

# ZATÍŽENÍ PODNIKŮ V SOUVISLOSTI S UPLATNĚNÍM NOVÉHO DAŇOVÉHO ŘÁDU

Analýza zpracovaná v rámci projektu „**Udržitelnost sociálního dialogu v ČR – rozvoj kvality služeb zástupců zaměstnavatelů**“, reg. č. CZ.1.04/1.1.01/02.00012. Projekt je spolufinancován z Evropského sociálního fondu prostřednictvím Operačního programu Lidské zdroje a zaměstnanost a státního rozpočtu České republiky.

Zadavatel: Svaz průmyslu a dopravy ČR

Zpracovali: Ing. Miroslav Čáslavský, IČO: 127 26 451

Veveří 9, 602 00 Brno

E-mail: [poradex@gmail.com](mailto:poradex@gmail.com)

Ing. Jaroslav Zlatohlávek

daňový poradce číslo 322 a soudní znalec v oboru daně

březen 2013

**OBSAH:**

1.	ÚVOD .....	3
	Seznam použitých zkratk .....	5
2.	DAŇOVÝ ŘÁD.....	6
	2.1. Historie.....	6
	2.2. Teoretická východiska .....	9
3.	KONKRÉTNÍ PRVKY NOVÉ ÚPRAVY a jejich vliv na praxi poplatníků .....	14
	3.1. Konkrétní změny – porovnání DŘ se zákonem o správě daní a poplatků celkový přehled	16
	3.2. Zkušenosti z praxe za dva roky účinnosti DŘ - názory a hodnocení .....	62
	3.2.1 Nové pojmy.....	62
	3.2.2 Lhůty.....	64
	3.2.3 Doručování .....	65
	3.2.4 Dokumentace .....	69
	3.2.5 Odvolání a jeho odkladný účinek.....	70
	3.2.6 Závazné posouzení .....	72
	3.2.7 Placení daní .....	75
	3.2.8 Sankční systém, postupy výpočtu, srozumitelnost, názory z praxe .....	76
	3.2.9 Prominutí daně a jejího příslušenství.....	78
4.	HODNOCENÍ PRAXE DAŇOVÉ SPRÁVY podle daňového řádu.....	80
	4.1. Obecně .....	80
	4.2. Finanční aspekty .....	81
	4.3. Organizační aspekty .....	84
	4.4. Legislativní aspekty.....	87
5.	VYHODNOCENÍ DOTAZNIKOVÉ AKCE .....	89
	5.1. Hodnocení z pohledu daňových subjektů.....	89
	5.2. Hodnocení z pohledu správců daní.....	95
	5.3. Korelace výsledků .....	98
6.	ZÁVĚREČNÉ HODNOCENÍ .....	99
7.	DOPORUČENÍ pro další diskuse.....	100
8.	Seznam použitých pramenů a literatury.....	102
	+ příloha: zamyšlení nad problematikou sankcí .....	103

## 1. ÚVOD:

Nový daňový řád je účinný od 1. ledna 2011 a přinesl do života nás všech mnohé změny. Obecně je možné konstatovat, že hlavním důvodem a prvotním faktorem jeho přijetí bylo vytvoření nové jednotné, startovací „čáry“ pro všechny osoby zúčastněné na daňovém řízení tedy jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně. Zákon číslo 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků byl za dobu své platnosti mnohokrát novelizován, doplňován pokyny MF řady D a DS. Postupně se tak zkomplikoval, že jeho použitelnost byla velmi omezená a především složitá.

Cílem naší analýzy je nejprve porovnání změn, které nový daňový řád přinesl a shrnutí zkušeností, které nová úprava praxi přinesla. Ty jsme vyhodnocovali z několika hledisek. Tím prvním je zatížení, kterému jsou daňové subjekty v souvislosti s novou úpravou vystaveny. Analýzu doplníme i o pohled ze strany finanční správy - to v zájmu potenciálního zkvalitňování vztahu daňový subjekt – správce daně. Zohlednili jsme také fakt, že s účinností zákona číslo 458/2011 Sb. o změně zákonů souvisejících se zřízením jednotného inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, se bude daňovým řádem řídit podstatně větší část plateb, např. i platby na sociálním a zdravotním pojištění, jinými slovy, jednotlivé aspekty jsme posuzovali vzhledem k potřebám v budoucnosti. Analýza přináší také náměty, o kterých je pro zkvalitnění správy daní nutno v budoucnu jednat.

Na tomto místě je nutné zdůraznit to, že naše analýza je specifická v tom, že hodnotí pouze dopad jednoho zákona. O to se zatím nikdo nepokusil. Problém takto zúženého pohledu vidíme markantně např. u hodnocení administrativní zátěže. To je typický příklad, administrativní náročnost „daní“ je nutné vnímat v souvislostech všech zákonů platných pro daňovou správu, tedy - procesních, hmotně právních, rozpočtových pravidel a mezinárodních směrnic, především z EU.

Vytržení z kontextu, respektive hodnocení jenom jedné právní normy, přináší dvě názorové roviny. Na jedné straně zužuje záběr (hodnotí vskutku jen dopad jednoho konkrétního zákona) a tak skýtá prostor pro vyšší hloubku poznání a posouzení a na straně druhé tím, že vytrhává jen úzký segment z komplexní problematiky (administrativní náročnost není možné vyčlenit z komplexu celkového zatížení daného všemi daňovými zákony) může poskytnout jen nepřesný pohled (jen těžko můžeme porovnat, zda administrativní dopad – např. do účetnictví -

konkrétního opatření se více dotýká jednoho nebo druhého zákona, případně více zákonů v dané oblasti).

Pro analýzu byly kromě písemných podkladů použity informace získané v podnikatelské praxi. Pro obecnější zhodnocení přínosu nové normy byl vypracován a vyhodnocen dotazník, se kterým jsme oslovili nejrozličnější firmy. Podařilo se získat odpovědi od 90 respondentů. Jsou mezi nimi firmy velké, střední, i nejmenší v řádově vyrovnané proporcii, a to jak velikostní, tak resortní. Při nejasnostech byly jednotlivé firmy znovu kontaktovány se žádostí o upřesnění odpovědí.

Při posuzování konkrétních institutů jsme vycházeli z každodenní praxe. Konkrétní zkušenosti byly konzultovány se spolupracujícími daňovými poradci a auditory. O konzultaci byla také opakovaně požádána daňová správa, která přispěla značnou mírou svých zobecněných zkušeností ze strany druhé, zejména informacemi o tom, kam se směřují dotazy a kde častěji dochází k problémovým situacím.

Věřím, že výsledky analýzy přinesou náměty, které obohatí další diskuse vedoucí ke zdokonalení dialogu mezi finanční správou a daňovými subjekty.

## Seznam použitých zkratk:

<b>DŘ</b>	<b>zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád</b>
<b>ZSDP</b>	<b>zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků</b>
<b>ZDPH</b>	<b>zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty</b>
<b>ZDP</b>	<b>zákon č.586/1992 Sb. o daních z příjmů</b>
<b>JIM</b>	<b>zákon č. 458/2011 o jednotném inkasním místě a dalších změnách</b>
<b>OZ</b>	<b>zákon č. 40/1964 Sb. občanský zákoník</b>
<b>ObZ</b>	<b>zákon č. 513/1991 Sb. obchodní zákoník</b>
<b>S.ř.s.</b>	<b>zákon č. 150/2002 Sb. soudní řád správní</b>
<b>ODÚ</b>	<b>osobní daňový účet</b>
<b>MF</b>	<b>Ministerstvo financí ČR</b>
<b>NSS</b>	<b>Nejvyšší správní soud</b>
<b>ÚS</b>	<b>Ústavní soud</b>
<b>ÚO</b>	<b>Úřední osoba</b>
<b>SD</b>	<b>správce daně</b>
<b>Ds</b>	<b>daňový subjekt</b>

## 2. Daňový řád

### 2.1. Historie

Nový zákon číslo 280/2009Sb. Daňový řád (dále DŘ) vstoupil v platnost v září 2009 s účinností od 1. ledna roku 2011. Nahradil tak dosavadní právní úpravu daňového procesu, která byla přijata zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále ZSDP). Hlavním důvodem, proč tehdejší vládní legislativa sáhla k novému zákonu, bylo zásadním způsobem přispět k odstranění nejednotnosti postupů a případných nejasností při aplikaci dosavadního platného zákona. Dřívější zákon ZSDP nedosahoval míry přesnosti a pregnantnosti požadované na text zákona. Řada judikátů zejména Nejvyššího správního soudu poukázala na to, že některá ustanovení ZSDP bylo možné vyložit různým způsobem. Postupy správců daně byly postupně stále více dotvářeny judikaturou. Vyskytly se však i případy, kdy byly změny vlivem judikatury natolik zásadního charakteru, že přinesly nejistotu nejen pro daňové poplatníky, ale samotné správce daně.

Historie vzniku daňového řádu je dlouhá, návrh zákona prošel již v roce 2007 vnějším připomínkovým řízením a odbornými diskusemi. Vzhledem k realizaci reformy veřejných rozpočtů došlo k posunutí předložení návrhu daňového řádu, přičemž byla ustavena expertní skupina ke změně procesní úpravy daňových zákonů. Zahájila svou činnost dne 1. června 2007 s cílem představit celý projekt odborné veřejnosti a dokončit diskusi započatou ve vnějším připomínkovém řízení. Složení expertní skupiny zabezpečilo účast zástupců ze sféry soudní, zákonodárné, podnikatelské, jakož i zástupců daňové správy a Komory daňových poradců. V souvislosti s rozhodnutím ministra financí o přípravě Reformy daňového systému 2010, která zahrnovala spojení tohoto projektu s projektem nového zákona a o

daních z příjmů a s projektem slučování daňové a celní správy a event. sloučením výběru sociálního a zdravotního pojištění s výběrem daňových příjmů tzv. JIM se zákon stal jedním z pilířů daňové reformy. Zároveň došlo k odložení účinnosti.

Hlavním přínosem daňového řádu je přesnější a jednoznačnější vymezení postupů uplatňovaných správci daně i daňovými subjekty. To přináší zvýšení právní jistoty, s tím související omezení počtu potenciálních soudních pří. Současně daňový řád určitě přispěl k vyřešení některých opakujících se sporů v teoretické i praktické rovině správy daní. Pro hodnocení kvality DŘ je zapotřebí se vrátit k cílům, které si vytýčil.

Velmi stručně lze cíle rekodifikace daňového procesu lze shrnout takto:

- *srozumitelný právní předpis*
  - Ø větší přehlednost a lepší systematická uspořádanost nového zákona,
  - Ø jasnější a jednotné vymezení pojmů,
  - Ø základ sjednocení terminologie celého daňového práva.
- *moderní a efektivní správa*
  - Ø větší podpora elektronizace daňové správy,
  - Ø jasná pravidla pro doručování přinášející jistotu účinného doručení pro obě strany, zohledňující moderní trendy v této oblasti, jakož i novelu o. s. ř.,
  - Ø jasná pravidla pro vedení daňového spisu a nahlížení do něj,
  - Ø zkrácení obecné lhůty, po jejímž uplynutí je možné se bránit před nečinností ze 6 na 3 měsíce,
  - Ø vlastní úprava daňové exekuce omezující nejasné užívání občanského soudního řádu.
- *zkvalitnění základních zásad správy daní*
  - Ø Rozšíření základních interpretačních zásad uplatňujících se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem, judikaturou,

- Ø Reflexe obecných zásad činnosti správních orgánů obsažených ve správním řádu, při současném zachování zásad typických pro berní právo.
- *odstranění tvrdostí a nejasností*
  - Ø Posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu, až po rozhodnutí o odvolání, pokud bude podáno,
  - Ø zavedení požadavku odůvodňovat každé rozhodnutí,
  - Ø předřazení priority úhrady daně před její příslušenství,
  - Ø stanovení jednoznačných pravidel pro opakování daňových kontrol a jejich omezení,
  - Ø jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně - jasně vymezená doba, kdy lze ještě zvyšovat či snižovat daňovou povinnost,
  - Ø zmírnění tvrdosti sankce za porušení podmínek povoleného posečkání, dle stávající úpravy se při porušení podmínek posečkání platí úrok z prodlení v plné výši od původního dne splatnosti, dle návrhu až od porušení podmínek posečkání, do té doby se platí úrok zhruba v poloviční výši.
- *změna v pojetí prominutí daně*
  - Ø Daňový řád bude primárně řešit procesní postup při promíjení, přičemž důvody a pravomoc k promíjení budou ponechány jednotlivým hmotně-právním zákonům (s výjimkou prominutí z důvodu nesrovnalostí),
  - Ø promíjení daně z důvodů nesrovnalostí v daňových zákonech pojato jako plošný prostředek, nikoliv nástroj pro řešení konkrétních případů,
- *změnu v systému opravných a dozorčích prostředků*
  - Ø Rozšíření možnosti podání dodatečných daňových přiznání na nižší daň na úkor obnovy řízení,
  - Ø přezkoumání rozhodnutí pojato jako výlučně dozorčí prostředek,



- Ø lepší provázanost ve vztahu k přezkumu prováděnému v rámci správního soudnictví.

Na tomto místě je třeba také zdůraznit, že vliv zákona se dotýká nejen vnitrostátní správy berní, ale i správy příjmů EU, odvodů za porušení rozpočtové kázně při nakládání s prostředky veřejných rozpočtů ČR a fondů EU. Nemalý vliv má tento zákon i na správu úhrady všech peněžitých plnění, u nichž povinnost úhrady vzniká podle správního řádu, ať již se jedná o správu úhrady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění, či správu pokut uložených podle přestupkového zákona, popřípadě pokut uložených za jiné správní delikty.

## 2.2. Teoretická východiska

Pro jasnější představu o tom, čeho všeho se vlastně DŘ týká, začněme u základních pojmů tak, jak je nový DŘ vymezuje:

**Předmětem úpravy** daňového řádu je ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.

V obecném pojetí představuje správa daní jednu z částí veřejné správy, kterou se ve společnosti zorganizované ve stát obecně rozumí správa veřejných záležitostí, realizovaná jako projev výkonné moci ve státě, přičemž správu daní od jiných dílů veřejné správy odlišuje zejména její předmět, kterým je především „daň“. Proto se na správu daní použijí všechny obecné principy platné pro veřejnou správu a její právní regulaci a zvláštní principy vycházející ze specifika jejího předmětu a právních předpisů ji upravujících<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Michal Radvan a kol., Berní právo, MU 2008, str. 41

**Správu daně** definuje daňový řád jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.<sup>2</sup> Oproti předchozímu vymezení obsahu správy daní je nová právní úprava poněkud strohá, což jak se dočítáme v důvodové zprávě, odpovídá modernímu trendu psaní krátkých paragrafů. Zatímco předchozí právní úprava zahrnovala pod pojmem správa daně oprávnění správce daně činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (srov. § 1 odst. 2 zákona ZSDP), současné pojetí správy daní v daňovém řádu se omezuje na vytýčení cíle, jímž je správné zjištění, stanovení a zajištění úhrady daně. Neznamená to však, že by správce daně dle nového daňového řádu nedisponoval výše uvedenými oprávněními. Naopak správci daní přísluší činit veškeré úkony, a to ve kterékoliv fázi daňového řízení, prostřednictvím kterých bude naplňovat cíl daňového řízení. Správce daně při správě daní vede daňová řízení a jiná řízení, provádění vyhledávací činnosti, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, zabezpečuje úhradu daně atd.

**Cíl správy daní** navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti. Jde tedy o zajištění účasti jednotlivce (daňového subjektu) na nákladech nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb. Dosažení tohoto cíle však musí být vždy v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní a zásad řízení.<sup>3</sup> Konkrétní daňové povinnosti plynou ze zákonů upravujících hmotné daňové právo, přičemž daňový řád upravuje postup správce daně a jeho rozhodování, **práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.** Do pravomocí správce daně patří zejména vést jednotlivá řízení při správě daní,

---

2 § 1 odst. 2 DŘ

3 Z důvodové zprávy k DŘ, str 17.

z nichž nejdůležitějším bude především řízení daňové a dále uplatňovat postupy společné pro všechna řízení jako jsou např. místní šetření či daňová kontrola. Efektivita výběru daní však nebude záviset pouze a výhradně na činnosti správce daně, ale bude odvislá taktéž od plnění povinností ze strany daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na správě daní.

Správa daní je postavena na principu, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „**řádné daňové tvrzení**“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem.<sup>4</sup> Správné zjištění a stanovení daně však nemůže být výlučně vázáno na splnění povinnosti daňového subjektu podat daňová tvrzení. Pokud daňový subjekt svou povinnost podat daňová tvrzení nesplní, případně skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení neprokáže, budou základem pro zjištění a stanovení daně informace a důkazy opatřené správcem z moci úřední, např. v rámci vyhledávací činnosti. Správce daně je taktéž oprávněn skutečnosti uvedené daňovým subjektem v daňových tvrzeních zákonným postupem prověřovat. Děje se tak v průběhu dokazování, jež oproti principům dokazování v jiných procesních předpisech (např. v trestním řízení) vykazuje některá specifika. V daňovém řízení nenese důkazní aktivitu správce daně. Tento není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. Naopak důkazní aktivitu bude muset vyvíjet daňový subjekt. Bude tedy zejména na něm, aby za účelem prokázání jím tvrzených skutečností navrhoval důkazy způsobilé tyto skutečnosti osvědčit.

**Předmětem** správy daní jsou finanční prostředky, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu, pro které daňový řád zavádí

---

4 § 1 odst. 3 DŘ

legislativní zkratku „vratka“.<sup>5</sup> (např. nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty). Které z rozpočtů jsou pro účely daňového řádu považovány za veřejné, definuje ustanovení § 1 odst. 3 Daňového řádu. Mimo státního rozpočtu se rozumí veřejnými rozpočty též rozpočty územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu nebo Národní fond, rozpočet Evropské unie atd.

Taktéž pojem „**daň**“ si daňový řád definuje pro své účely samostatně. **Daní** se pro účely tohoto zákona rozumí

- 1) peněžité plnění, které zákon označuje jako **daň, clo** nebo **poplatek**,
- 2) **peněžité plnění**, pokud zákon stanoví, **že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona**,
- 3) **peněžité plnění v rámci dělené správy**<sup>6</sup>
- 4) **daňový odpočet**,
- 5) **daňovou ztrátu**
- 6) **jiný způsob zdanění** ( např. zálohy),
- 7) **příslušenství daně**.

Pod definici daně dle daňového řádu je v první řadě nutno podřadit **všechny daně, jež jsou upravené zvláštními zákony** a které tvoří daňovou soustavu (daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí, daň z příjmů fyzických a právnických osob, daň z přidané hodnoty, daně spotřební, daň silniční atd.).

---

5 § 1 odst. 4 DŘ

6 § 161 a násl, DŘ

Za příjem veřejného rozpočtu je pro účely daňového řádu považováno i **clo**, které je příjmem rozpočtu Evropské unie. Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, „je clo třeba považovat za veřejnoprávní dávku, která opatřuje příjmy státnímu rozpočtu, přičemž zároveň sleduje různé cíle, resp. zájmy, např. finanční nebo národohospodářské (viz Nováček, A.: Právo celní, in Slovník veřejného práva československého, svazek III., s. 493 a násl.). Jinými slovy, clo je formou daně, a to daně spotřební, nepřímé. Právo státu vybrat daň pak není právem věcným, nýbrž právem obligačním personálním. Jde o právo na berní pohledávku, která se od soukromé pohledávky liší co do právního důvodu, jímž je sám zákon.“

Z **poplatků** je třeba pod definici daně v daňovém řádu podřadit poplatky správní<sup>7</sup>, soudní<sup>8</sup>, místní<sup>9</sup> a další poplatky, pokud zákon, který předmětné poplatky upravuje, nestanoví, že je o nich rozhodováno podle správního řádu.

Pod legislativní zkratku daň daňový řád zařadil taktéž peněžité plnění v rámci tzv. **dělené správy**, kterou se rozumí výběr a vymáhání odvodů, poplatků, úhrad, úplat, pokut a penále, včetně nákladů řízení, které jsou uloženy jinými orgány státní správy než územními finančními orgány a které jsou příjmem veřejného rozpočtu a postupuje-li se při jejich placení nebo vymáhání podle daňového řádu nebo podle jeho jednotlivých ustanovení. To platí i tehdy, pokud vznikla platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu přímo ze zákona bez vydání rozhodnutí.<sup>10</sup> Při dělené správě má orgán veřejné moci věcně příslušný ke správě placení peněžitého plnění postavení správce daně a osoba povinná k placení tohoto peněžitého plnění má stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.

7 Zákon č. 634/2004 o správních poplatcích

8 Zákon o soudních poplatcích č. 549/1991 Sb

9 Zákon č. 565/1990 Sb. o místních poplatcích

10 § 161 a násl. DŘ

**Příslušenství daně** zahrnuje úrok z prodlení, úrok z posečkané částky, penále, pořádkové pokuty, pokuty za opožděné tvrzení daně a náklady řízení. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně, což znamená, že změní-li se v průběhu času výše vyměřené daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změní se úměrně tomu i výše úroků, penále a pokut za opožděné tvrzení daně.

Pro správu daní je stěžejní vymezení momentu **vzniku daňové povinnosti**. Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.<sup>11</sup> (např. příjem, důchod, výnos z majetku, majetek, ale i vykonávání určité činnosti apod.) Podle předmětu daně se nejčastěji označují i jednotlivé druhy daní. Daňová povinnost tedy nevzniká až v momentu jejího přiznání, vyměření nebo splatnosti. Zatímco povinnosti soukromoprávní povahy jsou plně v dispozici účastníka soukromoprávního vztahu a tento je oprávněn své povinnosti bez omezení smluvně na jiného převést, dohoda o převodu daňové povinnosti není vůči správci daně účinná. Pravidla pro přechod daňové povinnosti upravuje § 239 a následující DŘ.

### 3. Konkrétní prvky nové úpravy a jejich vliv na praxi poplatníků

Níže jsou popsána a krátce okomentována všechna nově upravená ustanovení DŘ. V logice nové normy jsou postupně uvedeny všechny nové pojmy, ustanovení i paragrafy včetně dalších rozdílů (a to i v případě, kdy ustanovení není nové, ale jeho pojetí je rozšířené nebo zúžené, popřípadě je jinak interpretován).

System hodnocení administrativního případně jiného zatížení je založen na individuálním posouzení jednotlivých paragrafů nebo jejich skupin.

---

<sup>11</sup> § 3 DŘ

Pomocí diagnostikační analýzy jsme všechny níže uvedené části DŘ posoudili i z hlediska možných dopadů na administrativní náročnost, respektive její zvýšení z pohledu daňových subjektů. Dále jsme posuzovali:

- srozumitelnost a jednoznačnost jednotlivých ustanovení,
- zvýšení právní jistoty DS,
- obsah ustanovení z pohledu možného doplnění,
- v neposlední řadě také z pohledu absence právní úpravy některých skutečností,
- jako vedlejší produkt jsme posuzovali i dopady DŘ u správců daně.

Vytržení z kontextu, respektive hodnocení jenom jedné právní normy, je velkým omezením pro celkové hodnocení (také zjednodušením celé komplexní tematiky). Proto jsme cíleně získané zkušenosti považovali za nezbytné rozšířit i o prvek subjektivního vnímání. Použili jsme:

- a) dotazníkovou metodou,
- b) řízené rozhovory s daňovými subjekty, daňovými poradci a orientačně i se správci daně,
- c) Informace z praxe – konkrétní případy daňových řízení.

Jsme přesvědčeni o tom, že jen širší okruh zdrojů informací může přinést komplexnější pohled na skutečnosti, které v ekonomické praxi nový Daňový řád přinesl.

### 3.1 Konkrétní změny – porovnání Daňového řádu se Zákonem o správě daní a poplatků - celkový přehled

*Pro větší míru přehlednosti volíme systém, který znamená v prvních částech následujícího textu upřednostnění přehledu o změnách, v dalších kapitolách se vrátíme podrobněji k nejvýznamnějším změnám a na konci okomentujeme hodnocení.*

#### Část první – Úvodní ustanovení (§ 1 až 9)

##### Hlava I. Předmět a účel úpravy

V této části zákona lze zaznamenat tyto změny:

- Z důvodové zprávy k DŘ jednoznačně **vyplývá širší pojetí cíle** správy daní, proti dřívější právní úpravě je pojat obecněji a vyváženěji, neboť výchozím kritériem nebude pouze eliminace možného zkrácení daně, nýbrž správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady,
- základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné **daňové tvrzení**“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem. (v ZSDP není upraveno),
- do DŘ zaveden pojem „vratka“ jako součást definice daně (v ZSDP používán v § 62),
- do DŘ nový pojem- veřejný rozpočet (v ZSDP pojem neexistuje),
- příslušenství daně je součástí pojmu daně,



- pod peněžité plnění dle odst. 3 písm. b) patří např. odvody za porušení rozpočtové kázně.
- „Daňovým odpočtem“ je např. nadměrný odpočet u DPH.
- „Jiným způsobem zdanění“ je např. záloha.

Jde vesměs o upřesňující, terminologické, pro běžnou, každodenní praxi poplatníka téměř nevýrazné změny, kterým se podle našich informací poplatníci velmi rychle přizpůsobili. Naše hodnocení vychází nejen z významnosti jednotlivých změn, ale i z výsledků řízených rozhovorů a především z výsledků dotazníkového šetření, kde plných 64 % respondentů vyjádřilo názor, že v tomto směru žádné změny ani nezaznamenali.

## Hlava II. Základní zásady správy daní

Zde je možné poukázat na tyto rozdíly:

- **§5. odst. 2** Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. (není v ZSDP upraveno – nová zásada ochrany DS).
- **§6 odst. 1** Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti. Tato zásada není úplně nová, ale významné je rozšíření rovných procesních práv a povinností i na tzv. třetí osoby – (posílení právní jistoty).
- **§ 6 odst. 3** Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon, v daném případě jde o tzv. procesní poučení o právech a povinnostech, a jeho absence může mít vážné procesní následky až po neplatnost úkonu v daňovém řízení (nová zásada, která

významným způsobem vede k posílení právní jistoty poplatníka)

- **§6 odst. 4** Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí. Tato úplně nová zásada má přímou vazbu na §261 DŘ, kterou je Stížnost na nevhodné chování úředních osob. Jde o novou možnou sankci za nevhodné chování úřední osoby či osob.(Nová zásada - zlepšení postavení DS s možností podat stížnost)
- **§ 7 odst. 1** Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů. Bezprostředně souvisí s §38 DŘ ochrana před nečinností. (Nová zásada - její přínos je nezpochybnitelný, diskutabilnost je spíš v oblasti administrativní náročnosti.)
- **§7odst. 2** Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny. Proti dřívější ZSDP je to velké rozšíření (úplně nová zásada, nezatěžující administrativu, ale posilující jistotu poplatníka).
- **§ 8 odst. 2** Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Toto je velmi výrazná a zásadní změna v daňovém řádu a ukládá správcům daně rozhodovat ve stejných kauzách shodně a nemůže být rozdíl mezi rozhodnutími jednotlivých správců daně. Je to velmi výrazná změna ve prospěch daňových subjektů, nová zásada významným způsobem posilující právní jistotu poplatníků)
- **§ 9 odst. 3** Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. (Úplně nová zásada) - lze zde vidět výraznou výhodu pro daňové poplatníky, významným způsobem může dojít ke snížení administrativy)

## Část druhá – Obecná část o správě daní (§ 10 až 124)

### Hlava II. správce daně a osoba zúčastněné na daňovém řízení

- **§ 12 DŘ** Zatímco podle ZSDP je konkrétní pracovník daňové správy nazýván pracovníkem správce daně, ale podle DŘ je tzv. úřední osobou, což je podle tvůrců zákona širší pojem ve smyslu odpovědnosti za svoje rozhodnutí a má vliv na případné sankce. Úplnou novinkou pak je úřední záznam o tom, kdo je v dané věci úřední osoba (velká administrativní zátěž pro správce daně)
- **§15 DŘ** Správce daně může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, pokud se týká daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný. Rozdíl oběma úpravami je rozšíření působnosti i na úkony mimo územní působnost konkrétního správce daně ve věci týkající se daňového subjektu, ke kterému je vykonávána správa.
- **§ 17 DŘ** – dožádání - Přímo v textu zákona zavedeno – úkony musí dožádaný SD provádět neodkladně – bohužel opět není stanovena lhůta. Podstatné je, že lze dožadovat nejen jednotlivé úkony ale i dílčí řízení atp. (v ZSDP nebylo uvedeno)
- **§18 DŘ** delegace místní příslušnosti je zde zásadní rozdíl – možnost podat odvolání proti rozhodnutí o delegaci a odkladný účinek včas podaného odvolání. Dále je zde blíže specifikován postup poplatníka při změně okolností, za kterých bylo rozhodováno. Jde o významný krok k posílení právní jistoty daňového subjektu.
- **§ 19 DŘ Atrakce (zcela nový pojem)**.

Stanovuje se zde, že

(1) Nadřízený správce daně může věc převzít místo podřízeného správce daně

- a) jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti,
- b) za účelem zjednáání nápravy v rámci ochrany před nečinností podřízeného správce daně (vazba na § 38 odst. 3 DŘ),
- c) jde-li o rozhodnutí ve věci, které bude mít zásadní dopad i do řízení s jinými daňovými subjekty.

(2) Včas podané odvolání proti rozhodnutí podle písmen a) a c) má odkladný účinek. Nadřízeným správcem daně není jen ten nejbližší nadřízený v podstatě kterýkoliv (např. věc finančního úřadu může převzít Ministerstvo financí).

Jde o jedno z nejvýznamnějších opatření vedoucí k odstranění mnohých problémů, které praxe avizovala. Reaguje zejména na stížnosti na nečinnost správce, problémy s odborností jednotlivých případů i obecně na zatížení podnikatelů v případech, kdy projednávání odvolání (s pozitivním výsledkem pro poplatníka) trvalo velmi dlouho, přičemž neodkladnost platby vyžadovaná předchozí úpravou byla pro poplatníka neoprávněně tvrdá.

- **§20 DŘ Daňový subjekt** - V DŘ není definován plátce a poplatník (je upraveno v jednotlivých hmotně – právních předpisech).
- **§ 20odst. 2 Daňový subjekt** má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem. (Je to nová zásada, která nebyla v ZSDP a může výrazně zkomplikovat život daňovým subjektů s dopadem zejména do administrativní, ale i organizační a finanční oblasti.)
- **§ 22** V Daňovém řádu jsou negativně vymezeny třetí osoby.
- **§23 odst. 2 totožnost** - Neprokáže-li osoba zúčastněná na správě daní na vyzvání úřední osoby svoji totožnost, může správce daně požádat o zjištění její totožnosti příslušný bezpečnostní sbor a k dalšímu úkonu při správě daní ji

nepřipustit do doby zjištění její totožnosti. (Nové ustanovení může způsobit časové komplikace)

#### · **§ 24 procesní způsobilost**

Odstavce 3), 4) a 5) přináší novinky:

- nejedná se o zastoupení na základě plné moci,
- rozdíl je v doručování – při pověření se doručuje právnické osobě, v případě plné moci se doručuje zástupci (§ 41 odst. 1 DŘ),
- pověřenou osobou může být pouze fyzická osoba (nikoli např. právnická osoba – účetní firma).

Odstavce 3 a 4 se použijí obdobně pro jednání jménem podnikající fyzické osoby. I fyzická osoba – podnikatel může pověřit svého zaměstnance nebo jinou osobu, která vykonává činnost tohoto daňového subjektu, aby jednala jeho jménem před správcem daně (čili nejedná se o zastoupení na základě plné moci). Dříve - podle ZSDP toto oprávnění náleželo pouze právnické osobě. Zde vidíme výraznější dopad spíše pro správce daně.

#### · **25 Zástupce**

Zástupcem osoby zúčastněné na správě daní v daňovém řádu je:

- a) zákonný zástupce (tento pojem není v DŘ dále rozveden),
- b) ustanovený zástupce,
- c) zmocněnec, (z titulu udělené plné moc), i
- d) společný zmocněnec nebo společný zástupce, nebo
- e) prokurista (není v ZSDP).

Toto rozšířené vymezení přináší vyšší míru jistoty, nepřináší nároky na administrativu, ale ujasňuje situaci oběma partnerům.

· **§ 26 Ustanovený zástupce**

Správce daně ustanoví zástupce. Tento postup byl sice upraven i v ZSDP, ale s několika odchylkami. §26 odst. 2 řeší ustanovení zástupce správce daně ve spolupráci s Komorou daňových poradců včetně termínu. Zcela nové řešení je také v § 25 odst. 4 a 5 (zánik a zrušení ustanovení) s přímou vazbou na § 107, odst. 4 Náklady řízení.

· **§ 27 Zmocněnec**

Úplně nově DŘ zakotvuje účinnost plné moci včetně účinnosti při změně místní příslušnosti. (ustanovení je výhodné pro daňový subjekt i pro správce daně. V každém případě přispívá k posílení právní jistoty.)

· **§ 28 Zmocnění a zmocnitel**

V Odst. 2 bylo upuštěno od fikce NEOMEZENÉ plné moci související ustanovení § 74 DŘ - vady podání,

Odst. 4 jak dochází k zániku plné moci (je zde vazba § 33 Obč. Z ),

Odst. 5 přináší další rozdíl od předchozí praxe - podle daňového řádu již správce daně nemusí zástupce daňového subjektu vyrozumívat o tom, že daňový subjekt (zmocnitel) jednal „jinak“. V praxi to může znamenat komplikace v komunikaci mezi DS a zástupcem.

· **§ 31 Odborný konzultant (není v ZSDP upraveno)**

Jedná se o nově zavedený institut do DŘ.

Nejedná se o zástupce, nemá žádná procesní práva s výjimkou práva spoluúčasti, nemůže před správcem daně vystupovat samostatně, nemusí jít o „odborníka“.

K jednání lze přibrat i více odborných konzultantů. Vůči odbornému

konzultantovi není třeba požadovat od daňového subjektu zproštění povinnosti mlčenlivosti (srov. § 52 odst. 5 písm. c) DŘ). (Vazba na čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.)

## Hlava II.

### § 32 - § 36 Lhůty

- **§ 32 odst. 2.** Lhůtu kratší než 1 den může správce daně stanovit osobě zúčastněné na správě daní jen s jejím souhlasem. (Nová úprava, poplatníci ji již zaznamenali, i když jde o „drobnost, panuje pocit, že je to směr k posílení rovnoprávnosti vztahu poplatník. - správce daně).

-**§ 32 odst. 3.** Pokud správce daně ukládá rozhodnutím povinnost, ke které se stanovena lhůta váže, musí být v poučení tohoto rozhodnutí obsaženy i právní důsledky nedodržení této lhůty; pokud jde o lhůtu kratší než 8 dnů, musí být rovněž odůvodněna délka této lhůty, a to i v případě, že se rozhodnutí jinak neodůvodňuje. Není upraveno nově, ale rozdílně a může mít částečný dopad do administrativní náročnosti u daňového subjektu.

- **§ 33 odst. 2 a 3)** Nově se stanoví postup počítání lhůt v jednotlivých typech (roky, měsíce, týdny, dny).

- **§ 34 Běh lhůty pro správce daně** Pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do dne, kdy dojde k požadované součinnosti.

· **§ 36 Prodloužení lhůty**

**k § 36 odst. 1 DŘ:** Prodloužit lhůtu stanovenou zákonem lze pouze v případě, kde tak stanoví zákon, tzn. že není-li výslovně v zákoně uvedeno, že lze danou lhůtu prodloužit, platí, že tuto lhůtu prodloužit nelze.

- **k § 36 odst. 3 DŘ** Ze znění tohoto odstavce vyplývá tzv. „fikce vyhovění“. Znamená, že podá-li subjekt žádost např. v poslední den lhůty, správce daně už nemá ani reálnou šanci vydat před uplynutím této lhůty rozhodnutí a žadateli by bylo automaticky vyhověno, ať by žádal o jakékoli prodloužení. Vzhledem k tomu, že se jedná o chybnou textaci, (výše uvedené nebylo úmyslem zákonodárce) je žádoucí do přijetí novely daňového řádu vykládat toto ustanovení shodně jako ustanovení § 14 odst. 4 ZSDP, jelikož tak to mělo být textováno i v daňovém řádu. (Bylo odstraněno novelou z. č. 30/2011Sb. S účinností od 1.1.2011). I když v podstatě nejde o významnější zásah do zatížení podnikatelů, je to typickým příkladem situace, kdy chyba v zákoně – jde o jedno slovo – komplikuje život daňovým poplatníkům i správcům daně a je velmi složité ji – vzhledem k délkám legislativního procesu – odstranit.

- **§ 37 navrácení lhůty v předešlý stav** Navrátit v předešlý stav lze i lhůtu, která byla již dříve prodloužena. Lhůta k podání žádosti zkrácena z 30 na 15 dnů. Navrácenou lhůtu lze prodloužit nebo znovu navrátit v předešlý stav.

Proti rozhodnutí o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav lze podat odvolání – toto ustanovení není nové jen rozdílné, ale může mít vliv na administrativní náročnost.

- **§ 38 Ochrana před nečinností**

V daňovém řádu vidíme proti ZSDP pouze tyto rozdíly:

- Ochrany před nečinností se může domáhat nejen daňový subjekt, ale i další osoby zúčastněné na řízení.



- Oproti ZSDP byly upřesněny podmínky, za kterých osoba zúčastněná na správě daní, bude moci domáhat ochrany před nečinností.
- Správce daně má 30 dnů na zjednání nápravy + 30 dnů na rozhodnutí nadřízeného orgánu (pokud náprava nebude zjednána).
- Dochází ke zkrácení lhůty pro vydání rozhodnutí ze 6 na 3 měsíce, ale tato obecná tříměsíční lhůta se subsidiárně uplatní až v případech, kdy důvody k podání podnětu nespĺňují kritéria stanovená odstavcem 1.
- Pokud nadřízený správce daně podnět jako nedůvodný odloží, pak osobu, která podala podnět, o tom vyrozumí do 30 dnů.

Uvedené změny jdou víceméně ve prospěch daňových poplatníků, směřují k vyšší míře jistoty, předvídatelnosti zejména v otázce, kdy bude záležitost projednána a nekladou nároky na administrativu.

## Hlava III ( § 39 až § 51)

### Díl 1 – Obecná ustanovení o doručování

- **Způsoby doručování** V obecné části (**§ 39**) je stanoveno pořadí a priority doručování písemností. Pokud správce daně pochybí ve způsobu doručení, ale z jednání daňového subjektu je patrné, že se s danou písemností seznámil, pak bylo doručení účinné a byl tím i napraven chybný způsob doručení. Pokud však byl použit chybný způsob doručení a daňový subjekt se s danou písemností neseznámil, nelze doručit fikcí.
- **§ 41** Doručuje se pouze zástupci – a to v rozsahu plné moci, má-li daňový subjekt vykonat něco osobně, doručuje se i jemu.
- **§ 43** Rozdíl proti ZSDP ve v tom, že ten, kdo přebírá písemnost, musí prokázat svoji totožnost a poskytnout další nezbytné údaje. Takovým údajem

může být například vztah k adresátovi, pokud za adresáta převezme doručenkou např. Nosek – soused. Zcela nově je v DŘ popsáno doručování fyzické osobě – v ZSDP není vůbec specifikováno. U právnických osob j úprava v podstatě stejná s tím rozdílem, že po 10 dnech pokud není oprávněná osoba zastížena, může být doručeno jiné vhodné osobě, pokud souhlasí s tím, že písemnost odevzdá adresátovi. Za projev souhlasu se považuje i podepsání doručenky.

- **§46** Zásadní rozdíl – bez předchozího pokusu o doručení nelze zásilku uložit

- **§ 48 Neúčinnost doručení**

Rozdíly - Kromě již známého pojmu „závažný důvod“ (ze ZSDP) je daňovým řádem nově zaveden pojem „nepředvídatelný důvod“ – jedná se o případy, které nelze předem předvídat a které jsou z objektivního hlediska dostatečným důvodem pro to, že si adresát nemohl písemnost vyzvednout, přičemž konkrétní posouzení bude vždy záviset na okolnostech daného případu. Pokud např. svoji nepřítomnost adresát předem oznámí správci daně, pak je na správci daně, jak se v konkrétním případě zachová, zda bude doručovat, či může zaslání písemnosti odložit. Neúčinnost doručení nemá vliv na lhůty pro placení daní.

- **§ 51 odst. 1 Prokázání doručení**

Doručení písemností, které se doručují do vlastních rukou nebo jejichž převzetí má být potvrzeno adresátem, potvrdí doručující řádně vyplněnou doručenkou, která je veřejnou listinou. Přínos vidíme v posilování právní jistoty poplatníka.

#### **Hlava IV. – Ochrana a poskytování informací**

- **§ 52 odst. 1:**

- DŘ přináší konkretizaci toho, co je předmětem povinnosti zachovávat

mlčenlivost.

- DŘ přináší oproti ZSDP zobecnění informací, u kterých se o porušení povinnosti mlčenlivosti nejedná.

- Výslovné zakotvení oznamovací povinnosti, která je nutná pro to, aby správce daně mohl z úřední povinnosti, nikoliv jen na výzvu státního zástupce či soudu, oznamovat daňové trestné činy. Toto ustanovení navazuje na obecnou povinnost stanovenou v § 8 trestního řádu (zák. č. 141/1961 Sb.), kde je stanoveno, že státní orgány jsou povinny neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. DŘ přináší výslovné zakotvení povinnosti SD vyhotovit o rozsahu poskytnutých informací protokol nebo úřední záznam (§ 54). Předpokládá se samozřejmě součinnost SD při poskytování informací s příslušným orgánem veřejné moci.

· **§ 56 Informační povinnost správce daně** Velkou předností pro daňový subjekt je specifikace zveřejňovaných údajů konkrétním výčtem. V praxi dříve velmi kritizovaná praxe, nová úprava vede k posílení právní jistoty a nezatížení zbytečnou administrativou. Připomínáme, že výčtem je konkrétní seznam, který vylučuje pochybnosti, které v minulé praxi vznikaly nejasnostmi.

## Hlava V. Dokumentace

### · **§§ 60) až 62) protokol (veřejná listina)**

SD může nově pořizovat zvukový a obrazový materiál o úkonech obsažených v protokolu, definice veřejné listiny je obsažena v § 94 odst.1 DŘ.

O uplatněných návrzích a výhradách směřujících proti obsahu protokolu se již nevydává rozhodnutí. Rozdílně je upravena formální část protokolu typ „výzva“ už nemusí obsahovat kulaté razítko a stejnopis protokolu je možno předat i

další osobě zúčastněné na jednání, pokud o to požádá.

· **§64 a 65§ - Spis a jeho uspořádání**

Nově je v DŘ definován SPIS a jeho uspořádání včetně nahlížení do spisu § 66). Proti rozsahu, v jakém bylo do spisu umožněno nahlédnout, již nelze podat odvolání možno podat stížnost (§ 261 DŘ). Nově je také upraveno nahlížení nevidomých osob do spisu. Nově je stanoveno, co musí obsahovat ověřovací doložka o shodě se spisem.

## Hlava VI. Řízení a další postupy

### Díl 1 Obecná ustanovení o řízeních a dalších postupech

· **§ 71 Podání**

V § 71 odst. 2 je výslovně uvedeno, že podání musí být podepsáno osobou, která podání činí. (může mít částečný vliv na administrativní náročnost.)

· **§ 73**

V DŘ je výslovně uvedena možnost zpětvzetí (v ZSDP tato možnost byla podle §48 odst. a důvod pro zastavení § 27 odst. 1 písm. a)

· **§ 74 vady podání**

Vydáním výzvy k odstranění vad se běh lhůt pro správce daně staví.

Pozn. Pokud bude opravené podání předloženo po uplynutí stanovené lhůty, je podání učiněno dnem předložení opraveného podání – neúčinnost podání - nové.

K podání mají bezprostřední vazbu:

§ 28 odst. 2 a 3 DŘ – vady plné moci

§ 112 odst. 2 a 3 DŘ – vady odvolání

§ 129 odst. 1 až 3 DŘ – vady v přihlášce k registraci

#### · **§75 Postoupení**

Není-li správce daně, vůči němuž bylo učiněno podání nebo připsána platba, příslušný vést v dané věci řízení, podání nebo platbu neprodleně postoupí příslušnému správci daně a uvědomí o tom podatele. (Je to drobná výhoda pro daňový subjekt.)

#### · **§ 76 Jednací jazyk**

Jednacím jazykem už není slovenština. Dále je nově upraveno jednání s neslyšícím nebo hluchou - slepou osobou. To - jestli správce daně požaduje nebo nepožaduje úředně ověřený překlad písemností, může učinit na úřední desce i pro neurčitý počet písemností v budoucnu (může být drobná komplikace pro Slováky podnikající v ČR).

#### · **§77 Vyloučení úřední osoby**

Postup při vyloučení úřední osoby je striktně stanoven a stejně tak pokud je vyloučena úřední osoba stojící v čele správce daně, přičemž se tato stanovení použijí i pro vyloučení znalce a tlumočnicka.

### **Díl 2 – postupy při správě daní**

#### · **§ 78 Vyhledávací činnost**

Obsahuje nově ustanovení o tom, že..... opatřuje nezbytná vysvětlení (odst. 3

písm. d))

#### · § 79 odst. 1 (vysvětlení)

„Správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení“. To má bezprostřední souvislost s § 9 odst. 3 DŘ , s poznámkou, že toto vysvětlení nemůže sloužit jako důkazní prostředek. Lze jej použít pro stanovení daně podle pomůcek a to jen v případech, kdy jsou splněny zákonné podmínky. Pro dokazování je bezpodmínečně nutné použít např. § 95 – znalecký posudek, § 96 svědci atd. Dle DŘ má správce daně při místním šetření prováděném v rámci vyhledávací činnosti rozšířenou (celostátní) působnost. § 78 odst. 4.

#### · § 80 - Místní šetření

Správce daně může provádět místní šetření. V rámci něj zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. § 80 odst. 1

DŘ klade důraz na získávání důkazních prostředků. Dále v ustanovení § 12 odst. 3 uvádí, že „úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem“. DŘ též nevylučuje možnost provést ohledání v rámci místního šetření např. u správce daně. (může mít částečný vliv na administrativní náročnost, časové nároky u DS)

K provedení místního šetření **může správce daně přizvat osobu**, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná.(§ 80 odst. 2). Tento paragraf může SD použít, když potřebuje přizvat tzv. potřebnou osobu - zámečníka k otevření provozovny – souvisí s §203 DŘ – exekuce movitých věcí. (Je to nové opatření, nebylo v ZSDP a může být **vážnou komplikací pro daňový subjekt.**) Správce daně může pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, o čemž předem uvědomí

osoby, které se tohoto úkonu účastní. § 80 odst. 4. Zvukový či obrazový záznam je dle ustanovení § 64 odst. 3 součástí spisu. Daňový subjekt má právo si vyžádat kopii tohoto záznamu dle ustanovení § 67 odst. 3. (Nebylo v ZSDP, ale nemá vliv na adm. náročnost)

· **§ 81 odst. 1**

„Úřední osoba provádějící místní šetření má právo ..“ – změna v textaci. Tato úprava nezakládá pravomoc úřední osoby zjednat si přístup do vymezených prostor proti vůli dotčené osoby. V případě neumožnění vstupu je totiž možné řešit celou situaci pořádkovou pokutou podle § 247 odst.2.

· **§ 82 odst. 4**

DŘ dovoluje z vážných a důležitých důvodů 30-ti denní lhůtu opakovaně prodloužit. (Kdykoliv si správce daně doklady zapůjčí - tedy DS je nebude mít ve své dispozici - bude aplikována 30 denní lhůta s možností jejího prodloužení i opakovaně) Opatření je pochopitelné, ale může být velkou komplikací pro daňový subjekt, po celou dobu totiž nemá podklady z účetnictví!!

· **§ 83 DŘ**

Rozvádí a upřesňuje postup správce daně při použití úřední uzávěry. Její porušení je přestupkem podle zákona č. 200/2000 Sb. (opatření ve svém důsledku může přinést komplikace pro daňový subjekt.

· **§ 84** Upřesňuje a rozvádí postup SD při vracení zapůjčené nebo zajištěné věci s tím, že je potřeba na požádání prokázat totožnost osoby zúčastněné na správě daní (§23 DŘ)

· **§§85 až 88 Daňová kontrola**

Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu.

Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu za současně platné právní úpravy upřesnit postupem pro její zahájení. (upřesnit přitom sémanticky znamená zúžit rozsah kontroly); vzhledem k výkladovým nejasnostem je koncipováno ustanovení tohoto § v novele DŘ č. 458/2011 Sb. účinné však až od 1.1.2015. již tak, že daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení. Přesné vymezení rozsahu daňové kontroly je zásadní a pro daňový subjekt důležité z hlediska běhu prekluzivní lhůty, ve které lze daň doměřit. Nově totiž DŘ definuje na rozdíl od ZSDP úkony, které prodlužují, přerušují nebo staví běh lhůty. Zahájení daňové kontroly je úkonem, který přerušuje běh lhůty a dává správci daně k dispozici opětovně celou lhůtu novou (§ 148 odst. 3) Stejně tak má zásadní význam vymezení rozsahu a předmětu pro možnost přípustného opakování daňové kontroly. DŘ v tomto směru značně posílil právní jistotu daňových subjektů, neboť nově zavedl striktní podmínky pro možnost opětovného kontrolování daňových subjektů (§ 85 odst.5). Je tak značně omezeno svévolné provádění daňových kontrol.

Na rozdíl od ZSDP podle DŘ je daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly. Nově je upraven i procesní postup správce daně pro případy, kdy se DS neumožní správci daně provést kontrolu nebo se záměrně zahájení kontroly vyhýbá (§ 87 odst. 2 až 5), nesoučinnost daňového subjektu se správcem daně může v konečném důsledku vést k nepříznivému výsledku – a to k doměření daně např. dle pomůcek bez toho, aby SD s daňovým subjektem komunikoval. V tomto směru DŘ značně posílil pozici správce daně. Výslovně na rozdíl od ZSDP je určen přesný okamžik zahájení daňové kontroly – a to až skutečným faktickým úkonem, nikoli tedy např. jen oznámením o tom, že kontrola bude provedena. Jak již bylo uvedeno výše právě okamžik zahájení daňové kontroly má význam pro běh lhůty pro vyměření daně.

Pokud je daň doměřena výlučně na základě daňové kontroly, DŘ nově stanoví, že zpráva o kontrole se považuje za odůvodnění rozhodnutí. DŘ nově



zavádí obecnou povinnost odůvodňovat veškerá rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že platební výměr je speciálním rozhodnutím, generovaným automatizovaným systémem a vkládání odůvodnění do platebního výměru by bylo obtížné, nahrazuje se tato část rozhodnutí právě zprávou o kontrole. V tomto směru jsou na správce daně kladeny značné nároky, co se týče obsahu a úrovně zprávy, a to z hlediska její přezkoumatelnosti. Nepostačí tudíž jen pouhé obvyklé konstatování uznaných a neuznaných položek, součtové tabulky bez toho, aby správce daně řádně uvedl zjištěný skutkový stav, řádně uvedl, která ustanovení zákona daňový subjekt porušil a rovněž své úvahy, na základě kterých k závěru o doměření daně dospěl.

#### · **§§89) a 90) Postup k odstranění pochybností**

Postup k odstranění pochybností se uplatňoval fakticky již v předchozí právní úpravě, a to jako vytýkácí řízení (§ 43 ZSDP). Hlavní problémy úpravy vytýkácího řízení byly především v nedostatečné konkretizaci výzev k odstranění pochybností a dále pak v absenci lhůty pro zahájení a ukončení vytýkácího řízení. Správce daně v souladu s § 89 odst. 2 DŘ musí ve výzvě již nově uvést konkrétní pochybnosti umožňující daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků, což vede k posílení právní jistoty a omezení svévolného vydávání účelových výzev ze strany správce daně, jejichž smyslem bylo pouze prodlužování řízení, zejm. v případech vracení nadměrných odpočtů. Pokud daňový subjekt uplatňuje daňový odpočet (nový termín – ust. § 2 odst. 4), musí správce daně vydat výzvu k odstranění pochybností ve třicetidenní lhůtě, jejíž počátek započne nejdříve po uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení. V rámci postupu k odstranění pochybností došlo k zásadním změnám, které fakticky posilují pozici daňového subjektu:

· Správce daně seznámí daňový subjekt s nově zjištěnými skutečnostmi a poskytne mu možnost se vyjádřit. Pokud daňový subjekt bude s „novým

výsledkem“ souhlasit, vydá následně správce daně v souladu s těmito „novými závěry“ rozhodnutí o stanovení daně. Jestliže však daňový subjekt nebude souhlasit s důvody, které vedou správce daně k závěru, že jeho pochybnosti nebyly odstraněny, vzniká podle § 90 odst. 2 DŘ daňovému subjektu oprávnění požádat o další dokazování provedením dalších důkazů, které v žádosti označí. Toto právo je třeba využít ve lhůtě 15 dnů. Pokud správce daně shledá návrh opodstatněným, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu postupem stanoveným v § 87. V takovém případě pak postup k odstranění pochybností fakticky skončí a plynule přejde v kontrolu se všemi odpovídajícími právy a povinnostmi daňového subjektu a správce daně. Daň bude pak vyměřena na základě výsledků daňové kontroly, při níž budou využita i zjištění z postupu k odstranění pochybností.

- Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně. Pokud správce daně nedodrží lhůtu k vydání rozhodnutí, jedná se o nesprávný úřední postup ve smyslu § 13 zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Pokud by v důsledku překročení lhůty vznikla daňovému subjektu škoda, mohl by se domáhat náhrady této škody postupem dle zákona. Lze se rovněž domáhat nápravy prostřednictvím ust. § 38 DŘ – ochrana před nečinností a poté i žalobou ve správním soudnictví.
- DŘ stanoví také nepříznivé právní následky pro daňový subjekt v případě, kdy daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, zejména tím, že nereaguje na výzvu k odstranění pochybností, v takovém případě může být daň stanovena kontumačně – podle pomůcek.

### **Díl 3 – průběh řízení**

## § 91 Zahájení řízení

V daňovém řádu jde ze strany správce daně o mnohem formálnější postup než podle ZSDP, jsou zde speciální ustanovení týkající se zahájení řízení. Vymezení řízení a stanovení přesného okamžiku jeho zahájení je důležitým prvkem právní jistoty pro všechny osoby zúčastněné na správě daní. DŘ na rozdíl od ZSDP detailně upravuje jednotlivá samostatná řízení (§ 87 odst. 1 – zahájení daňové kontroly, § 120 odst. 2 – zahájení obnoveného řízení, § 123 odst. 2 – zahájení přezkumného řízení, § 178 odst. 1 zahájení exekučního řízení).

DŘ zachovává ve shodě s procesní úpravou v ZSDP dvojí způsob zahájení řízení, a to jednak z podnětu daňového subjektu či jiné osoby zúčastněné na správě daní, jednak úkonem samotného správce daně z moci úřední (*ex officio*). Na rozdíl od dosavadní úpravy však přesněji stanoví okamžik zahájení řízení z moci úřední. Nepostačuje již jen vyrozumění daňového subjektu nebo jiné osoby o prvním úkonu, který vůči nim učinil správce daně, nýbrž zákon vyžaduje nyní formalizované oznámení o zahájení řízení, což do jisté míry posiluje právní jistotu daňového subjektu, neboť oznámení o zahájení řízení musí již jasně vymezovat předmět takového řízení a z něho vyplývající očekávaný procesní postup správce daně, a umožní tak dotčeným osobám včasnou procesní obranu. Řízení je zahájeno okamžikem oznámení rozhodnutí, tzn. buď doručením rozhodnutí, nebo jiným zaprotokolovaným způsobem seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí (srov. § 101 odst. 5 a 6). Samotné vydání rozhodnutí (srov. § 101 odst. 2) tedy nestačí. Je-li řízení zahájeno, musí být vždy také ukončeno, a to buď vydáním rozhodnutí (podle toho, o jaké řízení jde), anebo, nejsou-li důvody pro pokračování v řízení, musí být z některého ze zákonem předpokládaných důvodů zcela nebo částečně zastaveno (srov. § 106). Dochází-li v řízení k nedůvodným průtahům nebo nečinnosti správce daně, může daňový subjekt využít k obraně opatření proti nečinnosti § 38 DŘ a poté rovněž žalobu podle soudního řádu správního.

· **§ 92 Dokazování**

DŘ přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).

Důkazní břemeno ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních, tedy nikoliv jen ty, které fakticky uvedl, nese daňový subjekt. Daňový subjekt může být tedy vyzván k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl.

K určitému snížení zátěže daňových subjektů ohledně některých skutečností, které je třeba v řízení zjistit, došlo v tom směru, že správce daně může daňový subjekt vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně jen tehdy, pokud potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Na druhou stranu došlo i ke zpřísnění požadavku na navrhování některých důkazů - pokud daňový subjekt navrhuje např. výslech svědka, musí sdělit údaje o tomto svědkovi a zdůvodnit účast svědka v řízení. Pokud správce daně návrhu nevyhoví, musí to zdůvodnit. O hodnocení důkazů se sepíše úřední záznam (pokud není uvedeno jinde).

· **§ 93 Důkazní prostředky**

V DŘ jsou koncepčně zachovány, pouze podrobněji vymezeny. Je třeba v praxi odlišovat důkaz, který představuje určitou informaci či poznatek pramenící z procesu dokazování a důkazní prostředek, kterým je třeba nosič

této informace, pramen důkazu (např. svědek, znalec), a dále procesní činnost správce daně – provádění dokazování, tj. poznání skutkového stavu. Podstatným prvkem (pro použitelnost jednotlivých důkazů), je dodržení zákonem stanovených pravidel procesní činnosti při jejich opatřování. V praxi to znamená důsledné používání postupů určených k zjišťování požadovaných informací z konkrétních pramenů podle jejich vztahu k dokazované skutečnosti. Je-li např. nositelem informace fyzická osoba, která svými smysly vnímala určitý děj, je třeba takovou osobu vyslechnout jako svědka zákonem předvídaným postupem (srov: dále § 96 a komentář k němu), včetně umožnění práva účasti daňového subjektu u takového výsledku a umožnění kladení otázek. Nelze jako důkaz použít proto např. její písemné vyjádření na listině.

Důležitý je požadavek zákonnosti důkazu - znamená že důkaz byl získán z pramene, který stanoví nebo připouští zákon, že byl opatřen (zajištěn) a proveden zákonným způsobem příslušným správcem daně v odpovídajícím stádiu řízení a za plného respektování procesních práv osob zúčastněných na správě daní.

Pravdivost důkazu vyjadřuje, které závažné okolnosti z důkazu plynoucí lze považovat za existující a prokázané v souladu se skutečností. Věrohodností se rozumí míra pravdivosti důkazu, jeho důkazní moc.

Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti).

#### · **§ 94 Listina**

Na rozdíl od předchozí právní úpravy je nově koncipováno samostatné ustanovení o listině. Zákon pozitivně definuje veřejnou listinu pro potřeby

správy daní; listiny, které nespĺňují tuto definici, jsou listinami soukromými.

1) Listina vydaná orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zákonem prohlášena za veřejnou, potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno.

(2) Správce daně může vyžadovat ověření pravosti úředního razítka a podpisu na listině vydané orgánem cizího státu, pokud je toho v řízení třeba, zejména má-li pochybnosti o pravosti předložených listin.

(3) Za listinu se pro účely tohoto ustanovení považuje rovněž datová zpráva.

### **§ 95 (nové) Znalecký posudek**

V některých případech zákon přímo ukládá daňovému subjektu znalecký posudek předložit, popř. si může takový důkazní prostředek i daňový subjekt zvolit. Nespĺní-li daňový subjekt zákonnou povinnost předložit takový posudek nebo je-li nutné prokázat další skutečnosti tímto způsobem, je správce daně podle odst. 1 oprávněn k ustanovení znalce. DŘ v § 95 pouze přináší podrobněji upravená práva a povinnosti, a to jak u správce daně, tak u daňového subjektu. Změny určitě přispějí k posílení právní jistoty obou stran.

### **§ 96 Svědci**

V DŘ je výslovně zakotveno právo daňového subjektu aktivně se účastnit prováděného výslechu svědka, tedy i možnost klást mu otázky. Podmínkou je, že skutečnosti, které mají být svědeckou výpovědí dokázány, mají vztah k povinností při správě daní, které stíhají daný daňový subjekt. Toto právo daňového subjektu může být omezeno jen, hrozí-li časová tíseň, která by měla negativní dopad na existenci svědecké výpovědi. Pokud není naplněna tato podmínka, je správce daně povinen daňový subjekt zavčas vyrozumět o chystaném výslechu svědka. Bezdůvodné odmítnutí výpovědi je možné

pokutovat podle §247 – pořádkovou pokutou.

· **§97 Záznamní povinnost**

Novinkou je, že se proti uložení záznamní povinnosti lze do 15-ti dnů odvolat,.  
Je to prvek posílení právní jistoty, ale může mít vliv na administrativu.

· **§ 98 Pomůcky a sjednání daně**

Nejdůležitější rozdíly proti předchozí praxi:

Pokud je stanovena daň podle pomůcek, je nutné uplatnění tohoto postupu uvést ve výroku rozhodnutí.

Dohoda, o sjednané dani bude obsahem protokolu a současně musí mít i náležitosti rozhodnutí obsaženého v tomto protokolu, tedy platebního výměru.

Není přípustné odvolání.

· **§99 Předběžná otázka**

Správce daně může vyzvat osobu zúčastněnou na správě daní, aby iniciovala zahájení příslušného řízení sama, a to ve lhůtě přiměřené situaci.

· **§ 101 Rozhodnutí**

Rozdíl je vymezení okamžiku vydání rozhodnutí (odst. 2), tj. okamžik jeho písemného či elektronického vyhotovení. S okamžikem vydání rozhodnutí pak zákon spojuje na řadě míst důležité právní účinky. Z důvodu právní jistoty příjemců rozhodnutí je pak nutné tyto účinky spojit s okamžikem expedice, nikoliv s pouhým vyhotovením, resp. podepsáním příslušnou úřední osobou, neboť mezi těmito úkony může nastat prodlení, které ovšem nemůže být na újmu jeho adresátům.

- Nové jsou odstavce 3) a 4)

- **§ 104 Opravy zřejmých nesprávností § (Nový obsah)**

Tento institut již není nesystematicky zařazen mezi mimořádnými opravnými prostředky. Rozdíl je především v těchto prvcích:

- opravou zřejmých nesprávností již nelze opravit daň, pokud byla stanovena někomu, kdo ji není povinen platit,
- zhojení vad v tomto ustanovení uvedených zajistí správce daně vydáním opravného rozhodnutí (původní rozhodnutí + opravné rozhodnutí = jeden celek.

- **§105 Nicotnost rozhodnutí**

Jde o zcela nové ustanovení do jisté míry nahrazující nepřesný institut v ZSDP – neplatnost (§ 32 odst. 7 ZSDP).

Nicotností (nulitou) rozhodnutí se rozumí takový případ, kdy rozhodnutí trpí takovými závažnými vadami, pro něž je nelze považovat za způsobilé natolik, aby bylo sto vyvolat určité právní následky.

Prohlášení nicotnosti uskutečňuje správce daně buď na základě vyhodnocení vlastních informací, nebo z podnětu jiného správce daně či jiné osoby, kterou může být jak daňový subjekt tak i např. třetí osoba.

Oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti je jedním z úkonů, jimiž správce daně může prodloužit lhůtu pro její stanovení (§ 148 odst. 2) o jeden rok.

- **§107 Náklady řízení**

V DŘ platí, že třetí osoba může uplatnit nárok na náhradu do 8 dnů.



Náhradu nákladů může dle DŘ uplatnit nejen zástupce, ale i společný zástupce.

Existuje možnost odvolat se proti rozhodnutí o poskytnutí zálohy.

Podle § 263 DŘ – Ministerstvo financí vydalo vyhlášku (k provedení § 107 odst. 8 DŘ), č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní.

## Hlava VII. opravné a dozorčí prostředky

### Díl 1 obecná ustanovení o opravných a dozorčích prostředcích

#### § 108

DŘ oproti předešlé úpravě výslovně rozděluje prostředky možného přezkoumání rozhodnutí při správě daní na prostředky opravné a dozorčí; přičemž opravné dále dělí na řádné a mimořádné opravné prostředky. Přezkoumat tedy lze všemi těmito prostředky v podstatě veškerá rozhodnutí vydaná při správě daní

Rozhodnutí vydané při správě daní lze přezkoumat na základě

- a) řádného opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad, (směřuje proti nepravému rozhodnutí),
- b) mimořádného opravného prostředku, kterým je návrh na povolení obnovy řízení, nebo směruje proti pravomocnému rozhodnutí,
- c) dozorčího prostředku, kterým je nařízení obnovy řízení (směřuje proti pravomocnému rozhodnutí) a nařízení přezkoumání rozhodnutí (lze i proti nepravomocnému rozhodnutí).

S tímto paragrafem bezprostředně souvisí § 134 odst.3 . Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí podle § 134 odst. 3 :

- řízení nalézací o řádném opravném prostředky,
- řízení při placení daní o řádném opravném prostředku,
- řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

V ZSDP bylo jiné členění:

Řádné opravné prostředky: odvolání, stížnost, námitka a reklamace,

Mimořádné opravné prostředky: obnova řízení, prominutí daně, přezkoumávání daňových rozhodnutí a opravy zřejmých omylů a

Proti rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele, lze podat rozklad. O rozkladu rozhoduje úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu jí ustanovené komise. Na řízení o rozkladu se použijí obdobně ustanovení o odvolání, nevylučuje-li to povaha věci. Tento opravný prostředek ZSDP neobsahoval.

## Díl – 2 odvolací řízení (§109 až 116)

### § 109

V ZSDP je upraven taxativní výčet důvodů pro odvolání, DŘ je postaven na zcela opačném principu- lze se odvolat vždy, pokud to zákon vysloveně nezakazuje – pravidlo je ve prospěch DS jako většina nových ustanovení DŘ.

Nově se lze samostatně odvolat proti některým výzvám např. výzva ručiteli

(§171 odst. 4), výzva k odstranění závad v záznamní povinnosti (§97 odst. 4 DŘ).

### · **§110 DŘ**

V některých případech lze i rozhodnutí s vadným poučením považovat za perfektní. Při chybějícím či nesprávném poučení o délce odvolací lhůty a místě pro podání odvolání je příjemci rozhodnutí přiznána odvolací lhůta v délce tří měsíců, to platí i tehdy, kdy základní odvolací lhůta byla kratší než 30 dnů. Pokud však bylo příjemci rozhodnutí přiznáno právo se odvolat, ačkoliv je tato možnost zákonem vyloučena, řízení se zastaví.

### · **§ 111**

Zpětvzetí odvolání je jednostranným úkonem odvolatele směřujícím vůči správci daně. Lze tak učinit kdykoliv po podání odvolání až do vydání rozhodnutí o odvolání. Dnem zpětvzetí odvolání je odvolací řízení zastaveno a odvoláním napadené rozhodnutí nabývá právní moci. Pokud proti témuž rozhodnutí podalo odvolání více příjemců rozhodnutí a všichni jej posléze vzali zpět, řízení se zastavuje a napadené rozhodnutí nabývá právní moci dnem, kdy odvolání vzal zpět poslední z navrhovatelů. Zpětvzetí odvolání je úkon nevratný, který brání novému podání odvolání.

### · **§112 Náležitosti odvolání**

Drobné rozdíly upřesňující některá ustanovení, která nemají žádný dopad na daňový subjekt (administrativní ani finanční).

### · **§ 113 Postup správce daně**

Správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, může o něm rozhodnout sám v rámci tzv. autoremedury nebo může využít i svého

oprávnění k provedení částečné autoremedury., tj. odvolání úplně nebo částečně vyhovět; může rovněž sám rozhodnout o zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení, jestliže je odvolání podáno opožděně nebo se jedná o nepřijatelné podání. Správce daně může provést doplňující řízení k odvolání, a to tehdy, když výsledky dosud provedeného řízení nejsou dostatečné k řádnému posouzení věci, přičemž správce daně by měl doplnit řízení o úkony, které jsou nezbytné k posouzení rozhodnutí, které je odvoláním napadeno.

#### · **§114 – 116 Postup odvolacího orgánu**

Není stanoven speciální postup pro odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek. Nelze se odvolat proti „sjednání daně“ - §98 odst. 4 DŘ.

Odvolací orgán je povinen přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí vždy alespoň v rozsahu, který je požadován daňovým subjektem, není při svém rozhodování vázán návrhy odvolatele, je oprávněn změnit takto napadené rozhodnutí i v neprospěch odvolatele, tzn., umožňuje se mu uplatnit zásadu reformace in peius.

Odvolací orgán nemusí vracet věc k rozhodnutí SD prvního stupně (výrazný krok ke zjednodušení a zvýšení právní jistoty)

### **Díl 3 – obnova řízení**

#### · **§§ 117 až 120**

Zásadní rozdíly lze shrnout takto:

Obnova řízení **§ 117**

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

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

Dojde-li v době od podání návrhu (žádosti) na obnovu řízení do vydání rozhodnutí o nařízení / povolení obnovy dojde ke změně místní příslušnosti, pak dle DŘ bude o povolení / nařízení obnovy rozhodovat „nový“ správce daně, zatímco podle ZSDP rozhodoval „původní“ správce daně - **§ 119 odst. 5 DŘ,**

Pro případ obnovy z důvodu založeném na podvodném jednání bude obnovené řízení provedeno u správce daně, v jímž vedeném řízení důvody nastaly - **§ 120 odst. 1 DŘ.**

Proti rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy mohou jeho příjemci podat odvolání - § 109 odst. 1 DŘ .

Po dobu trvání odkladného účinku povolení nebo nařízení obnovy řízení nevznikají úroky, které jsou příslušenstvím daně - **§ 120 odst. 3 DŘ,**

V daňovém řádu již není obdoba § 56a odst. 2 ZSDP – tzn. i rozhodnutí, která

byla pravomocně přezkoumána soudem, lze za splnění zákonných podmínek obnovit.

#### Díl 4 a 5 přezkumné řízení

##### §§ 121 až 123 a vztah ke správnímu soudnictví § 124

- Proti tomuto rozhodnutí o nařízení přezkoumání řízení mohou jeho příjemci podat odvolání, které má odkladný účinek - § 109 odst. 5 DŘ (§ 55b odst. 5 ZSDP dtto).

- Došlo ke zkrácení lhůty pro odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkumu (dle ZSDP 60 dnů, dle DŘ 30 dnů).

- je zde nové ustanovení § 124 DŘ (vazba na § 62 s.ř.s.), podle kterého - správce daně má možnost z moci úřední zahájit přezkumné řízení směřující k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví. Jde o speciální typ přezkumného řízení, které bude oproti obecné úpravě obsažené v § 121 a násl. vykazovat určité odchylky.

Správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, rozhodne jednak o tom, zda toto řízení provede, a to v případě, že uzná žalobní důvody (nebo jejich část) uplatněné navrhovatelem. Dále vydá nové rozhodnutí ve věci, kterým by mělo dojít k uspokojení navrhovatele. Obecná ustanovení o nařízení přezkoumání (§ 121 a 122) se proto nepoužijí. Výsledkem přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví nemůže být rozhodnutí, které by směřovalo v neprospěch navrhovatele. Výsledkem by tak mělo být úplné nebo přinejmenším částečné uspokojení navrhovatele. Navrhovatel pak má ve smyslu § 62 odst. 3 s. ř. s. možnost sdělit soudu, že se cítí uspokojen, což vyústí ve smírné odstranění rozporu a zastavení soudního řízení.

Podle odst. 5 nelze proti novému rozhodnutí ve věci brojit opravnými prostředky. Důvodem je jednak existence zásady zákazu reformace in peius (změny k horšímu), ale také skutečnost, že v případě, že navrhovatel není s výsledkem přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví spokojen, má možnost pokračovat dál v soudním řízení, neboť nedošlo k jeho uspokojení. Zůstává tak pouze možnost zasáhnout prostředky dozorcího práva, např. nařízením obnovy řízení v důsledku korupčního jednání.

## Zvláštní část o správě daní (§ 125 až 245)

### · § 125 až 131 Registrační řízení

Nově se stanovuje

- povinnost podat přihlášku k registraci do 30 dnů i pro daňový subjekt se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí (podle ZSDP se jednalo o 5 denní lhůtu),
- při registraci plátcovy pokladny povinnost uvedení oprávněné osoby jednat za plátcovu pokladnu,
- v přihlášce k registraci je povinna právnická osoba uvést osobu/y, které jsou oprávněny jednat jejím jménem
- 30 denní lhůta pro správce daně vydat rozhodnutí o registraci (podle ZSDP je vydáváno osvědčení)

### · § 134 Daňové řízení

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

předepsání a řízení vedená při placení daně).

## §§ 135 – 144 Řízení vyměřovací a doměřování

Vyměřovací řízení – zásadní rozdíly:

- Na rozdíl od ZSDP bude daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a srážková daň daní dle daňového řádu daní vyměřovanou - **§ 135 odst. 1 DŘ** (do řádného daňového tvrzení lze zařadit i vyúčtování).
- Daňové přiznání se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí 12 měsíců - **§ 136 odst. 1 DŘ**.
- V daňovém řádu uvedena lhůta pro podání daňového přiznání i u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí 12 měsíců - **§ 136 odst. 3 DŘ**.
- Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit. §134 odst. 4.
- Skutečnost, že daňovému subjektu nevznikla daňová povinnost k registrované dani (tedy i např. u daně z příjmů), musí daňový subjekt sdělit správci daně - **§ 136 odst. 5 DŘ** - jde o lehké navýšení povinnosti administrace - písemnosti a čas.
- Lhůta pro podání hlášení: do 25 dnů po uplynutí měsíce, v němž vznikla plátcí daně povinnost, která je předmětem hlášení - **§ 137 odst. 1 DŘ**.
- Lhůta pro podání vyúčtování: do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku - **§ 137 odst. 2 DŘ**
- Nový institut: opravné vyúčtování - **§ 138 DŘ**.
- Daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci



úřední - § 139 odst. 1 DŘ.

- Náhradní lhůta splatnosti daně: do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru - § 139 odst. 3 DŘ.

- 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 bude splatný až patnáct dní po právní moci rozhodnutí. Jedná se ovšem o náhradní lhůtu splatnosti a např. úrok z prodlení se bude počítat nadále od původního dne splatnosti. Dochází tedy k odsunutí okamžiku splatnosti.

- Pokud je zahájen postup k odstranění pochybností, musí správce daně daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem - § 140 odst. 1 DŘ.

- Platební výměr správce daně založí do spisu (tj. vytiskne ve 2 stejnopisech a založí do spisu) - § 140 odst. 1 DŘ .

- Daňový subjekt je oprávněn vyžádat si od správce daně stejnopis platebního výměru - § 140 odst. 3 DŘ.

- Pokud se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru odvolat (to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení) - § 140 odst. 4 DŘ nové - Proti souhlasnému vyměření daně není na rozdíl od PŘEDCHOZÍ právní úpravy možné odvolání proti výši daně, kterou dotýčný DS sám tvrdil.

- Pokud daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením či doměřením daně, řízení zahájené tímto podáním se zastaví ( údaje uvedené „v přiznání“ se využijí při vyměření nebo doměření této daně) - § 141 odst. 7 DŘ.

- Speciální (samostatné) ustanovení pro následné hlášení - § 142 DŘ.

- Výslovně je stanoveno, že doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě - **§143** odst. 2 DŘ.
- doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly nebo na základě výzvy daňovému subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení - **§ 143** odst. 3 DŘ .
- Náhradní lhůta splatnosti při doměření: do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru - **§ 143** odst. 5 DŘ.
- Pokud je zahájen postup k odstranění pochybností, musí správce daně daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem - **§ 144** odst. 1 DŘ.
- Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu - **§ 144** odst. 1 DŘ.
- Daňový subjekt je oprávněn vyžádat si od správce daně stejnopis dodatečného platebního výměru - **§ 144** odst. 3 DŘ.
- Pokud se doměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolat (to neplatí, pokud byl vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení) - **§ 144** odst. 4 DŘ .

#### Hlava IV. nalézací řízení

##### · **§§ 145 – 160**

V této části dochází k těmto změnám:

- Postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení - **§ 145** DŘ,

- pro podání dodatečného je lhůta stanovena v § 148.
- Zaokrouhlování - § 146 DŘ - není zmíněn postup zaokrouhlování u příslušenství daně.
- Rozhodnutí o stanovení daně - § 147 DŘ -Rozhodnutí se odůvodňují za stanovených podmínek, přičemž se odůvodňuje rozdíl mezi tím, co bylo autoritativně stanoveno správcem daně a tím, co bylo tvrzeno daňovým subjektem.
- Rozhodnutí o stanovení daně z moci úřední se odůvodňuje vždy.
- Možnost liberace z povinnosti odůvodnit rozhodnutí v případě, kdy je rozdíl mezi daní tvrzenou a stanovenou, daňovému subjektu znám z výsledku kontroly nebo jiného postupu.
- Lhůta pro stanovení daně - § 148 DŘ-
- Odvození počátku běhu lhůty pro stanovení daně, a to ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného tvrzení, nikoli tedy až od konce kalendářního roku.
- Taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty.
- Prodloužení lhůty pro stanovení daně o rok v případě, že dojde v průběhu posledního roku k úkonu uvedenému odst. 2 pod písmeny a) až e).
- Počátek běhu přerušené lhůty se odvozuje ode dne, kdy byl úkon učiněn.
- Stanovení případů, kdy lhůta pro stanovení daně neběží.
- Odvození počátku běhu desetileté lhůty pro stanovení daně, a to ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného tvrzení, nikoli tedy až od konce kalendářního roku.

## Hlava V. placení daně

### · § 149 až 160 DŘ, evidence a placení daní

Zde připomínáme zejména tyto nové prvky:

- Evidence plateb spojených s upozorněním správce daně podle § 153 odst. 3 DŘ,
- zavedení nového typu depozitního účtu,
- potvrzení o stavu osobního daň. účtu (§ 151 odst. 2 DŘ) – oproti ZSDP musí být z tohoto potvrzení patrný vždy původní den splatnosti, popř. náhradní den splatnosti jednotlivých daní,
- pořadí úhrady daně - § 152 DŘ,
- zcela nové pojetí pořadí úhrady nejdříve daň potom příslušenství,
- odděleně se přistupuje k úhradě nedoplatku, je-li úhrada daně vymožena jednotlivými způsoby vymáhání podle § 175 DŘ, a rovněž jedná-li se o úhradu daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou.

### § 153 DŘ

Nová definice nedoplatku

Neformální upozornění správce daně o výši nedoplatků (v ZSDP se jednalo o výzvu Podle § 73 odst. 1)

### · § 154 až 155 Přeplatek -

Nová definice přeplatku,

převádění přeplatku na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu

(ODÚ) – kontrola vzniku daňové povinnosti na stejném ODÚ do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek použit,

neformální upozornění o převedení přeplatku v částce vyšší než 1 000,- Kč,

možnost daňového subjektu požádat o převedení vratitelného přeplatku na úhradu nedoplatku i jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně.

· **§ 156 a 157 :**

- Možnost rozhodnout o povolení posečkání i ex offo (odpovídá prominutí nedoplatku podle § 65 ZSDP),

Ihůta pro správce daně vydat rozhodnutí o žádosti o posečkání,

možnost povolit posečkání i zpětně,

při nedodržení podmínek stanovených v rozhodnutí o posečkání pozbývá toto rozhodnutí účinnosti dnem jejich nedodržení.

· **§ 160 Ihůta pro placení daně**

- Ihůta pro vybrání a vymáhání nedoplatku je podle DŘ Ihůtou prekluzivní oproti ZDSP, kde se jednalo o Ihůtu promlčecí,

- v odt. 3 je taxativní vymezení úkonů přerušujících Ihůtu pro placení daně,

- dále existuje taxativní vymezení případů, kdy Ihůta pro placení daně neběží.

· **§ 161-2 dělená správa**

Nová úprava přináší následující rozdíly:

vymezení případů procesní dělené správy a věcné (kompetenční) dělené správy,

postup a lhůty pro předání nezbytných údajů o uložení nebo vzniku platební povinnosti.

### Díl 3 – vybírání daní

#### · **§§163 - 168 Způsob placení daně**

Zásadní rozdíly:

- možnost platit daň šekem,
- nedostatečně identifikovaná platba na účtu nejasných plateb – po 6 letech se stává příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost SD, který platbu přijal – zaniká nárok na její vrácení,
- obdobně jako v § 71 ZSDP je zde upraven způsob stanovení výše zajišťované částky – nejčastěji podle vlastních pomůcek – správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt, aby mu sdělil do 3 pracovních dnů údaje potřebné pro určení výše zajištěné daně - § 167 odst. 4 DŘ,
- výslovně se neuvádí, že se lze proti zajišťovacímu příkazu odvolat, jeho uplatnění se předpokládá ve smyslu obecné úpravy v § 109 DŘ; jsou zde speciálně řešeny následky případného nerozhodnutí o odvolání ve lhůtě do 30 dnů; sankcí za nečinnost správce daně je neúčinnost zajišťovacího příkazu; § 35 odst. 2 se nepoužije § 168 odst. 1 DŘ,
- obdobná úprava jako v předchozím odstavci, uplynul-li den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán § 168 odst. 5 DŘ,
- zajišťovací příkaz může být důvodem pro zřízení zástavního práva (viz § 170 DŘ), pokud daňový subjekt nesplnil povinnost uloženou mu v zajišťovacím příkazu; zakládá kontinuitu zástavního práva i po té, kdy zanikla, popř. byla omezena či zrušena účinnost zajišťovacího příkazu s tím,

že zástavní právo trvá v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena nebo se stala splatnou, po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, z důvodů uvedených v odst. 4 a 5; § 168 odst. 6 DŘ.

## Hlava V – placení daní

### § 169 DŘ

Nově se stanoví, že pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky již provedených exekučních úkonů (při zajišťovací exekuci) zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.

### § 170 DŘ

-Nadále je zástavní právo založeno na bázi občanského zákoníku, pokud DŘ nestanoví jinak; zřízení zástavního práva je vázáno na zajištění daňovým subjektem neuhrazené daně (související ustanovení - § 2 odst. 4 DŘ).

- Upřesňuje údaje, které musí obsahovat rozhodnutí o zřízení zástavního práva; kromě základních náležitostí rozhodnutí stanovených v § 102 odst. 1 DŘ se uvádí výše daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy - odst. 2 DŘ.

Vedle důvodů zániku zástavního práva, které upravuje v obecné rovině občanský zákoník, je tímto ustanovením upraven zánik zástavního práva právní mocí rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl o jeho zrušení. odst. 5 DŘ (související ustanovení - § 264 odst. 15 DŘ).

· **§ 171 – 173 DŘ ručení za daň**

- Dochází ke změně lhůty pro vydání výzvy k zaplacení nedoplatku ručiteli (viz § 148 DŘ),
- povinnost ručitele trvá i po zániku daňového subjektu bez právního nástupce
- § 171 odst. 2 DŘ,
- snížení nedoplatku, který má ručitel uhradit, rozhodnutím o odvolání proti výzvě k zaplacení nedoplatku ručitelem - § 171 odst. 5 DŘ,
- ručiteli, který jev prodlení s úhradou nedoplatku, ke které byl vyzván, nevzniká k tomuto nedoplatku samostatný úrok z prodlení - § 172 odst. 4 DŘ,
- zajištění daně ručením nebo bankovní zárukou § 173 DŘ.

· **§§ 175 až 232 Vymahání daně**

Na rozdíl od ZSDP daňový řád neupravuje výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě (§ 73 odst. 1 ZSDP), dále

- správce daně může nedoplatek vymáhat daňovou exekucí, prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora, popřípadě uplatněním v insolvenčním řízení nebo jej přihlásit do veřejné dražby, § 175 odst. 1 DŘ,
- pokud se částka, pro kterou je daňová exekuce nařizována, zvyšuje po nařízení daňové exekuce o úrok z prodlení, správce daně nařídí ve výroku exekučního příkazu i exekuci tohoto úroku a uvede zde rovněž způsob jeho výpočtu (viz i exekuční náklady).

· **§ 178 odst. 3 DŘ**

§ 178 odst. 5 DŘ - daňovou exekuci lze provést pouze těmito způsoby:

- a) srážkami ze mzdy,



- b) příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,
- c) příkázáním jiné peněžité pohledávky,
- d) postižením jiných majetkových práv,
- e) prodejem movitých věcí, nebo
- f) prodejem nemovitostí.

## Hlava VII právní nástupnictví a vztah k insolvenčnímu řízení § 238

### § 238 ukončení činnosti

Podle daňového řádu se povinnost předložit souhlas správce daně s výmazem nově výslovně týká jen právnických osob zanikajících bez právního nástupce, dochází ke zkrácení lhůty pro vznik fikce vyhovění žádosti a existuje nová povinnost pro správce daně – oznámit skutečnost, že daňový subjekt (FO i PO) nevykonává činnost.

### §§ 239 – 241 přechod daňové povinnosti

Dochází k těmto změnám:

-Pokud je ustanoven správce dědictví, plní daňové povinnosti dědice vlastním jménem na účet svěřeného majetku.

-Není-li znám dědic, pak až do ustavení správce dědictví nebo do skončení dědického řízení (bez ustanovení správce) panuje „klid řízení“ ve věci daňové povinnosti zůstavitele.

-Daňovou povinnost, která přešla na dědice, popřípadě na stát, spravuje dosud příslušný správce daně.

- Vymezují se pravidla pro vícečetné nástupnictví u PO.
- Stanovuje se zcela nová úprava pro fikci okamžiku vzniku daňové povinnosti (zejména vzniklé v mezidobí mezi zpracováním návrhu na rozdělení likv. zůstatku a zánikem PO).

### **§§ 242-244 vztah k insolvenčnímu řízení**

Ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nevzniká k daňové pohledávce, která není pohledávkou za majetkovou podstatou, úrok z prodlení.

Stanovuje se 15 denní lhůta pro podání řádného daňového tvrzení daňového subjektu v případech, kde tato lhůta v ZSDP zcela chyběla.

V momentu ukončení přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocná rozhodnutí nabývají právní moci.

Stanovuje se 30 denní lhůtu, plynoucí ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, do které je daňový subjekt povinen podat řádné daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího účinnosti tohoto rozhodnutí a za kterou dosud nebylo podáno, nelze prodloužit.

### **§ 245 sjednocení lhůt - § 245 DŘ**

Stanovuje se povinnost podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, které nebylo dosud podáno za předcházející zdaňovací období, v případě, kdy původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula ve lhůtách stanovených v ustanoveních § 239 odst. 3, § 240 odst. 4 až 6 a § 244 odst. 1 a 5

## **Část čtvrtá**

### **§§ 246-254 Následky porušení povinností při správě daní**

Základní členění této část je následující:

-Porušení povinnosti mlčenlivosti - § 246 DŘ

- je rozlišena skutková podstata protiprávního jednání – přestupek v režimu zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích a § 246 odst. 1 DŘ, projednání přestupku (podle správního řádu) i z moci úřední, postup v případě porušení povinnosti mlčenlivosti několika správci daně - § 246 odst. 3 DŘ

· **§ 247 až 249** Pořádková pokuta DŘ:

- vymezení důvodů pro uložení pořádkové pokuty - § 247 odst. 1 DŘ,

- možnost uložení pořádkové pokuty v případě závažného ztěžování nebo maření správy - § 247 odst. 2 DŘ,

- nová výše pořádkové pokuty (do 50 tis. Kč) - § 247 odst. 2 DŘ,

- rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty lze učinit pouze při jednání - § 247 odst. 3 DŘ,

- uložení pokuty v prekluzivní jednoroční lhůtě - § 247 odst. 4 DŘ,

- vymezení lhůty splatnosti pořádkové pokuty - § 248 odst. 3 DŘ,

- pokutový blok je nahrazen stvrzenkou - § 249 odst. 2 DŘ .

· **§ 250** Pokuta za opožděné tvrzení daně

- obligatorní aplikace sankce, jejíž výše je přímo stanovena zákonem - § 250 odst. 1 DŘ,

- pětidenní liberační lhůta,

- stanovení horního i dolního limitu výše sankce- § 250 odst. 3, 4 DŘ,

- okamžik, od kterého je pokuta splatná - § 250 odst. 5 DŘ .

**§ 251 DŘ Penále -**

- Zmírnění výše sankce - §251 odst. 4,
- úrok z prodlení - § 252 až 253 DŘ,
- místo pojmu „daňový dlužník“ se užívá pojem „daňový subjekt“ - § 252 odst. 1 DŘ,
- vznik povinnosti k úhradě úroku z prodlení až od pátého dne následujícího po dni splatnosti - § 252 odst. 2 DŘ,
- úrok z neoprávněného jednání správce daně - § 254 DŘ,
- úprava podmínek vzniku úroku - § 254 odst. 1 DŘ,
- vymezení doby, za kterou úrok náleží,
- vymezení liberačních důvodů, kdy nelze úrok požadovat - § 254 odst. 2 DŘ,
- přesně stanovený termín připsání úroku na osobní daňový účet daňového subjektu - § 254 odst. 3 DŘ,
- postup při vzniku vratitelného přeplatku - § 254 odst. 4 (postup § 155 DŘ).

**Část pátá – Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná (§ 255 až 265)**

- DŘ předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí buďto jednotlivé hmotně-právní normy v jiných právních předpisech nebo přímo daňový řád - § 260 DŘ.
- Nově v daňovém řádu již není prominutí daňového nedoplatku, také dochází ke změně lhůty, ve které může dojít k prominutí - § 259 odst. 2 DŘ.

- Rozhodnutí ve věci prominutí daně, resp. příslušenství daně musí obsahovat odůvodnění + proti tomuto rozhodnutí lze uplatnit dozorčí prostředky - § 259 odst. 4 DŘ, daň a příslušenství daně již nemůže promíjet ministerstvo financí či FÚ (na základě vyhlášky), ale pouze ministr, a to jen z moci úřední, nikoli na základě žádostí - **§ 260 odst. 1 DŘ** příslušenství daně již není možné promíjet z důvodu odstranění tvrdosti - § 206 odst. 1 DŘ.

- Ministr financí bude moci prominout daň nebo příslušenství daně při mimořádných - zejména živelných událostech.

- Daň, resp. příslušenství daně lze prominout z výše uvedených důvodů jedině celému okruhu daňových subjektů, kterých se důvod týká - respektive musí být prominuto všem v podobném daňovém případě (skutečnosti).

#### · **§261 Stížnost**

Stížností je nahrazena i námitka proti postupu pracovníka správce daně dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP, přičemž stížnost musí být vyřízena do ukončení daňové kontroly - § 261 odst. 4 DŘ.

## 3.2. Zkušenosti z praxe za dva roky účinnosti DŘ.

### Názory. Hodnocení.

V následujících pasážích se vrátíme podrobněji k vybraným - nejvýznamnějším změnám, které Daňový řád přinesl. Přinášíme podrobnější hodnocení s ohledem na budoucí diskusi o eventuelních změnách v DŘ tak, aby v praxi přinesly užitek jak poplatníkům, tak správcům daní.

### 3.2.1 Nové pojmy

Nových pojmů je v Daňovém řádu celá řada. Jejich výčet byl uveden dříve. K některým z nich se ještě vrátíme z pohledu hodnocení a použitelnosti v daňové praxi. Jedná se např. o následující zásady:

- Zásady daňového řízení (zcela nové)
- Zákaz libovůle
- Zásada poučovací
- Zásada vstřícnosti a slušnosti
- Zásada rychlosti řízení
- Zásada legitimního očekávání

Všechna zásady jsou daňovou praxí hodnoceny velmi kladně, ale podle našeho názoru je nejvýznamnější zásada legitimního očekávání, která přikazuje SD dbát na

to, **aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly**. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi“.

Z nových pojmů:

**Daňové tvrzení (řádné i dodatečné)**, přesto že se jedná jen o jiný výraz pro daňové přiznání a podle autorů zákona lépe vyjadřuje stav, že je to názor tedy „tvrzení“ DS. Navíc je v DŘ zapracována možnost podání dodatečného daňového tvrzení i na daň nižší (ZSDP používal obnovu řízení) což je mnohem složitější a administrativně náročnější.

**Úřední osoba** - touto osobou je zaměstnanec finanční správy, který se bezprostředně podílí na správě daní, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. O tom, kdo je v dané věci úřední osobou, se *sepíše úřední záznam* a daňový subjekt, příp. třetí osoba, může požádat o informaci, kdo je v dané věci úřední osobou.

**Atrakce** – možnost nadřízeného orgánu převzít (*vztáhnout na sebe – atrahovat*) vyřízení věci a rozhodovat v postavení správce daně nižšího stupně. Převzít věc může nadřízený správce daně ve třech případech :

1. jsou potřebné mimořádné odborné znalosti
2. za účelem zjednání nápravy při nečinnosti SD nižšího stupně
3. jde-li o rozhodnutí ve věci s mimořádným dopadem i do řízení s jinými daňovými subjekty.

**Daňový spis** - Daňový řád upravuje, na jaké části se spis člení, že musí obsahovat soupis písemností a že se písemnosti vedou pod společnou spisovou značkou.

Podrobně je vymezena vyhledávací část spisu a také nahlížení do spisu a zapůjčování spisu orgánu veřejné moci (§ 65 až 68). Nově jsou součástí spisu obrazové a zvukové záznamy.

**Nicotnost rozhodnutí** – nový institut, kterým byl nahrazen instrument o neplatnosti rozhodnutí (viz § 32 odst. 7 ZSDP). Jedná se o obdobnou úpravu, jakou má správní řád. Rozhodnutí je nicotné (nulitní), pokud správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.

Obecně lze konstatovat, že všechny nové pojmy byly v praxi bezproblémově přijaty a nepřinesly žádné velké problémy. V této souvislosti stojí za zmínku, že na konkrétní otázku, jestli jsou tyto nové pojmy srozumitelné, odpovědělo 34 % dotázaných, že jsou srozumitelné a dalších 30 % zvolilo odpověď „nevím“. Z toho se dá také usoudit, že změny v terminologii všechny osoby zúčastněné na daňovém řízení vnímají jen okrajově.

### **3.2.2 Lhůty (Lhůta pro stanovení daně)**

Na rozdíl od poslední úpravy vyměření daně podle ZSDP, kdy se počátek běhu lhůty odvíjel od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, se podle daňového řádu odvíjí počátek běhu lhůty ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148 DŘ).

- a) dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo
- b) dnem, v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.



Daňový řád stanoví taxativní výčet úkonů, které prodlužují nebo přerušují lhůtu pro stanovení daně. Úkony prodlužující lhůtu pro stanovení daně o 1 rok (pokud k těmto úkonům došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty):

- podání dodatečného daňového tvrzení,
- oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení,
- oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
- zahájení řízení o obnově řízení nebo přezkumného řízení,
- oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku,
- prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Úkony přerušující lhůtu pro stanovení daně:

- zahájení daňové kontroly,
- podání řádného daňového tvrzení,
- oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení.

Daňový řád také stanoví, kdy lhůta pro stanovení daně neběží (§ 148 odst. 4) – například se jedná se o probíhající řízení před Ústavním soudem nebo soudem ve správním soudnictví v souvislosti se stanovením daně.

Daňový řád nově stanoví dva případy možnosti stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně, a to tehdy, pokud nabylo právní moci rozhodnutí soudu, kterým byl daňový subjekt shledán vinným ze spáchání daňového trestného činu (§ 148 odst. 6), nebo pokud se daňový subjekt bude domáhat řádným daňovým tvrzením nebo dodatečným daňovým tvrzením, včetně úhrady daně, stanovení daně pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti (§ 148 odst. 7).

### 3.2.3. Doručování

Daňový řád klade důraz na efektivnost doručování. Tím rozumíme zásadu hospodárnosti a rychlosti řízení. Proto na první místo osobní doručování písemnosti při ústním jednání anebo jiném úkonu u SD. Na druhé místo je kladen - doručování písemnosti elektronicky (tj. prostřednictvím datové schránky). Není-li možné doručit písemnost při ústním jednání nebo elektronicky, tak se druhotně doručuje písemnost prostřednictvím zásilky doručované provozovatelem poštovních služeb nebo úřední osobou pověřenou doručováním nebo jiným orgánem, o němž to stanoví zákon.

Z pohledu správce daně je součástí významnou, neboť správce daně nese důkazní břemeno ohledně řádného doručení. DŘ správci daně stanoví povinnost prokazovat oznámení vlastních písemností. Z pohledu daňového subjektu je doručování rovněž důležité, protože jsou s doručením obvykle spojeny právní následky, např. nabytí právní moci, počátek běhu lhůty atd.

V daňovém řízení došlo k významným změnám v oblasti doručování již v druhé polovině roku 2009 v souvislosti s přijetím zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o datových schránkách“) (doručování prostřednictvím datových schránek) a také v souvislosti se sjednocováním institutu doručování ve správním a soudním řízení (zákon č. 7/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony zavedl vzhazování písemností do schránky po uplynutí úložní doby s účinností od 1. července 2009, zákon č. 301/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů zavedl institut neúčinnosti rozhodnutí s účinností od 1. července 2009, zákon č. 218/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony zkrátil úložní dobu na deset dnů s účinností od 1. ledna 2010). Doručování je důležitou součástí daňového procesu. Z pohledu správce daně je součástí významnou, neboť správce daně nese důkazní břemeno ohledně

řádného doručení. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) stanoví v § 92 odst. 5 písm. a) správci daně povinnost prokazovat oznámení vlastních písemností<sup>1</sup>. Z pohledu daňového subjektu je doručování rovněž důležité, protože jsou s doručením obvykle spojeny právní následky, např. nabytí právní moci, počátek běhu lhůty atd.

Doručení písemností, které se doručují do vlastních rukou nebo jejichž převzetí má být potvrzeno adresátem, potvrdí doručující doručenkou. Doručenka je daňovým řádem výslovně prohlášena za veřejnou listinu. V § 51 odst. 2 daňového řádu je výčet náležitostí, které má doručenka obsahovat. Zákon předvídá i případy, kdy nelze doručení prokázat za pomoci doručanky, např. z důvodu jejího zničení, ztráty atd. Pak se doručení prokazuje jiným způsobem, demonstrativně zákon uvádí případ, kdy je z postupu adresáta zjevné, že mu bylo doručeno.

Písemnost se bude podle § 46 daňového řádu ukládat ve dvou případech:

1. nebude-li adresát zastižen (obdobně jako za dřívější úpravy
2. pokud adresát předem písemně požádá o ukládání písemností.

Dříve mohl adresát požádat o ukládání písemností pouze provozovatele poštovních služeb. Podle daňového řádu může adresát kromě pošty požádat o ukládání písemností i správce daně, pokud bude správce daně doručovat písemnosti sám svými úředními osobami. Písemnost se ukládá u doručovatele, tj. buď u správce daně (toho, který doručuje, nebo toho, který byl o doručování dožádán), nebo u provozovatele poštovních služeb.

Adresátovi se do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky nebo na jiné vhodné místo vhodí upozornění na uložení písemnosti. Zákon stanoví i náležitosti tohoto upozornění, kromě i v současné době užívaných (výzva k převzetí písemnosti, kde a kdy je písemnost připravena k vyzvednutí), musí dále obsahovat: označení

správce daně, jehož písemnost je doručována a poučení o právních důsledcích nevyzvednutí.

Pokud si adresát uloženou písemnost nevyzvedne ve lhůtě deseti dnů, považuje se poslední den lhůty za den doručení bez ohledu na to, zda se adresát o uložení dozvěděl či nikoliv. Desetidenní úložní lhůta platí už za stávajícího zákona o správě daní a poplatků, a to s účinností od 1. ledna 2010, čímž byla sjednocena úložní doba pro daňové řízení, správní řízení i občanské soudní řízení. Stejnou novelou byla ze zákona vypuštěna jako podmínka pro uplatnění fikce doručení skutečnost, že se adresát v místě doručení zdržuje.

Další novinkou je vhazování písemností po marném uplynutí úložní doby do domovní nebo jiné adresátem určené či využívané schránky. I když vhození do schránky nemá právní účinky, je mnohem větší pravděpodobnost, že se adresát dozví, jaká písemnost mu byla doručena. Vhození do schránky je jedním ze změkčovacích institutů ve fikci doručení. Každý má povinnost dbát o svoji poštovní schránku tak, aby byla správně označená a zabezpečená.

Pokud má osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování (§ 41). Daňový řád již nerozlišuje doručování v případě neomezené nebo omezené plné moci k zastupování, tak jako tomu je v ZSDP .

Jak už bylo uvedeno výše, doručování prostřednictvím zásilky přichází v úvahu tehdy, pokud adresát písemnosti nemá datovou schránku. Vzhledem k tomu, že většina právnických osob má datovou schránku, týká se tento způsob doručování zejména doručování písemnosti fyzickým osobám.

Podle toho, zda je adresátem fyzická nebo právnická osoba, se písemnost prostřednictvím zásilky doručuje fyzické osobě nepodnikateli na adresu jejího místa pobytu nebo na adresátem zvolenou adresu v České republice, fyzické osobě podnikateli na adresu místa podnikání nebo sídla nebo na adresátem zvolenou

adresu v České republice, právnické osobě na adresu sídla nebo na adresátem zvolenou adresu v České republice. V případě doručování prostřednictvím zásilky může fyzická osoba požádat správce daně o doručování písemností na jakoukoliv adresu v České republice. Také právnická osoba může požádat správce daně o doručování na jinou adresu než je adresa sídla, ale podmínkou je, že na požadované adrese je právnická osoba skutečně umístěna.

Novým prvkem ochrany podnikatelů – daňových subjektů - je neúčinnost doručení (§ 48), i když se SD tohoto institutu obávají zejména s ohledem na § 254 Úrok z neoprávněného jednání správce daně. I tak však je § 48 důležitým nástrojem pro zajištění právní jistota daňových subjektů.

### **3.2.4 Dokumentace (zejména daňový spis)**

Daňový řád v rámci pořizované dokumentace správcem daně zachovává protokol o ústním jednání (§ 60 až 62) a úřední záznam (§ 63). Nově upravuje, že správce daně může o úkonech, o kterých se podle zákona pořizuje protokol, pořídit i obrazový nebo zvukový záznam, přičemž o této skutečnosti musí předem uvědomit osoby, které se tohoto úkonu zúčastní. Protokol, jehož součástí je rozhodnutí, kterým se příjemce rozhodnutí vyzývá k uplatnění práva nebo ke splnění povinnosti, nemusí obsahovat otisk úředního razítka se státním znakem. Na stejnopis protokolu má nárok jak daňový subjekt, tak i další osoba zúčastněná na jednání, pokud o to tato osoba požádá. V ZSDP není zákonná úprava formálních záležitostí, daňové dokumentace obsažena.

Tuto oblast obsahuje daňový řád v ustanovení § 64 a 65. Daňový spis obsahuje písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu. Spis vede příslušný správce daně a jeho součástí jsou písemnosti v podobě listinné zprávy nebo datové zprávy, jako jsou podání, rozhodnutí, protokoly, úřední záznamy. Součástí spisu jsou také obrazové a zvukové záznamy. Daňový spis se člení na části týkající se

jednotlivých daňových řízení, vymáhání daní, dalších povinností při správě daní (registrace, závazné posouzení), vyhledávání (neveřejná část), řízení o pořádkových pokutách. Jednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které se řadí ve spisu v časové posloupnosti a vedou se pod společnou spisovou značkou. Do vyhledávací části spisu patří pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiné osoby zúčastněné na správě daní, úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, písemnosti sloužící pro potřeby správce daně. Do doby provedení hodnocení důkazů mohou být ve vyhledávací části spisu také důkazní prostředky, jejichž zpřístupnění by ohrozilo cíl správy daní.

Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do všech částí spisu týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou části vyhledávací, do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech, do soupisu písemností ve všech částech spisu, včetně soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Správce daně může v odůvodněných případech umožnit daňovému subjektu nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu, pokud nebude ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní nebo cíl správy daní. V případě, že daňový subjekt není spokojen s rozsahem, v jakém mu bylo umožněno nahlédnout do spisu, může podat stížnost podle § 261 DŘ (již není možno podat odvolání). Nově je upraveno nahlížení do spisu nevidomých osob, kterým je spis přečten.

Správce daně je oprávněn zapůjčit příslušnému orgánu veřejné moci část spisu, pokud se týká předmětu řízení, pro které je poskytována, při respektování povinnosti mlčenlivosti (§§ 52, 53).

### 3.2.5. Odvolání a jeho odkladný účinek

Základním řádným opravným prostředkem při správě daní a současně opravným prostředkem nejčastěji užívaným je **Odvolání (§109 a následující)**.

Lze jej podat vždy, pokud to zákon nevyklučuje. (např. ve smyslu ust. § 26 odst. 5 se nelze odvolat proti rozhodnutí o zrušení ustanovení zástupce (§26 odst. 5), proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty (§ 36 odst. 6) o mnoho dalších.

Daňový řád vylučuje ve smyslu v ust. § 109 odst. 2 též podání **samostatného odvolání** proti **rozhodnutím označeným jako výzva** a těch je několik druhů. V případě, že daňový subjekt považuje výzvu (např. výzvu k předložení důkazních prostředků) za nezákonnou, není oprávněn napadnout výzvu samostatně odvoláním, může však případné námitky proti této výzvě zahrnout do odvolání proti rozhodnutí ve věci samé (např. platebnímu výměru).

Odvoláním nelze napadnout pouze **odůvodnění** rozhodnutí. K tomu, aby mohlo být odvolání projednáno je zapotřebí napadnout **výrok rozhodnutí**.

Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Odvolání lze podat i před doručením tohoto rozhodnutí. Uplynutím lhůty k plnění stanovené v rozhodnutí jsou uložené povinnosti vykonatelné.

Odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak. (např. delegace § 18, atrakce § 19). Daňový subjekt či jiný příjemce rozhodnutí tak bez ohledu na podání odvolání je povinen povinnosti uložené rozhodnutím splnit ve stanovené lhůtě. Uplynutím lhůty k plnění stanovené v rozhodnutí jsou uložené povinnosti vykonatelné.

Důvodem je, že nejčastější a nejtypičtější rozhodnutí vydávaná při správě daní jsou spojena s povinností uhradit určité peněžité plnění do veřejného rozpočtu. Nepřiznání obecného odkladného účinku je specifikem daňového procesu. A tady je potřeba zmínit, zbytečnou komplikovanost a roztržitost systematiky zákona – DŘ. Z daňové praxe a týká se to i erudovaných právníků – advokátů – víme, že 80 %

advokátů i poradců všeho druhu je přesvědčeno, že odvolání proti dodatečnému doměření daně nemá odkladný účinek. Je to způsobeno složitou konstrukcí v zákoně, kde v § 109 odst. 5 je cituji "... nemá odkladný účinek...". Teprve o mnoho paragrafů dál, v části doměření daně (§143/odst. 5) ...."je rozdíl v doměření daně splatný do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, včetně doměřené daně z moci úřední. Pro běžnou praxi možná stačilo negativní vymezení v § 109.

### 3.2.6 Závazné posouzení

Specifický způsob ochrany DS proti případné jednostranné interpretaci některých ustanovení daňových zákonů správcem daně představuje

závazné posouzení – někdy nazývané editační povinnost.

Daňový subjekt si jeho vydání může vyžádat na správci daně postupem podle §§132 a 133 DŘ, který upravuje pouze procesní část řízení o závazném posouzení. Výsledkem tohoto procesu je vydání Rozhodnutí o závazném posouzení.

Jednotlivé oblasti, u kterých je možné si toto posouzení vydat, jsou upraveny hmotně – právních předpisech a v současnosti – tedy k 1.1.2013 se týká pouze následujících zákonů:

**číslo 586/1992** Sb. ve znění pozdějších předpisů, upravuje předmět závazného posouzení v následujících oblastech:

1. Rozdělení výdajů k příjmům (§ 24a ZDP) v případě poplatníka, kterému vzniknou výdaje (náklady) související se zdanitelnými příjmy a příjmy, jež nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny.
2. Poměr výdajů (nákladů) spojených s provozem nemovitosti používané zčásti k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k pronájmu a zčásti k soukromým účelům (§ 24b ZDP).



3. Technické zhodnocení (§ 33a ZDP). Poplatník může požádat správce daně o závazné posouzení, zda v případě zásahu do nemovitosti se jedná o technické zhodnocení.
4. Projekt výzkumu a vývoje (§ 34a ZDP). Je to v případech, kdy poplatník má pochybnosti, zda se při realizaci výzkumného (vývojového) projektu jedná o výdaje daňově uznatelné.
5. Odečet ztráty od základu daně (§ 38na ZDP). V tomto případě požádá poplatník o závazné posouzení, má-li pochybnost, zda lze daňovou ztrátu vzniklou před podstatnou změnou ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole, uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně po podstatné změně.
6. Posouzení způsobu jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami (§38 nc). Podnikatel má tedy možnost nechat posoudit správce daně, zda převodní ceny má nastaveny správně, a vyhnout se tím případným postihům.

**číslo 235/2004 Sb.** ve znění pozdějších předpisů:

1. Závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska zdanitelného plnění (§47a)

Závazné posouzení, které bylo velmi výrazně rozšířeno od 1. 1. 2008, má platnost maximálně 3 roky, ale konkrétní posouzení může být vydáno i na dobu kratší. Nevýhodou tohoto posouzení je skutečnost, že je možné o něj požádat pouze tam, kde to dovolují hmotně právní předpisy. Bohužel to mají v sobě zapracováno pouze dva Zákon o daních z příjmů a DPH. Nelze ho tedy použít univerzálně. Závazné

posouzení, tj. závazné odsouhlasení postupu poplatníka – daňového subjektu má tak velmi omezený význam.

Význam editační povinnosti správce daně bývá daňovou veřejností často přeceňován. Předtím, než se poplatník rozhodne tohoto institutu využít, měl by jednak ověřit, zda je vůbec v jeho konkrétním případě podání žádosti o závazné posouzení přípustné, déle zvážit, nakolik může pro něj být skutečně přínosné. Náš rozbor, a zejména pak náležitosti žádosti, jež jsou stanoveny v příslušných zákonných ustanoveních, celkem dobře ilustrují, že má-li poplatník zpracovat žádost o závazné posouzení tak, aby vyhovovala zákonu, de facto musí na zmapování, popisu a analýze výchozích posuzovaných podmínek vykonat leckdy i více práce, než když o předmětu závazného posouzení bude rozhodovat zcela sám, bez asistence finančního úřadu. *Součinnost finančního úřadu se omezuje pouze na zhodnocení poplatníkem dodaných výchozích informací a údajů a prosté rozhodnutí o nich.* Přitom pro správce daně představuje přijatá žádost o závazné posouzení zdroj významných informací o poplatníkovi nejen z hlediska věcného (údaje o jeho obchodních vazbách, o spřízněných osobách, o jeho majetku, o podnikatelských záměrech...), tak i informací metodických (návrh rozhodnutí, a zejména zdůvodnění věcného řešení). Jde o informace, jež jsou pro správce daně podstatné nejen v daňovém řízení u daného poplatníka, ale i využitelné obecně z hlediska metodiky daňové správy. *Mezi DS a DP není proto ojedinělý názor, že závazné posouzení je institutem, jež v praxi může přinést více prospěchu samotným správcům daně při výběru a správě daní, než samotným poplatníkům.*

Dalším sporným bodem je i **poplatek** (podle zákona číslo 634/2004Sb.příloha část I položka 1 „vydání rozhodnutí o závazném posouzení podle daňového řádu 10 000 Kč.“)

Relativně malý okruh řešených problémů a relativně vysoká cena je velmi často předmětem oprávněné kritiky široké daňové veřejnosti. Závazné posouzení je současnou legislativní úpravou zcela vyloučeno u všech ostatních daní, než výše

uvedené případy. Určitě by si tuto úpravu zasloužily jak spotřební, tak ekologické daně. A podle názoru zpracovatelů minimálně ještě dotace jsou velmi zanedbanou oblastí závazného posouzení. Dále - bohužel není stanovena žádná lhůta k vyřízení.

### 3.2.7 Placení daní

V této části DŘ vidí daňová veřejnost a dotázaní daňový poradci následující problémy:

1. Pořadí plateb
2. Den platby (připsání na účet SD) a nový termín počítání sankcí při zaplacení po termínu

#### Ad 1. Pořadí plateb

Daňový řád původně nastavoval v § 152 odst. 1 pořadí úhrady nedoplatků podle těchto skupin:

- a. nedoplatky na dani,
- b. nedoplatky na příslušenství daně,
- c. vymáhané nedoplatky na dani,
- d. vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.

Toto ustanovení se ovšem muselo vykládat ve vazbě na § 153 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, co je nedoplatkem. Za tohoto výkladu pak došlo k poměrně absurdní situaci, kdy úhrada provedená v den splatnosti propadla na starší nedoplatky na dani a poté i na nedoplatky na příslušenství, protože aktuálně placená daň dosud nebyla považována za nedoplatek. Stále ovšem pouze v rámci jednoho osobního daňového účtu s ohledem na „ochrannou“ desetidenní lhůtu upravenou v § 154 odst. 2 daňového řádu.<sup>18</sup>

Nová úprava po technické novele (k 1.3.2011) tento stav napravila a úhrada provedená v den splatnosti se použije na aktuálně placenou daň. Nové znění § 152 odst. 1 daňového řádu je následující:

„(1) Úhrada daně se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin:

- a) nedoplatky na dani a splatná daň,
- b) nedoplatky na příslušenství daně,
- c) vymáhané nedoplatky na dani,
- d) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.“

## Ad 2 Termín platby

Původní právní úprava (ZSDP) považovala daň za zaplacenou momentem odpisu z účtu daňového subjektu. To vyhovovalo představě, která upřednostňovala právo na straně daňového subjektu. A předpokládala nepořádek a skluzy v převodech mezi bankami. Později se však novelou obrátila úprava o 360 stupňů a za den zaplacení se považuje připsání částky na účet správce daně.

To je „trnem v oku“ převážné části dotazovaných s tím, že vlastně správce daně přenesl nepořádek v převodech mezi bankami, a tedy i důkazní břemeno, na daňový subjekt.

Na obhajobu tvůrců zákona je však nutné podotknout, že došlo k posunutí počátku běhu (tedy počítání) lhůty, kdy začne vznikat DS povinnost uhradit úrok z prodlení a to o celé 4 dny!

### 3.2.8 Sankční systém, postupy výpočtu, srozumitelnost, názory z praxe

Následky porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost (§ 247) je těžké komentovat, ale obecně panuje názor, že 500 000,-Kč je velmi vysoká částka. Navíc je s tímto institutem málo praktických zkušeností.

Pořádková pokuta (§ 247) je podobný problém – zbytečně vysoká částka, složitý způsob ukládání i problematické vymáhání. Ta vše směřuje ke snížení částky. V odborných kruzích panuje přesvědčení, že úměrné je cca 25 000,-Kč, možná ještě lépe ve výši do 10 000,- Kč

Pokuta za opožděné tvrzení daně (§250) je podle názoru daňových poradců docela dobře vymyšlena, a v kombinaci s 5-ti denní lhůtou, kterou správce daně toleruje docela přijatelné řešení. Jako v ostatních případech i tady je předmětem kritiky maximální výše 300 000,- Kč, tady by naopak pomohlo snížit výšku na úroveň pořádkové pokuty tj, 50 000,- Kč. A případně rozdělit výši jinak pro PO a jinak pro FO. Výše třista tisíc je v kombinaci s §251 a s §252 neopodstatněně vysoká!!

#### Penále (§251)

Přesto, že tvůrci zákona měli na mysli zásadu daňové spravedlnost, úpravy paragrafu 251 to nepřímo vylučuje!! 20- ti procentní zvýšení (je-li daň zvyšována nebo je-li snižován daňový odpočet ) je vysoká ve vztahu k důvodu, pro který je tento přestupek trestán. Podlé našeho názoru je zcela protiústavní 1 procentní zvýšenív případě, je-li snižována daňová ztráta. Toto snížení daňové ztráty má do doby uplatnění daňové ztráty v letech následujících nikdo nikomu nic nedluží, a tedy hlavně státní pokladna o nic nepřišla.

Tomuto postupu by prospěla např. úprava výše penále na 10 % a snížení daň. ztráty 0,1 %. Výšku navrhuje omezit ve všech případech na max. 100 000,-Kč. Pokud by však byla daňová ztráta uplatněna, penalizovat 10 - %!! Velmi problematický je i výklad odstavce 3), správci daně jej vysvětlují tak, že v rámci dodatečného platebního výměru SD rozhodne také o výši penále. Extenzivní výklad je však podle mnohého názoru takový, že správce daně v rámci dodatečného platebního výměru může penále i nepředepsat!! Potvrzením této teorie může být jen rozsudek v rámci správního soudnictví, i když stanovisko Finanční správy je poměrně jednoznačné.

#### Úrok z prodlení (§ 252)

Úrok z prodlení trpí podobnými problémy jako předcházející ustanovení. Tedy:

1) Výše procentních bodů (14)

(podle našeho názoru výše 5 respektive 7 % je zcela dostačující)

2) Velmi komplikovanou a nejasnou definicí reposazby na kterou se zákon odvolává.

Repo sazba podle stanoviska ČNB není roční ale DVOUÝDENÍ. A proto roční repo sazba neexistuje. Navíc další část definice působí zmatečně, daňoví poplatníci nemohou hledat platnost roční sazba v pololetí!! Řešením je opět zjednodušení postupu výpočtu pevnou částkou např. 10 % jednou pro vždy.

3) Složitostí výpočtu

I když platí, že při výpočtu výšky úroku postupuje obdobně správce daně při výpočtu úroku z neoprávněného jednání (§ 254), je výpočet v praxi komplikovaný a jen těžko jej spočítají. Totéž platí i o správích daně. V podstatě žádný správce daně bez použití výpočetní techniky neumí celkovou částku vypočítat.

### 3.2.9. Prominutí daně a jejího příslušenství

Tato oblast je nově v českém daňovém právu upravena v podobě, která je velmi kritizována. Když se pokusíme hlouběji analyzovat současnou právní úpravu, ve všech položkách podle definice daně a příslušenství (viz definice v § 2 DŘ) pak v daňovém řádu je tedy prominutí řešeno dvojím způsobem, výjimečně i trojím:

1. Pokud je pravomoc orgánu veřejné moci k prominutí daně stanovena v jednotlivých hmotně právních normách nebo v jiných právních předpisech (např. zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích), může tento orgán daň nebo její příslušenství prominout na

žádost daňového subjektu nebo z moci úřední; na prominutí daně není právní nárok; rozhodnutí musí být odůvodněno; proti rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky, ale je možné použít dozorčí prostředky; k prominutí daně může dojít až do doby uplynutí lhůty pro placení daně;

2. Specifickou pravomoc má ministr financí, který může pouze z moci úřední prominout daň z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo při mimořádných událostech, a to všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká; rozhodnutí se zveřejňuje ve Finančním zpravodaji; není již upravena možnost prominout daň, resp. její příslušenství na žádost v jednotlivých případech, tak jako to umožňoval zákon o správě daní a poplatků.

3. Dalším případem ve smyslu DŘ je možnost SD podle § 157odst. 7.“ upustit od předepsání úroku z posečkání, pokud by ekonomické nebo sociální poměry DS zakládaly tvrdost uplatněného nároku“. Tento postup je možný jen v souvislosti s paragrafem 156 – posečkání.

Z výčtu zákonů v části I) je patrná velmi široká, nesourodá a pojmově velmi rozšířená“paleta“ způsobů a postupů promíjení některých daní. To, že u dotací GFŘ může prominout daň i příslušenství po dobu 10 let, kontrastuje s tím, že u některých jiných položek je lhůta tříletá nebo taky vůbec není – to je jen ten nejokrajovější příklad.

DŘ tak zcela změnil systém promíjení:

1. vypadl důvod tvrdosti zákona
2. naopak byl zaveden další důvod - mimořádné události zejména živelné pohromy
3. nesrovnalosti v daňových zákonech jako důvod prominutí zůstaly zachovány

Dále se zcela vytratilo individuální posuzování žádostí jednotlivých daňových subjektů. Prominutí nelze udělit individuálně, ale podle zásady legitimního očekávání (§8, odst. 2 DŘ) platí pro všechny daňové subjekty, pokud se jedná o stejný případ. Momentem platnosti a účinnosti je zveřejnění ve Finančním zpravodaji.

Tato změna vede k velké nespokojenosti široké daňové veřejnosti, především proto, že není možné individuálně požádat o prominutí a zejména také proto, že správce daně nemá možnost zohlednit konkrétní situaci jednotlivých fyzických a právnických osobám.

Určitě by bylo velmi kladně hodnoceno navrácení k podobné praxi tak, jak to bylo zakotveno v§ 55a ZSDP. Včetně důvodu prominutí tvrdost. - I když sám pojem tvrdost je velmi vágní.

## 4. Hodnocení praxe daňové správy podle nového daňového řádu

### 4.1. Obecně

- Musíme konstatovat, že pro zásadní hodnocení /ostatně jako u každého jiného zásadního procesního zákona) jsou dva roky účinnosti zákona málo. Zejména hodnocení postupného přijetí a porozumění jednotlivých prvků potřebuje delší časový prostor už proto, že ne vždy jsou některé instituty pravidelně využívány a k předmětným situacím, které je řeší, třeba v praxi konkrétního /dotázaného/ poplatníka zatím třeba ani nedošlo.
- Zatím není známo, že by se někdy pokusil zhodnotit administrativní dopady jednoho zákona, která de facto i de jure nemůže samostatně působit tedy bez ostatních daňových(hmotně právních) předpisů.( v tomto případě i zákonů o účetnictví.
- Nehodnotili jsme dopady u tzv. dělené daňové správy.



- Mimo oblast hodnocení stojí i celní správa, která jak správce spotřebních daní tento procesní předpis také používá.

## 4.2. Finanční aspekty

Vyčíslit dopad konkrétního zákona (a tedy i Daňového řádu) do finanční oblasti poplatníků je vždy složité. Navíc sám zákon nepředepisuje konkrétní platby (ty jsou důsledkem úprav v hmotně právních daňových zákonech, např. DPH, daně z příjmu a ostatní daně) a tak vyvolává konkrétně vyčíslitelnou výši finanční potřeby „pouze“ ve specifických situacích (pokuty apod.). Finanční aspekt můžeme nalézt samozřejmě v důsledku administrativních požadavků na práce, které jsou s daňovou správou spojené. Konkretizace je ale složitá. Lapidárně řečeno – administrativa spojená se správnou výší daňové povinnosti např. v důsledku DPH znamená potřebu vést účetnictví, (těžko rozlišíme, jaké jsou finanční nároky spojené s účetnictvím jako celek, účetnictvím jednotlivých daní, a správou daní celkem), potřebu výpočtu daní, vypracování daňových tvrzení, případně ostatních prací. Výše administrativních prací také variuje v souvislosti s četností kontrol, a následných prací s nimi související. Liší se tedy případ od případu a těžko lze tyto konkrétní případy zevšeobecňovat.

Proto lze finanční aspekt pouze odhadovat.

Než jsme zahájili práci na naší analýze, pokusili jsme se nalézt stejná nebo alespoň podobná zadání již zpracovaných analýz a případně použít metodiku z těchto studií.

Podářilo se nám nalézt práci s názvem Analýza nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem. Je to výzkumná studie zpracovaná Fakultou financí a účetnictví VŠE v Praze v prosinci 2008. Autoři doc. Leoš Vítek a doc. Jan Pavel se zaměřili na analýzu nákladů vyplývajících podnikatelským subjektům – plátcům daně – z titulu existence daňového systému a zabývají se tzv. vyvolanými náklady daní.

I když jsme po zevrubném prostudování metodiky použité v této výzkumné studii museli konstatovat, že není pro naši analýzu dobře využitelná, zejména proto, že naráží na výše zmíněný problém - neumí zjistit administrativní zatížení způsobené - vyvolané – jednotlivými zákony., lze při určitém zjednodušení využít některých závěrů (výpočtů) a na jejich základě aproximativní metodou dospět k určitým závěrům – s relativně přijatelnou vypovídací schopností.

Z této studie přinášíme údaje, které jsme pro odhady využili:

Tabulka č. 1 Velikost vyvolaných nákladů pro sledované daně – ČR, 2007

Daň	Předpis daně	Vyvolané náklady	vyvolané náklady
	v MldKč	v Mld Kč	v procentech
Daň z příjmů právnických osob	135	7,5	5,5 %
Daň z přidané hodnoty	234,3	10,6	4,50%
Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	125	3,8	3,0 %
Pojistné na veřejné zdravotní pojištění	151,9	5,3	3,50%
Pojistné na sociální zabezpečení	366,2	5,4	1,50%
Daň z příjmů fyzických osob z podnikání	23	1 6,7	34,40%
Daň silniční	5,8	1	16,40%
Daň z nemovitostí	5	0,4	8,10%
<b>Celkem</b>	<b>1046,3</b>	<b>40,7</b>	<b>3,90%</b>

Z výsledků výše uvedených jsme použili procento vyvolaných nákladů daňového systému (3,9%), které charakterizuje celkový podíl vyvolaných nákladů daňové soustavy a dopočítali jsme avekvátní podíl v následujících letech – 2010, 2011 a 2012 ve stejné logice.

Postupně jsme dospěli k těmto výsledkům:

Tabulka č. 2 Dopočítání vyvolaných nákladů

Vybrané příjmy v v Mld. Kč	2007 studie	2010	2011	2012
daňové	528,2	534,73	543,16	561,52
pojistné	366,2	355,83	373,29	384,01
celkem	994,4	890,56	916,45	945,53
3,9 % vyvolaných nákladů	40,7	34,73	35,74	36,87
Porovnání k roku 2007		85,33% (34,73 mld. Kč)	87,81% (35,74 mld. Kč)	90,59% 36,87 mld. Kč)
Porovnání 2010/11 a 2011/12			1,01 mld.Kč(+2,9%)	1,13 mld.Kč(+11,9%)

Zdroj: vlastní výpočty + výše uvedená analýza

Poznámky k tabulce č. 2:

1. Udaje nejsou korigovány inflací,
2. Není zohledňován mzdový vývoj pracovníků v této oblasti
3. není počítáno se změnou sazeb jednotlivých daní

Závěry: Z údajů je patrné, že od roku 2007 do roku 2010 se vyvolané náklady daňového systému snížily na 85, 33%. V následujících letech je patrný opačný trend

a pokud tento trend bude pokračovat ve stejné logice, dá se předpokládat, že vystoupí na stejnou hodnotu (roku 2007) pravděpodobně v roce 2015.

Pokud věnujeme pozornost změně nákladů vyvolaných daňovým systémem v letech 2010 (před zavedením DŘ) a 2011 (po uvedení), konstatujeme absolutní nárůst 1,01 mld. Kč tj. 2,9 procenta. Tento nárůst můžeme částečně přičítat změně ve správě daní – DŘ. Zároveň znovu připomínáme, že tento odhad je velmi spekulativní – uváděné náklady jsou celkové náklady, vyvolané daňovým systémem, z nichž změny vyvolané daňovým řádem mohou znamenat jen těžko odhadovatelnou část.

### 4.3. Organizační aspekty

V letech 2009 až 2012 proběhla 4x novelizace zákona o územních finančních orgánech s tím, že z nich poslední - která je účinná k 1.1.2013 - zřídila pouze 14 finančních úřadů s územní působností jednotlivých krajů, specializovaný finanční úřad se sídlem v Praze pro správu velkých subjektů s obratem nad 2 miliardy Kč. Ze všech bývalých finančních úřadů se institucionalizovala územní pracoviště.

Ze současně platné právní úpravy úprav je vhodné připomenout:

1) Finanční správa České republiky je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní.

2) Jako orgány Finanční správy České republiky (dále jen „orgány finanční správy“) se zřizují Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu.

(3) Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí (dále jen „ministerstvo“). Odvolací finanční ředitelství je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství. Finanční úřady jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství.

(4) Generální finanční ředitelství je účetní jednotkou. Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady nejsou účetními jednotkami a pro účely hospodaření s majetkem státu, účetnictví a pracovněprávních vztahů mají postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství.

(5) Příjmy a výdaje Generálního finančního ředitelství jsou součástí rozpočtové kapitoly ministerstva.

Nově - Od 1.1.2013 existují tyto finanční úřady

- a) Finanční úřad pro hlavní město Prahu,
- b) Finanční úřad pro Středočeský kraj,
- c) Finanční úřad pro Jihočeský kraj,
- d) Finanční úřad pro Plzeňský kraj,
- e) Finanční úřad pro Karlovarský kraj,
- f) Finanční úřad pro Ústecký kraj,
- g) Finanční úřad pro Liberecký kraj,
- h) Finanční úřad pro Královéhradecký kraj,
- i) Finanční úřad pro Pardubický kraj,
- j) Finanční úřad pro Kraj Vysočina,
- k) Finanční úřad pro Jihomoravský kraj,
- l) Finanční úřad pro Olomoucký kraj,
- m) Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,
- n) Finanční úřad pro Zlínský kraj,
- o) Specializovaný finanční úřad.

Pro vysvětlení:

- **Specializovaný finanční úřad** je příslušným pro vybrané subjekty; tím není dotčena příslušnost u poplatků, jejichž předmětem je zpoplatnění úkonu.

Vybraným subjektem se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 000 000 000 Kč,
  - b) banka, pobočka zahraniční banky,
  - c) spořitelní a úvěrní družstvo,
  - d) pojišťovna, pobočka pojišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu, zajišťovna, pobočka zajišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu,
  - e) investiční společnost včetně všech jí obhospodařovaných podílových fondů,
  - f) investiční fond,
  - g) penzijní společnost včetně všech jí obhospodařovaných fondů a včetně transformovaného fondu, jehož prostřednictvím penzijní společnost provozuje penzijní připojištění,
  - h) osoba provozující loterii nebo jinou podobnou hru, a to pro účely výkonu dozoru nad loterieri a jinými podobnými hrami,
  - i) člen skupiny podle zákona o dani z přidané hodnoty,
1. je-li alespoň jeden z jejích členů subjektem podle písmen b) až g),
  2. dojde-li alespoň u jednoho jejího členu ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti podle odstavce 6, a to až do okamžiku, kdy u posledního z členů této skupiny dojde ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti podle odstavce 7.

- Finanční úřad vykonává **působnost** na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. Specializovaný finanční úřad vykonává působnost na celém území České republiky.

- **Sídlem** finančního úřadu je sídlo vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. Sídlem Specializovaného finančního úřadu je hlavní město Praha.

Dojde-li ke změně území vyšších územních samosprávných celků, změní se stejně i územní působnost finančních úřadů, a to od prvního dne kalendářního roku následujícího po dni, kdy nabyl účinnosti zákon, kterým se mění hranice vyšších územních samosprávných celků, ledaže by nabyl účinnosti prvního dne kalendářního roku.

Územní pracoviště finančního úřadu, které se nenachází v jeho sídle, stanoví ministerstvo vyhláškou.

Při našem hodnocení jsme kromě jiného sledovali vnímání spolupráce s finančními orgány a samozřejmě také dopad organizačních změn v soustavě finančních orgánů do podnikové praxe. Z odpovědí na dotazy, které jsme podnikům předložili, celkem jasně vyplývá:

1. Podniky jsou v zásadě spokojeni se spoluprací se správci daní. Svědčí o tom následující data. Z dotazovaných firem se 91 % vyslovilo, že spoluprací s „jejich finančním úřadem“ hodnotí jako vyhovující. Jen 6 % firem mělo zkušenosti vysloveně negativní, zbytek neměl jasný názor.
2. Organizační změny v praxi spolupráce s finančními orgány vůbec zaznamenalo jen 45 % vzorku podnikajících subjektů. Z nich jen 6 % má pocit, že jde o změny negativní. Plných 49 % respondentů změnu vůbec nezaznamenalo, 6 procent si není jisté odpovědí.

#### 4.4. Legislativní aspekty

**Obecně:** Je zřetelné, že největším problémem našeho podnikatelského prostředí – jeho legislativního rámce - je především příliš častá novelizace zákonů a příliš krátká doba legisvakance. Typickým příkladem značného množství změn v daňových zákonech a jejich schvalování v posledních dnech před účinností, je poslední novela DPH pro rok 2013. Dalším příkladem může být samotný daňový řád, který byl novelizován 4x. První tzv. technická novela nahrazovala již v počátku roku 2011 – od 1. března – nedostatky v sémantice i systematice zákona. Další změny přinesla novela zákonem číslo 167/2011Sb. s účinností od 1. 7. 2012 – šlo sice jen o nahrazení pojmů z oblasti IT, ale tři paragrafy se měnily. Zákon číslo 458/2011Sb., kterým se změnilo mnoho zákonů v souvislosti s tzv. Jednotným inkasním místem (JIM) provedl takové změny, které vnesly do procesního předpisu velké problémy, protože část zákona bude platit až od 1.1.2015, některé jiné body platí od 1.1.2012, další čtyři doby od 1.4. 2012 a další část je účinná od 1.1. 2013. To samo osobně je dostatečně dokumentující složitost novel a dopady do daňové praxe. K tomuto nepřehledu je nutné také připočítat novelu DŘ číslo 399/2012 účinnou a platnou od 1.11.2012.

Konkrétní problémy, které velmi výrazně ovlivní fungování finanční správy je reforma daňového systému a projekt tzv. Jednotného inkasního místa (JIM) ,na který navazuje novela DŘ k 1.1.2015. Není předmětem této analýzy předvídat náročnost, která bude doprovázet změny spojené s realizací JIMu. V každém případě platí, že čím dokonaleji se „vžije“ praxe současného DŘ před JIMem, tím snadněji se praxe vyrovná s budoucím uspořádáním. Konkrétně: zásadní vliv na takto potřebný proces už dnes má existující systematika zákona. Větší počet paragrafů DŘ 265 a ZSDP 107 je ku prospěchu „věci“, jednotlivé věty a ustanovení jsou stručnější a jednoznačnější. Je ovšem pravda, že některá ustanovení, která vypadají na první pohled jednoduše a jsou zcela jasná, na druhý jsou (v jednotlivých případech) mnohem komplikovanější než ustanovení ZSDP.



Pro budoucí debaty k potenciálnímu zjednodušení daňové správy navrhuje úvahy v těchto směrech:

- vyhlásit alespoň na dva roky změnové moratorium,
- prosadit jednotný systém přijímání změny v daňových zákonech. Navrhujeme systém, podle kterého by novely bylo možné přijímat pouze do září běžného roku, tak aby byly platné a účinné nejdříve od 1. ledna následujícího roku. Ty tři měsíce sloužily k seznámení s těmito zákony. Takový systém už naše novodobá státní správa zná, v devadesátých letech tak fungoval.

Myslíme si, že tato „maličkost“ by určitě uklidnila všechny strany zúčastněné na daňovém řízení.

## 5. Vyhodnocení dotazníkové akce

Samozřejmou součástí zevrubného posouzení je kromě zevšeobecnění získaných zkušeností a shrnutí názorů a připomínek odborníků jak z podnikatelské praxe, tak z řad poradců a auditorů i shrnutí subjektivního vnímání zkušeností ze strany podnikatelů i ze strany správců daní. Vypracovali jsme proto dotazník, kterým jsme oslovili podnikatelské subjekty. Snažili jsme se o reprezentativní vzorek zahrnující firmy malé, střední i velké a to v různých regionech naší republiky.

Takto získané poznaky jsme posléze konfrontovali s výsledky stejného dotazníku, získaného z praxe správců daně. Obě hodnocení nabízíme v následujících přehledech.

TABULKA č. 3 Zatížení podnikatelů způsobené daňovým řádem (hodnocení v %)

Otázka:	Ano	Ne	Nevím
---------	-----	----	-------

## Zatížení podniků v souvislosti s uplatněním nového daňového řádu

1.	Zaznamenali jste v praxi daňové správy výrazné změny v souvislosti s účinností nového Daňového řádu?	27	64	9						
2.	Lze obecně konstatovat, že je DŘ lepší než dřívější Zákon o správě daní a poplatků?	20	38	42						
3.	Je DŘ z hlediska a) obsahu, b) uspořádání a c) potřeb praxe	a)	b)	c)	a)	b)	c)	a)	b)	c)
	srozumitelnější	26	20	13	40	53	44	34	27	43
	přehlednější	34	38	25	56	40	63	10	22	12
	jednoznačnější	26	10	43	36	63	45	38	27	12
4.	Jsou nové pojmy v DŘ (daňové tvrzení, atrakce, nicotnost rozhodnutí atd.) dobře pochopitelné, jednoznačně vysvětlitelné a v praxi aplikovatelné ?	34	36	30						
5.	Jsou tyto nové pojmy důvodem ke zvýšení administrativní náročnosti u daňových subjektů?	21	53	26						
6.	Existuje něco konkrétního, co Vám v DŘ chybí?(uved'te):	20	50	30						
7.	Zvýšily se finanční požadavky daňových poradců (z důvodu zvýšení pracnosti) po zavedení DŘ??	6	69	25						
8.	Zaznamenali jste změny v souvislosti se změnami organizace daňové správy v posledních 3 letech?	45	49	6						
9.	Je Vaše spolupráce se správcem daně vyhovující?	91	6	3						
10.	Mohli byste vyjmenovat některé ostatní zákony nebo předpisy, které Vám jako DS komplikují život nebo neúměrně zvyšují administrativní náročnost?(uved'te):	90	10	0						

Vyhodnocení dotazníku:

Změny

Obecně platí, že podniky při jakékoliv příležitosti hodnotí jakoukoliv změnu v zákonech, které upravují jejich chování jako negativní. Zvláště když se jedná o zákony daňové. Souvisí to s pocitem jistoty, který získávají dlouhodobějším využíváním a přizpůsobením se stávající legislativě a samozřejmě zkušenostmi, které nabývají za dobu platnosti zákona a to ať pozitivními (naučí se využívat výhod) nebo negativními (naučí se čelit komplikacím resp. nepříjemnostem). Významným zdrojem právní jistoty pro DS jsou také judikáty zejména Nejvyššího správního soudu.

Před detailnějším zkoumáním dopadů daňového řádu do praxe je potřeba získat základní informaci o samotné změně a jejím vnímání.

V této souvislosti je zajímavé, že 64 % firem, které se dotazníkového šetření zúčastnily, odpověděly, že žádné výrazné změny při správě daní ani nezaznamenaly. Jen 27 % odpovědělo, že podstatné změny zaznamenaly. (Zbytek respondentů si nebyl jistý odpovědí.) To vede k závěru, že změna byla v podstatě plynulá a firmy ji vnímaly jako jednu z mnoha změn, se kterými se v legislativě upravující jejich chování setkávají.

Důležité je samozřejmě zásadní - obecné vnímání povahy zaznamenaných změn. Z respondentů, kteří odpověděli, že změny zaznamenali, více než třetina /38%/ hodnotí změnu k horšímu, 42 % firem váhá s odpovědí, jen 20 % je spokojeno. Jinými slovy – jen málo přes třetinu respondentů je kritická. Pro celkový obraz je zapotřebí vzít v úvahu, že se jedná o třetinu z firem, které změny zaznamenaly. Těžko odhadnout, jak velké procento z těchto firem je ovlivněno samotnou nutností změny a tedy s tím spojených negativních pocitů, na kolik procent hraje roli konkrétní zkušenosti s novou praxí (K váhání v hledání příčin odpovědi na tuto otázku nás mj. vedou i odpovědi na další dotazy, kdy se budeme věnovat podstatě nespokojenosti u negativně se vymezujících respondentů ev. tomu, co respondenti postrádají.).

To může vést ke dvěma závěrům. Za prvé, že firmy se změnami byly srozuměny, na změnu zákona byly dobře a dlouhodobě připraveny nebo že přes to, že daňový řád

platí už dva roky, zatím se nedostaly do situace, kdy by byly konfrontovány s podstatně jinou úpravou od předešlé praxe, přičemž „běžné“ situace jsou nově řízeny v podstatě obdobně. Dodatečným dotazováním dospíváme k upřesnění důvodů:

- O daňovém řádu se hodně psalo, povědomost o nové úpravě probíhala v relativně dlouhé legisvakanní době.
- Úprava standardních situací se nepřilíš liší od dřívější úpravy.
- A některé situace jsou terminologicky lépe ošetřeny.
- Firmy mají dostatek informací z oficiálních zdrojů (MF, GFŘ ,GŘC) i ze zdrojů ostatních.
- Finanční úřady poměrně ochotně poskytují informace v konkrétních situacích.

O dobré spolupráci se správci daně svědčí i následující data. Z dotazovaných firem se 91 % vyslovilo, že spolupráci s „jejich finančním úřadem“ hodnotí jako vyhovující. Jen 6 % firem mělo zkušenosti vysloveně negativní, zbytek neměl jasný názor.

Pojďme konkrétněji k zodpovězeným otázkám, které měly naznačit, jak daňový řád vyhovuje potřebám praxe. Ptali jsme se, jak firmy hodnotí daňový řád z hlediska obsahu, uspořádání a praktičnosti (potřeb praxe) a nabízeli jsme hledisko srozumitelnosti, přehlednosti a jednoznačnosti jednotlivých termínů a postupů.

Za srozumitelnější z hlediska obsahu označilo nový daňový řád pouze 26 % respondentů. Naopak přes 40 % firem má pocit, že obsah je jednoznačně méně srozumitelný, zbývajících 34 % nemá jasný názor. Výrazně jiné procento hodnocení dostáváme, pokud firmy hodnotí srozumitelnost uspořádání - logiky zákona. Přes 50, konkrétně 53% firem, označilo nové uspořádání za méně srozumitelné, 27 % firem si zatím není jisté, jen 20 % respondentů vidí logiku uspořádání jako lepší.

Jen 13 % firem hodnotilo kladně daňový řád jako srozumitelnější pro podnikatelskou praxi, zbytek (87%) vidí situaci jinak (44 má výrazně negativní postoj, 43 neví).

Dalším kritériem byla přehlednost. Přes 56 procent respondentů označilo obsah za méně přehledný než zákon o správě daní a poplatků, zatímco 34 % jej vidí jako změnu k lepšímu. /10 % si není jisto.

Poněkud vlídnější hodnocení vidíme u závěrečného zhodnocení přehlednosti uspořádání jednotlivých paragrafů – 38 % hodnotí kladně, 40 % záporně více než 22 % má neutrální názor. Pro potřeby praxe je celková přehlednost hodnocena nejvíce negativně - 63 %, jen čtvrtina firem má opačný názor – tedy hodnotí kladně, 12 % firem neví.

Jedním z cílů daňového řádu byla ambice čelit kritice minulého uspořádání, - tedy přispět k preciznějšímu – jednoznačnějšímu - vymezení některých pojmů. Tady nám odpovědi z praxe nepřinesly výrazný výsledek. Obsah vidí jako jednoznačnější 26% firem, uspořádání pouze 10 %, ale použitelnost 43%, negativní názor má postupně 36%, 63% a 45%, zbytek firem označilo odpověď jako „nevím“.

Tady je významný zejména negativní výsledek u hodnocení jednoznačnosti. Znamenalo by to, že jak v obecné rovině, tak u jednotlivých prvků hodnocení (obsahu, uspořádání i praktičnosti) by daňový řád nepřinesl tolik očekávané přiblížení se jednoznačnosti, které s sebou v praxi přináší nejen pocit nejistoty, ale i problematické očekávání vývoje v budoucnu.

Na druhé straně jsou poměrně vyrovnané odpovědi na dotaz po aplikovatelnosti nových pojmů, které DŘ přinesl. 34% respondentů označilo tyto pojmy jako dobře aplikovatelné, 36 % naopak vidí problémy a 30 % firem zatím neví. Jasný je závěr u potenciálního zvyšování administrativního zatížení s těmito pojmy souvisejícího. Přes polovinu respondentů (53%) označilo, že žádné administrativní náklady nepocituje, jen 21 % odpovědělo, že ano, 26 % s odpovědí vyčkává.

Jen 6 % firem oznámilo, že v souvislosti s daňovým řádem zaznamenaly zvýšené požadavky daňových poradců z důvodů navýšení pracnosti. Naopak 69 % firem žádné změny nepocituje a jedna čtvrtina firem s vyjádřením zatím váhá. Vyplývá

z toho, že v zásadě podniková praxe přijala daňový řád jako jeden z dalších zákonů, kterému je třeba se přizpůsobit a to v naprostu převažující většině za stejných finančních podmínek. Další ze závěrů samozřejmě vypovídá o stálosti cen služeb daňových poradců, což je závěr, který také souvisí s předmětem této analýzy.

V dotazníku jsme se také ptali, zda a co eventuálně poplatníci v novém daňovém řádu postrádají. Naprostá většina odpověděla negativně, tzn. že buď nepostrádají nic /50 %/ nebo nevědí (30%), jen 20 % odpovědělo kladně. Téměř 100% z nich /96/ postrádá institut prominutí příslušenství daně tak, jak byl definován v zákoně o správě daní a poplatků. Dodatečným dotazováním se upřesnilo, že firmy volají po individuálním jednání se správcem daně o možnostech prominutí, individuálním posouzení konkrétní situace a zohlednění konkrétních důvodů vedoucí k jednotlivým krokům poplatníka. Jinými slovy považují novou situaci v oblasti promíjení daňového příslušenství na příliš objektivní, nevyhovující pružně individuálním problémům praxe. Všechny dotazované firmy dále v této souvislosti zdůraznily, že dnešním způsobem není dostatečně odlišeno, kdy se jedná o úmysl a kdy se jedná o opominutí vzniklé stále se měnícími předpisy a jejich množství.

Firmy také poskytly informace o tom, jak pocítily změny v souvislosti změnami organizace daňové správy. 45 % označilo nové změny za negativní, 49 % jako pozitivní jen 6 % změny zatím nehodnotí.

Jaksi navíc jsme požádali o vyjmenování dalších zákonů, kde podnikatelé cítí neúměrný nárůst zátěže – kde předpisy z oblasti daní daňovému subjektu podle jejich názoru zbytečně komplikují život nebo neúměrně zvyšují administrativu. 71 % respondentů označilo za problematickou změnu DPH, 50 % změny v dani z příjmů, na spotřební daně si stěžovalo 10 % firem, 15 % obecně zmiňovalo četnost daňových změn. Dá se předpokládat, že první pořadí zákona o DPH bylo vyvoláno především aktuálností poslední novely, která vstoupila v účinnosti od 1. ledna t.r. Samozřejmě bylo velmi negativně vnímáno, že legislativní proces byl ukončen těsně před vánocemi a také to, že současně s okamžikem, odkdy platily nové sazby DPH,

vstoupila v účinnost jiná novela, která přinesla celou řadu nových institutů a povinností a podniková praxe ještě neměla čas se s nimi vyrovnat. Podnikatelé tak měli historicky nejkratší dobu na prostudování zákonů, přípravu, vyškolení zaměstnanců a s tím související změny v technického směru a organizační /např. změny softwaru/.

## 5.2. Hodnocení z pohledu správců daní

Před konkrétními daty, která vám nabídneme v následující tabulce nám dovozte některé závěry:

- Uplynula velice krátká doba na hodnocení. Pro zlepšení vypovídají schopnosti by bylo zapotřebí hodnocení opakovat.
- Změna zatím neměla možnost se tzv. usadit. Praxe si na ni pomalu zvyká, nicméně nevypadá, že by nastaly konkrétní nepřekonatelné nebo alespoň výrazné problémy.
- Přesto obecně převládá negativní vnímání, i když procentuelně není tak významné (38% u daňových subjektů a 46% u správců daní.) Významnější podíl „nespokojených“ na straně správců daně vypovídá o tom, že Daňový řád přecejen přinesl pro poplatníky větší komfort, který vyvolal u správců daní navýšení administrativních prací a samozřejmě se projevil v negativní vnímání. (viz tab. č. 5)
- Na obou stranách je relativně dobře hodnoceno zavedení nových pojmů.

Tabulka č. 4 Zatížení správců daní v souvislosti s Daňovým řádem (v %)

Otázka:

Ano

Ne

Nevím

### Zatížení podniků v souvislosti s uplatněním nového daňového řádu

1	Zaznamenali jste v praxi daňové správy výrazné pozitivní změny v souvislosti s účinností Daňového řádu?	12	78	10
2	Lze obecně konstatovat, že je DŘ lepší než dřívější Zákon o správě daní a poplatků?	36	46	12
3	Je DŘ z hlediska obsahu, uspořádání a používaných pojmů	-----	-----	-----
	a) srozumitelnější	36	56	8
	b) přehlednější	50	38	12
	c) jednoznačnější	22	72	6
4	Jsou nové pojmy v DŘ (daňové tvrzení, atrakce, nicotnost rozhodnutí atd.) dobře pochopitelné, jednoznačně vysvětlitelné a v praxi aplikovatelné ?	52	24	24
5	Jsou tyto nové pojmy (celý Daň.řád) důvodem ke zvýšení administrativní náročnosti u správců daně??	68	12	20
6	Existuje něco konkrétního, co Vám v DŘ chybí?(uved'te co):Viz komentář	32	24	44
7	Zaznamenali jste větší počet nutných kontaktů se správcem daně po 1.1.2010?	24	48	28
8	Vnímáte pozitivně změny v organizaci a řízení daňové správy v posledních 4 letech?	20	72	8
9	Je Vaše spolupráce s daňovými subjekty na vyhovující úrovni?	66	34	0
10	Mohli byste vyjmenovat některé ostatní zákony nebo předpisy, které Vám jako daňovému subjektu komplikují život nebo neúměrně zvyšují administrativní náročnost (uved'te):zákon o DPH- 87,8%, DPPO 60,6%, časté změny – 81%,	66	12	22

Při hodnocení výsledků nás zarazilo významně negativnější hodnocení správců daní v oblasti administrativy ve srovnání se stejným hodnocením u daňových subjektů. Příčinou tohoto vnímání je nárůst úkonů, který dokumentuje následující tabulka:



Tabulka č. 5 Srovnání úkonů vykonaných správci daní období před a po účinnosti Daňového řádu

Srovnání úkonů u SD podle ZSDP a DŘ	2009 ZSDP	2010 ZSDP	2011 DŘ
Počty zpracovaných vlastních písemností FÚ	5 466 014	5 292 652	15 232 031
Z toho počty zpracovaných platebních výměřů	1 368 709	1 237 436	10 360 336

Zdroj: Česká daňová správa

Komentář odůvodňující výsledky:

- Správce daně vydává platební výměř i v případě vyměření ve shodě s daňovým přiznáním (§ 140 odst. 1), založí se do spisu. Nárůst je vidět z následující tabulky.
- Správce daně vydává rozhodnutí o vrácení přeplatku i v případě úplného vyhovění včetně odůvodnění (§ 155 odst. 4), založí se do spisu.
- Je přípustěno odvolání ve více případech, než za účinnosti ZSDP. Např. delegace § 18, navrácení lhůty v předešlý stav § 37, rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti § 97, rozhodnutí o nařízení přezkoumání § 122.

### 5.3. Korelace výsledků pohledů daňových subjektů a správců daní

Pro úplnost a lepší validitu hodnocení dotazníkového výzkumu jsme porovnali obě tabulky. Výsledky jsou víc než zajímavé:

Celkem ve čtyřech otázkách se podnikatelé a správci daně shodují:

- V otázce č. 1 – nezaznamenali žádné zásadní negativní změny v praxi finanční správy v souvislosti s účinností DŘ.(DS 64 % a SD 78%).
- V otázce č. 2 – je podobně shodné – negativní - hodnocení(DS 38 % a SD 46%) čili DŘ není horší než předtím platný ZSDP.
- V otázce číslo 9. Je oboustranně pozitivně hodnocena spolupráce podniků a správců daně.
- V otázce týkající se hodnocení dalších zákonů, které komplikují život DS i SD se obě strany velmi sjednotily. Shoda je také velmi výrazná také v tom, který další zákon komplikuje život nejvíce. Na prvním místě se s výraznou převahou umístil zákon o DPH( 71=% DS 87,7% SD), na druhé příčce je zákon o dani z příjmu právnických osob, dále fyzických osob a na dále fyzických osob a na třetím časté změny v zákonech(DS 51% a SD 81%) . U změn zákonů se objevil i přívlastek časté a nepodstatné změn a několikrát i výraz zbytečné!!

Naopak rozdílnost panuje v

- V otázce č. 5 – velmi rozdílný názor na nové pojmy v DŘ a jejich vliv na administrativní náročnost správy daní( 53 % DS si myslí, že DŘ nemá vliv na zatížení daňových subjektů, zatím co 68 procent správců daní si stěžuje na zvýšení administrativní zatížení SD. Důkaz o tom, je v tabulce č. 5, která podrobněji dokumentuje administrativní náročnost u SD před a po uplatnění DŘ.

## 6. Závěrečné hodnocení:

Výsledky předchozích kapitol nás vedou k těmto závěrům:

- 1. Na straně daňových subjektů k výrazným dopadům do podnikatelské praxe v běžném životě nedošlo.(vedou nás k tomu nejen výsledky dotazníkového průzkumu, ale i individuálního posouzení, odpovědi na dotazy u správců daní a souhrnné informace získané z praxe daňových poradců.)
- 2. Vzhledem k množství změn, které Daňový řád do praxe přinesl, je pocit zatížení (pokud je) dán spíš obecným pocitem přílišnosti změn v mnoha zákonech a neochotou je stále studovat než konkrétním dopadem tohoto zákona. (Zde je zapotřebí znovu připomenout, že jednotlivé prvky „zatížení“, např. administrativní – lze v oblasti daní jen těžko oddělit od zatížení daném ostatními daňovými zákony.)
- 3. Je pravda, že mnohé instituty nové procesní normy vyšší mírou jednoznačnosti přispěly k odstranění dlouholetých nejasností, některá ustanovení přinesla jistotu tam, kde rozhodnutí jednotlivých správců variovala nebo reagovala na rozhodnutí soudů.
- K právní jistotě poplatníků přispěly některé nové atributy (např. zásada legitimního očekávání, povinnost zdůvodnění v rozhodnutích, jasné vymezení lhůt, odkladný účinek odvolání).
- Na straně správců daně je konstatováno výrazné navýšení administrativního zatížení.
- Na tomto místě je zapotřebí znovu připomenout, že pro důslednější posouzení dopadů takové normy do praxe uplynulo příliš málo času. Je

možné, že praxe zatím v potřebném rozsahu neodhalila všechny problémy, které norma řeší nedostatečně. Nebo naopak praxe může ve vyšší míře ukázat, že některé situace jsou „přeorganizované“. Oba extrémy by pak samozřejmě pro praxi byly zbytečně zatěžující.

V závěru dovoluje ještě shrnout témata, která autoři zástupcům podnikatelských subjektů doporučují projednávat při rozhovorech na příslušné úrovni:

## 7. Doporučení pro další diskuse

1. Při dalších jednání na téma daňový řád se urgentně navrhuje řešit problematiku promíjení daně včetně příslušenství (praxe ukazuje vhodnost navrácení věcí do režimu daného Zákonem o správě daní a poplatků, který umožňoval zohlednit individuální situaci poplatníka) Určitě by stálo za zmínku vnést do tohoto systému větší spravedlnost a unifikovat jej. Byla by tak nahrazena současná další „nectnost“ a to je roztržitost v různých zákonech. Podrobnosti jsou uvedeny v části 3.2.9
2. Posilovat všechny prvky clientského přístupu k poplatníkovi a s tím spojené opakované prvky individuálního přístupu.
3. Vyhodnocovat a analyzovat perspektivu komunikace – tendence postupného přechodu na komunikaci zásadně v elektronické podobě vnímají různí poplatníci různě. Ne pro všechny poplatníky je přijatelná tendence k - minimálnímu osobnímu kontaktu s finančním úřadem.
4. Připravit a prosadit takové prvky systému přijímání zákonů (hledisko časové, nutné doby legisvakance a pod), které by podnikajícím subjektům zaručilo dostatečný čas na přípravu a plynulejší přístup k nutným změnám, do kterého by náležitosti daňových zákonů – včetně daňového řádu – byly zařazeny.

- 5. Zcela na místě by bylo vyhlášení moratoria na všechny daňové zákony
- 6. Určitě by stálo za to rozšířit editační povinnost i o elektronickou podobu a tím dosáhnout nižších nákladů i jednoduchost řešení. Bylo by to vhodné také proto, že problémem jsou nejen daně ale i účetnictví zejména podvojně viz část 3.2.6
- 7. Určité možné řešení zmírnění a zprůhlednění sankčního systému je naznačeno v části 3.2.8. Není to jediný způsob jak sankční systém zjednodušit, ale současný stav je ve své složitosti neudržitelný. Vzhledem k tomu, že není cílem této analýzy navrhovat detaily jednotlivých námětů, přikládáme v příloze úvahu na toto specifické téma, tak jak se nad tématem zamyslela spolupracující právnička : JUDr. Lenka Matyášová (příloha)
- 8. Rozšířit do daňové praxe zejména zásadu legitimního očekávání - tzn. jednotný postup v obdobných případech v celé finanční správě.
- 9. Vzhledem k poměrně krátké době hodnocení by bylo vhodné podobné hodnocení provádět pravidelně - například za dva roky Mimo jiné by jen časové hledisko přineslo lepší kvalitu a (vzhledem k očekávanému nárůstu situací, který DŘ řeší) i vyšší míru vypovídací schopnosti výsledků analýzy.

## Seznam použitých pramenů a literatury

1. Zákon číslo 280/2009 Sb. v platném znění k 31.12.2012
2. Michal Radvan a kol., Berní právo, MU 2008
3. Jana Jarešová, Helena Hýblová: Lhůta pro stanovení daní a lhůta pro placení daní, Daňový expert 4/5010
4. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňovému řádu, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, Sněmovní tisk 685/0, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)
5. JUDr. Zuzana Hortová Správa daní podle zákona číslo 280/2009 Sb. daňového řádu
6. Daňové stránky Ministerstva financí [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz) platné v období od 20.12. 1012 do 31.3.2013.
7. Zákon číslo 565/1990 Sb o místních poplatcích v platném znění
8. Zákon číslo 634/2004 o správních poplatcích v platném znění
9. Zákon číslo 549/1991 o soudních poplatcích v platném znění
10. doc. JUDr. Hana Marková - GRADA Publishing a.s. Daňové zákony úplná znění platná k 1.1.2011
11. Doc. Vítek , Doc. Pavel - Analýza nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem- výzkumná studie - VŠE Praha, Fakulta financí a účetnictví prosinec 2008
17. JUDr. Lenka Matyášová: Sankční ustanovení Daňového řádu
12. Konzultant (software produkt) firmy Konzulta a.s. stav k 20. 1. 1013
13. internetové stránky [www.seznam.cz](http://www.seznam.cz) včetně vyhledávače Google
14. MFČR - Koncepce vytvoření jednotného inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů rok 2010
15. Zákon číslo 218/ 2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů O rozpočtových pravidlech a o změnách některých souvisejících zákonů (Rozpočtová pravidla)
16. Citace z novelizovaného zákona číslo 456/2011Sb. o Finanční správě ČR ne znění pozdějších předpisů(novely – z.č.458/2011 Sb., z.č.399/2012 Sb., z.č.407/2012 Sb.)

Příloha:

Zamyšlení nad sankčními ustanoveními DŘ:

Autor: JUDr. Lenka Matyášová

V novém Daňovém řádu jsou některá ustanovení, o jejichž legitimitě lze mít určité pochybnosti a bylo by přinejmenším vhodné vést o nich diskusi.

Konkrétně se jedná o **sankční ustanovení**, která jsou v daňovém řádu konstruována tak, že není a priori sledován cíl správy daní, stanovený v § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. stanovit a vybrat daň (ve správné výši)..

Jakkoli je třeba uznat, že je případné, aby daňový subjekt, který neplní **své povinnosti** mohl být **nějakým způsobem účinně přiveden k tomu, aby je plnil** (např. dnes chybějící systém sankce za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy – viz dřívější § 37 ZSDP, tj. např. v případě nesplnění registrační povinnosti, vedení záznamní povinnosti, apod, tedy všude tam, kde v důsledku absolutní ignorace daňových předpisů a rozhodnutí správce daně daňový subjekt zapříčiňuje ve svém důsledku náročnost správy daní, a tím i vznik přímých nákladů státu na výkon daňové správy (např. opakované výzvy, opakované doručování písemností, .....).

Naopak tam, kde se jedná o **nesplnění povinnosti peněžité povahy**, tj. splnění daňové povinnosti, tj. stanovení a uhrazení daně, která objektivně dle hmotněprávních předpisů daňovému subjektu vznikla a je povinen ji do veřejného rozpočtu odvést, má správce daně směřovat k tomu, aby tuto daň v správné výši kontrolními mechanismy zjistil, popř. doměřil nebo správnost daně přiznané ověřil. Systém sankcí za nesplnění této povinnosti je však v daňovém řádu stanoven, resp. paušalizován tak, **že je jím fakticky nahrazována samotná daňová povinnost, nechová se jako příslušenství daně, ale jako určitý druh sankce**, tj. jakožto určitý druh pokuty za spáchání správního deliktu. Lze připustit, že v důsledku pozdního plnění daňové povinnosti mohou nastat deficity v rozpočtech, do nichž výnos daní např. směřuje; je tedy legitimní, aby daňový subjekt, který neuhradí daň včas, byl sankcionován v podobě úroku z prodlení. Ostatně úrok z prodlení je zcela běžnou sankcí v obchodních vztazích apod.

Nelze však již souhlasit se sankcí zavedenou v ust. § 250 a § 251.

Ustanovení § 250 daňového řádu – sám název – pokuta za opožděné tvrzení navozuje, že se jedná o **sankční ustanovení, přitom zde zcela chybí základní předpoklad pro uložení sankce**, tj. možnost správního uvážení., tj. od- do (zcela paradoxně pokud daňový subjekt plní své daňové povinnosti, platí daň pravidelně např..i ve značně vyšší a jednou podá přiznání pozdě, tak zaplatí pokutu zcela neodpovídající povaze zavinění, společenské nebezpečnosti, atd., kterou nadto nelze prominout a správce daně ji předspsat musí.

Za zcela scestný je třeba označit systém zakotvený v § 251 odst. 1 písm. b) a c) daňového řádu – tj. opětovně je zde stanovena v podstatě jakási pokuta, neboť o jaké příslušenství daně se zde jedná, pokud zde žádná faktická daň není? Jakkoli je daňová ztráta v zákoně považována za daňovou povinnost, je tomu tak z hlediska jejího vyměření a správy. Nicméně je to stále pouze určitý účetní výsledek hospodaření bez jakéhokoli vlivu na tok financí do veřejného rozpočtu, Pokud je ztráta snižována, pořád ještě není daňový subjekt povinen nic odvádět!. Obdobně, pokud u nadměrného odpočtu správce daně dosud nic nevrátí, resp. vrátí méně, než si subjekt nárokuje, rovněž ze státního rozpočtu není nic vydáno. V uvedených případech nelze seznat

žádnou legitimitu pro požadování jakéhosi penále. Opodstatnění lze nalézt pouze v případě § 251 odst. 1 a) – zde stát po určitou dobu disponoval menší finanční částkou, než kterou měl mít, protože poplatník méně uhradil – zde lze tedy jakousi legitimitu spařovat.

Inspirativní v této souvislosti může být např. i náleží Ústavního soudu ze dne 18.2.2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08, v němž se konstatuje mimo jiné:... „ *Orgán veřejné moci proto vykonává určitou pravomoc a kompetenci ultra vires nejen tehdy, jedná-li mimo formálně zákonem stanovený rámec pravomocí a kompetencí, ale materiálně též tehdy, pokud svým jednáním nesleduje určitý předvídatelný a racionálně zdůvodnitelný účel, pro který mu byla určitá pravomoc a kompetence svěřena, resp. tehdy, narušuje-li svým, byť o zákon se opírajícím postupem, základní práva dotčených osob více, než je nezbytně nutné k tomu, aby byl ještě dosažen zákonem stanovený účel.*“ Jak již bylo uvedeno, účelem správy daní, tak jak je stanoven v § 1 odst. 2 daňového řádu je řádně daň zjistit a vybrat, nikoli sankcionovat daňové subjekty .