

Připomínky KDP ČR k Návrhu zákona, kterým se mění daňový řád a související zákony

Obsah

A	Daňová informační schránka (DIS) a související ustanovení	3
A.1	k § 42a, odst. 1 – doručování do DIS – tato připomínka je zásadní	3
A.2	k § 42a, odst. 2 – fikce doručení – tato připomínka je zásadní	3
A.3	k § 69 a 69a obecně – tato připomínka je zásadní	3
A.4	k § 69, odst. 2, písm. a) – tato připomínka je zásadní	4
A.5	k § 69a, odst. 2 – tato připomínka je zásadní	4
A.6	k § 69a, odst. 7 – tato připomínka je zásadní	4
B	Reforma sankčního systému – tato připomínka je zásadní	6
B.1	k § 254 odst. 3 písm. a) – c) – tato připomínka je zásadní	7
B.2	k § 254 odst. 3 písm. b) DŘ – tato připomínka je zásadní	9
B.3	k § 254 odst. 3 písm. c) DŘ – tato připomínka je zásadní	9
B.4	k § 254 odst. 3 písm. d) DŘ – tato připomínka je zásadní	10
C	Elektronická forma podání – tato připomínka je zásadní	10
D	Záloha na daňový odpočet	10
D.1	k § 174 odst. 1 písm. – tato připomínka je zásadní	10
D.2	k § 174 odst. 2 písm. b) – tato připomínka je zásadní	11
E	Zrušení toleranční doby pro placení daně – tato připomínka je zásadní	11
F	Lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu – tato připomínka je zásadní	11
G	Dvě kategorie námitek dle § 159 d. ř.	12
G.1	k § 159 odst. 5 – tato připomínka je zásadní	12
H	Prohlášení o majetku v případě vydání zajišťovacího příkazu	12
H.1	k § 167 odst. 5 – tato připomínka je zásadní	12
I	Ostatní	13
I.1	k § 88 odst. 2 a k § 88a odst. 1 – tato připomínka je zásadní	13
I.2	k § 88a odst. 3 – tato připomínka je zásadní	13
I.3	k § 130 odst. 4 – tato připomínka je zásadní	13
I.4	k § 140 odst. 4 a § 147 odst. 2 písm. c) – tato připomínka je zásadní	13
I.5	k § 160a – tato připomínka je zásadní	14
I.6	k § 165 odst. 3 – tato připomínka je zásadní	14
J	Připomínky nad rámec novely	14
J.1	k § 74 odst. 3 – tato připomínka je zásadní	14
J.2	k § 153 odst. 3 – tato připomínka je zásadní	15

A Daňová informační schránka (DIS) a související ustanovení

Podporujeme další rozšiřování elektronizace správy daní. Toto rozšíření ale nesmí být paralelní ke stávajícímu systému elektronické komunikace podnikajících subjektů nebo jejich zástupců či dokonce tento systém nahradit. Dále nám není zřejmá provázanost návrhu na vznikající zákon o právu na digitální služby. Vznášíme proto následující připomínky:

A.1 k § 42a, odst. 1 – doručování do DIS – tato připomínka je zásadní

Požadujeme upravit navrhované znění tak, že i v případě, že daňový subjekt požádá o doručování do DIS:

- doručování do datové schránky dle § 42 d.ř. bude mít i nadále prioritu
- budou platit pravidla doručování v případě zastoupení dle § 41 d.ř.

A.2 k § 42a, odst. 2 – fikce doručení – tato připomínka je zásadní

Navrhujeme odstranit z návrhu text „*a nepoužije se na ni ustanovení § 33 odst. 4.*“ pro případ doručení fikcí.

Ustanovení v této podobě zavádí do daňového řádu, dle našeho názoru nesystémově, odchýlné počítání času pro lhůtu doručení prostřednictvím daňové informační schránky, kdy účinky doručení nastanou i v případě, pokud poslední den desetidenní lhůty připadne na sobotu, neděli nebo svátek.

Byla by tím založena zbytečná výjimka. Je nám sice známa interpretace § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb. o elektronických úkonech a autorizované konverzi na základě rozsudku NSS 5 Afs 76/2012-28), nicméně je to ojedinělá odchylka odlišná od pravidel pro počítání času v jiných procesních předpisech (správní řád, občanský soudní řád, trestní řád ap.). Tato interpretace navíc byla překonána rozsudkem Krajského soudu v Plzni 30 Af 31/2017-53 (o kasační stížnosti proti němu nebylo dosud rozhodnuto – viz řízení sp. zn. 4 Afs 264/2018).

Stanovisko ohledně nutnosti zachování obecné platnosti procesních lhůt bez rozlišování způsobu komunikace (listinná, elektronická) lze nalézt např. i ve stanovisku pléna Nejvyššího soudu sp. zn. Plsn 1/2015 nebo rozsudku NSS čj. 6 As 127/2015-26.

Nelze vyloučit ani demotivační dopad „dřívějšího“ doručení prostřednictvím DIS ve srovnání s doručováním v listinné podobě a s tím související nižší ochotu žádat o doručování do daňové informační schránky.

A.3 k § 69 a 69a obecně – tato připomínka je zásadní

Ze znění novelizovaných ustanovení ani důvodové zprávy nevyplývá, jak bude řešen přechod na novou podobu daňových informačních stránek z hlediska dnes existujících zmocněnců a plných mocí opravňujících k přístupu do DIS zmocnitelů. Vzhledem ke změně průběhu procesu udělení oprávnění k přístupu do DIS (nově pověření udělené přímo v daňové informační schránce) se nabízí, že bude nutné obnovit veškerá zmocnění a udělit nově oprávnění k přístupu všem dnes existujícím zmocněným osobám.

Požadujeme, aby byl zástupcům ponechán přístup do DIS daňových subjektů, které zastupují na základě tzv. generálních plných mocí. Nejčastějším důvodem pro udělení tzv. generální plné moci je zájem daňového subjektu, aby jeho zástupce měl plné právo jednat za něj se správcem daně včetně plného přístupu ke všem informacím, a to včetně přístupu do DIS. Není proto jediný rozumný důvod, aby byly daňové subjekty nuceny udělovat svým tzv. generálním zástupcům další pověření k přístupu do DIS.

Dále upozorňujeme, že návrh neřeší, jakým způsobem dojde ke zrušení DIS či přístupu do ní.

A.4 k § 69, odst. 2, písm. a) – tato připomínka je zásadní

Požadujeme, aby byly písemnosti ze spisu zpřístupněny prostřednictvím DIS v maximálním rozsahu, tedy nikoliv „*v rozsahu a členění, v jakém jsou tyto informace v daňové informační schránce soustředěny*“.

A.5 k § 69a, odst. 2 – tato připomínka je zásadní

Navrhujeme umožnit pro přístup do DIS rovněž certifikát uznávaného elektronického podpisu, tento způsob, který je velmi rozšířeným prostředkem jednoznačné identifikace fyzické osoby mezi daňovými poradci a daňovými subjekty.

A.6 k § 69a, odst. 7 – tato připomínka je zásadní

Zásadně nesouhlasíme s rozšířením okruhu osob, kterým by bylo umožněno poskytovat právní poradenství v souvislosti s podáváním daňových tvrzení, neboť podle důvodové zprávy „Daňové přiznání tak bude moci pro větší okruh daňových subjektů zpracovat a podat prostřednictvím daňové informační schránky nejen daňový poradce či advokát, ale též účetní či jiný odborník.“

Považujeme to za nesystémový způsob rozšiřování okruhu osob, které mohou poskytovat legálně daňové poradenství. Takovýto postup bude ve svém důsledku i v neprospěch státu, neboť daňové poradenství by pak mohli poskytovat i osoby bez jakýchkoliv odborných znalostí, které nejsou (neboť nemohou – viz rozsudek Nejvyššího soudu níže) navíc pojištěny proti případně škodě.

Navrhované ustanovení § 69a odst. 7 návrhu novely daňového řádu, v návaznosti na text důvodové zprávy, není dostatečně srozumitelné a jednoznačné.

Navrhované ustanovení lze vyložit dvěma způsoby:

a) buď že osoby, které budou podávat správci daně daňové písemnosti svých klientů prostřednictvím DIS, jsou tato podání oprávněni zpracovávat a podávat na komerční bázi, stejně jako daňoví poradci, nebo

b) že osoby, které budou podávat správci daně daňové písemnosti svých klientů prostřednictvím DIS, jsou oprávněny technický úkon tohoto podání provádět komerčně.

Ad a) Pokud by text měl **rozšiřovat okruh osob, které jsou oprávněny provádět (advokacii a) daňové poradenství** formou zpracovávání daňových přiznání a dalších

daňových písemných podání komerčně, pokud tato podání následně budou podána prostřednictvím DIS, pak:

- takové ustanovení by v daňovém řádu bylo zařazeno zcela neorganicky, neboť by se jednalo o novelu zákona o daňovém poradenství, která by měla být provedena v samotném tomto předpise; v procesním předpise nemá taková úprava místo, a zejména pak ne odůvodněním pouze použitím určitého technického postupu (prací v DIS). Při tomto výkladu navrhovaného ustanovení by jeho obsahem bylo, že daňovými poradci jsou osoby splňující kvalifikační předpoklady podle zákona o daňovém poradenství, které úspěšně složily náročné zkoušky a staly se členy KDP, a spolu s nimi pro obor písemné komunikace se správcem daně (která má podle návrhu novely DŘ do budoucna zásadně převládat) také kdokoliv, kdo je schopný ovládnout program DIS. To je průlom do koncepce daňového poradenství takového rozměru, že by si zasloužil kompletní legislativní proces přímo nad příslušným zákonem. Případně i nad zákony dalšími, např. živnostenským, neboť z dosavadního textu není zřejmé, zda by na jeho základě vznikla nová volná živnost či by skutečně šlo o daňové poradce svého druhu podle zákona o daňovém poradenství. A spolu s tím by bylo třeba řešit také otázky odpovědnosti takových osob klientům a jejich pojištění) dnes např. účetní komerčně zpracovávající daňová přiznání nejsou na tuto činnost pojištění (k tomu viz dále).

- pokud stále platí principy, na kterých je vystavěno daňové poradenství jako garance kvalifikovaného poskytování právní pomoci v oboru daní, jednalo by se v případě předloženého návrhu o věcně nesprávnou úpravu, neboť pro výkon daňového poradenství jsou v zákoně o daňovém poradenství stanoveny náročné kvalifikační předpoklady a postup ověřování splnění těchto předpokladů, kterým se schopnost ovládnout program DIS ani vzdáleně neblíží. Zpracovávání daňových přiznání a písemných podání v daňovém řízení je velmi významnou součástí výkonu daňového poradenství, a umožnit takový výkon osobám pouze s touto velmi omezenou kvalifikací by, jak řečeno, představovalo zásadní průlom do koncepce daňového poradenství. Tvzení v důvodové zprávě, že takto „*daňové přiznání bude moci zpracovat a podat nejen daňový poradce či advokát, ale též účetní či jiný odborník*“, je značně zavádějící, neboť podle výkladu navrhovaného ustanovení v důvodové zprávě bude moci daňová přiznání a další daňová podání komerčně zpracovávat jakýkoliv neodborník, resp. kdokoliv (kvalifikační předpoklad schopnosti ovládnout jednoduchou počítačovou úlohu pomíjeje).

V případě prosazení takovéto koncepce by nastala poněkud absurdní situace, kdy, jak vyplývá m. j. z rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 31 Cdo 4092/2014 z 27.10.2015, „*služba spočívající ve zpracování daňového přiznání podnikatelským způsobem je ve vztahu mezi účetním a daňovým poradenstvím výhradní součástí poradenství daňového a pod živnost činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence nespadá*“ a účetní, ačkoliv snad z širokého publika mají k přípravě daňových přiznání nejbliže, nemohou komerčně zpracovávat daňová přiznání (a nejsou na tuto činnost pojištění), nadále nebudou oprávněni takovou komerční činnost vykonávat, avšak nově by byly oprávněny ji vykonávat osoby, které dokáží zpracované daňové přiznání odeslat po síti.

Ad b) Pokud by se pak činnost popsaná ve zkoumaném ustanovení měla týkat výhradně **schopnosti odesílat na komerční bázi písemnosti** zpracované k tomu

oprávněnou osobou – daňovým subjektem nebo daňovým poradcem, tedy pouze technického úkonu ovládání počítače, pak se podle našeho názoru nejedná o „*právní pomoc a finančně ekonomické rady*“, a nejde o otázku, která by se jakkoliv týkala zákona o daňovém poradenství a jeho v důvodové zprávě zmiňovaného ust. § 2.

Samotný text ustanovení je vzhledem k výše uvedenému zmatený. Začátek ustanovení hovoří o „*právní pomoci a finančně ekonomických radách*“, zatím co další text o této pomoci hovoří jako o pomoci „*v souvislosti s výkonem práva přístupu do daňové informační schránky*“, když žádná taková právní pomoc s největší pravděpodobností neexistuje. Každá z těchto částí textu spadá do odlišné koncepce. Ať už tedy bude zvolena kterékoliv věcné řešení, navržený text ustanovení bude v každém případě třeba korigovat.

B Reforma sankčního systému – tato připomínka je zásadní

Navrhovaná změna sankčního systému v podstatě zcela maže kompenzaci za chybné postupy správce daně při doměřování a vyměřování daně (za které je správce daně plně odpovědný) a při jejím případném nezákonném vymáhání. V popisovaných situacích bude správce daně, a to ještě s velkými omezeními, hradit daňovému subjektu pouze cenu peněz. Takovéto řešení je nepřijatelné, neboť vnáší do daňového řízení významnou neodůvodněnou nerovnost. V případě pochybení daňového subjektu je daňový subjekt povinen kromě úroku platit také penále. Při pochybení správce daně, a to i v případě nezákonné exekuce, má správce daně platit pouze úrok, jakožto cenu peněz. To je nepřijatelné především např. v návaznosti na nezákonně prováděnou daňovou exekuci. Zde i ustálená judikatura NSS jednoznačně potvrzuje, že provedení daňové exekuce je obecně nevratný proces, který významně negativním způsobem ovlivňuje daňový subjekt a ve většině případů vede k jeho významným ekonomickým potížím trvalého charakteru a v mnoha případech i k jeho ekonomickému zániku. V takovém případě je zcela nepřijatelné, aby jedinou kompenzací byla úhrada ceny peněz. Považujeme také za chybné a v rozporu s principem zákazu i nepravé retroaktivit (10 Afs 206/2017-39 ze dne 9. 11. 2017 (Sbírka rozhodnutí NSS 2/2018 str. 95 č.3677/2018 Sb.) a 9 Afs 446/2017-33 ze dne 18. 4. 2019), aby nižší úroky placené správcem daně dopadaly od účinnosti navrhované novely i na případy, kdy k pochybení správce daně došlo před účinností navrhované novely. Je třeba zohlednit, že v tuto chvíli dochází v mnoha případech k rušení nezákonných zajišťovacích příkazů a princip novely je také možné vnímat jako snahu státu omezit svoji odpovědnost za tyto nezákonné postupy. Na základě výše uvedeného by dle našeho názoru měla být koncepce změny sankčního systému upravena následovně:

- 1) V případě nezákonného vymáhání daně by měl správce daně platit minimálně dvojnásobek základního úroku.
- 2) Variantně je možné uvažovat o snížení výše penále (aby zde byla rovnost při pochybení ze strany správce daně a při pochybení ze strany daňového subjektu).
- 3) V případě úroků, který hradí správce daně a k pochybení došlo před účinností dané novely, by mělo být postupováno podle stávajících právních předpisů. To se netýká úroku hrazeného daňovým subjektem a to v souladu s principem možné aplikace i případné nepravé retroaktivity ve prospěch daňových subjektů.

B.1 k § 254 odst. 3 písm. a) – c) – tato připomínka je zásadní

Návrh:

K § 254 odst. 3 se písmena a) – c) ruší a písm. d), se označuje jako a).

Odůvodnění:

Domníváme se, že uvedené výjimky povedou de facto k situaci, kdy úrok nebude správce daně hradit nikdy. Tato omezení znamenají, že situace, kdy bude vznikat povinnost hradit úrok ze strany správce daně, bude ve skutečnosti téměř prázdná množina.

K jednotlivým omezením:

K § 254 odst. 3 písm. a) DŘ

Tato výjimka je zcela v příkrém rozporu s právním názorem na *konkludentní vyměření daně*, uvedeným v judikatuře NSS:

5 Afs 27/2017-43 (spojen s 5 Afs 28/2017) ze dne 26. 10. 2017 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2017 č.3646/2017 Sb. NSS)

"....[33] Lze tak učinit dílčí závěr, že správce daně je odpovědný za správné stanovení daně, tedy za to, aby daň byla stanovena v souladu se zákonem a po právu. Správným zjištěním a správným stanovením daně zcela jistě není stav, kdy je (již z podaného daňového přiznání) zřejmé, že daňový subjekt odvedl (či odvede) na dani více, než činí jeho zákonná povinnost a než by odvést musel.....".

".....[35]..... Jak již bylo uvedeno výše, za správné stanovení daně je odpovědný správce daně; pouze správce daně, nikoli daňový subjekt, je rovněž tím, kdo je nadán veřejnou mocí autoritativně daň (v zákonné výši) vyměřit. Na tom nic nemění ani povinnost, kterou daňový řád v § 135 odst. 2 daňovému subjektu ukládá: v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Pokud tak daňový subjekt neučiní, nelze vinit správce daně ze vzniku případného přeplatku, a podmínky pro postup dle § 254 daňového řádu zpravidla nebudou naplněny.....".

"....[39] Z výše uvedené judikatury, byť se týkala aplikace § 46 odst. 5 ZSDP, je zjevné, že ke stanovení a vyměření daně postupem dle § 140 DŘ (jehož textace je shodná se zněním § 46 odst. 5 ZSDP a jediný rozdíl je v povinnosti vyhotovit platební výměr) nemůže správce daně přistoupit automaticky a bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uvedené, resp. daň zde vyčíslenou lze bez dalšího akceptovat a takto vyměřit, tedy mít za to, že daň se neodchyluje. Nelze proto souhlasit s názorem krajského soudu, že „správce daně daň žádným způsobem nezkontroluje, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Nelze proto dovozovat, že by tento typ rozhodnutí mohl být stížen nezákonností, ani to, že by ji bylo možno přičítat správci daně.“...."

"....[43] Pokud např. daňový subjekt v daňovém přiznání uvede jako příjem ke zdanění půjčku či úvěr či jiný příjem, který není předmětem daně, či uvede příjem od daně osvobozený, který současně zdaní a odvede z takového plnění daň, nelze akceptovat postup správce daně, který bez dalšího takového přiznání, které zjevně obsahuje skutečnosti nezakládající vznik daňové povinnosti, stvrdí postupem dle § 140 daňového řádu a setrvá na tom, že daňový subjekt stíhá zákonná daňová povinnost a ten po právu uhradil daň. Pokud zákonodárce takový způsob vyměření

daně zavedl, je nutno jej aplikovat tak, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu, zásadu zákonnosti nevyjímaje. Jinými slovy, pokud správce daně podrobí dani příjem, který dani nepodléhá, nebo bez dalšího setrvá na daňovém subjektu odvedené dani z takového plnění, lze konstatovat, že se na vzniku přeplatku podílel.....".

Z těchto rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že *konkludentní vyměření daně* není „automatem“ a správce daně je za vyměření odpovědný a v případě pochybností, které z daňového tvrzení vyplynou, má povinnost konat (zahájit POP či daňovou kontrolu). Z tohoto hlediska je dle našeho názoru nepřijatelné tvrzení v důvodové zprávě, že v případě *konkludentní vyměření daně* správce daně de facto vychází z daňového tvrzení a skutečnosti v něm uvedené prověřuje až v následné daňové kontrole. Toto je dle našeho názoru koncepce, která je v přímém rozporu s tím, jak je vyjádřen cíl daňového řízení (správné stanovení daňové povinnosti) a jak to rozvádí relevantní judikatura:

9 Afs 41/2013-33 ze dne 27. 2. 2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 5/2014 č.3015/2014 Sb. NSS)

1) Právní věta:

"...I. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 citovaného zákona). Nově vymezený cíl správy daní, možnost správce daně provádět daňovou kontrolu i ve vyměřovacím řízení a skutečnost, že daňová ztráta je zcela obvyklou zákonnou odčitatelnou položkou, opravňují daňový subjekt za splnění zákonem stanovených, zejména hmotně právních podmínek, uplatnit ztrátu v rámci probíhajícího nalézacího řízení, a to bez ohledu na správcem daně zvolený postup.

"...[36] Jakkoli lze polemizovat s cílem správy daní uvedeným v zákoně o správě daní a poplatků, tj. stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 uvedeného zákona), daňový řád, dle kterého již postupoval žalovaný, upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Ke změně základního cíle správy daně se ostatně již NSS vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46l: „Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat“.....".

Hlavním cílem daňového řízení by tedy dle našeho názoru mělo být správné stanovení daňové povinnosti, ať už odchylka je ve prospěch či neprospěch státu. Navrhovaná výjimka koncepčně vychází ze zamýšleného principu samovyměření jako automatu, od kterého však MF ustoupilo. Není možné od tohoto konceptu ustoupit, ale zároveň ho de facto realizovat prostřednictvím úroků z prodlení hrazených správcem daně. Koncepce a zdůvodnění v důvodové zprávě také vychází z principu, že hlavním cílem daňového řízení není co nejdravější stanovení správné daňové povinnosti, ale její správné stanovení co nejpozději, aby případné chyby byly

doprovázeny sankcemi. I tento koncept a princip musíme důrazně odmítnout. Naopak by jednoznačně mělo platit, že pokud daňový subjekt „odkryje karty“ a sdělí podstatné skutečnosti v rámci daňového tvrzení, musí správce daně konat, ať již tyto skutečnosti vedou k následnému případnému doměření či vyměření ve prospěch či neprospěch státu. Správná výše daně musí být stanovena co nejdříve a není možné argumentovat tím, že správně bude stanovena až v rámci daňové kontroly. Tento koncept je v souladu s judikaturou, z které dle našeho názoru jednoznačně vyplývá, že pokud správce daně má k dispozici relevantní skutečnosti, na základě nichž by mohl doměřit daň a učiní tak nikoli ihned, ale až po určité době, není nárok minimálně na penále a v některých případech ani na úrok z prodlení. V souladu s tím je nezbytné vypustit také výjimku navrhovanou v předmětném odstavci 3.

B.2 k § 254 odst. 3 písm. b) DŘ – tato připomínka je zásadní

Tato výjimka je velmi obecná a podle našeho názoru povede k nejednoznačným situacím a možnostem odpírání úroku v situacích, kdy k tomu není sebemenší důvod. Velmi spornou otázkou je především to, co bude znamenat stanovení daně na základě nepravdivého údaje předloženého daňovým subjektem. Z relevantní judikatury jednoznačně vyplývá, že pokud se ukáže, že některý údaj na předložených daňových dokladech nedopovídá skutečnosti, má daňový subjekt možnost doložit sporné skutečnosti v rámci dokazování. Pokud se daňovému subjektu toto podaří doložit, ale správce daně přesto doměří daň a následně jeho rozhodnutí bude zrušeno, ať již odvolacím orgánem či soudem, bude vznikat otázka, zda nejde o situaci, kdy nebude nárok na úrok, což v rozporu s jeho podstatou. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že za dokazování je obecně odpovědný správce daně.

B.3 k § 254 odst. 3 písm. c) DŘ – tato připomínka je zásadní

Domníváme se, že na základě této úpravy bude snaha vyloučit nárok na úrok téměř ve všech případech. Tato úprava je vágní, obecná a bude způsobovat výkladové problémy. Z tohoto hlediska je nutné zdůraznit, že i v souladu s relevantní judikaturou je (jak již bylo uvedeno u předchozího písmene a)) za dokazování odpovědný správce daně. Jako příklad problémů dané úpravy je možné uvést situaci, kdy daňový subjekt bude uplatňovat od počátku daňového řízení určitý právní výklad, který až následně (např. v rámci odvolacího řízení) bude potvrzen judikaturou. Správce daně pak bude tvrdit, že toto nové rozhodnutí soudu je onou novou skutečností, na základě níž není nárok na úrok.

V rámci skutkově složitých kauz (např. prokazování účasti na daňovém podvodu) existuje riziko, že například v odvolacím řízení (event. v soudním řízení) předloží daňový subjekt další důkazy, kterými reaguje zejména na finální závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole (event. v rozhodnutí o odvolání), když v kontextu s ostatními důkazy bude nakonec v odvolacím (soudním) řízení dovozeno, že se daňový subjekt nezúčastnil (zaviněně) daňového podvodu. Ačkoliv by v takovém případě náležel úrok, existuje nemalé riziko, že správce daně nepřizná úrok z důvodu, že právě ten či onen důkaz (i kdyby v souhrnu s ostatními důkazy), předložený až později, měl vliv na konečné rozhodnutí ve věci. Obdobně co když bude mít k dispozici zásadní důkazy ve prospěch daňového subjektu například policejní orgán (či jiný orgán veřejné moci), avšak předá je správci daně až později – v takovém případě rovněž nevzniká úrok? Předmětné ustanovení tak nepřiměřeně přenáší rizika, resp. dokonce i odpovědnost za naplnění cíle správy daní, na daňový

subjekt, a zvyšuje pravděpodobnost zvyšujících se soudních sporů ve věci přiznání úroků. Pokud se správce daně rozhodne kontrolovat daňový subjekt, měl by si být vědom i možných negativních následků (včetně úroku). Samozřejmě jiná věc je, pokud daňový subjekt úmyslně přenáší téměř celé dokazování do odvolacího či soudního řízení – to je ale řešitelné přes zneužití procesních práv a věříme, že i správní soudy by si s tím uměly (a již umí) poradit. Nemělo by to ale být řešeno prostřednictvím navrženého ustanovení v takové podobě – navozuje to bohužel spíše snahu o alibismus ze strany státu.

B.4 k § 254 odst. 3 písm. d) DŘ – tato připomínka je zásadní

Smyslem a účelem úroku je mj. rychlým a jednoduchým způsobem poskytnout postiženým subjektům náhradu škody. Judikatura dovodila, že toto právo svědčí nejen daňovým subjektům, ale i např. občanům, postiženým nezákonným rozhodnutí jiného orgánu veřejné moci, kterým je mu uložena platební povinnost, která je poté vymáhána v rámci daňového řádu. Nevidíme důvod, proč by v takových případech mělo být postupováno po případném přijetí navrhované úpravy jinak.

C Elektronická forma podání – tato připomínka je zásadní

Realizaci projektu MoJe daně považujeme za vhodnou příležitost k tomu, aby byla správa daní skutečně **Moderní** a **Jednoduchá**. Navrhujeme proto doplnit návrh tak, aby:

- formát a struktura elektronického podání byly stanoveny vyhláškou ministerstva financí,
- formulář elektronického podání neobsahoval registrační údaje, ale pouze údaje, nezbytné pro výpočet základu daně a daně,
- daňový subjekt fakultativně/na vyžádání obdržel opis jeho podání, opatřený elektronickým podpisem úřední osoby, aby tak měl jistotu v tom, v jaké podobě jeho podání bylo správci daně doručeno a zpracováno, a to např. jako automatickou odpověď systému do datové schránky daňového subjektu či jeho zástupce nebo zpřístupněním tohoto opisu podání prostřednictvím DIS.

D Záloha na daňový odpočet

V prvé řadě vítáme navržení tohoto institutu, který povede ke snížení sporů mezi daňovými subjekty a správci daně. Pro jeho efektivnější uplatnění v praxi činíme níže uvedené návrhy.

D.1 k § 174 odst. 1 písm. – tato připomínka je zásadní

Navrhujeme upravit text tak, aby bylo zřejmé, že lze zálohu vyplatit nejen na tu část daňového odpočtu, kterou správce daně nehodlá prověřovat, ale i na tu část, kterou již prověřil a ověřil její správnost, např. takto: „...*kte*rou správce daně **dále** nehodlá prověřovat v rámci...“

D.2 k § 174 odst. 2 písm. b) – tato připomínka je zásadní

Navržené ustanovení navrhujeme zrušit. Není rozumný důvod k tomu, aby daňový nedoplatek v řádech stokorun „blokoval“ vyplacení nesporné části nadměrného odpočtu v řádech milionů korun. Existence nedoplatku na dani je při výplatě zálohy řešena v odstavci 5 navrhovaného ustanovení. Je zřejmé, že v případě existence nedoplatku na dani se záloha nejdříve započte na tento nedoplatek a teprve pokud i po tomto zápočtu bude záloha vykazovat kladný zbytek, dojde k jejímu vyplacení.

E Zrušení toleranční doby pro placení daně – tato připomínka je zásadní

Úprava stanovující toleranční dobu pěti pracovních dnů byla do procesních předpisů doplněna v návaznosti na změnu vycházející z toho, že za den úhrady je považován až den připsání na účet správce daně. Aby zde byla při bankovních převodech na straně daňových subjektů právní jistota, byla do procesních předpisů zakomponována tato toleranční doba. Domníváme se, že na důvodech pro které byla tato úprava zavedena, se nic nezměnilo. Tato úprava je také příkladem určité vstřícnosti vůči daňovým subjektům s tím, že její případný negativní dopad do příjmů státního rozpočtu je zcela marginální.

Zrušení toleranční doby pro placení daně dle stávajícího § 252 odst. 2 proto považujeme za nedůvodné. Je třeba si uvědomit, že daňový subjekt má právo podat přiznání v posledních hodinách posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání, např. 1. 4. ve 23:50. V takovém případě ale zcela jistě nestihne uhradit daň, a to i zejména s ohledem na to, že za den platby se považuje až den připsání platby na účet správce daně. Bylo by absurdní, aby podání přiznání ve lhůtě fakticky znamenalo zároveň nemožnost zaplatit daň bez sankce. Dále v praxi často dochází k podání daňového přiznání zástupcem daňového subjektu a je nutno vytvořit dostatečný prostor pro komunikaci mezi daňovým subjektem a jeho zástupcem ohledně sdělení výše daně a platebních údajů. Pro navrhujeme stávající stav zachovat.

Upozorňujeme, že důvodová zpráva neuvádí finanční dopady navrhovaného řešení ani ze strany daňových subjektů ani ze strany státu (např. na úpravu programového vybavení).

F Lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu – tato připomínka je zásadní

Podle návrhu by došlo k zdloužení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu DPH při konkludentním vyměření o 15 dní. Toto prodloužení by postihlo plošně především ty plátce, kteří vykazují nadměrné odpočty systémově a není u nich žádné podezření na daňové podvody. Jako příklad lze uvést exportéry nebo stavební firmy. Prodloužení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu rovněž neodpovídá slibu vlády, že zavedení kontrolního hlášení a EET jsou poslední plošnou administrativní zátěží a nyní se vláda zaměří na benefity pro podnikatele. Navrhujeme proto upravit v zákoně o DPH, že nadměrný odpočet bude vyplacen do 15 dnů od jeho vyměření.

G Dvě kategorie námitek dle § 159 d. ř.

G.1 k § 159 odst. 5 – tato připomínka je zásadní

Jsme zásadně proti zavedení dvou kategorií námitek – slabší námitky, která není řádným opravným prostředkem a silnější námitkou, která je řádným opravným prostředkem.

Řádné opravné prostředky jsou uvedeny v hlavě VII části druhé daňového řádu a normování dalšího řádného opravného prostředku do hlavy V části třetí je zcela nesystémové.

Dále upozorňujeme na to, že text návrhu je v rozporu s důvodovou zprávou. Podle navrhovaného textu by námitka nebyla řádným opravným prostředkem vůči exekučnímu příkazu, neboť proti němu je uplatnění odvolání vyloučeno. Ovšem z textu důvodové zprávy vyplývá, že smyslem navrhované úpravy je znemožnit podání žaloby proti exekučnímu příkazu bez podání a vyřízení námitky. Vzhledem k tomu, že podání žaloby proti exekučnímu příkazu spolu s návrhem na předběžné opatření nebo odkladný účinek žaloby je jedinou efektivní obranou daňových subjektů před nezákonnými exekucemi, považuje za naprosto nepřijatelné, aby skutečným důvodem návrhu bylo ztížení přístupu daňových subjektů k soudu.

Z výše uvedených důvodů navrhujeme vypustit navrhované ustanovení § 159 odst. 5.

H Prohlášení o majetku v případě vydání zajišťovacího příkazu

H.1 k § 167 odst. 5 – tato připomínka je zásadní

Vítáme návrh na umožnění podat prohlášení o majetku, které by správci daně poskytlo méně invazivní zajištění budoucí daňové povinnosti. Chápeme, že jeho účelem je poskytnutí správci daně vyšší jistoty toho, že majetek daňového subjektu nebude vzdálen z jeho dosahu. Na základě zkušeností z praxe ale navrhujeme nastavit parametry prohlášení o majetku v tomto případě odlišně o prohlášení o majetku dle § 180 d. ř., a to takto:

- podat prohlášení o majetku by bylo právem daňového subjektu, nikoliv jeho povinností, aktivovanou na základě výzvy správce daně,
- do prohlášení o majetku by daňový subjekt mohl zahrnout majetek v té výši, která by případně postačovala k úhradě zajištěné daně.

Tyto návrhy činíme zejména z důvodu, že povinnost podat prohlášení o majetku je povinností pod trestně právní odpovědností. Pokud je smyslem návrhu zlepšit postavení daňového subjektu po vydání zajišťovacího příkazu, potom by mělo jít o dobrovolné opatření, aktivované ze strany daňového subjektu. V opačném případě hrozí zneužití tohoto institutu ze strany správce daně.

I Ostatní

I.1 k § 88 odst. 2 a k § 88a odst. 1 – tato připomínka je zásadní

Navrhujeme, aby výsledek kontrolního zjištění a zpráva o daňové kontrole obsahovaly jako povinnou součást soupis všech provedených důkazních prostředků. Velmi často se totiž v praxi stává, že tyto dokumenty záměrně zamlčují ty důkazní prostředky, které svědčí ve prospěch daňových subjektů.

I.2 k § 88a odst. 3 – tato připomínka je zásadní

Oprávnění správce daně zaslat zprávu o daňové kontrole daňovému subjektu bez jejího projednání bez toho, aniž by o toto zaslání daňový subjekt výslovně požádal, považujeme za porušení projednací zásady dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Navrhujeme proto, aby bylo možné zprávu o daňové kontrole daňovému subjektu zaslat bez jejího projednání výhradně na základě takového požadavku daňového subjektu.

I.3 k § 130 odst. 4 – tato připomínka je zásadní

Vítáme snahu odstranit z daňového identifikačního čísla rodné číslo daňového subjektu – fyzické osoby. Protože si nejsme jisti, zda navrhovanému textu dobře rozumíme, a to ani ve spojení s důvodovou zprávou, požadujeme, aby byl text návrhu i důvodová zpráva opravný tak, aby bylo vycházeno z těchto principů:

- kmenovou část DIČ tvoří IČO, pokud je přiděleno (stejně jako u právnických osob),
- pokud není IČO přiděleno, tvoří kmenovou část DIČ identifikátor, přidělený správcem daně,
- pro stávající DIČ platí, že k jejich změně dle výše uvedených principů dojde na základě žádosti daňového subjektu.

I.4 k § 140 odst. 4 a § 147 odst. 2 písm. c) – tato připomínka je zásadní

V praxi se velmi často stává, že úřední osoby z různých důvodů editují zaslaná elektronická podání ve formátu XML. Byť je takový postup často ve prospěch daňových subjektů, v zájmu právní jistoty navrhujeme následující změny:

§ 140/4:

(4) Neodchyluje-li se vyměřená daň a údaje od daně a údajů tvrzených daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

§ 147:

(2) Rozhodnutí o stanovení daně se neodůvodňuje; to neplatí, pokud

a) **se stanovená daň a údaje odchylují od daně a údajů tvrzených daňovým subjektem,**

b) *dojde ke stanovení daně z moci úřední.*

I.5 k § 160a – tato připomínka je zásadní

Navrhujeme následující znění § 160a:

§ 160a

Lhůta pro zánik vratitelného přeplatku

(1) *Nepožádá-li daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku do 6 let od konce roku, ve kterém přeplatek vznikl, přeplatek zaniká a stává se příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně, který o něm evidoval.*

(2) ***Byl-li před uplynutím lhůty podle odst. 1 učiněn úkon dle § 160 odst. 3, běží lhůta pro vrácení přeplatku znovu ode dne, v němž byl tento úkon učiněn.***

Náš návrh má zabránit stavu, kdy správce daně, byť i omylem, neaplikuje ust. § 154 odst. 2 a současně eviduje přeplatky na jiném daňovém účtu a při tom vymáhá nedoplatky.

I.6 k § 165 odst. 3 – tato připomínka je zásadní

Nově je normováno, že se vrací i platba provedená omylem již připsaná na ODÚ nějakého daňového subjektu až do 1 roku po připsání, přičemž řízení a odepsání z účtu probíhá podle návrhu novely zřejmě bez vědomí a účasti daňového subjektu (ač se žádost plátce považuje za žádost daňového subjektu). Myslíme si, že by daňový subjekt měl být přinejmenším informován, že:

- se takové řízení vede,
- že mu budou prostředky odepsány.

V opačném případě bude vrácení platby pro daňový subjekt značně překvapivé s dopadem do jeho materiální sféry (např. vznik nedoplatku na dani).

J Přípomínky nad rámec novely

J.1 k § 74 odst. 3 – tato připomínka je zásadní

Velmi problematickým shledáváme vyslovení neúčinnosti podání z důvodu nedodržení formátu a struktury u daňových tvrzení.

V souladu s judikaturou navrhujeme tyto změny.

V § 74 odst. 3 se na konci doplňuje věta: „*Neúčinnost nelze prohlásit u podání, k němuž je osoba zúčastněná na správě daní povinna buď přímo ze zákona, nebo na výzvu správce daně*“

Ustanovení § 101a odst. 4 ZDPH se zrušuje.

Odůvodnění:

Základem daňového řízení je snaha o dobrovolné plnění povinností daňovými subjekty a spolupráci s nimi, založená na jejich daňovém tvrzení (k tomu srov. ust. § 1 odst. 3 DŘ a důvodovou zprávu k samotnému zákonu). Základním smyslem existence Finanční správy je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní (srov. § 1 odst. 2 DŘ) a nikoli odmítání ze zákona povinných podání z formálních důvodů, jak se to zejm. u elektronických podání nyní začíná masově objevovat. Navrhuje se tedy stejná konstrukce, jako u ust. § 73 odst. 4 posl. věta daňového řádu tak, aby shodně nebylo možno z formálních důvodů odmítat podání povinná ze zákona nebo stanovená výzvou správce daně. Eliminuje se tím možnost zneužití dosavadního textu zákona k daňovým podvodům s použitím drobné (třeba součtové) chyby a vyvolání procesu „neúčinnosti podání“. Správce daně má v takovém případě dostatek nástrojů (místní šetření, postup k odstranění pochybností, daňová kontrola a další) k tomu, aby ze zákona povinné podání věcně projednal, případné chyby vytknul a vyzval k jejich opravě a případně daň a další (např. registraci) na základě vlastního postupu dovedl k rozhodnutí ve věci. Dosavadní stav naopak sváděl k formálnímu odmítání těchto podání a pasivitě správců daně ke škodě státního rozpočtu.

J.2 k § 153 odst. 3 – tato připomínka je zásadní

Navrhuje se, aby správce daně měl před zahájením exekuce za povinnost zásadně vyrozumět daňový subjekt o výši nedoplatku. Výjimku tvoří situace, kdy existuje důvodný předpoklad, že vyrozumění by nevedlo k dobrovolné úhradě nedoplatku ze strany daňového subjektu.

Návrh úpravy § 153/3:

*(3) Správce daně ~~může~~ daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět vyrozumí o výši jeho nedoplatků a **upozorní jej na následky spojené s jejich neuhrazením, není-li to zjevně neúčelné / nehrozí-li nebezpečí z prodlení.***

Odůvodnění:

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 15. listopadu 2018, čj. 7 Afs 37/2018-51 není diskreční rozhodování o vyrozumění daňového subjektu o daňovém nedoplatku postupem dle § 153 odst. 3 ničím neomezené, ale limitem pro správní uvážení je účelnost vyrozumění o nedoplatku. K obdobnému závěru dospěl rovněž Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 27. listopadu 2018, čj. 57 Af 27/2017-43. V souladu se zásadou součinnosti a přiměřenosti správy daní je společensky prospěšné, aby daňové subjekty plnili své daňové povinnosti dobrovolně, k čemuž je nutno jim (např. v případě opomenutí) vytvořit ze strany státu dostatečný prostor. Zároveň bude správci daně ponechána možnost zahájit exekuci bez toho, aby docházelo k předchozímu vyrozumění o výši daňového nedoplatku, pokud jsou dřívější negativní zkušenosti s dobrovolným plněním povinností ze strany daňového subjektu nebo pokud by vydání vyrozumění mohlo vést ke zmaření cíle správy daní.

Připomínky zpracoval: Ing. Tomáš Hajdušek, vedoucí Sekce správa daní a poplatků

Připomínky zaslali: Ing. Tomáš Hajdušek, vedoucí Sekce správa daní a poplatků; Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, člen Prezidia a vedoucí Sekce DPPO; Ing. Marek Piech, vedoucí Sekce pro profesní otázky; MVDr. Milan Vodička, vedoucí Sekce pro IT; Ing. Jaroslav Zlatohlávek, člen Sekce pro IT; Ing. Michal Kadlec; Bc. Blanka Marková, vedoucí DS malého podnikání; JUDr. Miroslav Vácha, člen Sekce správa daní a poplatků