

Hlavní změny v daňovém řádu (dále jen „DŘ“) s účinností od 1. 1. 2015

Novelizující zákony:

- zákon č. **267/2014 Sb.**, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
- zákon č. **458/2011 Sb.**, o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o JIM“)

1. Zrušení přípuštění opravných prostředků u rozhodnutí o delegaci a atrakci

Znění **§ 18 odst. 1 a 2** a **§ 19** DŘ se mění v tom smyslu, že bude nově textováno, že proti rozhodnutím nelze uplatnit opravné prostředky.

Jedná se o úpravu, která není správě daní neznámá, protože ani zákon o správě daní a poplatků nepřipouštěl proti rozhodnutí o delegaci opravný prostředek.

Současná úprava nepředstavovala pro aplikační praxi výraznější problém a řádný opravný prostředek (odvolání) byl využíván minimálně, navíc s malým procentem úspěšnosti.

Tato změna by měla posílit snahu o účinnější boj s daňovými úniky tím, že správci daně umožní efektivnějším a flexibilnějším způsobem využívat instituty delegace a atrakce upravené v § 18 a 19 daňového řádu. Do budoucna se dá také očekávat větší využívání tohoto institutu ze zákonného důvodu - mimořádných odborných znalostí, které postupně úřední osoby správců daně v různých oblastech nabývají.

Vyloučením opravných prostředků, tj. jak řádného - odvolání, tak mimořádného návrh na povolení obnovy řízení, však není subjekt zbaven práva domáhat se obrany u soudu v rámci soudního přezkumu ve správním soudnictví, ani případné náhrady škody, bylo-li by rozhodnutí správce daně o delegaci místní příslušnosti zrušeno pro nezákonnost a byla-li by tímto rozhodnutím daňovému subjektu způsobena škoda.

Podle přechodných ustanovení platí, že pro řízení, která byla zahájena do 31. 12. 2014¹, se uplatní dosavadní právní úprava DŘ, tj. proti rozhodnutím o delegaci v již zahájených řízeních, byť sama rozhodnutí budou vydána a oznámena až po 1. 1. 2015, bude přípuštěno odvolání s odkladným účinkem, příp. je bude možné obnovit.

¹ Řízení o delegaci je zahájeno ve smyslu § 91 odst. 1 DŘ buď dnem, kdy žádost daňového subjektu o delegaci místní příslušnosti dojde věcně a místně příslušnému správci daně, nebo dnem, kdy je subjektu ze strany správce daně oznámeno zahájení řízení ex offio nejčastěji společně s podnětem k delegaci místní příslušnosti k vyjádření.

2. Úprava jednání vícečlenného statutárního orgánu

V § 24 DŘ odstavec 4 nově zní:

„V téže věci může jménem právnické osoby současně jednat jen jedna fyzická osoba. V případě, kdy je pro jednání statutárního orgánu právnické osoby vyžadováno společné jednání více osob, jedná jejím jménem kterýkoliv člen tohoto statutárního orgánu.“

Novelou tohoto ustanovení dochází k vypuštění jediné výjimky z pravidla, že v téže věci může jménem právnické osoby současně jednat jen jedna fyzická osoba.

Důvodem pro tuto úpravu jsou praktické komplikace při elektronickém podávání zejména prostřednictvím datové schránky,² kdy v případě, že bylo podáno sice z datové schránky právnické osoby, ale toto podání neobsahovalo podpisy všech členů statutárního orgánu, kteří byli zavázáni jednat společně, představovalo vadu podání, kdy byl správce daně nucen subjekt vyzývat dle § 74 DŘ k odstranění vad podání se všemi důsledky s případným neodstraněním vady v tomto ustanovení předvídanými.³

Při aplikaci tohoto ustanovení by měla být respektována zakladatelská oprávnění v rámci daňového subjektu, aby správce daně nepřipouštěl do správy daní i toho z členů statutárního orgánu, který není nadán oprávněním zastupovat právnickou osobu navenek resp. ne v plném rozsahu.

3. Zrušení nutnosti souhlasu pro stanovení lhůty kratší než 1 den

V § 32 odst. 2 DŘ se ruší poslední věta:

„Lhůtu kratší než 1 den může správce daně stanovit osobě zúčastněné na správě daní jen s jejím souhlasem.“

Po vypuštění této věty je však správce daně i nadále nadán právem stanovit lhůtu kratší než jeden den, ale nebude již potřebovat souhlas osoby zúčastněné na správě daní. I pro lhůtu kratší než jeden den se tak uplatní standardní pravidla jako pro lhůtu kratší než

² Srovnej § 8 odst. 1 až 4 a § 18 odst. 2 z. č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů. Znění § 18 odst. 2: „Úkon učiněný osobou uvedenou v § 8 odst. 1 až 4 nebo pověřenou osobou, pokud k tomu byla pověřena, prostřednictvím datové schránky má stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný, ledaže jiný právní předpis nebo vnitřní předpis požaduje společný úkon více z uvedených osob.“

³ Znění § 74 odst. 3 DŘ: „Budou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon.“

8 dní, tj. možnost stanovit takovou lhůtu jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé a nutnost odůvodnit délku takovéto lhůty v rozhodnutí. Pro správnost výše uvedeného výkladu svědčí i skutečnost, že zákonodárce zároveň neruší ustanovení týkající se běhu lhůty kratší než jeden den.⁴ Nicméně praktické využití lhůt počítaných na hodiny (či minuty) je fakticky nulové.

4. Prodloužení stavení lhůty v případě výzvy k součinnosti

§ 34 DŘ nově zní:

„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 pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.“

Prodlužuje se doba, po kterou nepoběží lhůta stanovená správcem daně pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu o pět pracovních dní. Důvodem této úpravy je zajištění zkvalitnění práce správců daně, kdy jim zachování dostatečného časového prostoru umožňuje zpracovat podání subjektu, kterým odpovídá na výzvu k součinnosti, a které může zásadním způsobem změnit dosavadní pohled správce daně na věc a vyžádat si tak nutný čas.

Běh této lhůty se staví vydáním rozhodnutí k součinnosti (obvykle označováno jako výzva) v případě, že počátek běhu lhůty pro správce daně je závislý na okamžiku podání daňovým subjektem. Typickým případem bude výzva k odstranění vad podání (§ 74 DŘ) či výzva k odstranění vad odvolání (§ 112 DŘ). Jestliže dojde k součinnosti a překážka na straně podatele pomine, lhůta začne od okamžiku odstranění této překážky dále běžet v délce, která zbývala do jejího uplynutí v okamžiku zastavení jejího běhu.

5. Povinné elektronické podávání

Do **§ 72** daňového řádu se vkládá nový **odstavec 4**, který zní:

„Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zřízenou datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.“

⁴ Srovnej § 33 odst. 3 DŘ (znění zůstává i po 1. 1. 2015 nezměněno): „Lhůta stanovená dobou kratší než jeden den se počítá od okamžiku, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.“

Povinnost podávat některá podání správci daně elektronicky je dnes již upravena v několika právních předpisech.⁵ Úpravou v DŘ dochází k rozšíření této povinnosti a jejímu zobecnění na všechny daně (bez ohledu na obrat či jiné ukazatele). Nicméně tato úprava sama obsahuje omezení povinnosti elektronického podávání na vybrané typy podání a vybrané subjekty.

Ohledně typů podání jde o omezení na tzv. formulářová podání, tedy taková, která je možno podávat výhradně na tiskopisu MF nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem. Těmito jsou čtyři typy podání:

1. Přihláška k registraci,⁶
2. Oznámení o změně registračních údajů,⁷
3. Řádné daňové tvrzení,⁸
4. Dodatečné daňové tvrzení.⁹

Povinnost stíhá subjekty, které mají zřízenou datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo subjekty, které samy sice tyto předpoklady nenaplnují, ale nechají se zastoupit osobou, která alespoň jeden z předpokladů splňuje. Typicky tedy bude povinnost elektronického podávání stíhat ty, kteří se nechají zastoupit tzv. profesionálem, tedy daňovým poradcem nebo advokátem, kteří musí povinně mít zřízenou datovou schránku.

Opačným způsobem se z povinnosti vyvinít nelze. Povinnost tedy nadále bude stíhat subjekty, které předpoklady splňují (mají datovou schránku a/nebo ověřenou účetní závěrku auditorem), ale nechají se zastoupit osobou, která je nenaplnuje.

⁵ Povinnost elektronického podávání obsahuje např. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (povinnost podávat elektronicky přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, daňové přiznání a dodatečné daňové přiznání, hlášení a přílohy pro osoby, které dosáhly určitého obratu - § 101a) a další.

⁶ Viz § 125 a 126 DŘ. Registrační povinnost vzniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani. V přihlášce k registraci je daňový subjekt povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daní.

⁷ Viz § 127 odst. 1 a 2 DŘ. Dojde-li ke změně údajů, které je povinen daňový subjekt uvádět při registraci, je povinen tuto změnu oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastala, popřípadě požádat o zrušení registrace, jsou-li pro to dány důvody. Oznamovací povinnost podle odstavce 1 lze splnit pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů.

⁸ Ve smyslu legislativní zkratky zavedené v § 1 odst. 3 DŘ se jedná o daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Definice těchto pojmů najdeme v § 135 a 137 DŘ.

⁹ Ve smyslu legislativní zkratky zavedené v § 1 odst. 3 DŘ se jedná o dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování. Definice těchto pojmů najdeme v § 141 a 142 DŘ.

Povinnost elektronického podávání se bude pro výše uvedené osoby týkat vyjmenovaných typů podání pro všechny druhy daní.

Povinnost elektronického podávání v případě, kdy předpoklady naplňuje pouze zástupce, je vázána na rozsah zastoupení. Cílem je „donutit“ elektronicky podávat toho, kdo má tuto možnost (nebo by ji měl mít - povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem mají velké subjekty, které si mohou dovolit elektronické podávání nebo zastoupení profesionálem).

Subjekt, kterého stíhá povinnost elektronického podávání, může zvolit kteroukoliv z cest podání datovou zprávou, které předjímá § 71 odst. 1 DŘ, tj. podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do datové schránky. Podmínkou je dodržení formátu a struktury zveřejněné správcem daně. Tato podání tedy nelze učinit jako tzv. „nekvalifikovaná“.

6. Následek nedodržení formy podání

Do § 74 DŘ se vkládá nový **odstavec 4**, který zní:

„Pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoliv mělo být učiněno elektronicky, hledí se na něj jako na podání bez vady; to platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup.“

Uvedené ustanovení souvisí s nově zavedenou resp. zobecněnou a rozšířenou povinností podávat elektronicky. Do konce roku 2014 byl nedostatek povinné elektronické formy považován za vadu podání. Správce daně v takovém případě daňový subjekt vyzýval dle § 74 DŘ k odstranění vad podání. Pokud ale subjekt vadu neodstranil (tedy nepodal podání elektronicky), jeho původní (papírové) podání bylo neúčinné. Správci daně byl však znám obsah tohoto podání a v souladu se zásadou vyhledávací a oficiality je v takovém případě povinen konat z moci úřední. Tento administrativně náročný postup nebyl žádoucí a z praxe správců daně se ukázalo, že ani nevede ke zvyšování počtu elektronických podání.

Nová právní úprava umožňuje podání přijmout jako bezvadné za předpokladu, že nedostatek formy je vadou jedinou. Podmínkou pro faktický účinek tohoto ustanovení je zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup podání (typů podání), která správce daně tímto způsobem přijme. Dle tohoto znění by mohl každý jednotlivý správce daně (každý správní úřad) zveřejnit vlastní seznam podání, která bude takto přijímat. To ale jistě není žádoucí. Optimálním řešením je, aby nejvýše postavený správce daně dle věcné hierarchie zveřejnil takovýto seznam pro sebe i své podřízené správce daně. V případě podání, která

správce daně nebude tímto způsobem přijímat, se uplatní výše nastíněný standardní postup výzvy dle § 74 DŘ se všemi tam uvedenými důsledky neodstranění vady.

V případě, že podání, jež správce daně zveřejnil k přijímání tímto způsobem, bude kromě formy vykazovat i jiné vady (typicky nebude zřejmé, kdo je činí, čeho se týká nebo co se navrhuje, musí správce daně vyzvat dle § 74 DŘ a kromě oné jiné vady žádat i nápravu vady formy. Další postup bude závislý na tom, jakým způsobem se daňový subjekt s výzvou popasuje. Pokud odstraní všechny vady vyjma formy, nastupuje toto nové ustanovení a na podání se bude hledět jako na bezvadné. Pokud jiné vady/vadu neodstraní, nastoupí účinky dle § 74 DŘ, bez ohledu na to, zda vadu formy odstraní, či nikoliv.

S ohledem na to, že jistě není žádoucí, aby zákonodárce na jednu stranu upravil povinnost (podávat elektronicky) a na druhou stranu upravil fikci bezvadného podání, nebude-li povinnost dodržena, zavedl zároveň jiný následek nedodržení formy, kterým je pokuta (viz níže u bodu 14.

7. Zahájení řízení ex offio prvním úkonem ve věci

V § 91 DŘ bude **odstavec 1** nově znít:

„Řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci.“

Důvodem této úpravy je přílišné zatížení správců daně formálním oznamováním o zahájení řízení, které pro specifičnost správy daní od jiných procesů a množství řízení zahajovaných z moci úřední není odůvodnitelné ochranou práv osob zúčastněných na správě daní, neboť těmto osobám je zahájení řízení a jeho vedení zřejmé právě přímo z úkonů správce daně.

Subjekt se dozví o zahájení řízení z úkonu správce daně, např. zašle-li mu správce daně podnět k delegaci místní příslušnosti k vyjádření, je zřejmé, že bylo zahájeno řízení o delegaci místní příslušnosti.

8. Neúčinnost rozhodnutí správce daně po zrušení rozsudku KS přímo ze zákona

Do DŘ se vkládá nový § 124a, který zní:

„Dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta

nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.“

Ustanovení řeší problematiku a v praxi komplikovaně řešenou situaci, kdy správce daně nesouhlasí s rozsudkem krajského soudu a podává kasační stížnost, která ovšem nemá odkladný účinek.¹⁰ Správce daně, vázán právním názorem krajského soudu, by tedy měl vydat rozhodnutí a nevyčkávat na rozsudek Nejvyššího správního soudu.¹¹ V případě, že tak učiní a Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zruší a posléze tento krajský soud vydá v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu nový rozsudek s odlišným právním názorem, než byl v jeho původním rozsudku, příp. žalobu zamítne, stojí správce daně v situaci, jak zrušit rozhodnutí, které vydal v souladu s první rozsudkem krajského soudu a vydat nové rozhodnutí v souladu s druhým rozsudkem krajského soudu.

Uvedená novela tedy tuto situaci řeší, kdy k neúčinnosti dojde právní mocí druhého rozsudku krajského soudu přímo ze zákona.

Podmínkou je, že druhý rozsudek opravdu obsahuje odlišný právní názor, příp. je jím původní žaloba zamítnuta. Toto ustanovení tedy nebude dopadat na situace, kdy krajský soud sice vydá nový rozsudek, ale se stejným meritorním posouzením.

9. Předpoklad tvrzení ve výši 0 Kč

V § 145 daňového řádu bude **odstavec 1** nově znít:

„Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.“

Touto úpravou se opět vracíme k úpravě zákona o správě daní a poplatků. Důvodem je nadbytečná administrativní zátěž u velkého množství subjektů, které nepodají daňové přiznání. V takovém případě musí správce daně v současné době v souladu se zásadou vyhledávací a ofiціальity¹² a se zněním § 145 odst. 1 DŘ¹³ vyzvat daňový subjekt k podání daňového přiznání i v případě, kdy ví, že subjekt neprovozuje žádnou činnost, je nekontaktní a přiznání nepodá ani na výzvu. Po té je nucen vyhledávat pomůcky, na základě kterých

¹⁰ Viz § 107 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Nevydání rozhodnutí by mohlo za splnění podmínek být považováno i za nečinnost ve smyslu § 38 DŘ.

¹² Viz § 9 odst. 2 daňového řádu: „Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.“

stanoví daň, vydat a doručit odůvodněný platební výměr, přestože často bude výsledkem tohoto postupu stejně daň ve výši 0 Kč.

Zákonodárce nyní tedy dává správci daně na výběr. Buď může zvolit výše nastíněný postup, nebo může předpokládat tvrzení ve výši 0 Kč. Pokud zvolí tuto novou možnost, bude postupovat standardně, jakoby daňový subjekt skutečně podal daňové tvrzení, tzn., podle § 136 DŘ vydá platební výměr, který pouze založí do spisu, nelze se proti němu odvolat a v souladu s § 147 DŘ nemusí být platební výměr odůvodněn.

10. Stavení lhůty pro stanovení daně po dobu trestního stíhání

V § 148 odst. 4 DŘ se doplňuje nový důvod pro stavení lhůty pro stanovení daně:

„c) trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní“

Uvedené ustanovení se doplňuje v rámci boje proti daňovým únikům. Lhůta pro stanovení daně se zastaví výhradně jen v případě trestního stíhání pro daňový trestný čin.¹⁴ Není ale podmínkou, že se jedná o trestní stíhání přímo daňového subjektu. Může jít i o trestní stíhání jiných osob, důležité je, že se jedná o trestný čin související s konkrétní daní, jejíž lhůta pro stanovení se zastaví.

Lhůta se v tomto případě zastaví od zahájení trestního stíhání až do právní moci rozsudku (osvobozujícího či odsuzujícího) nebo jiného rozhodnutí ve věci samé.

Zastavení lhůty pro stanovení daně je v tomto případě stejně jako ze všech ostatních důvodů předjímaných v § 148 odst. 4 DŘ limitováno objektivní desetiletou lhůtou pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 DŘ. Tímto ustanovením však není omezeno právo/povinnost správce daně stanovit daň i po uplynutí objektivní desetileté lhůty v případě, kdy výsledkem trestního řízení bude pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu dle § 148 odst. 6 DŘ.

11. Převod přeplatku na jiný ODÚ na žádost daňového subjektu

V § 155 DŘ bude **odstavec 1** nově znít:

13 Znění první věty: „Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu.“ Zákonodárce zvolil slovo „vyzve“, tj. musí vyzvat, nemůže si vybrat, zda vyzve či nikoliv.

14 Daňové trestné činy jsou upraveny v části druhé, hlavě šesté, dílu druhém z. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a patří mezi ně zejména zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby a některé další trestné činy.

„Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, anebo na úhradu zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku nebo zálohy den, kdy došla žádost správci daně.“

Podle současné úpravy není možné na žádost subjektu převádět přeplatek z jednoho osobního daňového účtu na jiný osobní daňový účet u téhož správce daně, i když toto pravidlo není v praxi vždy zcela striktně dodržováno.

Je-li na jiném osobním daňovém účtu nedoplatek, převádí správce daně přeplatek z moci úřední.¹⁵ Není-li na jiném osobním daňovém účtu nedoplatek, jediná možnost, jak tam peníze přesunout, je požádat o vrácení vratitelného přeplatku a poté peníze směřovat na jiný osobní daňový účet.

Ještě horší je však situace u daní, kde teprve platbou se předepíše (uhrazená) záloha.¹⁶ Právě jen tyto druhy daní řeší předmětné ustanovení. Pro jiné druhy daní nebude možné uvedený postup použít a nadále platí výše uvedené o vrácení vratitelného přeplatku a jeho zpětné poslání na jiný osobní daňový účet.

12. Zrušení možnosti upustit od předepsání úroku z posečkaní

V § 157 DR se ruší odstavec 7:

„Správce daně může upustit od předepsání úroku z posečkaní, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného úroku.“

Ruší se možnost upustit od předepsání úroku z posečkaní a nahrazuje se znovuzavedeným individuálním promíjením (viz níže k bodu 12.) Dle znění DR do 31. 12. 2014 mohl správce daně zmírnit důsledky úroku z posečkaní (přesnější název je úrok z posečkané částky), resp. odstranit jeho tvrdost s ohledem na ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu tím, že upustí od jeho předepsání. Institut upuštění od předepsání úroku z posečkané částky byl s účinností od 1. ledna 2011 zakotven v daňovém řádu jako určitá forma kompenzace zániku institutu prominutí příslušenství daně

¹⁵ Viz § 154 odst. 2 DR: „Správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu.“

¹⁶ Viz § 10 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, nebo § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

podle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Prominutí úroku z posečkané částky je nově spolu s prominutím úroku z prodlení komplexně upraveno v § 259b DŘ. Proto se § 157 odst. 7 DŘ vypustil.

Nová právní úprava rozšiřuje práva daňového subjektu, když mu přiznává právo požádat o prominutí úroku z posečkané částky. Znění DŘ do 31. 12. 2014, konkrétně § 157 odst. 7 byl koncipován tak, že správce daně o upuštění od předepsání úroku z posečkané částky rozhodoval z moci úřední (ex officio). Daňový subjekt byl oprávněn se na správce daně obrátit s podnětem k upuštění od předepsání úroku z posečkané (současná právní úprava daňovému subjektu nepřiznává právo požádat o upuštění od tohoto úroku). Výsledkem posouzení podnětu ze strany správce daně tak nebylo vydání meritorního rozhodnutí, proti kterému by daňový subjekt mohl podat odvolání. Při negativním výsledku posouzení podnětu správce daně daňový subjekt tak pouze vyrozuměl, že důvody pro upuštění od předepsání neshledal. Podle stávajícího znění § 259b DŘ správce daně ve věci prominutí úroku z posečkané částky vždy rozhodne (ať kladně nebo záporně).

Důležité je přechodné ustanovení, které zachovává možnost upustit u úroků, které vzniknou do 31. 12. 2014. V praxi tak bude subjekt moci požádat dvěma žádostmi o úroky k jednomu případu posečkaní. PŘÍKLAD: Subjekt má již nyní posečkáno do února 2015. Bude tedy moci požádat o upuštění o předepsání úroků, které vzniknou do 31. 12. 2014, podle § 157 odst. 7 DŘ v dosavadním znění a druhou žádostí o prominutí úroků, které vzniknou od 1. 1. 2015, podle § 259b DŘ ve znění účinném od 1. 1. 2015.

13. Vztah elektronické a klasické dražby

V § 194a DŘ **odstavec 1** nově zní:

„Správce daně provádí dražbu elektronicky, pokud je k tomu technicky vybaven; to nebrání správci daně, aby v odůvodněných případech provedl dražbu jinak než elektronicky.“

Dosavadní úprava (bez věty za středníkem) nepřipouštěla jiný výklad, než takový, že správce daně, který je technicky vybaven a tuto skutečnost zveřejnil způsobem umožňujícím dálkový přístup, již nadále nemůže provádět „klasické“ dražby, ale musí dražit výhradně elektronicky.

Takováto úprava nebyla žádoucí, neboť mohou nastat v praxi situace, kdy klasická dražba bude efektivnější než dražba elektronická. V takovém případě musí správce daně takovýto postup odůvodnit, resp. musí být odůvodněnost tohoto postupu z něčeho (např. úřední záznam ve spisu) patrná.

14. Úprava pořádkové pokuty + nová pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

V **§ 247** se v **odstavci 2** DŘ upravuje nová maximální výše pořádkové pokuty a vkládá se nový **odstavec 5** přesunutím ze společného ustanovení § 248. Vkládá se nový odstavec **247a** (Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy), který zní:

„(1) Pokutu do 500 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo

a) nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně, nebo

b) nesplní záznamní nebo jinou evidenční povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně.

(2) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč, pokud učinil podání podle § 72 odst. 1 jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky.

(3) O povinnosti platit pokutu podle odstavce 2 rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

(4) Správce daně kromě pokuty podle odstavce 2 uloží pokutu do 50 000 Kč, pokud daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání elektronicky závažně ztěžuje správu daní.

(5) Pokutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.“

Nově se upravuje i **§ 249** DŘ týkající se zjednodušeného řízení o uložení pokuty.

Ustanovení o pořádkové pokutě byla rozdělena na dva typy pokuty, pořádkovou pokutu v užším slova smyslu a na pokutu za nesplnění nepeněžité povinnosti.

V ustanovení § 247, který se týká pořádkové pokuty v užším slova smyslu, nedošlo k rozsáhlým změnám. Byla zvýšena maximální hranice pokuty v druhém odstavci, tedy v případě, kdy správce daně pokutuje neuposlechnutí výzvy ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, a to na 500 tis. Kč. V prvním odstavci (pokutování za maření jednání) zůstává horní hranice pokuty na 50 tis. Kč. Důvodem pro zvýšení hranice je kromě účinnějšího boje proti daňovým únikům i srovnání s úpravami v zahraničí.

Dále byla do tohoto ustanovení přesunuta možnost ukládat tuto pokutu opakovaně, neboť do budoucna právě jen tato pokuta slouží jako čistě donucovací prostředek v dosažení splnění uložené povinnosti. Jakmile je povinnost splněna, pokutu uložit nelze, i kdyby byla povinnost splněna opožděně.

Ustanovení § 247a je zcela nové. Toto ustanovení má charakter trestající a výchovný, nikoliv donucující. Dle přechodného ustanovení se na nesplnění povinností nepeněžité povahy, došlo-li k nesplnění do 31. 12. 2014, aplikuje ustanovení DŘ v dosavadním znění.

Úprava by měla v nejobecnější rovině postihovat dva okruhy nesplnění povinností:

- a) nesplnění oznamovací nebo evidenční povinnosti,
- b) nesplnění povinnosti elektronické formy podání.

Ad a) Tato úprava bude postihovat situace, které za současného znění daňových zákonů postihnout buď vůbec nelze (např. dodržení ohlašovací povinnosti), nebo je jejich úprava roztržena v jiných předpisech.

Oproti pořádkové pokutě dle § 247 DŘ se nepředpokládá předchozí vydání výzvy a sankce může být uložena, když není povinnost splněna vůbec, ale i když je splněna, ale pozdě nebo částečně.

Tuto pokutu není možné ukládat opakovaně. Ale v případě, kdy má pokuta průběžný charakter (typicky záznamní povinnost), může být pokuta uložena za aktuálně kontrolované období a znovu za další kontrolované období.

Pokutu bude možné uložit daňovému subjektu nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní, pokud tato osoba nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně, nebo nesplní záznamní nebo jinou evidenční povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně.

Toto rozšíření reaguje na skutečnost, že podle dnešní úpravy nelze neplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti sankcionovat. Tím pádem není možné hrozbou sankce motivovat osoby zúčastněné na správě daní k aktivní spolupráci. Je přitom evidentní, že zajištění informovanosti správce daně o daňových subjektech a jejich povinnostech je nezbytným předpokladem pro fungování správy daní. V konkrétní rovině může být oznamovací povinnost založena jak daňovým řádem, tak jiným daňovým zákonem (v širším slova smyslu). Příkladem tak bude ohlašovací povinnost podle § 14 a 14a zákona o místních poplatcích.

Ad b) Tato pokuta navazuje na výše zmíněnou značně rozšiřující povinnost elektronického podávání, kterou zavádí zákon o JIM a na ni navazující možnost správce daně zveřejnit, která podání bude v případě nedodržení formy přijímat jako bezvadná. A právě na tato podání resp. na nedodržení povinnosti elektronické formy toto ustanovení dopadá. S touto formou pokuty se v oblasti místních poplatků pravděpodobně nesetkáme.

Ve společném ustanovení (§ 248 DŘ) došlo pouze ke změnám souvisejícím s úpravou nové pokuty.

V ustanovení týkajícím se zjednodušeného řízení o pokutě (**§ 249 DŘ**) se možnost rozšiřuje na všechny typy pokut uvedených v ustanoveních 247 a 247a vyjma pokuty za nesplnění elektronické formy.

15. Zrušení pětileté hranice pro běh úroku z prodlení

V **§ 252 odst. 2 DŘ** se ruší poslední věta:

„Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení.“

Ruší se pětiletá hranice pro běh úroku z prodlení. Tento úrok byl jediným dle DŘ, který vůbec nějakou časovou hranici bez vazby na skutečné zaplacení měl.¹⁷ Touto úpravou se tedy tato nedůvodná nerovnost napravuje.

Z důvodu sjednocení právní úpravy úroků v rámci daňového řádu, resp. z důvodu zajištění jednotného přístupu ke všem subjektům, na které dopadá povinnost jednotlivé druhy úroků hradit, se vypustilo časové omezení 5 let pro výpočet úroku z prodlení. Úprava účinná do 31. 12. 2014 zakládala v tomto ohledu nedůvodný rozdíl s úpravou pro výpočet jiných úroků. Primárně šlo o nesoulad s délkou úročení v případě posečkání. V případě úroku z posečkané částky podle § 157 odst. 2 DŘ po uplynutí 5 let nedocházelo a ani nyní nedochází k ukončení úročení, čímž se osoba, které je posečkána úhrada daně, dostávala paradoxně do horší pozice, než dlužník, kterému posečkání nesvědčilo. Tato distorze byla v minulosti kritizována i veřejným ochráncem práv. Sekundárně lze vyzorovat nesoulad i s dalšími úroky obsaženými v daňovém řádu. Jde o úroky, které je povinen hradit daňovému subjektu správce daně (úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 DŘ a úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 DŘ). Zde opět neexistuje pětiletý časový limit, který by úročení ukončil.

16. Úrok z daňového odpočtu

Vkládá se nový **§ 254a DŘ** (Úrok z daňového odpočtu), který zní:

„(1) V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má

¹⁷ Srovnej § 157 (úrok z posečkání), § 155 (úrok z vratitelného přeplatku) a § 254 (úrok z neoprávněného jednání správce daně) DŘ.

vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.

(2) Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.

(3) Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

(4) Správce daně předepíše úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Vznikne-li tak vratitelný přeplatek, vrátí jej současně s vrácením daňového odpočtu.

(5) Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.

(6) Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.“

Byl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tisku 343 (do 31. 2. 2014), považuje se takový postup k odstranění pochybností pro účely § 254a DŘ za zahájený dnem nabytí účinnosti tisku 343 (dnem 1. 1. 2015). Jinými slovy úrok bude náležet nejdříve od 1. 6. 2015 bez ohledu na to, jak dlouho již postup k odstranění pochybností trvá v tomto roce.

17. Individuální promíjení příslušenství daně

Vkládají se nové paragrafy **259a až 259c** DŘ následujícího znění:

„§ 259a

Prominutí penále

(1) Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.

(2) Správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75% penále. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.

(3) Žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci dodatečného platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále.

(4) Lhůta pro podání žádosti podle odstavce 3 neběží po dobu

- a) řízení o povolení posečkání úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla,
- b) povoleného posečkání úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.

§ 259b

Prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky

(1) *Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl.*

(2) *Správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu.*

(3) *Při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.*

§ 259c

Společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství daně

(1) *Při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně, správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.*

(2) *Prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.*

(3) *Pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní právní předpisy, hledí se pro účely posouzení splnění podmínky podle odstavce 2 na osobu, která byla v době tohoto porušení v této právnické osobě členem statutárního orgánu, jako by je také porušila.“*

Žádat o prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky lze pouze v případě úroku vzniklého od 1. 1. 2015).¹⁸

¹⁸ Úrok z prodlení vzniká dle § 252 DŘ za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti. Úrok z posečkané částky vzniká dle § 157 DŘ za dobu posečkání (splátkování) z posečkané částky.

Použitý zdroj: ASPI (Novely daňového řádu 2015 - Jarešová, Jana)