



Připomínky veřejné ochránkyně práv

k návrhu, kterým se mění daňový řád a související zákony

(č. j. předkladatele MF-7816/2019/32-15)

OBECNÉ PŘIPOMÍNKY

Součástí novely daňového řádu je i dílčí změna koncepce obrany daňových subjektů při placení daní a úprava podmínek pro přístup ke správním soudům (fakticky nutnost vyčerpat námitku jako řádný opravný prostředek proti rozhodnutí správce daně při placení daní, proti němuž nelze podat odvolání).

V souvislosti s přístupem daňových subjektů ke správním soudům bych proto ráda upozornila na související problém, spočívající v poučování o možnosti podat správní žalobu. **Již dříve jsem se touto problematikou zabývala ve vztahu k postupu správních orgánů a doporučila¹** jsem vládě změnit § 68 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, § 181 zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů, a s tím související zákony². **Vláda mi sdělila, že mé doporučení zvaží při nejbližší vhodné novelizaci správního řádu.**

Důvody tohoto doporučení lze plně vztáhnout i na daňové řízení. Přesto jsem oblast daňového řízení z doporučení vynechala, a to záměrně. Byla jsem si vědoma **polemiky o nutnosti vyčerpat námitku před podáním správní žaloby v případě některých rozhodnutí při placení daní.** K jejímu vyjasnění v mezidobí přispěla soudní judikatura. Do budoucna se aplikační nejasnosti pokouší odstranit i předložená novela. Proto již nic nebrání tomu, abych stejný požadavek na poučování o možnosti podat správní žalobu vnesla i pro oblast daňového řízení.

Navrhuji proto **vložit do § 102 nový odst. 2, který včetně poznámky pod čarou zní:**

„(2) Rozhodnutí, proti němuž nelze podat řádný opravný prostředek, obsahuje poučení o tom, zda je možné proti němu podat žalobu k soudu podle zvláštního právního předpisu,¹⁾ v jaké lhůtě je možno žalobu podat, od kterého dne se tato lhůta počítá a u kterého věcně a místně příslušného soudu se žaloba podává.“

¹⁾ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.“

Dosavadní odstavce 2 až 4 se označují jako odstavce 3 až 5.

Tato připomínka je zásadní.

1 Doporučení je dostupné pod sp. zn. [25/2018/SZD](https://www.ochrance.cz) v Evidenci stanovisek ochránce (ESO) na stránkách www.ochrance.cz.

2 Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

KONKRÉTNÍ PŘIPOMÍNKY

1. K bodu 14 (§ 71 odst. 3 daňového řádu)

Novela rozšiřuje výčet úkonů, kterým daňový řád přiznává účinky podání, o podání učiněné datovou zprávou s ověřenou identitou podatele prostřednictvím přístupu s jeho zaručenou identitou a o podání prostřednictvím daňové informační schránky. Navrhované znění daňového řádu však neřeší výkladové spory týkající se otázky, zda úkonu učiněnému e-mailem lze jeho kvalifikovaným doplněním (potvrzením) v pětidenní lhůtě zpětně přiznat účinky podání.

Finanční správa splnila informační povinnost podle § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu a určila a zveřejnila jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3, a jaká podání lze učinit tímto způsobem³. Podání, která jsou činěna datovou zprávou, tak **musejí být učiněna** ve formátu XML a ve struktuře odpovídající příslušnému XSD schématu definovanému a zveřejněnému na adrese: http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces.

Jiné technické prostředky (mezi něž finanční správa řadí i e-mail,⁴ nejsou připuštěny.

Přestože ani z navrhovaného znění § 71 odst. 3 na první pohled nevyplývá, že by takový e-mail nebyl „jinou datovou zprávou než podle odstavce 1“, interpretace zastávaná finanční správou svědčí o tom, že by takto učiněnému úkonu, který by byl řádně a včas doplněn, účinky podání nepřiznala. Domnívám se, že výklad finanční správy podpořený odkazem na § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu, z něhož dovozuje pravomoc interními postupy zúžit zákonem vstřícně nastavené formy úřední korespondence, neodpovídá celkovému trendu zpřístupnění veřejné správy a je pro daňové subjekty neintuitivní (až matoucí).

Navíc e-mailová podání učiněná suznávaným elektronickým podpisem, tedy ta podřaditelná pod § 71 odst. 1 písm. a) navrhovaného znění, bude podle mého názoru finanční správa nucena i nadále přijímat jako perfektní i bez doplnění.

Jsem přesvědčena o tom, že u jiných než formulářových podání není důvod nepřipustit zachování účinků podání učiněného e-mailem po jeho řádném potvrzení. Takovou možnost účastníkům jednoznačně dává také § 37 odst. 4 správního řádu (obecná správní praxe). Domnívám se, že by finanční správa neměla zavádět praxi, jež se vymyká obecným a zažitým pravidlům fungujícím napříč státní správou. Takový posun považuji za nežádoucí a v konečném důsledku i značně zatěžující daňové subjekty.

Považuji za účelné odstranit výkladové nejasnosti tak, že důvodová zpráva výslovně vysvětlí vztah mezi e-mailem bez uznávaného elektronického podpisu a jiným technickým prostředkem podle § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

3 Pro příklad lze odkázat na Informační povinnost správce daně – Finančního úřadu pro Zlínský kraj, dostupnou na https://www.financnisprava.cz/assets/PAPR/dokument/priloha/256515_1483259_20181231074507.pdf.

4 V této souvislosti lze odkázat na vysvětlení postupu při vyřizování podání dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/informace-podle-zakona-106-1999sb/postup-pri-vyrizovani-podani>.

Navrhuji zakotvit takovou úpravu podání, jež připustí (až na nezbytně nutné výjimky) možnost činit je prostřednictvím e-mailu (stejně jako tomu je v případě správního řízení).

Tato připomínka je zásadní.

2. K bodu 19 [§ 74 odst. 1 písm. c) a d) daňového řádu]

Navrhuje se vztáhnout režim § 74 na dva typy vad (materiální a formální). Pokud by daňový subjekt vadu (materiální či formální) na výzvu správce daně neodstranil, hledělo by se na jeho podání, jakoby je nikdy neučinil. Důvodová zpráva sama polemizuje s navrženou právní úpravou. Uvádí, že v případě formálních vad se nabízí buď využití stejného modelu, jaký platí pro vady materiální (v případě neodstranění vady právní následek v podobě neúčinnosti podání *ex tunc*), anebo uplatnění vynucovací pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu. Nakonec se však přiklání k první variantě.

S navrženou právní úpravou nesouhlasím. Domnívám se, že by umožňovala vznik absurdních situací, kdy by k jinak projednatelnému podání správce daně vůbec nepřihlížel pouze z důvodu, že je daňový subjekt podal listinným způsobem namísto elektronického anebo v nesprávném formátu či sktruktuře.

Domnívám se, že není žádoucí zavádět natolik přísný mechanismus vůči daňovým subjektům. Navržená úprava je velmi závažnou sankcí za formální pochybení daňového subjektu. Jsem přesvědčena, že je i z hlediska základního cíle správy daní jakož i principů dobré správy nežádoucí, aby se správce daně z formálních důvodů nezabýval projednatelným podáním.

Souhlasím s tím, že je v rámci elektronizace správy daní důležité motivovat daňové subjekty k elektronické komunikaci se správcem daně za účelem zajištění automatizovaného zpracování dat a snížení nákladů na administrativu. Podle mého názoru je však důležité nastavit příznivější pravidla.

Výslovné zahrnutí formálních vad do § 74 odst. 1 daňového řádu nerozporuji. Domnívám se však, že pokud by daňový subjekt neodstranil formální chybu, která by nebránila projednání podání, neměl by nastoupit následek v podobě neúčinnosti podání. Za vhodnější považuji uplatnění vynucovací pořádkové pokuty.

Navrhuji proto upravit § 74 tak, aby neodstranění formálních vad podání nezpůsobujících jeho neprojednatelnost nemělo za následek neúčinnost podání.

Tato připomínka je zásadní.

3. K bodu 73 (§ 155 odst. 2 daňového řádu)

Podle navrhované úpravy nebude správce daně ničím omezen v úvaze o tom, zda lze odůvodněně předpokládat, že dojde k doměření daně. Zároveň o věci nevydává rozhodnutí. Může tedy daňovému subjektu pomyslně „blokovat“ vyplacení přeplatku po dlouhou dobu, např. z důvodu probíhající daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že formulačně se pravidlo velmi podobá první ze dvou podmínek pro aplikaci zajišťovacích příkazů, obávám se, že se zde otevírá teoreticky prostor umožňující správci daně dosáhnout efektu zajišťovacího příkazu ve vztahu k finančním prostředkům daňového subjektu na jeho osobním daňovém účtu pouze na základě neformálního sdělení.

Vzhledem ke změně koncepce a odstranění institutu rozhodnutí považuji možnost správce daně zadržovat finanční prostředky daňových subjektů na základě hypotetické úvahy bez omezení lhůtou za neúměrně zasahující do jejich práv a poskytující prostor pro mnoho výkladových sporů.

Proto navrhuji doplnit poslední větu ustanovení § 155 odst. 2 o mezní lhůtu, v níž má nejpozději dojít ke vzniku povinnosti uhradit daň.

Tato připomínka je zásadní.

4. K bodu 74 (§ 155a daňového řádu)

Podle důvodové zprávy absorbuje ustanovení § 155a úpravu současného § 254 odst. 3 a 4. Dovoluji si proto v této souvislosti upozornit na výkladový problém spojený s dosavadním § 254 odst. 3 a 4, který by teoreticky mohl přetrvat i po novele.

Finanční správa z ustanovení § 254 odst. 4 dovozuje, že v případě nezákonné exekuce bude vymožená částka vrácena pouze tehdy, pokud dojde ke vzniku vratitelného přeplatku. Například se může jednat o nezákonné postižení zákonem chráněných prostředků, například aktuálního zůstatku mzdy nebo důchodu po provedení srážek ze mzdy, případně dávek pomoci v hmotné nouzi v důsledku jejich poukázání na účet u banky. Pokud správce daně takové prostředky v rámci exekuce získá, měl by je neprodleně vrátit, aby byl zachován smysl a účel těchto ochranných ustanovení.

Finanční správa dosud odmítá vymožené prostředky vrátit, pokud nezákonnost spočívá pouze ve způsobu vymáhání a není zrušen exekuční titul. Důvodem je, že v takovém případě správce daně stále eviduje nedoplatek, na který nezákonně vymožené prostředky započte. Takový důsledek považuji za absurdní, neboť fakticky umožňuje správci daně těžit ze svého nezákonného jednání. To považuji za neslučitelné s principy právního státu a za popření ochranných pravidel při exekuci.

Mám za to, že správce daně nemůže s nezákonně exekvovanými prostředky nakládat jako s prostředky exekvovanými zákonně. Nesvědčí mu totiž oprávnění s nimi nakládat (to absentuje kvůli nezákonnosti exekuce), ale pouhé faktické panství (držba) nad nimi.

Navrhuji proto doplnit do daňového řádu ustanovení upravující povinnost správce daně vrátit nezákonně vymožené plnění – zakotvit pro tyto případy pravidlo vzniku vratitelného přeplatku podobně jako je tomu v § 185 odst. 2 daňového řádu.

Tato připomínka je zásadní.

5. K bodu 76 (§ 159 odst. 5 daňového řádu)

Nově se navrhuje výslovně zakotvit, že v případech, kdy námitka směřuje proti rozhodnutí správce daně při placení daní, proti němuž nelze podat odvolání, je řádným opravným prostředkem proti tomuto rozhodnutí. Podle důvodové zprávy je záměrem řešit nejistoty aplikační praxe ohledně povahy námítky. Posouzení, zda je (není) řádným opravným prostředkem, ovlivňuje to, zda ji daňový subjekt musí vyčerpat před podáním správních žalob, či nikoliv.

Povahou námitky se zabýval již dříve rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, dospěl k závěru, že „námitka podaná dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat.“ Ve vztahu k exekučnímu příkazu pak dospěl k závěru, že rozhodnutím přezkoumatelným ve správním soudnictví je jak exekuční příkaz, tak i rozhodnutí o námitce podané proti exekučnímu příkazu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu aplikační spor ohledně povahy námitky vyřešil ve prospěch daňových subjektů, neboť zvolil takový výklad, který jim otevírá co nejširší možnou cestu k soudnímu přezkumu.

Navrhovaná novela daňového řádu nyní ztěžuje přístup daňových subjektů ke správnímu soudu oproti současnému stavu. V principu souhlasím s tím, že by měla být zachována zásada subsidiarity správního soudnictví. **Za zásadní však považuji to, aby daňový subjekt byl vždy poučen o možnosti podat námitku a mohl tak řádně bránit svá práva.**

Podle § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu obsahuje rozhodnutí pouze poučení, zda lze proti rozhodnutí podat odvolání. Naopak poučení o možnosti podat námitku v odůvodnění rozhodnutí zpravidla chybí, neboť daňový řád výslovně tuto povinnost správci daně neukládá. To již nyní například u exekučních příkazů vede k tomu, že daňové subjekty se často mylně domnívají, že prostředek obrany neexistuje, přestože lze uplatnit námitku, případně podat návrh na zastavení exekuce. **Za situace, kdy se má námitka formálně stát řádným opravným prostředkem proti některým rozhodnutím, považuji takový stav za neudržitelný.**

Současně novela daňového řádu v dalších ustanoveních počítá s rozšířením okruhu situací, kdy správce daně nevydá formální rozhodnutí a pouze daňový subjekt vyrozumí, přičemž obrana daňového subjektu bude spočívat právě v možnosti podat námitku. **I v těchto případech mám za to, že by správce daně měl poučit daňový subjekt o možnosti podat námitku.**

Povinnost takového poučení lze teoreticky dovodit z § 6 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně poskytuje osobám zúčastněným na správě daní přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné. Vzhledem k významu námitky pro další možnost daňového subjektu domáhat se svých práv i prostřednictvím soudního přezkumu takové řešení nepovažuji za dostatečné.

Navrhuji proto, aby v § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu či alespoň v ustanovení § 159 odst. 5 daňového řádu byla výslovně doplněna povinnost správce daně poučit adresáta rozhodnutí, proti němuž je námitka přípustná, o možnosti podat námitku a o podmínkách jejího uplatnění.

Současně navrhuji výslovně zakotvit poučovací povinnost správce daně o možnosti uplatnit námitku i v případech úkonů při placení daní, kdy správce daně vyrozumívá daňový subjekt.

Tato připomínka je zásadní.

6. K bodu 89 (§ 165 odst. 2 a 3 daňového řádu)

Navrhuje se výslovně zakotvit, že při podání žádosti o vrácení omylem zaslané platby později než v den, kdy byla správci daně připsána (tj. prakticky již v den odeslání platby), ji vrátí správce daně tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, pouze pokud v době podání žádosti eviduje vratitelný přeplatek na účtu tohoto daňového subjektu. Současně zakotvuje časové omezení 1 roku pro podání žádosti.

Je zřejmé, že navržená právní úprava reaguje judikaturu správních soudů,⁵ která v rozporu s jazykovým výkladem dovodila, že podmínky pro vrácení omylem zaslané platby kladené na „běžné“ subjekty nemají být přísnější než v případě poskytovatelů platebních služeb či provozovatele poštovních služeb. Jinak řečeno, že v případě „běžných“ subjektů postačuje prokázat pouze existenci zřejmého omylu při platbě. U tohoto subjektu pak správce daně testuje vznik vratitelného přeplatku. Existuje-li, vrátí mu jej, v opačném případě omylem zaslanou platbu započte na jiný jeho nedoplatek.

Zákonodárce nyní zpřesňuje text zákona tak, aby tyto výkladové spory do budoucna odstranil. Přiklonil se přitom k přísnější variantě. Takové řešení nepovažuji za vhodné.

Principiální otázkou je to, zda by správce daně měl těžit z prokázaného zřejmého omylu toho, kdo platbu provedl. Mám za to, že by tomu tak být nemělo. Navrhovaná úprava ve svém důsledku znamená, že daňovému subjektu, který zřejmým omylem zaslal platbu na špatný daňový účet, vznikne pohledávka vůči osobě, kterou tíží nedoplatky na dani a se kterou dříve teoreticky nikdy nepřišel do styku.

Navrhované pravidlo nadto nereflektuje správu daní jako činnost provozovanou ve prospěch všech občanů.

Jsem si vědoma toho, že se finanční správa obává zneužití pravidel pro vrácení omylem zaslané platby. Mám však za to, že dostatečnou pojistkou je právě podmínka posuzování toho, zda zadavatel platby provedl platbu „zřejmým omylem“. Důkazní břemeno tíží toho, kdo platbu omylem zaslal. Neunese-li je (neprokáže spolehlivě existenci zřejmého omylu), vrácení zaslané částky nepřípadá v úvahu.

Případným podvodům lze předejít i zakotvením omezení, že správce daně vrátí prostředky získané omylem zaslanou platbou, pouze pokud do doby podání žádosti správci daně prostředky již nebyly vyplaceny („vráceny“) jiné osobě.

Rovněž upozorňuji, že důvodová zpráva u čísla bodu obsahuje špatné označení komentovaného ustanovení (§ 162 namísto § 165).

Navrhuji proto ponechat současnou úpravu podmínek pro vrácení omylem zaslané platby, s níž se vypořádala judikatura, případně zvolit jiná pravidla lépe vyvažující práva omylem platící osoby a správce daně (státu).

Tato připomínka je zásadní.

⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2011, č. j. 2 Afs 43/2011-66, www.nssoud.cz, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 2. 2011, č. j. 11 Af 18/2010-40 (vtéže věci) a rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 4. 2008, č. j. 15 Ca 41/2008-31 (publikovaný ve sbírce rozhodnutí pod č. 1630/2008 Sb. NSS).

7. K bodu 118 [§ 251a odst. 3 písm. b) daňového řádu]

Podle § 215a odst. 3 písm. b) daňového řádu správce daně vyrozumí daňový subjekt o předpisu úroku, je-li součástí výkazu nedoplatků, který je exekucním titulem, na základě kterého má dojít k vymáhání nedoplatku; to neplatí, hrozí-li nebezpečí z prodlení.

Podle důvodové zprávy jde fakticky o podmnožinu vyrozumění o nedoplatku podle § 153 odst. 3 daňového řádu. Z hlediska zásady procesní ekonomie pak podle důvodové zprávy platí, že dochází-li k vyrozumění stran úroků, je žádoucí takové vyrozumění spojit i s vyrozuměním o existenci dalších evidovaných nedoplatků, které mohou být předmětem vymáhání.

Institut vyrozumění o nedoplatku podle § 153 odst. 3 daňového řádu považuji za velmi užitečný a v praxi se zasazuji o to, aby jej správci daně až na odůvodněné případy využívali. Zakotvení obligatorního vyrozumění v případě úroků, jež současně fakticky plní i funkci vyrozumění o nedoplatku, proto vítám.

Z důvodu odstranění případných výkladových nejasností však navrhuji do § 251a odst. 3 písm. b) daňového řádu **doplnit povinnost správce daně současně upozornit daňový subjekt na následky spojené s neuhrazením, alternativně doplnit odkaz na postup podle § 153 odst. 3 daňového řádu.**

Tato připomínka je zásadní.

8. K bodu 121 (§ 253 odst. 4 daňového řádu)

Daňový řád dosud stanovil výši úroku z prodlení i úroku z posečkání. Výše úroku z prodlení odpovídala ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, výše úroku z posečkání odpovídala výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Za úrok z prodlení se považuje i **penále podle rozpočtových pravidel** [jak podle zákona 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), tak zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů], které má rozpočtovými pravidly předepsanou výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení (tj. 36,5% ročně), nejvýše však do výše tohoto odvodu. Pokud bylo v případě hrazení odvodu podle rozpočtových pravidel povoleno posečkání, penále (pokud již nedosáhlo své maximální výše) bylo po dobu posečkání nahrazeno úrokem z posečkání podle daňového řádu (tedy ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů (nyní 8,5 % ročně).

Navrhovaná změna stanovuje výši úroku z prodlení (§ 252 odst. 4) odkazem na výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Výše úroku z posečkání je pak stanovena jako polovina úroku z prodlení (§ 253 odst. 4). Jak vyvozují z důvodové zprávy, např. u penále podle rozpočtových pravidel (tedy ekvivalentu k úroku z prodlení) by měl být úrok z posečkání stanoven **ve výši poloviny penále podle rozpočtových pravidel, nikoliv ve výši poloviny úroku z prodlení podle daňového řádu. Tento výklad by tak fakticky více než dvojnásobně zvýšil úrok z posečkání odvodu oproti dnešnímu stavu (na 18,25 % ročně**

oproti dnešním 8,5 % ročně). Standardní úrok z posečkání by přitom aktuálně byl ještě téměř o polovinu nižší (4,875 %) než současný.

Mám za to, že navrhovaná změna ve svém důsledku nesplňuje tvrzený kompenzační charakter úroku z posečkané částky, což však může být dáno odlišností penále za porušení rozpočtové kázně a úroku z prodlení. Předkladatel by však měl **osvětlit úvahy stran odlišnosti těchto institutů, pokud se mají projevit v podstatně rozdílném nastavení sazeb úroků z posečkání.**

Navrhuji upravit důvodovou zprávu tak, aby výslovně objasnila důvodnost rozdílného nastavení sazeb úroků z posečkání, jež představuje podstatné zhoršení postavení subjektů v případě posečkání s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Tato připomínka je zásadní.

Brno 18. června 2019

Mgr. Anna Šabatová, Ph.D.
veřejná ochránkyně práv