají ze specifík předmětu daně, okruhu daňových subjektů, popřípadě mezinárodních aspektů.

Označení *kodifikace* daňového práva procesního není zcela přesné označení, neboť v případě tuzemské právní úpravy platné i navrhované se nejedná o vytvoření komplexního kodexu, který by zahrnoval veškeré procesní normy z oblasti daní, tedy včetně specifík jednotlivých druhů daní. Přesto lze takového označení pro obecný procesní předpis využít,

¹⁾ Např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daň.

²⁾ Např. místní poplatky, správní poplatky, cla.

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.

Přehled stávající úpravy

Zákon o správě daní a poplatků

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 Evropy³⁾, kde je na obdobných procesních principech zvláštním zákonem upravena správa daní.

³⁾ Např. Německo, Rakousko, Francie.

Zákon o správě daní a poplatků byl do dnešního dne 53x novelizován. Pouze malé procento tvořily samostatné novely, které představovaly věcný zásah do konstrukce zákona. Jedním z důvodů pro novelizaci zákona o správě daní a poplatků bylo odstranění některých dílčích nedůsledností a nepřesností, čímž bylo z valné části vyhověno i požadavkům podnikatelské sféry. Poslední, nejčtenější a nejrozsáhlejší kategorií přijatých novel jsou pouze reakce na nejrůznější změny předpisů ze všech právních odvětví, které na daňovou procesní úpravu bezprostředně navazují nebo se jí týkají⁴⁾.

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.

Zhodnocení stávající právní úpravy

Zákon o správě daní a poplatků

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

⁴⁾ Tato kategorie změn nebyla většinou vyvolána návrhy Ministerstva financí, ale návrhy jiných resortů, popřípadě poslaneckými iniciativami.

předpisem není ideální, což se projevuje zejména existencí duplicitních či příliš kasuistických ustanovení přispívajících k větší nečitelnosti daňových zákonů. Adresáti norem obsažených v daňových zákonech (úředníci z řad správců daní i daňové subjekty) tak musí vedle textu zákona znát příslušnou metodiku a rozsáhlou judikaturu, která zákon vykládá, zvláště pak judikaturu Nejvyššího správního soudu. Některé závěry judikatury jsou v rozporu s do té doby fungující správní praxí, což zvyšuje právní nejistotu ohledně výkladu jednotlivých ustanovení, které nepřispívají ani časté a ne vždy ideální novelizace. Bez výše zmíněných podpůrných pramenů je aplikace zákona velmi obtížná⁵⁾, což představuje nadměrné zatížení pro podnikatele i správce daně.

Související právní předpisy

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

Speciální kategorii případů tvoří zákony, které obsahují ustanovení související s materií tzv. *dělené správy*. Existence dělené správy vychází ze skutečnosti, že vedle peněžitých plnění do veřejných rozpočtů jako jsou daně, cla, správní, soudní a místní poplatky atd. (tedy 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 řádu⁶⁾. 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 vyplývá⁷⁾.

⁵⁾ Jako trefný se proto ukazuje výrok, že „správa daní již dlouho probíhá podle konsensu mezi správcí daní a daňovými subjekty bez ohledu na přesné znění zákona“.

⁶⁾ Jde především o různé pokuty.

⁷⁾ Zejména § 106 odst. 3 správního řádu: „Pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění se uplatní postup pro správu daní.“

2. Východiska a cíle nové kodifikace, zajištění jejího souladu s ústavním pořádkem a mezinárodními závazky

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 spolupráce⁸⁾.

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.

Soulad s mezinárodními závazky

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.

⁸⁾ Např. při koordinovaných kontrolách nadnárodních subjektů, automatické výměně informací, atd.

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 slčitelný 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.

Soulad s ústavním pořádkem

Navrhovaná právní úprava vychází z přirozeného požadavku garantování základních lidských práv a svobod a respektování mezí zásahů do těchto práv stanovených Listinou základních práv a svobod 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 základních práv a svobod, který stanoví, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“. Návrh zákona respektuje rovněž ustanovení čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, 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 základních práv a svobod, 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 pociťována 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.

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 duplicit 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.

Vztah ke správnímu řádu

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

Shrnutí východisek a názorů, o které se opírá navrhovaná koncepce lze rozdělit z několika hledisek:

1. Specifický charakter daňového řízení a souvisejících postupů

Základním hlediskem, které je nutné mít na zřeteli, je skutečnost, že instrumenty využívané v rámci správy daní vykazují natolik výrazná specifika, pro která je jen velmi obtížné hledat obecné základy v textu platného správního řádu. Markantním příkladem je pojetí *daňového řízení*. To ze své podstaty vyžaduje zcela odlišný přístup. Typické je kontinuální plynutí jednotlivých daňových řízení v závislosti na jednotlivých zdaňovacích obdobích a jednotlivých druzích daní, které je nutno zohlednit např. při vedení spisu. Skutečnost, že procesní práva a povinnosti vznikají osobám vrchnostensky podřazeným i mimo režim zahájeného řízení (zejména vyhledávací činnost), vede k odlišnému pojetí účastenství, které vychází i z typicky dvoustranného charakteru daňové povinnosti – tj. vztahu mezi *daňovým subjektem*, jehož právní postavení nositele daňové povinnosti vzniká na základě hmotně právní úpravy, a *státem* reprezentovaným příslušným *správce 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 řádu⁹⁾ 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

⁹⁾ § 9 správního řádu: „Správní řízení je postup správního orgánu, jehož účelem je vydání rozhodnutí, jímž se v určité věci zakládají, mění nebo ruší práva nebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo jímž se v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má nebo nemá.“

sledovaných organizací na okrese. Majetkové vztahy byly velmi průhledné a většina daní z příjmů byla spravována v režimu plátců daní. Také mezinárodní vlivy na výběr daní byly minimální. Nedochovalo také k teoretické podpoře a rozvoji daňového práva.

Po roce 1989 bylo zřejmé, že s takovouto úpravou nelze v nových ekonomických, vlastnických situacích a při rozsáhlých změnách právního řádu vystačit. Byl proto přijat urychleně zákon, který se snažil za vydatné konsultační pomoci zahraničních expertů z USA, Německa a posléze Anglie a Francie, stanovit základní pravidla tak, aby bylo možné výběr daní v nových poměrech zajistit a získat další zkušenosti. Základem konstrukce nového zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) byla výslovná deklarace nezávislého postavení na tehdejší správním řádu¹⁰⁾. Toto nezávislé postavení si daňový proces udržel i vůči novému správnímu řádu přijatému zákonem č. 500/2004 Sb., přičemž současný text¹¹⁾ 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 práva¹²⁾.

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 činnostem a organizacím veřejné správy, přičemž obecná část správního práva obsahuje takové úpravy jako zásady, pojmy a instituty, které v zásadě platí pro veškerou veřejnou správu. Avšak správní řád představuje procesní normu, která je prostředkem aplikace od finančního práva zcela odlišné hmotně-právní úpravy, zakládající existenci administrativně-právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dají nikoli v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů finančně-právních, nota bene specifických vztahů

¹⁰⁾ § 99 zákona o správě daní a poplatků „Pro daňové řízení se zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), nepoužije.“

¹¹⁾ § 99 zákona o správě daní a poplatků „Při správě daní se zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, nepoužije s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížností.“

¹²⁾ Není pochyb o tom, že správní řád není obecným právním předpisem pro oblast veřejného práva. Autonomie jednotlivých tradičních právních odvětví je zřejmá a nepochybná – např. v trestním řízení, které rovněž spadá do oblasti veřejného práva existují instrumenty společné či podobné s instrumenty obsaženými ve správním řádu. Zde však nikdo nezbytnost zákoníku upravujícího postup orgánů činných v trestním řízení nepochybně, každý chápe, že je třeba zajistit specifickou systematiku a terminologii zákona.

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 sbližování některých institutů správního a daňového řízení, které je možno analyzovat jako identické nebo obdobné ve správním i ve finančním (daňovém) právu. Jedná se typicky o *doručování* nebo o záruky určitých standardních individuálních práv a svobod adresáta veřejné správy, případně o záruky kvality veřejné správy jako služby veřejnosti, tj. o společný standard veřejné služby poskytované uživateli.

5. Uživatelské hledisko

Při řešení otázky subsidiárního použití správního řádu na daňové zákony je zohledněno rovněž *uživatelské hledisko*. Pro běžný daňový subjekt, běžného daňového poradce či účetního, jakož i pro berní úřednictvo 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 zákonodárství¹³⁾.

¹³⁾ Nabízí se i srovnání se současným zákoníkem práce, který je v diskusích často zmiňován.

Navržená úprava naopak počítá s existencí právního okolí, zejména občanského, resp. soukromého práva a jeho institutů (počínaje obecným vymezením právních úkonů, způsobilosti, fyzických a právnických osob, zastoupení, ručení, konče u zástavního práva). V oblasti daňové exekuce je počítáno se subsidiárním využitím občanského soudního řádu tak, aby byly zajištěny stejné standardy a rovný přístup k adresátům příslušných norem. Tak je tomu i ve vztahu ke správnímu řádu, jehož některé instrumenty jsou bez dalšího použitelné při správě daní¹⁴⁾.

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

Lze shrnout, že vzhledem k zásadnímu rozšíření počtu spravovaných daňových subjektů a jejich různorodosti, jakož i k ohromnému rozšíření mezinárodní spolupráce, se nejvíce jako vhodným řešením, že by rozsah úpravy a její význam měl být oproti dosud platnému zákoníku umenšen a zkomplikován zrušením jeho autonomie a podřazení 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.

Přínos a cíle nové úpravy

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

Nová kodifikace si klade za cíl zejména

- vymezení a upřesnění použitých pojmů a jejich vazeb v jednotlivých institutech, což by mělo ovlivnit pozitivně některé opakující se spory o výklad procesního zákona, posílit právní jistotu adresátů norem daňového práva a vytvořit základ pro sjednocení terminologie v rámci daňového práva,
- vytvoření systematicky uspořádaného a přehledného textu, který umožní snadnou a přehlednou orientaci a který bude obsahovat pokud možno krátké a přehledné paragrafy a odstavce, které přispívají k větší čitelnosti textu,
- rozšíření základních interpretačních zásad uplatňujících se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem, judikaturou a s reflexí obecných zásad činnosti správních orgánů obsažených ve správním řádu, při současném zachování zásad typických pro berní právo,

¹⁴⁾ Např. vymezení úřední desky.

- 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 korespondující s obdobnými instrumenty v jiných procesních řádech tak, aby postavení adresáta bylo totožné a zamezilo se možným obstrukcím a vyhýbání se doručení,
- posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu až za právní moc rozhodnutí,
- změnu v systému opravných a dozorčích prostředků, kde se rozšířil specificky daňový postup umožňující podání dodatečných daňových tvrzení na nižší daň na úkor obnovy řízení, což daňovým subjektům umožní účinněji brojit proti případným nesprávným platebním výměrům, a to po celou dobu, po kterou je možno daňovou povinnost měnit,
- změnu oproti současnému přístupu k odůvodnění rozhodnutí ve smyslu zakotvení obecného požadavku, že každé rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění, nestanoví-li zvláštní úprava jinak,
- jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně, která ohraničuje prostor, do kdy lze zvyšovat i snižovat daňovou povinnost,
- předřazení priority úhrady daně před její příslušenství, které daňovému subjektu umožní uhradit nejprve dlužnou daň a eliminovat tak vznik dalšího úročení,
- zavedení jednoznačných pravidel pro možnost opakování daňové kontroly,
- podstatné a racionální omezení subsidiárního použití občanského soudního řádu při daňové exekuci,
- zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke zkvalitnění kontaktů mezi správci daně a veřejností a usnadní orientaci daňového subjektu ve spisovém materiálu.

3. Dopad navrhovaného věcného řešení na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty, sociální dopady, dopady na životní prostředí a na rovnost mužů a žen

Jedním z cílů nové právní úpravy je zavedení transparentnější správy daní a co nejširší eliminace výkladových nejasností, které ve svých důsledcích vedou k tomu, že při správě daní dochází k procesním vadám umožňujícím únik z plnění daňových povinností, v horších případech i s tím spojené náhrady škody vyplácené ze státního rozpočtu. Tomu odpovídá i skutečnost, že drtivá většina soudních sporů se týká procesních pochybení při správě daní. Pokud dojde k naplnění tohoto cíle, lze v důsledku efektivnějšího právního zázemí pro realizaci výkonu správy daní očekávat zvýšení příjmů plynoucích do veřejných rozpočtů a snížení finančních prostředků vynakládaných ze státního rozpočtu jako satisfakce za škody způsobené nesprávným úředním postupem či nezákonným rozhodováním. Výši těchto úspor nelze předem stanovit.

Vzhledem k nutnosti provést změny a dále rozvíjet informační systémy podporující výkon správy daní se předpokládají náklady cca 225 milionů. Vývoj těchto systémů a jejich propojování na další systémy, jakož i rozvoj elektronické komunikace, je kontinuální proces a čím dříve dojde k zakotvení nových procesních pravidel, tím méně změn bude nutné

provést, a bude tak ovlivněn pravidelný a navazující rozvoj tohoto podpůrného systému výpočetní techniky již na základě textu nového, zpřesňujícího zákona. Totéž platí i o pravidelném proškolení správců daní.

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

4. Návrh věcného řešení

Systematika

ČÁST PRVNÍ – Úvodní ustanovení

Hlava I Předmět a účel úpravy

Hlava II Základní zásady správy daní

ČÁST DRUHÁ – Obecná část o správě daní

Hlava I Správce daně a osoby zúčastněné na řízení

Díl 1 Správce daně

Díl 2 Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení

Hlava II Lhůty

Hlava III Doručování

Hlava IV Ochrana a poskytování informací

Hlava V Dokumentace

Hlava VI Řízení a další postupy

Díl 1 Obecná ustanovení o řízeních a dalších postupech

Díl 2 Postupy při správě daní

Díl 3 Průběh řízení

Hlava VII Opravné a dozorčí prostředky

Díl 1 Obecná ustanovení o opravných a dozorcích prostředcích

Díl 2 Odvolací řízení

Díl 3 Obnova řízení

Díl 4 Přezkumné řízení

ČÁST TŘETÍ – Zvláštní část o správě daní

Hlava I Registrační řízení

Hlava II Řízení o závazném posouzení

Hlava III Daňové řízení

Hlava IV Nalézací řízení

Díl 1 Vyměřovací řízení

Díl 2 Doměřovací řízení

Díl 3 Společná ustanovení pro nalézací řízení

Hlava V Placení daní

Díl 1 Obecná ustanovení o placení daní

Díl 2 Dělená správa

Díl 3 Vybírání daní

Díl 4 Zajištění daní

Díl 5 Vymáhání daní

Oddíl 1 Daňová exekuce

Oddíl 2 Daňová exekuce postižením majetkových práv

Oddíl 3 Daňová exekuce prodejem movitých věcí a nemovitostí

Hlava VI Správa daně vybírané srážkou

Hlava VII Právní nástupnictví a vztah k insolvenčnímu řízení

ČÁST ČTVRTÁ – Následky porušení povinností při správě daní

ČÁST PÁTÁ – Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná

Navržená systematika daňového řádu reflektuje požadavek věcně logického uspořádání obecných otázek, kterými jsou kromě vymezení předmětu úpravy a klíčových pojmů rovněž základní interpretační zásady. Tato témata jsou zařazena mezi *úvodní ustanovení* zákona v části první. Následuje *obecná část* zahrnující obecné instrumenty správy daní uplatňované v daňovém řízení, jiných řízeních, ale i mimo tato řízení, zejména při tzv. vyhledávací činnosti. Řada obecných ustanovení je ve větší či menší míře obdobná se srovnatelnou úpravou jiných obecných procesních předpisů při zachování specifík daňového práva. Jde zejména o pravidla počítání času, dokazování, vymezení počátku a konce řízení, náležitosti rozhodnutí, opravné a dozorčí prostředky, jednací jazyk aj. *Zvláštní část* daňového řádu pak zachycuje specifika klíčových řízení probíhajících při správě daní. Primárně jde o daňové řízení, které paralelně probíhá v rovině nalézací směřující k správnému stanovení daně a rovině platební směřující k její úhradě. Vedle daňového řízení jsou zde zařazena řízení registrační a řízení o závazném posouzení. V rámci úpravy platební části daňového řízení, která je důležitá z hlediska tzv. dělené správy a která dopadá na širší okruh peněžitých plnění, než část nalézací, tvoří významný celek úprava *daňové exekuce*, která svou strukturou vychází z obecné úpravy občanského soudního řádu. Speciální část je věnována ustanovením sankční povahy tak, aby ustanovení upravující *následky porušení povinností při správě daní* byla koncentrována na jednom místě. Na závěr jsou zařazena *společná, přechodná a závěrečná ustanovení*.

Vlastní úprava daňového řádu

4.1. Úvodní ustanovení

Cílem úvodních ustanovení je vedle obecného vymezení předmětu úpravy, rovněž vymezení klíčových pojmů, na nichž je postavena celá konstrukce zákona. Jako vhodné se ovšem nejeví zařazovat na úvod zákona taxativní či demonstrativní výčet všech pojmů v návrhu zákona definovaných či jinak vymezených (např. jako legislativní zkratky). Důvodem je zejména fakt, že pro správné uchopení a vymezení některých pojmů je zapotřebí vycházet z kontextu celého ustanovení. Často tedy nepostačí pouhá definiční věta. Místo toho byl zvolen model využitý i v platné právní úpravě, kdy vymezení jednotlivých pojmů je třeba hledat v souladu s užitou systematikou zákona v příslušné pasáži. Součástí úvodních ustanovení je rovněž klíčová část zákona, která zahrnuje obecné interpretační zásady.

4.1.1. Předmět a účel úpravy

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. Správa daní je vymezena jako postup podle daňových zákonů, který má vést k dosažení obecného cíle správy daní. 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. Naplnění tohoto cíle je pak naplněním veřejného zájmu společnosti na správném výběru daní.

Jedním ze základních pojmů navrženého zákona je pojem daň. Vzhledem k tomu, že obecná procesní úprava obsažená v navrženém zákoně dopadá na širokou škálu hmotně právních zákonů upravujících různé druhy peněžitých plnění, je nutné pod pojem daň podřadit jednak daň v tradičním slova smyslu (tzn. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daň, daň silniční, daň z nemovitostí, daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí), dále pak clo, poplatek nebo odvod za porušení rozpočtové kázně, jakož i další peněžitá plnění, jejichž správa se na základě zmocnění zvláštního zákona má řídit podle obecného daňového procesu, ať již komplexně, nebo pouze v rámci platební části (dělená správa). Zmíněná peněžitá plnění, dále označovaná již pouze jako daně, musí být zároveň příjmem veřejného rozpočtu.

4.1.2. Základní zásady správy daní

V průběhu správy daní se uplatňují zásady, které platí pro celou správu daní, 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 senciální. Výslovné zakotvení tak nově nalezne např. zásada rychlosti, kterou současné úprava ve svém výčtu základních zásad daňového řízení neobsahuje.

Zásady obsažené v návrhu daňového řádu vychází i z komparace s textem správního řádu, který obsahuje zásady *činnosti správních orgánů*. Zde je nutno podotknout, že 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, ochrany mlčenlivosti* atd.), nikoliv pro právo správní. Některé zásady, které naopak nelze označit za zásady typické pro daňové právo, návrh záměrně opomíjí (např. *zásada ochrany dobré víry*).

Za zásady společné procesním předpisům veřejného práva lze v návrhu označit:

- zásadu zákonnosti,
- zásadu zákazu zneužití pravomoci,
- zásadu přiměřenosti,
- zásadu procesní rovnosti,
- zásadu součinnosti,

- zásadu poučovací,
- zásadu zdvořilosti a vstřícnosti,
- zásadu rychlosti,
- zásadu hospodárnosti (procesní ekonomie),
- zásadu volného hodnocení důkazů,
- zásadu materiální pravdy,
- zásadu legitimního očekávání.

Za zásady typické pro správu daní, které se neuplatní v obecném správním řízení, lze označit:

- zásadu neveřejnosti,
- zásadu mlčenlivosti a ochrany osobních údajů,
- zásadu vyhledávací a oficiality.

4.2. Obecná část o správě daní

4.2.1. 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.

4.2.1.1. Správce daně

Správce daně je 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). Návrh oproti platné právní úpravě standardním způsobem vymezuje pojem *věcné příslušnosti*, která je primárním kritériem stanoveným zákonem nebo na základě zákona pro zjištění, zda ten který orgán je kompetenčně nadán k výkonu dané agendy.

Pravomoc

Návrh vychází ze skutečnosti, že orgán veřejné moci není nadán subjektivními právy a povinnostmi, pročez vymezuje 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. Výjimku ve vrchnostenském postavení správce daně představují 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.

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. Touto osobou může být podle návrhu zaměstnanec správce daně nebo jiná osoba, která je výkonem

pravomocí správce daně pověřena. Návrh dále upravuje způsob, kterým daná 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.

Místní příslušnost

Vedle věcné příslušnosti, která se odvíjí od příslušné kompetence k výkonu správy daní, stanoví návrh současně i místní příslušnost, která se primárně řídí obvodem působnosti příslušného správce daně a bydlištěm fyzických osob, resp. sídlem právnických osob, jsou-li tyto osoby daňovými subjekty. Pojem *bydliště* je v návrhu chápán jako adresa místa trvalého pobytu nebo adresa hlášeného pobytu cizince, sekundárně pak místo, kde se dotyčný převážně zdržuje. S cílem odstranit nejistotu, která může v rámci platné právní úpravy nastat při určení *skutečného sídla* právnické osoby, návrh odvozuje místní příslušnost od *sídla zapsaného* v příslušném rejstříku. V odůvodněných případech hospodárnosti správy daní výjimečně stanovuje 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.

Dožádání a delegace

Zachována je konstrukce vycházející zejména ze zásady hospodárnosti a procesní ekonomie, podle níž je možné mezi věcně příslušnými správci provádět *dožádání* k výkonu jednotlivých úkonů či souboru úkonů (postupů). Návrh nadále zachovává možnost *delegace* místní příslušnosti na základě zákona, tj. rozhodnutím správce daně, a to jak z moci úřední, tak na žádost daňového subjektu. Klade však oproti platné právní úpravě konkrétnější podmínky. K delegaci tak může dojít pouze v případech hodných zvláštního zřetele, např. z důvodů odbornosti, hospodárnosti a šetření práv daňových subjektů. Odvolání proti rozhodnutí o delegaci má v navrhované úpravě odkladné účinky, což zřejmě ocení zejména daňový subjekt, který tím získá jistou silnější „obranu“ vůči rozhodnutí o změně místní příslušnosti z moci úřední.

4.2.1.2. 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 hmotné právní úpravy.

Daňový subjekt

Jak již bylo řečeno, nezastupitelné místo má při správě daní daňový subjekt, jehož daňové tvrzení je v zásadě hlavním podnětem k zahájení řízení, a to jak ve smyslu zásady dispoziční, tak zásady oficiality. Návrh vychází z předpokladu, že vymezení daňového subjektu musí být upraveno v jednotlivých hmotně právních daňových zákonech. Pro potřeby procesního předpisu je tak 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). Speciální pozornost návrh

věnuje existenci organizačních jednotek plátce daně označovaných tradičně jako *plátcova pokladna*. Správy daní se mohou namísto daňového subjektu zúčastnit dále osoby, které v příslušném rozsahu disponují obdobnými právy a povinnostmi jako daňový subjekt, přičemž se nejedná o smluvní zmocnění. Tyto osoby plní povinnosti a nabývají stejná práva jako daňový subjekt, a to v rozsahu svých zákonných zmocnění. Jedná se zejména o správce dědictví, insolvenčního, případně dalšího správce ustanoveného na základě zvláštního zákona.

Třetí osoby

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

Způsobilost k jednání

Se správcem daně by měla jednat pouze osoba způsobilá k příslušnému jednání. Pro fyzickou osobu obecně platí, že může jednat pouze v rozsahu, v jakém má způsobilost vlastními úkony nabývat práva a brát na sebe povinnosti. Návrh věnuje zvýšenou pozornost jednání právnické osoby. Jménem právnické osoby by měl jednat se správcem daně především její statutární orgán, příp. prokurista, došlo-li k udělení prokury podle obchodního zákoníku. Na základě písemného pověření nebo udělené plné moci by byly kompetentní jednat v záležitostech správy daní s příslušnými zainteresovanými subjekty. Zpravidla by však mělo jít pouze o jednu pověřenou osobu, aby se předešlo jejich možným rozporuplným úkonům. Pod pojem „jednání“ by byla obecně zahrnuta nejen ústní interakce s pracovníky správce daně, ale též možnost činit při správě daní příslušné právní úkony. Při jednání organizační složky státu, zahraniční osoby se uplatní obdobný postup.

Zastupování

Návrh v úvodu přináší výčet forem zastoupení s určením, kdo může být zástupcem osoby zúčastněné na správě daní, resp. kdo bude oprávněn za něj jednat, nebude-li osobní účast zastoupeného nezbytná. Správce daně však má zachovánu možnost vyzvat přímo daňový subjekt k tomu, aby určitým způsobem konal. O takové výzvě musí být jeho zástupce vyrozuměn.

Prvním z možných typů zastoupení představuje *zákonné zastoupení* fyzických osob, které nemohou před správcem daně jednat samostatně pro svou nezpůsobilost nebo omezenou způsobilost k právním úkonům. Zákonný zástupce, jehož oprávnění vzniklo na základě zákona či rozhodnutí soudu, pak standardním způsobem realizuje práva zastoupeného. Další případ tvoří jednání *ustanoveného zástupce*. Pokud jde o možnost správce daně ustanovit v určitých případech daňovému subjektu zástupce z moci úřední, mělo by se tak dít pouze v taxativně vymezených případech, např. nedošlo-li k ustavení opatrovníka soudem. Vždy však za předpokladu, že se zastupováním existuje předchozí souhlas. Nově je v návrhu upravena situace, kdy souhlas 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. Zastupování ustanoveným zástupcem by mělo být opatřením na přechodnou dobu a výlučně jen pro účely a potřeby správy daní. Pominuly by důvody pro tento způsob zastupování, měl by správce daně zrušit zastoupení z moci úřední.

Největší pozornost je v návrhu věnována zastoupení na základě plné moci. Vznik smluvního zastoupení a jeho rozsah by měl být zřejmý z udělené plné moci. Účinky této plné moci vůči správci daně by měly nastat v momentě, kdy se s ní správce daně měl možnost

seznámit (kdy je plná moc vůči němu uplatněna). Návrh opouští stávající konstrukci, podle níž nejasně vymezený rozsah zmocnění zakládal fikci neomezené (generální) plné moci. Je tak apelováno na požadavek jednoznačného projevu vůle zastoupeného. Nebude-li rozsah zmocnění vymezen nebo bude-li vymezen nepřesně, bude mít správce daně možnost vyzvat zmocnitele, aby vady ve stanovené lhůtě odstranil. V takovém případě by účinky plné moci nastaly až po odstranění vytýkaných vad. Novinkou je i požadavek na doložení akceptace plné moci ze strany zmocněnce, což by mělo přispět ke zvýšení jistoty všech zúčastněných stran a ztížení možnosti zneužití. Daňovým subjektům, kterým vznikla jedna společná daňová povinnost, by mělo být pak umožněno, zvolit si na základě plné moci společného zmocněnce.

Návrh upravuje i podmínky omezující institut zmocnění. Jde především o tradiční podmínku, že v téže věci může jednat pouze jeden zmocněnec tak, aby nemohlo dojít ke kolizi mezi jednáním více zmocněnců. Delegovat zmocnění na další subjekty by mělo být povoleno pouze v případech substitučního zastoupení podle tzv. komorových zákonů daňových poradců a advokátů. Zachována je i současná konstrukce omezení smluvního zastoupení v případech, kdy zmocněnec může zastupovat u jednoho správce daně pouze jednoho zmocnitele. Z té jsou připuštěny výjimky zejména ve prospěch osob blízkých, daňových poradců a advokátů či v případech, kdy je vedeno řízení ve vyšším stupni ve věci, ve kterém již zmocněnec zastupoval zmocnitele v nižším stupni řízení. Při porušení podmínek pro zastoupení návrh předpokládá možnost rozhodnutím příslušného zástupce k řízení nepřipustit nebo jej z řízení vyloučit. Proti takovému rozhodnutí by mělo být možné odvolání s odkladnými účinky.

Odborný konzultant

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

4.2.3. Lhůty

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

Určení lhůty k provedení úkonu

Stejně jako ve stávající právní úpravě se pro určité právní úkony použije lhůta, která je stanovena v některém z obecně závazných právních předpisů. Pokud lhůta nebude stanovena, určí správce daně 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 i úprava minimální délky lhůty, kterou je povinen správce daně v obvyklých případech dodržovat. Jestliže správce daně bude vázat splnění určité povinnosti na jím stanovenou lhůtu, musí být tato lhůta vždy součástí rozhodnutí. Oproti stávající právní úpravě se stanoví, že délka lhůty kratší osmi dnů musí být náležitě odůvodněna, a to i v případech, že se jinak rozhodnutí neodůvodňuje. Lhůtu kratší než jeden den bude moci správce daně stanovit osobě zúčastněné na správě daní jen s jejím souhlasem.

Počítání času

Způsobem obvyklým v jiných zákonech upravuje návrh počítání času, kde bude pro potřeby správy daní vymezen počátek i konec běhu lhůt určených podle týdnů, měsíců, let a dní. I když návrh nepředpokládá běžné využití lhůt kratších než jeden den, vymezuje počátek a konec běhu i této lhůty, neboť technika stanovení takové lhůty je standardním ustanovením procesních předpisů. Jedná se o běžné situace současné praxe, které nebyly dosud zákonem ošetřeny. Stejně jako ve stávající právní úpravě návrh konkretizuje konec běhu lhůt v případě, kdy poslední den lhůty připadá na sobotu, neděli nebo svátek (jedná se o svátek uznávaný státem zákonem, ať již jde o svátek státní či církevní).

Ve snaze předejít obstrukcím a spekulativnímu jednání známému ze současné praxe, návrh 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. Zachování lhůty v případě podání jinému věcně příslušnému správci daně bude možné jen při naplnění závažných důvodů pro toto konání. Mělo by tak dojít k eliminaci podání činěných záměrně vůči věcně nepřislušným správcům daně. Podle návrhu je lhůta zachována, stejně jako podle stávající právní úpravy, i v případě elektronického podání odesláním datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem. Nově se upravuje možnost splnění lhůty prostřednictvím datové schránky. Stejně jako ve stávající právní úpravě je upravena také vyvratitelná domněnka 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.

Prodloužení lhůty

Osobám zúčastněným na správě daní je stejně jako ve stávající právní úpravě, dána možnost požádat ze závažných důvodů před uplynutím lhůty stanovené tímto nebo zvláštním zákonem nebo správcem daně o její prodloužení. Správci daně se zároveň stanoví povinnost automaticky povolit prodloužení jím stanovené lhůty na základě první žádosti alespoň o dobu, která v den podání zbývá ze lhůty, jež je předmětem žádosti o prodloužení. Pokud však žadatel požádá o kratší lhůtu, je správce daně žádostí vázán. Za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak připustí zákon. Jak pro lhůty stanovené správcem daně, tak pro lhůty zákonné, platí předpoklad, že nedoručí-li správce daně rozhodnutí před uplynutím termínu, do kterého je prodloužení lhůty žádáno, má se za to, že prodloužení lhůty bylo konkludentně povoleno. Současně je stanovena ochrana žadatele o prodloužení lhůty tak, aby měl ze zákona zaručeno, že je-li mu doručeno zamítavé rozhodnutí o jeho žádosti po uplynutí původní lhůty, dojde k jejímu uplynutí až ve zde stanoveném časovém úseku.

Je stanovena možnost správce daně na žádost daňového subjektu prodloužit až o tři měsíce lhůtu pro podání daňového tvrzení. V důvodných případech lze, zejména v případech, kdy předmět daně budou tvořit příjmy ze zahraničí, prodloužit lhůtu až na deset měsíců. Stejně jako v současné právní úpravě nebudou proti rozhodnutí o prodloužení lhůty připuštěny opravné prostředky. Stejně jako ve stávající právní úpravě je řešen případný vliv *postupu k odstranění pochybností* na běh lhůty stanovené pro rozhodnutí správce daně. Tato lhůta se přerušuje aktem vydání výzvy k odstranění pochybností bez ohledu na to, kdy dojde k jejímu doručení. Návrh také stanoví, stejně jako je tomu ve stávající právní úpravě, které lhůty nelze prodloužit ani ze závažných důvodů. Jedná se o lhůty, se kterými je spojen zánik práva, a to jak procesní, tak hmotně právní povahy.

Navrácení v předešlý stav

Stejně jako ve stávající právní úpravě návrh upravuje možnost správce daně ze zvlášť závažných důvodů lhůtu, která již uplynula před řádným podáním žádosti, znovu otevřít. Restitucí lhůty, tzn. jejím navrácením v předešlý stav, je myšleno obnovení jejího běhu a stanovení nového dne skončení běhu lhůty. Oproti platné právní úpravě návrh výslovně stanoví podmínky pro podání žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav. Nesmí se jednat o zmeškanou lhůtu, která již byla lhůtou prodlouženou, a od posledního dne této lhůty nesmí uplynout jeden rok. Další podmínkou k restituci lhůty je, že žádost o navrácení v předešlý stav je podána do třiceti dnů ode dne, kdy u žadatele pominuly důvody pro zmeškání původní lhůty. Je stanoveno, že rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav nemusí být odůvodněno v případě, že žádosti je plně vyhověno. Zásadní změnou ve prospěch daňových subjektů je možnost uplatnit tento instrument i na lhůty propadlé.

Ochrana před nečinností

Návrh upraví, stejně jako ve stávající právní úpravě, oprávnění daňového subjektu při porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů, domoci se nápravy tím, že upozorní na porušení této zásady správce daně nejbližší nadřízeného správci daně, který výše uvedenou zásadu porušil. Obdobně jsou stanoveny podmínky, za kterých se bude moci daňový subjekt tohoto oprávnění domáhat. Posílením možnosti pro uplatnění tohoto ochranného prostředku je zkrácení obecné lhůty pro nečinnost správců daně ze šesti měsíců na tři měsíce. Rovněž je jednoznačně deklarováno, že tato obecná tříměsíční lhůta se uplatní subsidiárně v případech, že nejsou splněna předchozí kritéria pro možnost brojit proti nečinnosti správce daně.

Návrh řeší postup vyřizování podnětu, kterým se daňový subjekt bude domáhat ochrany před nečinností, a to jak správcem daně, který se porušení povinnosti dopustil, tak nadřízeným správcem daně. Zároveň se stanoví postup v případě, že podřízený správce daně neuposlechne příkazu nadřízeného správce, a to v rámci atrakce s tím, že nově stanoví nadřízenému správcem daně pevnou lhůtu pro prověření podnětu. Tato navrhovaná úprava klade důraz na racionální a efektivní řízení uplatňované nadřízenými správci daně. Zároveň také upraví postup nadřízeného správce daně poté, co shledá podání, ve kterém daňový subjekt upozorňuje na porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů, neoprávněným; v takovém případě nadřízený správce daně upozornění odloží a vyrozumí o tom podatele.

4.2.4. Doručování

Pro oblast doručování návrh počítá s budoucí unifikací tohoto komunikačního toku pro oblast veřejné správy. V případě elektronické komunikace je tak předpokládáno užití zvláštního zákona, který je připravován v rámci projektu *e-governmentu* s cílem sjednotit tuto oblast pro všechny orgány veřejné moci včetně soudů. Přestože myšlenka obdobného sjednocení na poli klasického doručování listinných dokumentů zatím nenalezla patřičné odezvy, zohledňuje text návrhu daňového řádu standardy obvyklé pro oblast doručování podle jiných právních předpisů s tím, že zachovává specifika správy daní (např. doručování *hromadným předpisným seznamem*). Celý systém doručování je pak, na rozdíl od současné úpravy, avšak v souladu se současným trendem v oblasti doručování, nastaven tak, že přednostně je třeba písemnosti doručovat při jednání nebo elektronickou formou. Ostatní způsoby využívající provozovatele poštovních služeb či vlastních pracovníků budou možné až jako sekundární možnost. Je tak reflektována především zásada hospodárnosti a procesní ekonomie, která v důsledku předpokládaného zvýšení elektronické komunikace povede i ke zrychlení a vyšší efektivitě práce na 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 neurčitě a snadno zneužitelné. Nově je do návrhu vložen institut umožňující adresátům žádat správce daně o vyslovení neúčinnosti doručení v případech, kdy doloží existenci závažných důvodů, pro které nemohla být doručovaná písemnost vyzvednuta. Zachována je i současná úprava, která stanoví, že v případě, že má osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, zástupce, doručují se v příslušném rozsahu písemnosti pouze tomuto zástupci.

4.2.5. Ochrana a poskytování informací

Povinnost zachovávat mlčenlivost o všem, co se daná osoba dozví při správě daní, je zakotvena mezi základními zásadami správy daní v úvodních ustanoveních návrhu, a konkretizována v rámci ustanovení věnujícím se ochraně informací. Na stejném principu obvyklém ve všech vyspělých státech je postavena i současná právní úprava (§ 24), která však postupem času byla narušena desítkami novelizací. Výsledkem je skutečnost, že současný zákon o správě daní a poplatků obsahuje odbornou veřejností i podnikatelskou praxí negativně vnímanou a neadekvátně širokou množinu průlomů do suverenity daňového tajemství.

Obecně je nutno konstatovat, že smyslem existence povinnosti mlčenlivosti ohledně skutečností, které se pracovník správce daně, eventuálně jiná osoba, dozví z titulu své účasti při správě daní, je nutnost chránit informace, které správce daně získává o daňovém subjektu. Vědomí, že zde existuje povinnost mlčenlivosti, je důležité k povzbuzení daňových subjektů, aby poskytly správci daně zcela otevřeně podrobnosti o svých osobních a finančních záležitostech. Ačkoli daňové zákony daňovým subjektům poměrně jasně ukládají povinnost tvrdit všechny skutečnosti rozhodné pro správné a úplné stanovení jejich daňové povinnosti (břemeno tvrzení), jakož i tato tvrzení prokázat (důkazní břemeno), je *dobrovolný* aspekt v rámci spolupráce se správcem daně velmi důležitý. Uvědomění o tom, že placení daní a s tím související povinnost daň tvrdit (přiznat) je nezbytné pro řádné fungování naší společnosti, je velice důležité z hlediska motivace daňových subjektů při realizaci těchto svých povinností. Snahou státu by mělo být tuto motivaci co nejvíce rozšiřovat, nikoliv ji zmenšovat. Jedním ze základních motivačních prvků k dobrovolnému plnění daňových povinností je právě zákonná garance, že s informacemi, které daňový subjekt poskytne správci daně, bude zacházeno jako s informacemi důvěrnými. Nejdůležitější proto je, aby byla dodržena důvěra daňového subjektu o tom, že jeho soukromé informace týkající se jeho finančních i osobních záležitostí nebudou zveřejněny či dále poskytnuty jiným subjektům, s výjimkou případů jasně deklarovaných zákonem, a to pouze z ospravedlnitelného důvodu (vyššího veřejného zájmu). Jestliže daňový subjekt nemá důvěru ve správce daně, vede to ve svých důsledcích v neochotu poskytovat požadované informace.

Návrh daňového řádu, jak již výše řečeno, vychází z obecné úpravy povinnosti mlčenlivosti, která je deklarována jako jedna ze základních zásad správy daní. Předpokládá, že povinnost mlčenlivosti bude mít 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 dozví. 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 nebude platit. Povinnost mlčenlivosti daňového subjektu se však netýká případů, kdy informace o jiném daňovém subjektu budou využity při dokazování jeho daňové povinnosti, neboť by mu tak byla odebrána možnost plně hájit své zájmy (např. i zveřejněním).

Návrh upravuje podmínky zproštění povinnosti mlčenlivosti, ke kterému je oprávněn výlučně daňový subjekt, jehož se informace dotýkají. A vymezení informací, na které se povinnost mlčenlivosti nebude vztahovat, tj. na ty, které jsou veřejně známé, nebo jsou dostupné z informačních systémů veřejné správy. Návrh také upravuje situace, kdy poskytnutí informace nebude považováno za porušení povinnosti mlčenlivosti. Tyto průlomy do povinnosti mlčenlivosti musí být výjimečné, přičemž každý takový průlom do povinnosti mlčenlivosti musí být náležitě ospravedlněn. Vždy půjde o střet dvou protichůdných oblastí veřejného zájmu. Na jedné straně zájem daňového subjektu na ochraně důvěrných informací, které je povinován poskytnout správci daně; a na druhé straně ten který zájem subjektu, který chce tyto informace dále využít pro jiné než-li daňové účely.

Speciální skupinu případů tvoří průlom do povinnosti mlčenlivosti vůči orgánům činným v trestním řízení (dále jen „OČTŘ“). Informace, které dostávají správci daně o daňových subjektech, eventuálně jiných osobách, jsou v mnoha případech velmi zajímavé pro OČTŘ. Pokud by ale existovala neomezená možnost OČTŘ získávat prostřednictvím správců daně informace o podezřelých osobách, bylo by to v rozporu s právem fyzické osoby na odepření výpovědi, která by mohla způsobit nebezpečí trestního stíhání jí nebo osobě blízké (čl. 37 LZPS). Jak již bylo řečeno výše, v daňovém řízení stíhá daňový subjekt břemeno tvrzení a důkazní břemeno, tudíž má povinnost o sobě sdělit veškeré údaje relevantní pro správné stanovení daně, byť by se jednalo o skutečnosti, ze kterých lze dovodit trestněprávní konsekvence. Daňový subjekt tak správci daně musí na sebe vyhradit i to, co OČTŘ vyhradit nemusí, přičemž motivací k tomu, aby tak činil není pouze hrozba sankce v podobě kontumačního stanovení daně podle pomůcek, ale také garance mlčenlivosti vůči OČTŘ. Nicméně i za této konstrukce není povinnost mlčenlivosti pracovníků správce daně vůči OČTŘ absolutní. Navrhovaná úprava stanoví výjimky, které byly zavedeny jako potřeba státu vyrovnat se s závažnými trestními činy, které převýšily právo daňového subjektu na důvěru o jeho informacích, jakož i zájem státu na dobrovolné spolupráci daňového subjektu se správcem daně. Zcela logickou výjimkou obvyklou ve většině zemí je prolomení daňového tajemství vůči OČTŘ, zejména ohledně tzv. daňových trestných činů, trestných činů, jejichž nepřekážení nebo neoznámení samo o sobě zakládá naplnění skutkové podstaty trestného činu, jakož i trestných činů úplatkářství, trestných činů souvisících s teroristickou činností a praním špinavých peněz. Hranice určující trestné činy, které svou závažností vyvolávají průlom do povinnosti mlčenlivosti, musí být stanovena velice citlivě a transparentně tak, aby zde existovala vyváženost mezi výše zmíněnými zájmy. Zachována zůstane oznamovací povinnost správce daně podle trestního zákona, zjistí-li při své činnosti skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů daňových a poplatkových.

Návrh předpokládá konkrétní vymezení rozsahu možností správce daně disponovat s informacemi majícími původ ve správě daní, popřípadě jsou nezbytné pro správu daňové povinnosti, ať již ve vztahu k jiným orgánům veřejné moci, v rámci mezinárodní spolupráce, či v rámci orgánů veřejné moci pověřených správou daní (jejich předávání mezi jednotlivými, subordinačně nadřízenými či podřízenými liniemi těchto orgánů). U jednotlivých orgánů veřejné moci, např. Ministerstva financí, kde útvary správců daní jsou nedílnou součástí ministerstva, je nutno lišit věcnou působnost jednotlivých útvarů a útvarům, které nejsou určeny pro správu daní, lze poskytovat pouze informace v zobecněné formě. Zůstává v podstatě zachován rozsah orgánů veřejné moci, kterým má správce daně povinnost poskytovat informace, avšak dosud platný taxativní výčet údajů je nahrazen účelem, pro který jsou údaje předávány, což umožní využít obecnější a nadčasové formulace.

V návrhu je upravena forma poskytování informací získaných správcem daně při správě daní. Správce daně takovou informaci poskytne buďto na základě individuální žádosti oprávněného subjektu s uvedením účelu a rozsahu, formou pravidelného, případně

nepravidelného předávání podle písemného ujednání, nebo z vlastního podnětu. Přesná forma a specifikace tohoto pravidelného předávání bude záviset na vzájemné dohodě obou stran. Je předjímana možnost rozšíření dohody mezi správcem daně a příslušným orgánem nebo zdravotní pojišťovnou, které jsou informace předávány, o možnosti automatického aktualizování předaných údajů.

4.2.6. 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. Dále se jednoznačně zlegalizuje již existující rovnítka mezi *datovou zprávou*, tak jak je vymezena v zákoně č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, a „klasickou“ papírovou písemností. Jinými slovy, písemností při správě daní bude chápána listinná i datová zpráva.

Protokol a úřední záznam

Za nejdůležitější listinu uloženou v daňovém spisu, mající charakter listiny veřejné, je třeba považovat *protokol* o ústním jednání a o důležitých úkonech provedených v rámci správy daní. Návrh podrobně vymezí pravidla, která je v rámci protokolace nutné dodržovat. Výslovně je akcentováno, že součástí protokolu může být i správcem daně pořízený obrazový či zvukový záznam mající stejnou důkazní hodnotu jako písemný dokument. Součástí protokolu mohou být i rozhodnutí procesní povahy vyhlášená při jednání. 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.

Spis a nahlížení do spisu

Současná absence jakýchkoliv předepsaných zásad pro vedení daňového spisu ve stávající úpravě, ponechává do jisté míry tuto oblast k volné dispozici jednotlivým správcům daně, což má negativní dopad zejména v oblasti oprávnění daňového subjektu nahlížet do daňového spisu. S cílem omezení střetů mezi správcem daně a daňových subjektem, zejména ve věci sporů při nahlížení do spisu, navrhovaná úprava jednoznačně vymezí formu a členění vedeného spisu, včetně sjednocení evidence písemností ve spisu uložených. Návrh oproti současné úpravě počítá i s tím, že součástí spisu budou obrazové či zvukové záznamy pořízené správcem daně. Spis bude členěn na jednotlivé části, přičemž u každé části bude připojen soupis písemností v ní obsažených. Návrh zohledňuje i existenci písemností, které jsou dle současné úpravy zařazovány v neveřejné části spisu. Tyto písemnosti budou součástí tzv. vyhledávací části spisu, pro níž jsou v návrhu stanovena jednoznačná pravidla. Důkazní prostředky v této části bude správce daně moci ponechat jen ve výjimečných případech, a to pouze na nezbytně dlouhou dobu. Nejpozději ve fázi hodnocení důkazů, musí být všechny použité důkazní prostředky zpřístupněny, což odpovídá základním principům spravedlivého procesu.

Zachová se i nadále obecná úprava 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 tímto účelem se jednoznačněji vymezí nahlížení do vyhledávací části spisu, včetně soupisu písemností v této části obsažených, které nejsou

určeny k nahlížení. Zůstává zachována možnost pro správce daně připustit daňový subjekt k nahlížení do písemností z části vyhledávací. Návrh předpokládá možnost pro daňový subjekt, aby si vyžádal rozhodnutí, ve kterém se vymezí rozsah, v němž bylo daňovému subjektu umožněno do spisu nahlédnout.

Daňová informační schránka

Vedle nahlížení do daňového spisu spojeného s osobní účastí daňového subjektu nebo jeho zástupce v sídle správce daně, bude při splnění taxativně vymezených předpokladů nadále rozšiřováno technické zajištění umožňující, aby správce daně poskytoval elektronicky (prostřednictvím dálkového přístupu) informace shromažďované ve spisu a na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Nová úprava převezme stávající systém implementovaný do zákona o správě daní a poplatků v roce 2006, kdy 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 zřizuje na základě žádosti daňového subjektu.

4.2.7. 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.

4.2.7.1. Obecná ustanovení o řízeních 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. V této části je možné nalézt pravidla pro *jednací jazyk*, kde je oproti současné úpravě akcentováno zajištění komunikace s neslyšící osobou nebo s osobou neslyšící a zároveň nevidomou, a dále pak pravidla pro *vyločení úřední osoby* z řízení, popřípadě daňové kontroly či místního šetření.

Zvýšená pozornost je v návrhu věnována *podání*, které je nutno chápat jako úkon směřující vůči správci daně. Zde v souladu s trendem preference elektronického způsobu komunikace vychází návrh z hlediska požadavku na formu podání vstříc projektu *e-governmentu* tím, že předpokládá vedle v současném zákoně známých způsobů (možnost činit úkony písemně, ústně do protokolu, nebo prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem), rovněž zavedení systému datových schránek. Návrh počítá i s možností využití obyčejné datové zprávy (e-mailu) nebo jiných přenosových technik. V takovém případě je zachována nutnost potvrdit nebo opakovat podání jedním z úplných způsobů, a to do pěti dnů místo do tří dnů, navíc s rozdílným stanovením počátku běhu této lhůty. Zachovaným standardem je úprava posuzování podání podle jeho skutečného obsahu a nikoliv podle jeho označení, jakož i obecné obsahové náležitosti podání. Obdobně jako doposud jsou upraveny rovněž účinky *vad podání*, tzn. je zachována povinnost správce daně vyzvat k jejich odstranění a následky jejich neodstranění. Specifikem daňového či registračního řízení je využívání formulářů, ať už tištěných nebo elektronických pro standardizované úkony, a to zejména v případech, kde daňový subjekt má povinnost tvrzení

(daňová přiznání). Pro tato *formulářová podání* se předpokládá možnost rovnocenného využití elektronické komunikace.

4.2.7.2. 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.

Vyhledávací činnost

V rámci vyhledávací činnosti 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.

Vysvětlení

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

Místní šetření

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. Počítá se s tím, že správci daně bude zejména umožněn přístup do všech míst daňového subjektu, jako jsou jeho provozovny, dopravní prostředky, jiná zařízení a pozemky. Nově je v návrhu řešena situace, kdy příslušná osoba nedá souhlas se vstupem do příslušných prostor, resp. do nich bude vstupováno bez jejího vědomí. Pro tyto případy se předpokládá naplnění kritéria neodkladnosti a nenahraditelnosti daného úkonu, které bude formálně stvrzeno písemným příkazem vedoucího pracovníka a objektivizováno přítomností nestranné osoby. Správce daně může mít potřebu provést některá specifická opatření při místním šetření. Stejně jako podle dosavadní právní úpravy bude moci pro účely daňového řízení zajistit věci. Vedle způsobu zajištění věcí nová právní úprava také zpřesňuje pravidla pro jejich navrácení a pravidla pro situaci, kdy je vrátit nelze. Zvláště je

upraveno odebírání vzorků, zapůjčení dokladů, prověřování nosičů dat, včetně oprávnění využít potřebného programového vybavení. Stejně jako dosud je pro efektivní provádění místního šetření stanovena daňovému subjektu i dalším přítomným osobám povinnost poskytovat správci daně potřebnou pomoc nebo součinnost. Nově je správci daně výslovně umožněno pořizovat zvukové a obrazové záznamy z místního šetření nebo k místnímu šetření přizvat osobu, jejíž přítomnost je potřebná. 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.

Daňová kontrola

V nové právní úpravě zůstává hlavní význam daňové kontroly zachován. Jedná se o postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. 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. Předmět daňové kontroly bude určen vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení a konkrétnímu období, jde tedy v obecné rovině o kontrolu daňových povinností, podaných tvrzení a jiných rozhodných skutečností. Požadavek přesného vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, společně s pravidly jejího provádění, by měl přinést zvýšenou míru ochrany postavení daňového subjektu. V návrhu je dále zohledněno, že daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení. Rozsah kontroly lze též v průběhu rozšířit postupem pro její zahájení. Možnost opakování daňové kontroly, která se týká skutečností již prověřovaných, je vázána na zjištění nových skutečností či důkazních prostředků, nebo nové tvrzení daňového subjektu ve věci. Dále je upraven způsob zahájení daňové kontroly, kde je nově navrženo řešení situace, kdy se daňový subjekt v rozporu se zásadou spolupráce vyhýbá zahájení daňové kontroly. Práva a povinnosti daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou v návrhu taxativně stanovena. Předpokládá se i uplatnění pravidel, která jsou společná pro místní šetření a daňovou kontrolu. 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 subjekt daně šanci se vyjádřit k navrhovaným kontrolním závěrům. Nicméně návrh obsahuje i prostředky účinného provádění kontroly pro případ, že daňový subjekt spolupracovat nechce.

Postup k odstranění pochybností

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* (viz k. 3.4.). 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 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. V návrhu se stanoví, že ve výzvě 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). K tomu by měla být daňovému subjektu poskytnuta odpovídající lhůta a zároveň by měl být poučen o následcích případného neodstranění pochybností. Zvláštní úprava je v návrhu věnována

omezení, do kdy může správce daně vyzvat daňový subjekt, který uplatňuje daňový odpočet. Pro tyto případy návrh předpokládá třicetidenní lhůtu pro vydání příslušné výzvy správcem daně, jejíž počátek ovšem na rozdíl od současné úpravy doplněné poslaneckou iniciativou v roce 2007 započne nejdříve po uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení. 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.

4.2.7.3. 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, kterým je *rozhodnutí* správce daně, jímž uplatňuje svěřenou pravomoc. Aby mohl správce daně rozhodnout, potřebuje mít nástroje, které mu umožní zjistit co nejuplněji 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.

Dokazování

Provádění dokazování je svěřeno správci daně, který při této činnosti musí dbát základních zásad (zásada materiální pravdy, zásada volného hodnocení důkazů). Zvláště je v návrhu zdůrazněno, že skutečnosti se zjišťují, co nejuplněji, přičemž správce daně není vázán pouze návrhy zúčastněných osob. V rámci dokazování je pak 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. V návaznosti na to návrh obsahuje taxativní výčet skutečností, které dokazuje správce daně, a skutečností, které není třeba dokazovat vůbec (právní předpisy a notoriety). Navržená úprava přináší upřesňující podmínky pro účast třetí osoby v řízení, zejména povinnost zdůvodnění její účasti. Dále je upřesněna úprava zaznamenání a využití výsledků dokazování.

Důkazní prostředky, listina, znalecký posudek, svědci

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). Jako nejtypičtější důkazní prostředky návrh označuje tvrzení daňového subjektu, svědecké výpovědi, listiny znalecké posudky či ohledání věci. V rámci zásady spolupráce je normována povinnost osob a orgánů veřejné moci poskytnout potenciální důkazní prostředky správci daně. Návrh pak věnuje pozornost jednotlivým důkazním prostředkům. Zvláště je upraveno použití listiny vydané orgánem veřejné moci a posuzování listiny vydané orgánem cizího státu. Precizována je úprava vyhotovování znaleckých posudků ve stanovených případech. Nově zavádí možnost správce daně uložit jednotlivým osobám povinnost spolupracovat se znalcem. Proti rozhodnutí o ustanovení znalce nebo o uložení povinnosti s ním spolupracovat návrh předpokládá odvolání. Navíc je výslovně zakotveno právo daňového subjektu být přítomen výslechu 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 konané výpovědi s výjimkou případů, kdy hrozí nebezpečí z prodlení nebo ohrožení účelu daného úkonu. Práva a povinnosti svědků zůstávají zachovány v tradiční podobě.

Záznamní povinnost

Existence povinnosti vést a uchovávat záznamy o skutečnostech, které jsou rozhodné pro stanovení daňové povinnosti, pramení z výše zmíněného *důkazního břemene* daňového subjektu. Svůj odraz nalezne především ve zvláštních úpravách (zejména v oblasti účetnictví). Návrh pak v obecné rovině pamatuje na případy, pro něž se zvláštní úprava neuplatní, tím, že podobně jako je tomu za stávající úpravy záznamní povinnost ukládá daňovým subjektům, které v rámci své podnikatelské či jiné výdělečné činnosti přijímají nebo vydávají platby v hotovosti. Evidenci dalších skutečností může správce daně uložit daňovému subjektu rovněž rozhodnutím, ukáže-li se to potřebné pro správné zjištění a stanovení daně. Novinkou v této oblasti je možnost podat odvolání proti tomuto rozhodnutí, jemuž je přiznán odkladný účinek.

Pomůcky a sjednání daně

Návrh upravuje 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 dokazováním. Pokud taková situace nastane, je správce daně oprávněn stanovit výši daně s využitím *pomůcek*, jimiž disponuje, nebo které si sám obstará. Takový postup není závislý na případné součinnosti (či nesoučinnosti) daňového subjektu, což však nevylučuje, aby správce daně využil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem jako případné pomůcky. Návrh v tomto ohledu předpokládá primární využití informací, které se v rámci zmařené dokazování podařilo nashromáždit. V návrhu je zdůrazněna povinnost správce daně přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Pokud by daň nebylo možné stanovit ani podle pomůcek, předpokládá návrh terciální možnost využívající instrumentu *sjednání daně*. 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 nebude odvolání přípustné.

Rozhodnutí

Navržená právní úprava problematiky související s institutem *rozhodnutí* se sice v základních rysech shoduje s dosavadní úpravou, nicméně přináší také množství podstatných změn. Návrh chápe rozhodnutí jako individuální akt, kterým správce daně ukládá povinnosti a přiznává práva, popřípadě osvědčuje již existující práva a povinnosti. V souvislosti s tím pak návrh vymezuje okamžik *vydání rozhodnutí*, k němuž dochází podpisem rozhodnutí úřední osobou. Vymezení se dočkal rovněž v současném zákoně používaný pojem *příjemce rozhodnutí*. Ačkoli samotný název tohoto pojmu navozuje dojem, že se jedná pouze o adresáta, kterému se rozhodnutí doručuje, má tento pojem odlišný význam, neboť jsou tak označeni všichni, kterým je rozhodnutím konstitutivně ukládána povinnost či přiznáváno právo, popřípadě jsou jim tyto deklaratorně osvědčovány. Dále je stanovena obecná zásada, že rozhodnutí se oznamuje všem jeho příjemcům. Takové *oznámení* se děje, buď doručením příjemci, nebo jiným způsobem seznámení, které je zachyceno v protokolu. Výslovně je v této části návrhu zakotvena standardní zásada *ne bis in idem*. Výraznou koncepční novinku představuje obecný požadavek na *odůvodnění rozhodnutí*, což je posun oproti dosavadnímu stavu, kdy se rozhodnutí odůvodňovala jen v případech, kdy to bylo zákonem výslovně stanoveno. Pravidla týkající se *právní moci* a *vykonatelnosti* zůstávají v návrhu v tradiční podobě. V rámci taxativně vymezeného výčtu náležitostí rozhodnutí se předpokládá zachování současné konstrukce, podle níž výrok nemusí obsahovat výčet všech ustanovení

zákona, podle nichž bylo postupováno, neboť důsledné naplnění tohoto požadavku by vedlo k nepřehlednému výčtu procesních a hmotně právních ustanovení. Která ustanovení budou ve výroku uvedena, tak návrh ponechává praxi v konkrétních případech s tím, že tato by měla ctít *právo na právní pomoc* zakotvené v čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

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*. Prohlášení nicotnosti se bude uskutečňovat buď na základě vyhodnocení vlastních informací správce daně, nebo z podnětu jiného správce daně či jiné osoby. Příslušným k tomuto aktu je podle návrhu výlučně nejbližší nadřízený správce daně. Vedle toho je zachován institut zajišťující *opravy zřejmých nesprávností*, přičemž ani v případě rozhodnutí o prohlášení nicotnosti, které se oznamuje příjemcům, a ani v případě opravného rozhodnutí, se nelze proti rozhodnutí odvolat. Jde o reakci na skutečnosti, kdy v jednom případě rozhodnutí ve skutečnosti vůbec neexistovalo a ve druhém případě bylo rozhodnutí správné, přičemž jen v jeho vyhotovení se objevila chyba. Ani v jednom případě nevzniká rozpor mezi správcem daně a daňovým subjektem.

4.2.8. Opravné a dozorčí prostředky

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

4.2.8.1. Obecná ustanovení o opravných a dozorčích prostředcích

Návrh rozlišuje mezi *opravnými prostředky*, kterými chápe podání účastníků, jimiž má být dosaženo zrušení nebo změny napadeného rozhodnutí, a mezi *dozorčími prostředky*, na jejichž základě správce daně může být těchto změn dosaženo z moci úřední. Jako *řádný opravný prostředek*, který směřuje proti nepravomocnému rozhodnutí je v návrhu považováno tradičně odvolání. Jako *mimořádný opravný prostředek* (směřující proti pravomocnému rozhodnutí) je třeba považovat návrh na povolení obnovy. K obnově řízení a přezkoumání rozhodnutí může dojít i z moci úřední v rámci *dozorčího prostředku*. Pro všechny tyto opravné a dozorčí prostředky jsou v návrhu upravena společná pravidla týkající se rozhodování vedoucího ústředního správního orgánu o opravném prostředku.

4.2.8.2. Odvolací řízení

Odvolání stejně jako doposud podává příjemce rozhodnutí. Zachována je i zásada, že odvolávat se lze proti všem rozhodnutím, pokud není výslovně stanoveno, že to možné není. (Odvolat se nepůjde např. právě proti rozhodnutím, kterými se nařizuje obnova nebo přezkum řízení. Proti novým rozhodnutím v obnoveném nebo přezkoumávaném rozhodnutí se bude možné samozřejmě odvolat.) Ze současné úpravy se do návrhu výslovně přebírá nemožnost se odvolat proti *výzvě*, což vychází ze specifické povahy tohoto typu *procesního* rozhodnutí, přičemž u rozhodnutí nesoucích toto označení, která nemají pouze procesní povahu je v dalších pasážích návrhu připuštěna výjimka ve prospěch možnosti odvolání se. Také se

zachová pravidlo, že odvolání se podává u správce, jehož rozhodnutí je napadeno, a že je tak potřeba učinit ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Délka této lhůty, která je pro odvolatele příznivější než v obecném řízení správním vyplývá ze skutečnosti, že klíčová rozhodnutí ve věci správy daní se týkají skutečností, jejichž posouzení vyžaduje dostatek času, často i odbornou pomoc. Zachován je i tradiční princip uplatňovaný primárně v daňovém řízení, který stanoví, že odvolání *nemá odkladný účinek*.

Navržená úprava řeší situace, kdy v rozhodnutí chybí poučení o odvolání, je v něm stanovena lhůta pro odvolání delší než v zákoně, nebo je připuštěn opravný prostředek i tehdy, kdy to zvláštní zákon neukládá. Obdobně jako doposud je v návrhu upravena možnost vzdát se odvolání, měnit ho nebo ho vzít zpět, situace, kdy odvolání může podat více příjemců a nepřijatelnost odvolání jen proti odůvodnění. Návrh předvídá stejné obsahové náležitosti odvolání jako doposud. Pro formu odvolání platí obecná úprava podání a proto je zvláštní úprava jeho formy vypuštěna. Nicméně návrh přináší zvláštní úpravu výzvy k odstranění vad odvolání od úpravy pro jiná podání. Možnost disponovat s odvoláním je tradičně pojata velmi široce, tudíž lze odvolání měnit až do doby než dojde k vydání rozhodnutí o odvolání; nepředpokládá se tedy zavedení *koncentrační zásady*.

Postup správce daně prvního stupně

Správce daně prvního stupně má v zásadě stejné možnosti jako doposud, jak naložit s podaným odvoláním. Buď za určitých podmínek rozhodne sám v rámci tzv. *autoremedury*, a to, když odvolání vyhoví úplně nebo částečně a nebo tím, že řízení zastaví, shledá-li proto důvody, v ostatních případech věc s dostatečnými podklady předá odvolacímu orgánu a to v nově stanovené lhůtě 30 dnů. Uplatní se tedy *devolutivní* účinek odvolání. Novinkou je také to, že vyrozumí odvolatele o dni, kdy bylo postoupeno v případě, že o to požádá.

Postup odvolacího orgánu

Návrh přináší pravidla pro určení odvolacího orgánu a pro jeho činnost v odvolacím řízení. Zejména to, že není vázán návrhy odvolatele, i když primárně přezkoumává rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání; neuplatní se tedy *dispoziční zásada* obvyklá v obecném správním řízení, nýbrž *revisní princip*. Odvolací orgán může v plné šíři provádět dokazování a k tomu může vyžadovat součinnost orgánu prvního stupně. Může tedy 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*, avšak nově je připuštěn i *kasační princip* ve stanovených případech, kdy je vhodné, aby se věc vrátila k projednání zpět k orgánu prvního stupně. Výsledkem odvolacího řízení je, že buď napadené rozhodnutí změní nebo zruší, a nebo že odvolání zamítne. Může také věc vrátit k rozhodnutí správci daně prvního stupně s pokyny, jak s věcí dále naložit. Samozřejmostí je, že proti rozhodnutí odvolacího orgánu se nejde dále odvolat (*princip dvojinstančnosti*).

4.2.8.3. 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* (viz k. 3.4.) 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. Návrh dále obsahuje ustanovení o tom, u jakého orgánu a v jaké lhůtě se podává návrh na povolení obnovy řízení, i jeho obsahové náležitosti. Další ustanovení upravuje, který orgán rozhodne o povolení obnovy. Tím je tradičně orgán, který rozhodoval ve věci v posledním stupni. Návrh počítá také s tím, že proti rozhodnutí, kterým se obnova řízení povoluje nebo nařizuje, nepůjde uplatnit opravné prostředky, zatímco proti zamítavému rozhodnutí ano.

Obnovené 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 tyto důvody nastaly. Nově je také výslovně odvozen začátek obnoveného řízení od rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy. Z povahy věci vychází povinnost správce daně, který provádí obnovené řízení, respektovat závěry, pro které byla obnova nařízena nebo povolena. Nová právní úprava též zajišťuje to, aby daňový subjekt nebyl vystaven nepříznivým důsledkům z rozhodnutí, které trpí vadami, pro než 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. Navržená právní úprava též řeší, jak naložit s rozhodnutími navazujícími na to, které bylo zrušeno nebo změněno v rámci obnovy. Řešena je též změna místní příslušnosti v průběhu řízení.

4.2.8.4. Přezkumné řízení

Přezkum rozhodnutí je v návrhu stejně jako v obecném správním řízení pojat pouze jako prostředek dozorčí. Je tak zohledněna skutečnost, že příjemce rozhodnutí, který není spokojen s výsledkem odvolacího řízení z důvodu domnělých nezákonností či existence vad řízení se může obrátit na soud. Vedle toho je mu zachováno právo svým podnětem upozornit na tuto skutečnost i příslušného správce daně s tím, že pokud nebude tento podnět shledán důvodným, nelze toto napadat ve správním soudnictví. Opačný přístup by vedl k roztříštěnosti řízení před správcem daně i před správním soudem a protahování celého řízení. Správce daně nařídí přezkoumání pravomocného rozhodnutí, jestliže jsou k tomu dány důvody, jimiž jsou: rozpor z právními předpisy a podstatné vady řízení; nicméně vždy musí takové pochybení mít vliv na stanovení výše nebo zaplacení daně. Přezkoumání rozhodnutí však nebude možné ohledně skutečností, které bylo možné uplatnit již v odvolacím řízení. K přezkoumání rozhodnutí tak bude docházet především v situaci, kdy pochybí odvolací orgán. Další ustanovení návrhu stanoví, který správce daně nařizuje přezkum řízení, co je obsah rozhodnutí o nařízení přezkumu, komu se doručuje a to, že proti nařízení či povolení nejsou přípustné opravné prostředky. Provádění přezkumu u ústředního správního úřadu by mělo napomáhat k efektivnějšímu sjednocování praxe správců daně. Přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně je shodně jako u obnovy řízení nově časově omezeno lhůtou pro stanovení daně. Obdobně je tomu i v případě přezkoumání rozhodnutí o placení daně, kde tuto hranici tvoří lhůta pro placení daně. Pro jiná rozhodnutí je stanovena obecná lhůta 3 let, což znamená její prodloužení o jeden rok oproti současné úpravě. Nově návrh obsahuje též úpravu pro případ změny místní příslušnosti.

Postup při přezkumném řízení

Návrh v souladu se současnou úpravou stanoví, že přezkumné řízení provede správce daně, který rozhodl v posledním stupni. Co se týče pravidel zahájení přezkumného řízení, vázanosti důvody, pro které byl přezkum nařízen a odkladného účinku vůči přezkoumávaným a navazujícím rozhodnutím počítá návrh s úpravou obdobnou jako je tomu při obnově řízení.

4.3. Zvláštní část o správě daní

4.3.1. Registrační řízení

Vznik nebo očekávaný vznik příjmů podléhajících zdanění, jejichž charakter je vymezen konkrétním daňovým zákonem, bude jako dosud podléhat registrační povinnosti u místně příslušného správce daně, případně jiného správního orgánu, stanoví-li tak zákon. Není v tomto případě rozhodné, zda se jedná o příjmy z činnosti vykonávané na základě povolení či oprávnění k podnikatelské činnosti nebo jiné samostatně výdělečné činnosti, ale obecně o příjmy, které jsou předmětem daně. Tato právní úprava pak bude nadále negativně vymezovat případy, u kterých registrační povinnost nevzniká, přestože příjmy daňového subjektu budou zdanění podléhat.

Navrhovaná úprava obdobně, jako úprava stávající, taxativně stanoví základní a specifické údaje, které bude správce daně v rámci řízení o registraci požadovat s tím, že změny těchto „registračních údajů“ podléhají oznamovací povinnosti. Předmět registračního řízení spočívá zejména v prověření údajů sdělených daňovým subjektem v rámci plnění jeho registrační povinnosti. V případě pochybností nebo sdělení neúplných údajů zjedná správce daně nápravu výzvou k odstranění příslušných nesrovnalostí. Registrace daňového subjektu správcem daně se ukončí vydáním rozhodnutí o registraci se současným přidělením daňového identifikačního čísla. Návrh nově zavádí zákonnou lhůtu pro vydání tohoto rozhodnutí v délce třiceti dnů od podání bezvadné žádosti. Daňové identifikační číslo u daňového subjektu, který je fyzickou osobou, bude nadále obsahovat v kmenové části identifikátor rodného čísla, 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. Na základě tohoto ustanovení bude správce daně připraven do budoucna tento do jisté míry kontroverzní identifikátor upravit v případě, že dojde k celostátní změně identifikátorů používaných pro různé evidence či registry, vůči fyzickým osobám. Při registraci právnických osob předpokládá úprava ponechání obecného identifikátoru, kterým je identifikační číslo přidělené právnické osobě k tomu příslušným správním orgánem. Pokud daňový subjekt nesplní svoji zákonem stanovenou registrační povinnost, bude k tomu vyzván, případně správcem daně z moci úřední zaregistrován. Právní úprava nadále předjímá i oprávnění správce daně, aby při zjištění zřetele hodných případů změnil či zrušil rozhodnutí o registraci. Může tak učinit i na základě žádosti daňového subjektu. Úprava současně stanoví konkrétní popis postupu a jeho optimální koordinaci mezi daňovým subjektem, původním a novým správcem daně, v případech kdy dojde ke změně místní příslušnosti již zaregistrovaného daňového subjektu.

4.3.2. Řízení o závazném posouzení

V navrhovaném textu nové právní úpravy se jako v úpravě dosavadní ponechává institut závazného posouzení, který byl uplatněn v zákoně o správě daní a poplatků na základě tlaku podnikatelského prostředí v České republice zdůvodněným složitostí, nepřehledností a rozdílným výkladem některých daňových zákonů. Navrhovaná úprava bude tedy nadále pokračovat v nastoupené cestě, nikoliv všeobecné editační povinnosti, ale v závazném posouzení daňových dopadů v 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. Požadavky na obsah žádosti o závazné posouzení, tj. sdělení rozhodných konkrétních skutečností a údajů stanoví příslušný daňový zákon. Prokáže-li se však následně při vlastním stanovení daně v průběhu nalézacího řízení, že rozhodnutí o závazném posouzení bylo vydáno na základě nepřesných, neúplných nebo nepravdivých údajů poskytnutých daňovým subjektem v žádosti o závazné posouzení, lze se při stanovení daní od něho odchýlit. Obecná platnost závazného posouzení při zachování původních údajů bude opět tříletá, pokud nebude v rozhodnutí stanovena platnost kratší nebo nedojde k jeho zrušení v odůvodněném případě na žádost samotného daňového subjektu. Odvolání proti závaznému posouzení se nepředpokládá s tím, že brojit proti názoru vysloveném v tomto rozhodnutí bude možné v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí, kterým je stanovena daň.

4.3.3. 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 návrhem (např. přiznání daně, její prvotní vyměření, dodatečné stanovení daně, včetně doměření po kontrole, opravné a dozorčí prostředky a řízení vedená při placení daně). Pro daňové řízení je typické, že na rozdíl od soudního nebo obecně správního řízení není vymezeno formálním ukončením vydáním nebo vyhlášením rozhodnutí. Konec daňového řízení je vázaný na splnění či zánik související daňové povinnosti. 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 k platební fázi, až do prekluze daně vybrat a vymoci. Kdykoli během této doby bude možno provádět jednotlivé postupy typické pro toto řízení (např. daňová kontrola, výzva k úhradě nedoplatku). Návrh v této souvislosti jasně deklaruje, že daňové řízení probíhá vždy ohledně daňové povinnosti 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).

Návrh nově demonstrativně vymezí jednotlivá dílčí řízení, z nichž se daňové řízení skládá. Základní rozlišení na *řízení nalézací*, kam patří vyměření a doměření daně, dále *řízení související s placením daně*, kam patří posečkáni daně, zajištění daně a exekuční řízení. Poslední okruhem jsou řízení o mimořádných opravných prostředcích a prostředcích dozorčího práva proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení. Tyto postupy jsou většinou jednoúčelová související řízení, která vedou k naplnění cíle správy daní. V průběhu daňového řízení o konkrétní daňové povinnosti využívá správce daně všech dílčích řízení, která umožňují zjištění a stanovení daně tradičním způsobem.

Splní-li daňový subjekt daňové povinnosti přesně podle zákona, je daňové řízení zahájeno podáním daňového tvrzení daňovým subjektem a završeno rozhodnutím správce daně o výši daně, která by měla být v mezidobí uhrazena a následným založením platebního výměru ve spise, pokud se stanovená částka shoduje s částkou tvrzenou daňovým subjektem, což je optimální průběh daňového řízení. Definitivní konec pak nastává uplynutím příslušných prekluzivních lhůt, během nichž lze daňové řízení znovu „zaktivovat“, neboť daňové řízení nelze považovat za ukončené, i když existuje rozhodnutí, které nabylo formálně

právní moci, jelikož daňový subjekt i správce daně mohou činit další v navržené úpravě 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. 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.

4.3.4. Nalézací řízení

Tato část bude upravovat jak řízení *vyměřovací*, tak řízení *doměřovací*, tedy řízení směřující ke správnému stanovení daně. Posledním okruhem budou 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 předpokládá koncentraci ustanovení upravujících 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.

4.3.4.1. Vyměřovací řízení

Tato část návrhu zahrnuje řádné daňové tvrzení (tedy podle stávající úpravy řádné daňové přiznání, dodatečné a opravné daňové přiznání) a vyměření daně.

Řádné daňové tvrzení

Návrh obecně vymezuje, stejně jako ve stávající právní úpravě, povinnost každému daňovému subjektu podat řádné daňové tvrzení poté, co budou splněny daňovým zákonem stanovené předpoklady pro takový právní úkon, popřípadě poté, co bude k tomuto úkonu správcem daně vyzván. Stejně jako dosud bude konkretizováno, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. Tj. má povinnost si svou daň sám vypočítat a vyčíslit a tento výsledek spolu s dalšími potřebnými údaji, které vyplývají z jednotlivých daňových zákonů a které jsou předvídaný v jednotlivých tiskopisech, uvede v příslušném řádném daňovém tvrzení.

Stejně jako dosud, návrh určuje den splatnosti přiznané daně a stanoví, kdy budou daňové subjekty povinny podat řádné daňové tvrzení u daně stanovované za roční zdaňovací období. Typickým příkladem daně vyměřované za zdaňovací období je daň z příjmů. Dále vymezí lhůtu pro splnění povinnosti uložené daňovému subjektu pro případ, že se jedná o daně vyměřované na roční zdaňovací období. Tento způsob vyměření je uplatněn např. u daně z nemovitostí. Návrh stanoví postup a lhůtu pro splnění povinnosti uložené daňovému subjektu pro případ, že příslušné zdaňovací období je kratší než jeden rok.

Nově návrh uloží všem daňovým subjektům, podávajícím daňové přiznání, kterým v určitém zdaňovacím období nevznikne daňová povinnost, sdělit tuto okolnost správci daně. Ovšem tato povinnost se bude týkat 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.

V návrhu budou upraveny 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, zejména zákonem o daních z příjmů. Lze také předpokládat, že evidence vedená u správce daně se bude postupně rozšiřovat, zejména v důsledku spolupráce se zahraničními berními správami. Takovým příkladem je souhrnné hlášení zakotvené v zákonu o dani z přidané hodnoty. Dalším instrumentem pro komunikaci s plátcem daně je *vyúčtování*, které bude plátcem daně podávat 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 s přihlédnutím ke speciální úpravě daně vybírané srážkou a úpravě ve zvláštních zákonech.

Opravné daňové přiznání a opravné vyúčtování

Tento institut, shodně se stávající právní úpravou, umožní 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 návrh 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

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

Návrh stanoví náhradní lhůtu pro zaplacení rozdílu mezi daní tvrzenou daňovým subjektem a daní vyměřenou správcem daně. Tato náhradní lhůta nemá vliv na běh úroku z prodlení. Je také 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 takovém případě návrh počítá se změnou oproti současné praxi, kdy je vyměření pouze konstatováno podpisem příslušného pracovníka v patřičné kolonce daňového přiznání. Návrh předpokládá vydání regulérního rozhodnutí se všemi náležitostmi, které se pouze založí do spisu a nezasílá ho daňovému subjektu (pokud o to tento nepožádá), což odpovídá zásadě hospodárnosti a ekonomie řízení. Poté až dojde k takovému souhlasnému stanovení daně, uplatní se fikce doručení a vyměření k poslednímu dni pro podání řádného daňového tvrzení. K této fikci však nemůže dojít bez dalšího pouhým plynutím času, nýbrž vždy a pouze na základě individuálního aktu příslušné úřední osoby. Proti souhlasnému vyměření daně není na rozdíl od současné právní úpravy možné odvolání, neboť není důvodu brojit proti výši daně, kterou dotyčný sám tvrdil.

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 podle navrhovaného znění splatný až 15 dní po právní moci rozhodnutí. Daňový subjekt, který brojí proti rozdílu stanovenému správcem daně svým odvoláním, tak má 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.

Nově se navrhuje upravit postup v případě, že je daňový subjekt vyzván k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. V takovém případě se výsledek vyměření 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. Tento postup vychází z praxe, i když jej stávající úprava výslovně neupravuje a přinese větší jistotu daňových subjektů v případě vydání výzvy k odstranění pochybností, zda je daň správcem daně vyměřena.

4.3.4.2. Doměřovací řízení

Tato část upraví postup při dodatečném daňovém přiznání a dodatečném vyúčtování, následném hlášení a doměření daně, který stávající úprava takto nerozlišovala.

Dodatečné daňové tvrzení

Navržená právní úprava se sice v základních rysech shoduje s dosavadní úpravou, nicméně přináší také některé významné změny. Návrh vymezí podmínky, za nichž je daňový subjekt povinen podat dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování na daň vyšší, včetně lhůty, kdy lze ještě považovat dodatečné daňové přiznání za včas podané; a zároveň uloží daňovému subjektu, povinnost vyznačit rozdíl proti poslední známé dani, a den, kdy byly zjištěny důvody, které vedly k podání tohoto dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování. Je zde definován pojem *poslední známé daně* (podle stávající právní úpravy „poslední známá daňová povinnost“).

Zásadní změnou oproti stávající právní úpravě bude možnost uplatnit dodatečné přiznání na nižší daň v širším rozsahu než doposud, a to po celou dobu než uplyne lhůta pro stanovení daně. V návrhu jsou stanoveny podmínky pro možnost jeho podání. Zároveň zde jsou prostřednictvím taxativního výčtu vymezeny skutečnosti, jejichž existence neumožní podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší. Důvodem pro toto omezení je zejména zásada hospodárnosti a rychlosti, která se promítne v zákazu uplatňování stejných důvodů pro dodatečné podání na daň nižší, pokud tyto důvody daňový subjekt již uplatnil v odvolání, v řízení o dozorčím prostředku či v řízení u soudu.

Nově se navrhuje upravit institut následného hlášení, neboť je v podstatě obdobou opravného daňového přiznání a dodatečného daňového přiznání (tvrzení). Plátce daně bude povinen, po splnění zákonem stanovených podmínek a v zákonem vymezené lhůtě, podat následné hlášení. Pokud zjistí, že povinnost má být vyšší a je s tímto typem hlášení spojena úhrada, bude plátce daně současně povinen rozdíl uvedený v následném hlášení uhradit. Pokud z následného hlášení vyplyne nárok plátce daně na vrácení dosud hlášené a uhrazené

daně, správce daně o vrácení částky rozhodne individuálním správním aktem, který bude mít náležitosti platebního výměru.

Doměření daně

V návrhu bude výslovně upraven vztah k zásadě *res iudicata*, vyjadřující zásadní odchylku daňového řízení od jiných správních řízení. Ne vždy totiž 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. 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. 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.

Navržená právní úprava vychází ze stávající právní úpravy, ale z důvodu větší přehlednosti a čitelnosti textu upravuje postup pro doměření daně při zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná, samostatně. V případě daňové kontroly doměří daň podle jejího výsledku. V druhém případě vyzve daňový subjekt k podání daňového přiznání nebo vyúčtování. 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. Doměření může spočívat ve zvýšení nebo snížení poslední známé daně. Obecná úprava doměření se uplatní i v případě, že na základě dodatečného vyúčtování nebo z moci úřední po ukončeném vyúčtování daň bude stanovena dodatečně plátcí daně k přímé úhradě na základě speciální úpravy daňových zákonů.

Ohledně možnosti vydat souhlasné rozhodnutí (dodatečný platební výměr), které není třeba doručovat, a ohledně posunutí splatnosti daně, návrh obsahuje obdobný algoritmus jako u vyměření daně (viz k. 3.4.1.).

4.3.4.3. Společná ustanovení pro nalézací řízení

Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení

Stejně jako v platné úpravě, je v návrhu vymezen postup správce daně pro případ, že daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení včas. Pokud taková situace nastane, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání, se stanovením náhradní lhůty, čímž *de facto* zahájí vyměření daně z moci úřední; v případě, že daňový subjekt povinnost uvedenou ve výzvě správce daně nesplní, bude správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek, popřípadě může předpokládat, že daňový subjekt přiznal v řádném daňovém tvrzení daň ve výši nula. Obdobný postup se uplatní i u dodatečného daňového tvrzení s tím rozdílem, že pro podání těchto 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 bude povinen postupovat při zjištění důvodů k podání takových tvrzení v souladu se zásadou rychlosti.

Rozhodnutí vydané v nalézacím řízení

Navrhuje se reflektovat skutečnost, že rozhodnutí o stanovení daně (v rámci *vyměřovacího* či *doměřovacího* řízení) je tradičně nazýváno *platební výměr*, resp. *dodatečný platební výměr*. Tradičním obecným pravidlem je, že za stanovených podmínek se tato rozhodnutí neodůvodňují, což představuje výjimku z nového obecného požadavku, který stanoví, že rozhodnutí se odůvodňuje, pokud zákon nestanoví jinak. 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 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. Podmínka týkající se absence odůvodnění u rozhodnutí o stanovení daně však nebude platit v případech, kdy správce daně stanoví daň odlišně od tvrzení. Pak bude správce daně povinen tuto odchylku odůvodnit. Odůvodňovat bude pouze rozdíl mezi tím, co bylo autoritativně stanoveno správcem daně, a tím, co bylo tvrzeno daňovým subjektem. Pokud je rozdíl znám daňovému subjektu z výsledku kontroly nebo jiného postupu (např. postup k odstranění pochybností), tak bude správce daně opět z povinnosti odůvodnění rozhodnutí liberován. Dále je v návrhu upraven rozsah odůvodnění v případě, že daň bude stanovena podle pomůcek.

Lhůta pro stanovení daně

Jedním z cílů návrhu je obnovit právní jistotu ohledně běhu lhůty, ve které lze vyměřit nebo doměřit daň (v návrhu označovaná jako *lhůta pro stanovení daně*). Tato lhůta je velmi důležitá, neboť pro daňové řízení je typické, že uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Do té doby lze zákonem připuštěnými instrumenty měnit poslední známou daň, a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak v jeho neprospěch. Základní délka lhůty pro stanovení daně je 3 roky, jako je tomu v současném zákoně o správě daní a poplatků. Oproti současnému znění se však navrhuje odvozovat počátek běhu lhůty pro stanovení daně ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nikoli tedy až od konce kalendářního roku. Návrh zachovává tradiční maximální desetiletou lhůtu, po kterou je možno běh lhůty přerušit, stavět či prodloužit, a tedy daň stanovit.

K odstranění právní nejistoty bude nově stanoven taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty, čímž bude odstraněna nejistota ohledně výkladu současného § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. 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. Navrhuje se zkrátit dobu, o níž bude lhůta pro stanovení daně prodloužována. Z povahy věci vyplývá, že k tomu může dojít opakovaně.

Pokud by došlo v průběhu posledního roku k níže vyjmenovaným úkonům, lhůta pro stanovení daně by se prodloužila o 1 rok. Šlo by o:

- podání dodatečného daňového tvrzení jak na daň vyšší, tak na daň nižší, stejně tak oznámení výzvy správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení,

- oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru,
- zahájení obnovy nebo přezkoumání rozhodnutí,
- oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku (řádného i mimořádného) či dozorčího prostředku,
- prohlášení nicotnosti rozhodnutí.

Zahájení daňové kontroly způsobí *přerušeni*, 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 běh lhůty pro stanovení daně dočasně zastavit z důvodu, že paralelně probíhá řízení před soudem, které má zásadní význam pro správné stanovení daně (např. dědické řízení). Specifickou oblast pak tvoří správní soudnictví. Zčásti duplicitně k § 41 soudního řádu správního je zde deklarován fakt, že lhůta pro stanovení daně neběží při řízení před soudem, které se týká rozhodnutí o stanovení daně a může vyústit i v jeho zrušení. Z povahy věci tento případ může nastat i v rámci řízení před Ústavním soudem. Návrh tak nově upraví stavění lhůt pro případ probíhajícího soudního řízení o rozhodnutích, jichž se běh těchto lhůt dotýká.

Správci daně bude dána možnost stanovit daň bez ohledu na běh lhůt, pokud se daňový subjekt svým tvrzením daně bude domáhat jejího stanovení k naplnění podmínek, za nichž zaniká trestnost jeho chování v důsledku účinné lítosti a dále pak v případě pravomocné konstatace trestního jednání.

4.3.5. Placení daní

Velice důležitou část návrhu představují ustanovení upravující platební rovinu daňového řízení. Pojem *placení daní* tradičně zahrnuje kromě evidování daní, také jejich vybírání, zajištění, vymáhání a s tím související úkony. Samotnou inkasní část lze pak rozdělit podle toho, zda jde o dobrovolnou úhradu nebo úhradu nedobrovolnou. Zvýšeného významu se dostává platební části vzhledem ke skutečnosti, že v souladu s § 106 odst. 3 správního řádu, podle procesních pravidel zde obsažených budou postupovat i orgány veřejné moci v rámci tzv. *dělené správy* (viz k. 3.5.2.).

4.3.5.1. Obecná ustanovení o placení daní

Evidence daní

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. Nová úprava 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. Klíčovým pojmem, který návrh vymezuje je *osobní daňový účet*, který je veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně, přičemž je možné při zohlednění specifík určitých druhů daně (daň z příjmů či daň z přidané hodnoty) rozčlenit daný druh daně na několik částí.

Pořadí úhrady daně

V rámci zlepšení postavení daňových subjektů se navrhuje předřadit prioritu úhrady daně před její příslušenství, s výjimkou úhrady vymáhaných nedoplatků, která je zařazena na poslední místo. Daňovému subjektu tak bude umožněno 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 (viz níže). Dochází-li k úhradě nedoplatku v důsledku uplatněného ručení, přihlášené pohledávky do insolvenčního řízení, přihlášené pohledávky k uspokojení z výtěžku veřejné dražby nebo nedoplatku, který je vymáhán jiným způsobem, se prioritou úhrady posuzuje odděleně bez ohledu na zbývající stav na daném osobním daňovém účtu.

Nedoplatek a přeplatek

Návrh zákona oproti současné právní úpravě vymezuje pojem nedoplatek, jako neuhrazenou částku daně po uplynutí splatnosti, případně její neuhrazené příslušenství. Aktuální výše nedoplatku se v případě částečné úhrady může měnit. Oproti úpravě stávající se rovněž výstižnějším způsobem podává definice přeplatku na dani, který je vymezen jako kladné saldo osobního daňového účtu. Precizována je pak 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, přičemž se mu dává možnost žádat o převedení vratitelného přeplatku i na nedoplatek jiného daňového subjektu; o převedení svého přeplatku, jehož výše přesáhne 1 000 Kč, na úhradu nedoplatku, bude daňový subjekt vždy vyrozuměn; tímto limitem je ctěna zásada hospodárnosti.

Posečkání

Zachován zůstává tradiční instrument umožňující úhradu daně a příslušenství *posečkat* stanovením náhradní lhůty splatnosti, nebo *rozložit do splátek*. Důvody pro posečkání zohledňují především sociální a hospodářské aspekty, přičemž rozhodující bude vždy správní uvážení v konkrétním případě. Lze jej vázat i na splnění stanovených podmínek, jejichž porušení má za následek zánik posečkání *ex nunc*. Po dobu posečkání (a povolení splátek) vzniká místo úroku z prodlení úrok z posečkané částky, nikoliv však u příslušenství daně a peněžitých plnění v rámci dělené správy, což odpovídá skutečnosti, že na tyto nedoplatky úrok z prodlení podle návrhu nedopadá. Nová procedura správy daní umožní z relevantních důvodů posečkat daňovému subjektu úhradu jeho nedoplatku i zpětně. Novinkou je rovněž možnost posečkat úhradu daně z moci úřední.

Odpis nedoplatku pro nedobytnost

Správce daně bude moci podobně jako nyní odepsat daňový nedoplatek pro nedobytnost, tj. zejména proto, že vymáhání takového nedoplatku bylo neúspěšné nebo by bylo spojeno se zvláštními a nepoměrnými obtížemi. Zcela nově však návrh předpokládá zánik nedoplatků po uplynutí prekluzivní lhůty pro placení daně.

Námitka

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

Lhůta pro placení daně

Jako lhůtu pro placení daně návrh označuje časový úsek, ve kterém je možné realizovat dobrovolnou i nedobrovolnou úhradu daně. Věcnou změnou je pojetí této lhůty jako *výlučně prekluzivní*, podobně jako je tomu u lhůty pro stanovení daně. Je tak opuštěna koncepce promlčení, která se nejeví pro veřejné právo jako nejvhodnější. Mělo by tak dojít k odstranění zbytečné nejistoty, zda daňový subjekt uplatní námitku promlčení či nikoliv. Obecná promlčecí lhůta pro placení daně je zachována v délce 6 let, přičemž tato může být přerušována v důsledku návrhem taxativně vyjmenovaných skutečností. Maximální délka lhůty pro placení daně je tak 20 let, přičemž při zajištění zástavním právem je to 30 let. Zvláštní pozornost je věnována přesnému vymezení počátku běhu lhůty pro placení daně a zmíněnému taxativnímu vymezení úkonů, které přerušují běh lhůty, což přispěje k odstranění právní nejistoty ohledně běhu těchto lhůt.

4.3.5.2. Dělená správa

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

Návrh 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.

S návrhem daňového řádu bude souběžně připravován návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s daňovým řádem, který zahrne novely zákonů, jejichž ustanovení je nutno uvést do souladu s tímto připravovaným procesním zákonem. Důvodem těchto navrhovaných změn je o odstranění duplicitní a nejednotné právní úpravy v jednotlivých právních předpisech, která se stala nadbytečnou pro jednoznačné vyjádření postupu u dělené správy příslušnými ustanoveními správního řádu. Věcný rozsah působnosti však musí být v jednotlivých zákonech jasně vyjádřen, aby bylo zřejmé, do jakého okruhu orgánů daný orgán spadá. Jedná se o tyto tři okruhy, podle toho, zda je orgán příslušný

- 1) k uložení peněžitého plnění i zajištění jeho placení; nedochází k *věcné* dělené správě, pouze k *procesní* dělené správě,

- 2) k uložení peněžitého plnění a jeho vybrání (přijetí dobrovolné platby); k *věcné* dělené správě dojde pouze v případě nesplnění platební povinnosti, kdy vymáhání zajišťuje obecný správce daně,
- 3) pouze k uložení peněžitého plnění; vybrání i vymáhání zajišťuje obecný správce daně) v rámci *věcné* dělené správy.

4.3.5.3. Vybírání daní

Tak jako je tomu i doposud, upravuje návrh způsoby placení daní. Stanoví, že daň je placena příslušnému správci daně v české měně, rovněž ale upravuje postup pro případ, že je platba provedena v cizí měně; je reflektována tendence upřednostňovat bezhotovostní platební styk. Nově se dává prostor pro volbu správce daně, zda bude vytvářet zabezpečená místa pro přijímání plateb v hotovosti, nebo zda např. zvolí možnost pro daňové subjekty provádět platby bezplatně prostřednictvím daňových složek.

V návrhu daňového řádu se zohledňuje změna, ke které došlo v pravidlech o splnění dluhu podle občanského zákoníku, kdy se za den platby považuje až den připsání této platby na účet správce daně, ať již byla platba prováděna prostřednictvím poskytovatelů platebních nebo poštovních služeb. Výhodou by mělo být zjednodušení předávání informací od poskytovatelů platebních služeb a následně i zkvalitnění vyhodnocovacího procesu. Tato změna se na první pohled může jevit jako zhoršující postavení daňových subjektů tím, že peněžní prostředky musí zasílat s určitým předstihem tak, aby nedošlo ke vzniku úroku z prodlení; tento fakt je však reflektován v rámci samotného úroku z prodlení, neboť den, od kterého vzniká úrok z prodlení, je v návrhu stanoven nikoliv jako den následující po dni splatnosti, ale jako pátý pracovní den následující po dni splatnosti. Tím se více než dostatečně kompenzuje doba, která je stanovena poskytovatelům platebních služeb pro provedení převodu prostředků (3 dny); dojde-li k porušení povinnosti poskytovatelem platebních služeb, daňový subjekt má vůči tomuto poskytovateli nárok na náhradu vzniklé škody.

4.3.5.4. 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. Důvody, které vedou správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, musí být v uvedeny v jeho odůvodnění. Proti stávající úpravě doznává tento institut pregnantnější úpravy, která v případě úhrady pohledávky správci daně zajišťuje co nejrychlejší návrat zajištěných finančních prostředků daňovému subjektu. Splnění zajišťovacího příkazu lze vynutit zajišťovací exekucí. Pro její úpravu se použijí přiměřeně ustanovení, která upravují daňovou exekuci (vykonatelný zajišťovací příkaz je exekucním titulem). Při zajišťovací exekuci se uplatňují pouze hotové výdaje správce daně. Není-li zajišťovacímu příkazu vyhověno do skončení jeho účinnosti, převede správce daně rozhodnutím zajišťovací exekuci na exekuci daňovou.

Zástavní právo

Návrh předpokládá racionální úpravu institutu zástavního práva ve správě daní, která by nahradila současnou nedostačující a kritizovanou úpravu. Koncepce zástavního práva v návrhu je založena na bázi občanského zákoníku; odlišně je upraven pouze okamžik jeho vzniku. Zástavní právo konstituované rozhodnutím správce daně vznikne okamžikem doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu, u zajištění nedoplatku na nemovitosti pak doručením vykonatelného rozhodnutí o zřízení tohoto zástavního práva příslušnému katastrálnímu úřadu. Důvodem pro tuto odchylku od obecné úpravy občanského zákoníku,

kde je vznik zástavního práva odvozován až od právní moci rozhodnutí, je skutečnost, že smyslem tohoto institutu je snaha poskytnout dlužníkovi šetrnější způsob, kterým se vypořádá jeho nedoplatek. Nemůže se tak ovšem díť za cenu toho, že by nekorektní dlužník před nabytím právní moci rozhodnutí mohl zastavený majetek zcizit a tak znemožnit případnou exekuci.

Ručení

Návrh v souladu s novým pojetím v platné právní úpravě vymezuje procesní postavení ručitele, který je povinen uhradit nedoplatek v rozsahu zákonné úpravy, dle které povinnost ručení vzniká. Jde o případy, kdy podle obchodního zákoníku ručitel ručí za daň včetně příslušenství, kdežto podle zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ručí pouze za nedoplatek na dani. 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 vedle daňového subjektu, je mu však nově přiznán specifický účinný prostředek, jak brojit proti nezákonnostem, vadám řízení či poukazovat na nové skutečnosti, které mohou ovlivnit výši daňové povinnosti v jeho prospěch. Návrh předpokládá vydání rozhodnutí (namísto současné výzvy), ve kterém bude deklaratorně stanovena povinnost zaplatit daň ručiteli, poté, co selže v platební rovině primární dlužník. Proti tomuto rozhodnutí bude obecné odvolání, kde bude moci ručitel namítat všechny výše zmíněné skutečnosti. Správce daně pak v odvolacím řízení bude moci pouze snížit povinnost platby ručiteli a zachovat původní rozhodnutí vůči daňovému subjektu, nebo příslušným dozorčím prostředkem opraví i daň daňovému subjektu. Návrh dále jednoznačně stanoví, že platby uskutečněné ručitelem nelze použít na nedoplatky k jiným daním, než za které ručitel ze zákona ručí. Finanční prostředky, které za daňového dlužníka uhradil ručitel v případě, kdy došlo k zániku daňové povinnosti, za niž ručí, se stanou přeplatkem ručitele.

Zajištění daně ručením nebo bankovní zárukou

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 daňový řád nestanoví jinak, spolu s procesním postupem pro ručení upraveným v návrhu.

Zálohy

Daň lze zajistit prostřednictvím placení záloh, není-li daň ještě známa a neuplynul den její splatnosti. Pojem záloha používá daňový řád pouze v případech, kdy je potřeba odlišit tento instrument od obecného pojmu daň, který je použit v ostatních případech; jakou daň a jakým způsobem lze zajistit zálohovou platbou, stanoví příslušná hmotně právní úprava. 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.

4.3.5.5. Vymáhání daní

Část návrhu upravující vymáhání daní dopadá na oblast, kdy daňový subjekt dobrovolně neuhradí nedoplatek. K realizaci vymáhání se správci daně ponechává možnost volby, zda tak učiní vlastními pracovníky jako jednu fázi daňového řízení postupem označeným v navrhované úpravě jako *daňová exekuce*, nebo zda podá návrh na výkon rozhodnutí *soudu*, či požádá o vymožení nedoplatku *soudního exekutora*; při této volbě musí přihlídnout k zásadě šetřit práva zúčastněných osob a k zásadě hospodárnosti, jakož i

k vlastnímu personálnímu vybavení, a zvolit co nejefektivnější možnost pro vymození dlužného nedoplatku. Pro specifické případy, které mohou nastat na straně daňového subjektu, se dává správci daně obecné zmocnění k uplatnění své pohledávky v řízení realizovaném podle právní úpravy, která řeší *úpadkové právo*, nebo přihlášením nedoplatku do *veřejné dražby*.

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

V obecném úvodu týkajícím se vymáhání návrh vymezuje exekuční titul, kterým je třeba rozumět stejně jako za současné právní úpravy i vykonatelný výkaz nedoplatků.

4.3.5.5.1. 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. Cílem navrhované úpravy je vytvořit předpoklady pro zlepšení fungování veřejné správy při vymáhání nedoplatků, jakož i posílení právních jistot a zajištění ochrany osob zúčastněných na exekučním řízení, včetně ochrany jejich oprávněných zájmů, respektující jednotný přístup k poddlužníkům. Mělo by rovněž dojít k zlepšení aplikace příslušných norem správcem daně, který již nebude muset hledat cestu analogie svých pravomocí se soudcem, jehož pravomoci jsou přece jenom jinak vymezeny, a oprávněným. Povinnosti „poddlužníků“ zůstávají zachovány podle občanského soudního řádu, neboť nelze požadovat, aby např. zaměstnavatel nebo banka reagovaly na každý vykonávací příkaz jinak, tj. podle toho, zda jej vydal správce daně, soud nebo soudní exekutor. Pro zajištění tohoto shodného přístupu je subsidiární použití občanského soudního řádu nenahraditelné.

Daňová exekuce je fakultativní součástí (fází) daňového řízení v jeho *platební rovině*. Exekuční řízení tak tvoří jedno z dílčích řízení, která se v rámci daňového řízení vyskytují (viz k. 3.3.). Daňová exekuce se nařizuje exekučním příkazem, který má náležitosti rozhodnutí a musí v něm být uveden způsob, jakým má být daňová exekuce provedena, jakož i výše nedoplatku, pro který se nařizuje a odkaz na exekuční titul, ze kterého povinnost úhrady vyplývá. Exekuční příkaz musí obsahovat odůvodnění, ve kterém se správce daně omezí zejména na uvedení příčiny, která vedla k tomu, že byl exekuční příkaz vydán.

Vyloučení majetku z daňové exekuce

Pro určení na který majetek (tj. věci i pohledávky) se daňová exekuce nevztahuje, platí obecná úprava daná občanským soudním řádem. Návrh obsahuje i období tzv. *excindační žaloby* obsažené v občanském soudním řádu v podobě návrhu na vyloučení majetku z daňové exekuce. Na rozdíl od excindační žaloby může být řízení o vyloučení majetku z daňové

exekuce zahájeno 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. Tato úprava značně ulehčí postavení dalších subjektů, zejména pak osob dlužníkovi blízkých.

Prohlášení o majetku

Co se týče povinnosti k podání prohlášení o majetku, tak na rozdíl od úpravy obsažené v občanském soudním řádu, která umožňuje učinit prohlášení o majetku toliko při formálním protokolovaném jednání před soudcem, dává zde navržená 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, resp. podepsán zaručeným elektronickým podpisem.

Odložení a zastavení daňové exekuce

Případy, kdy lze exekuci odložit či zastavit, se v návrhu vymezují demonstrativním výčtem; 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; pominutí těchto důvodů, které správce daně rozhodnutím osvědčí, má za následek další pokračování v exekučním řízení. Právní účinky úkonů realizovaných před vydáním rozhodnutí o odložení daňové exekuce zůstávají zachovány, přičemž správce daně může toto pravidlo modifikovat přímo v rozhodnutí o odložení daňové exekuce, ve kterém je možné právní účinky některých (nebo všech) právních úkonů zrušit.

Exekuční náklady

S výjimkou případu neoprávněné exekuce je v návrhu dlužníkovi stanovena povinnost úhrady *exekučních nákladů*. Ty spočívají v náhradě nákladů za nařízení exekuce, nákladů za výkon prodeje a v náhradě hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce. Z vymožené částky by se exekuční náhrady měly uspokojit vždy přednostně a jako první v pořadí se provádí úhrada hotových výdajů.

4.3.5.5.2. Daňová exekuce postižením majetkových práv

Při daňové exekuci postižením majetkových práv ukládá správce daně exekučním příkazem povinnosti dlužníkovi a poddlužníkovi, který je oprávněn nakládat s majetkovým právem dlužníka; platí, že dlužník se splněním povinnosti stanovené zákonem nebo přímo v exekučním příkazu vydaném správcem daně zproští své povinnosti vůči dlužníkovi. Nesplní-li poddlužník povinnost stanovenou mu exekučním příkazem a zákonem řádně a včas, má správce daně nárok na její splnění z jeho majetku; tento nárok správce daně uplatní podáním žaloby k soudu. Daňová exekuce postižením majetkových práv se provádí *srážkami ze mzdy, příkázáním pohledávky z účtu* u poskytovatele platebních služeb, *příkázáním jiné peněžité pohledávky a postižením jiných majetkových práv*. Úprava daňové exekuce pak záměrně opomíjí způsob *prodejem podniku*, který tak ponechává ve výlučné kompetenci soudního výkonu rozhodnutí.

Na rozdíl od úpravy v občanském soudním řádu se při exekuci srážkami ze mzdy nepřipouští dohoda správce daně o změně výše srážek, protože ve věci změny splatnosti lze využít jiné instrumenty správy daní. I zde však správce daně musí žádat soud o určení, jakou výši srážek má plátce daně k jeho exekučnímu příkazu srážet, zejména při souběhu různých způsobů vymáhání.

Postup správce daně při výkonu exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb koresponduje s postupem soudu v obdobných kauzách, přičemž odlišnosti vyplývají ze skutečnosti, že správce daně je oprávněn získávat informace z účtů poskytovatelů platebních služeb v předstihu. Z textu daňového řádu jednoznačně vyplývá, že tímto způsobem lze vymáhat finanční prostředky pouze z účtu dlužníka.

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

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. Při tomto způsobu exekuce se použije takový způsob daňové exekuce, který nejlépe odpovídá povaze majetkového práva, které je touto exekucí postiženo. Zejména se jedná o podíl v obchodní společnosti a členská práva a povinnosti v družstvu. I zde bude mít správce daně oprávnění k provedení úkonů, které jsou třeba k uplatnění práva dlužníka v rozsahu sledujícím konečný cíl daňové exekuce - úhradu nedoplatku.

4.3.5.5.3. Daňová exekuce prodejem movitých věcí a nemovitostí

V duchu výše zmíněného pojetí exekuce v daňovém procesu dochází v návrhu 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 sjednotit postup při dražbě movitých a nemovitých věcí do té míry, pokud to dražený předmět nevylučuje; toto sjednocení postupu by mělo vést k větší právní jistotě jak na straně dlužníků, tak i na straně úředních osob. Speciální úpravou proti občanskému soudnímu řádu je zakotvení možnosti jiných správců daně, než je správce daně provádějící dražbu, k přihlášení nedoplatků téhož dlužníka, které spravují, k uspokojení z výtěžku z dražby v rozvrhu; rozvrhové řízení provede na návrh správce daně příslušný soud. Nový legislativní záměr počítá s tím, že dražební jednání bude možno provádět i elektronicky, přičemž jednotlivé úkony by měly odpovídat jejich písemné nebo osobně prováděné formě s dostatečnou zárukou při využívání elektronických postupů.

Navržená úprava daňové exekuce prodejem movitých věcí předpokládá, že správce daně určí jednotlivé věci, které mají být v rámci daňové exekuce sepsány, přímo v exekučním příkazu, kterým se daňová exekuce nařizuje, a s nimiž má dlužník zakázáno nakládat od okamžiku doručení exekučního příkazu. Pokud tak správce daně neučiní, rozhodne o tom, které věci budou do soupisu věcí zahrnuty, daňový exekutor přímo při soupisu a zákaz nakládání s věcmi bude ze zákona účinný od okamžiku provedení soupisu. Sepsány budou moci být pouze věci, jejichž povaha to nevylučuje, obdobně jako je tomu dle občanského soudního řádu; za jeho přiměřeného použití bude možné realizovat i prodej spoluvlastnického podílu na věci movité. V případech daňové exekuce vedené na věc movitou, pokud jsou s touto věcí spojena práva a závady ve prospěch jiných osob, které prodejem v dražbě nezaniknou, nebo pokud ocenění takové věci provedené znalcem přesahuje částku 500 000,- Kč, se uplatní podrobněji upravený postup pro prodej nemovitostí.

Exekuci prodejem nemovitostí bude moci správce daně využít pouze na nemovitost, která je prokazatelně ve vlastnictví dlužníka. Za přiměřeného použití občanského soudního řádu se tento druh exekuce uplatní i na prodej spoluvlastnického podílu na nemovitosti. Výše dražební jistoty je stanovena na polovinu nejnižšího dražebního podání na rozdíl od obecné úpravy v občanském soudní řádu; záměrem je zvýšení úspěšnosti při prodeji.

4.3.6. 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.

V souladu s nově zavedeným institutem následného hlášení je v návrhu daňového řádu u daně vybírané srážkou obecně upravena povinnost plátce daně v případě, že jeho povinnost nebyla splněna ve stanovené výši nebo lhůtě, odvést zjištěný rozdíl na dani popřípadě celou daň, a to bez prodlení poté, co zjistí své pochybení. Pokud měl plátcé daně uloženu povinnost podávat hlášení a vyúčtování, tak podle povahy prodlení s odvedením daně podává následné hlášení a dodatečné vyúčtování. Vzhledem k tomu, že plátcé daně funguje jako prostředník mezi poplatníkem a správcem daně, odpovídá za řádné plnění svých povinností, přičemž jejich nesplnění má za následek přenesení platební povinnosti přímo na plátce daně, tzv. předepsání daně k přímé úhradě. Návrh dále upravuje případy, kdy plátcí daně zanikne jeho povinnost vybírat daň srážkou, tj. případ, kdy přestane být plátcem této daně. Zachována je i existence procesních odchylek od obecné úpravy penále a úroku z prodlení.

Návrh zachovává specifický prostředek ochrany poplatníka proti nesprávnému postupu plátce daně. Vzhledem k univerzálnímu pojetí stížnosti v rámci společných ustanoveních návrhu je tento typ ochranného prostředku pojat jako speciální instrument nazvaný stížnost na postup plátce daně. Jedná se o speciální řízení v případě, kdy poplatník bude mít pochybnost o tom, zda plátcé daně provedl správně srážku, či jinou formu vybrání daně. Poplatník poté může požádat ve stanovené lhůtě plátce daně o vysvětlení. Současně se plátcí daně ukládá povinnost odpovědět ve stanovené lhůtě na žádost poplatníka. Toto řízení umožňuje poplatníkovi pro případ, že nesouhlasí s vysvětlením plátce daně při srážení a vybírání daně (a poté, co u takového plátce byla uplatněna žádost), podat na takto závadný postup plátce stížnost u správce daně, v jehož obvodu má plátcé daně sídlo nebo bydliště. Pro řízení o stížnosti na postup správce daně se obdobně použije procesní postup upravený v rámci odvolacího řízení, tzn. správce daně vydá o stížnosti rozhodnutí, které musí být odůvodněno a které je doručováno jak poplatníkovi, tak i plátcí daně. Toto rozhodnutí je možno příjemcem rozhodnutí, kterým je jak poplatník, tak plátcé daně, napadnout odvoláním.

4.3.7. Právní nástupnictví a vztah k insolvenční

V případech zániku daňových subjektů, ať již s právním nástupcem nebo bez něho, je nezbytné včas vypořádat jejich daňové nedoplatky v platební i nalézací rovině. Předmětné vypořádání se tedy týká jak daňového tvrzení, které již bylo správcem daně stanoveno, dosud však uhrazeno nebylo, tak i daňové povinnosti za zdaňovací období resp. za jeho část, za kterou nebylo o stanovení daně dosud správcem daně rozhodnuto. Jde o případy skonu fyzických osob nebo ukončení jejich podnikatelské činnosti a případy zániku právnických osob s likvidací, bez likvidace nebo případy řešení úpadku nebo hrozícího úpadku podle zvláštního zákona. Ustanovení upravující tyto speciální případy, které mohou nastat „v životě“ daňového subjektu, se koncentrují do ucelené části návrhu zákona.

Náležitostí žádosti daňového subjektu o výmaz o obchodního rejstříku zůstává i ve stávající navrhované úpravě souhlas správce daně, který se ovšem bude týkat pouze právnických osob zanikajících bez právního nástupce. Předpokladem takového souhlasu je řádné vypořádání daňových povinností. Současně tato nová právní úprava přináší novinku, kdy vedle povinnosti daňových subjektů související s jejich zánikem předjímá nová úprava i oprávnění samotného správce daně iniciovat řízení o faktickém ukončení činnosti těch daňových subjektů, které dlouhodobě svoji činnost, podléhající zdanění, nevyvíjejí nebo ji vykazují jen formálně. Jedná se o nové oprávnění s cílem odstranit z obchodního rejstříku tzv. „mrtvé duše“.

Navrhovaná úprava, více než úprava dosavadní, precizuje úpravu konkrétního postupu při přechodu daňových povinností, tj. přechod práv a povinností zemřevších fyzických a zanikajících právnických osob. V jednotlivě vymezených případech je upraven postup příslušných právních nástupců k vypořádání dosud nestanovených nebo nesplněných daňových povinností zanikajícího daňového subjektu se současným vymezením jejich procesního postavení při správě daní.

I nově navrhovaná úprava správy daní přebírá obsah dosavadního ustanovení ve věci neúčinnosti dohod uzavřených o tom, že daňovou povinnost ponese na místo daňového subjektu jiná osoba. Toto obecné pravidlo se však neuplatní, pokud jiný zákon (např. z oboru obchodního práva) předpokládá opak. Za dohodu o přenosu daňové povinnosti se nepovažuje dobrovolné smluvní zajištění daně, pokud ji daňový zákon předjímá.

Navrhovaná právní úprava správy daní nadále akceptuje nové pojetí ve zrovnoprávnění soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek v souvislosti s insolvenčním řízením, a vychází tak z platné úpravy, která v této souvislosti doznala výrazných změn spolu s účinností nového zákona o úpadku. Veřejnoprávní pohledávky vyplývající z daňových povinností dlužníků budou nadále uspokojovány ve dvou základních skupinách podle časového vzniku skutečností zakládajících daňové povinnosti dlužníka. Ponechává se tedy stávající dispozice správce daně s daňovým přeplatkem tak, že se postup pro zjištění jeho vratitelnosti bude odvíjet od vzniku existujícího daňového nedoplatku. Od termínu účinnosti rozhodnutí o úpadku se bude tedy nadále lišit charakter daňové pohledávky, přihlášení a rozsah jejího uspokojení v rámci probíhajícího řešení úpadku dlužníka.

4.4. Následky porušení povinností při správě daní

Návrh předpokládá koncentraci ustanovení upravujících sankční následky porušení povinností při správě daní v ucelené části zákona. Jsou zde obsažena především ustanovení postihující delikt ní jednání ryze daňového charakteru. Jde jednak o *úrok z prodlení* vznikající jako sankce za porušení povinností daňového subjektu v rovině platební, a za druhé o *penále a pokutu za opožděné tvrzení daně* vznikající jako sankce za porušení povinností daňového subjektu v rovině tvrzení; speciální případ stíhající porušení 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. Porušení povinností nepeněžitého charakteru (porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost či ztěžování součinnosti při správě daní) je sankcionováno v souladu se zásadami právní úpravy přestupků a jiných správních deliktů uložením pokut v režimu přestupkového zákona, resp. správního řádu a v rámci standardního instrumentu pořádkové pokuty.

Úrok z prodlení a penále

Návrh přebírá současný systém úroku z prodlení a penále, který byl do platného zákona zařazen v důsledku novelizací v roce 2006 jako reflexe snahy daňové správy o

vstříchný přístup k poplatníkům, kteří plní své povinnosti dobrovolně, a o větší motivaci notorických neplničů k dobrovolnému plnění. Pokud jde o institut *penále*, nenavrhuje se změna oproti stávající úpravě, s výjimkou změny sazby penále v případě snižování ztráty z 5 % na 1 %. U *úroku z prodlení* se nově navrhuje den, od kterého se úrok počítá, a to až počínaje pátým pracovním dnem, který následuje po dni splatnosti, ve kterém měla být uhrazena daň ve správné výši. Tato změna navazuje na ustanovení o dni platby uskutečněné bezhotovostních převodem, podle kterého se za den uskutečnění platby daně považuje den, kdy byla platba připsána na účet správce daně, na rozdíl od dosavadní úpravy, která považuje za den platby, den odepsání z účtu daňového subjektu.

Přestupek za porušení povinnosti mlčenlivosti

Jak bylo uvedeno výše, nově se klasifikuje skutková podstata protiprávního jednání fyzické osoby zúčastněné na správě daní i úředních osob z řad správců daně v souvislosti s porušením povinnosti mlčenlivosti jako přestupek. Je tedy navrhována změna oproti současnému pojetí umožňující aplikaci příslušných obecných ustanovení přestupkového zákona zohledňující zavinění, věk pachatele apod. i na toto jednání. Výše sankce zůstává zachována na hodnotě 500 000,- Kč.

Pořádková pokuta

Postih pro osoby zúčastněné na správě daní za ztěžování součinnosti se správcem daně upravuje pořádková pokuta, která zahrnuje prvek donucení směřující k odstranění protiprávního stavu. Oproti současné úpravě je v návrhu v souladu s judikaturou akcentován pořádkový charakter sankce, jejímž účelem by neměl být trest, nýbrž vynucení požadovaného stavu. Navrhuje se rozlišit kategorii jednání ztěžujícího průběh daňového řízení od jednání, které jiným způsobem závažně maří výkonu správy daní, a to i maximální výši pokuty. Při uložení pokuty se vymezuje prostor pro správní uvážení správce daně, 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. Vzhledem k diskrečnímu oprávnění správce daně bude mít odvolání podané proti rozhodnutí, kterým se pokuta ukládá, odkladný účinek a splatnost je v návrhu stanovena až na patnáctý den po té, co rozhodnutí o uložení pokuty nabude právní moci. V případě uložení pokuty do výše 5 tis. Kč uznané příjemcem pokuty a jejím zaplacením na místě, nebude nutno zaprotokolované rozhodnutí o uložení pokuty odůvodňovat a nelze proti němu uplatnit odvolání.

Pokuta za opožděné podání tvrzení

Odlišně od ustanovení o zvýšení daně v případě včasného nepodání daňového přiznání obsaženého v platné právní úpravě návrh konstruuje instrument pokuty za opožděné podání tvrzení ze strany daňového subjektu. Pokuta vznikne přímo ze zákona ve stanovené výši, nastanou-li zákonem předpokládané skutečnosti, bez prostoru pro moderaci její výše na základě správního uvážení. Správce daně sdělí její výši daňovému subjektu platebním výměrem. Splatnost nastává až po jeho doručení; rovněž se navrhuje maximální výše této sankce.

Úrok z nesprávně stanovené daně

Jako samostatné ustanovení je nově koncipována úprava, která se zabývá úrokem z nesprávně stanovené daně. Ta představuje ekvivalent ustanovení ze stávající právní úpravy o vzniku přeplatku, který zavinil správce daně. Navrhované ustanovení je precizováno v tom smyslu, bylo-li správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, zde musí být naplněna podmínka „zavinění“ ze strany

správce daně. To znamená, že pouze ta nezákonnost rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním), zakládá nárok na úrok z nesprávně stanovené daně. Tento úrok vznikne daňovému subjektu z částky, kterou na základě nezákonného rozhodnutí uhradil, a to za dobu od jejího uhrazení až do jejího vrácení. Výjimkou je případ, kdy daňový subjekt provede úhradu daně přede dnem splatnosti této daně; zde se uhrazená částka začne úročit až dnem následujícím po dni splatnosti daně. Výše úroku z nesprávně stanovené daně je stejná jako výše úroku z prodlení. Pro posouzení vzniku nároku na úrok podle tohoto ustanovení se analogicky použije úprava zákona č.82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

4.5. Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná

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. 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. Ve vztahu k zahraničí bude pro daňovou sféru i nadále prioritní úprava založená mezinárodními smlouvami s umožněním řešit případné nesrovnalosti na principu vzájemné rovnosti.

Zvláštní ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci

S cílem udržet jednotnou systematiku zákona je navrhováno, aby do společných ustanovení byla zahrnuta mimo jiné též problematika specifického postavení advokátů a daňových poradců při správě daní (zejména při vyhledávací činnosti a daňové kontrole). 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, avšak toliko na daňovou kontrolu (nikoliv tedy např. místní šetření), navíc pouze vůči advokátní profesi. Z hlediska provázanosti a jednoty právního řádu si lze přestavit zařazení tohoto speciálního ustanovení do příslušného „komorového“ zákona avšak vzhledem k tomu, že analogická ustanovení již byla implementována též do jiných procesních předpisů, by taková konstrukce byla spíše kontraproduktivní. Příslušný text by měl být zobecněn tak, aby kromě daňové kontroly pamatoval zejména na situace, kdy je správce daně oprávněn dožadovat se údajů, které jsou potřebné pro správné a úplné zjištění daňových povinností, ale které jsou zároveň chráněny povinností mlčenlivosti advokáta či daňového poradce.

Převod výnosu daní

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. 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. Obdobně se jeví jako racionální zakotvit zde ustanovení týkající se převodu výnosu daní, resp. v zakotvení nároku na vrácení případného přeplatku na dani (včetně řešení způsobu a výše úroků z tohoto vratitelného přeplatku), příslušným daňovým subjektům u daní, jejichž příjemcem není státní rozpočet tak, aby zákonné rozpočtové určení bylo i v těchto případech zachováno.

Prominutí daně

Instrument prominutí daně obsažený i v platné právní úpravě je navrženo zařadit mezi společná ustanovení zákona, což odpovídá jeho specifickému amnestijnímu charakteru. Návrh oproti současné úpravě opouští instrument *prominutí nedoplatku*, čímž odstraňuje zbytečnou

dualitu mezi prominutím daně a prominutím nedoplatku, které je v návrhu z části implementováno do obecnějšího instrumentu prominutí daně, neboť sociální aspekty, které jsou důvodem pro prominutí daňového nedoplatku, lze zohlednit při prominutí příslušenství z důvodu tvrdosti. Navíc dostatečnou ochranu pro podobné případy obsahuje instrument *posečkání*, který umožňuje správci daně rozhodnout o posečkání s úhradou daně, popřípadě její rozložení do splátek. Návrh zachovává současnou konstrukci, podle níž lze daň prominout toliko z důvodu nesrovnalostí v daňových zákonech, přičemž příslušenství i z důvodu tvrdosti. Nově je připuštěna i možnost prominutí v případě prohlášení neplatnosti právního úkonu rozhodného pro vznik daňové povinnosti. Obecně formulovanou podmínkou existence *nesrovnalostí daňových zákonů* je pak nutné rozumět případ, kdy by nastala kolize při aplikaci dvou právních norem (může se jednat i o normy obsažené ve stejném právním předpise). Jinými slovy, v případě, že postup nařízený normou prvou by ve svých důsledcích znamenal porušení normy druhé. Tradiční možnost promíjet příslušenství daně z důvodu tvrdosti umožňuje správci daně dodatečně mírnit následky sankčního systému při správě daní. Jde tedy zejména o úroky z prodlení a penále, které by příslušenství daně přirostou k této dani v případě, že dojde k porušení povinností daňového subjektu v rovině platební (úrok z prodlení) nebo v rovině tvrzení (penále). Vzhledem k tomu, že tyto specifické sankce vznikají přímo ze zákona bez možnosti správního uvážení správce daně, existuje v ZSDP možnost následného zmírnění nepříznivých dopadů, které by mohly být objektivně posouzeny jako „tvrdost“ zákona. Oproti současné právní úpravě se v návrhu předpokládá povinnost odůvodnit rozhodnutí ve věci prominutí daně, jakož i připuštění mimořádných opravných a dozorčích prostředků. Návrh rovněž nepředpokládá nutnost vydání prováděcího právního předpisu (na rozdíl od platné právní úpravy) pro stanovení limitů, kdy je k prominutí příslušenství příslušný správce daně nižšího stupně než Ministerstvo financí, přičemž tato hranice je upravena přímo v návrhu daňového řádu.

Stížnost

Do společných ustanovení se obdobně jako je tomu u správního řádu (§ 175) navrhuje zařadit institut stížnosti, tj. obecného prostředku ochrany osob zúčastněných na správě daní, setkají-li se v úředním styku s nevhodným postupem správce daně či nevhodným chováním jeho zaměstnanců. Její uplatnění by pro stěžovatele nesmělo být spojeno s žádnou újmou. Odpovědnost za trestný čin nebo správní delikt by však nebyla nikterak dotčena. Šlo by v podstatě o rozvinutí a naplnění jedné ze základních zásad správy daní, spočívající v nutnosti vyvarovat se na všech stupních řízení nezdrovitému chování. Pro vyřízení stížnosti by mohla být postačující lhůta 60 dnů s tím, že počátek běhu této lhůty by byl odvozen od jejího doručení příslušnému správci daně. Speciální případ by představovala stížnost proti excesům ze strany správce daně, vzniklým při daňové kontrole. Ta by měla být vyřízena do ukončení této kontroly. V rámci vyřízení stížnosti by byl správce daně povinen provést nezbytná šetření odůvodňující její oprávněnost. O výsledku šetření by byl stěžovatel vyrozuměn. Pokud by se oprávněnost stížnosti prokázala, byl by správce daně povinen reagovat adekvátním nápravným opatřením. Pokud by stěžovatel nebyl spokojen s vyřízením stížnosti, mohl by se domáhat nápravy u nejbližší nadřízeného správce daně.

Přechodná ustanovení

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. Půjde zejména o vymezení působnosti nového daňového řádu ve vztahu k řízením, která byla zahájena před jeho účinností, včetně zachování účinků již vykonaných procesních úkonů, a to při respektování principu zákazu retroaktivity. Přechodná ustanovení by měla reflektovat zejména tyto oblasti:

- vedení spisů a nahlížení do jejich obsahu,
- reakci na situaci, kdy podle dosavadní právní úpravy není výslovně upravena možnost prohlášení nicotnosti rozhodnutí,
- určování relevantní lhůty pro vrácení přeplatků na dani,
- přechodu na nové sankce za porušení povinností při správě daní (pokuty, penále, úroky z prodlení),
- uplynutí lhůt pro podání daňového přiznání nebo hlášení,
- posuzování již zřízených zástavních práv,
- posuzování daňových nedoplatků, jejichž úhradu nebude možné objektivně zajistit (např. pro úmrtí daňového subjektu bez právního nástupce),
- posuzování platnosti dříve vydaných kolkových známek.

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.