

**P
O
R
A
D
C
E**

6

**ODPUŠTĚNÍ DLUHŮ
MÍSTNÍ POPLATKY**

2024
29. ročník

úplná znění zákonů s komentáři



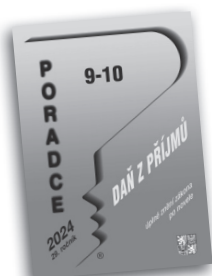
- **Trestní řád** s komentářem



- **Preventivní restrukturalizace**
– nový zákon s komentářem



- **Daň z příjmů**
– zákon s komentářem



VYDAVATELSTVÍ
PORADCE
radí, řeší problémy
vydává **publikace**

PORADCE

29. ročník – 2024/6

legislativa

■ DAŇOVÁ AMNESTIE

Zákon č. 182/2023 Sb., o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů
s komentářem2

MGR. PETR TARANDA

■ ZÁKON O MÍSTNÍCH POPLATCÍCH

Zákon č. 565/1990 Sb. s komentářem 47

MGR. PETR TARANDA

téma

■ Daňové řešení nemovitosti z pohledu ZDP 124
ING. IVAN MACHÁČEK

DANĚ A ÚČETNICTVÍ

■ Roční vypořádání nároku na odpočet daně 187
ING. VÁCLAV BENDA

■ Motivační odměna – zdanění 194
ING. MARTIN DĚRŽEL

■ Prodej zboží prostřednictvím e-shopů – použití režimu Evropské unie 202
ING. ZDENĚK KUNEŠ

PERSONALISTIKA A MZDY

■ Změny ve zdravotním pojištění 214
ING. ANTONÍN DANĚK

■ Zvýšení nemocenských dávek (a náhrady mzdy) zaměstnancům prostřednictvím valorizace redukčních hranic (vyměřovacího základu) pro rok 2024..... 223
RICHARD W. FETTER

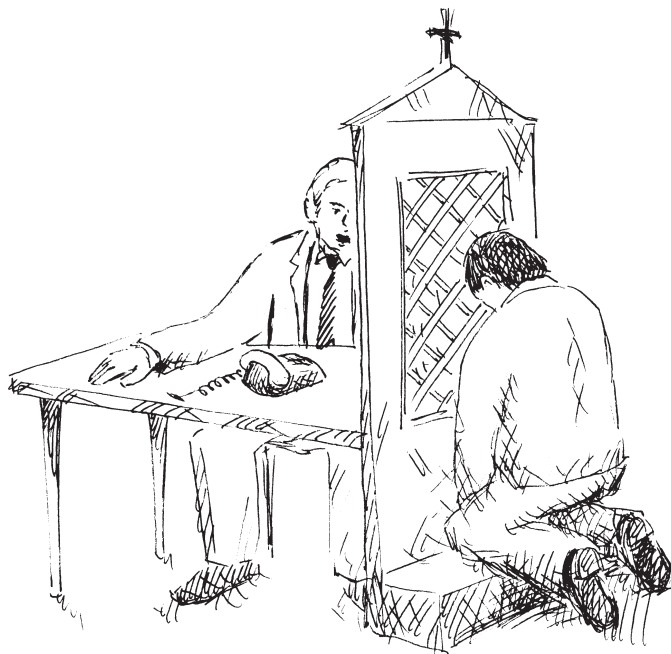
■ Nejasnosti kolem potvrzení o zaměstnání a pracovního posudku 228
JUDR. EVA DANDOVÁ

■ Bezpečnostní přestávky v práci 234
JUDR. LADISLAV JOUZA

Daňová amnestie

Zákon č. 182/2023 Sb., o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů s komentářem

Mgr. Petr Taranda



V návaznosti na projekt milostivé léto, které bylo realizováno ve dvou vlnách v letech 2021 a 2022, došlo k přijetí zákona č. 182/2023 Sb., o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů (dále jen „zákon o daňové amnestii“). Vzhledem k tomu, že drtivá většina daňových dluhů není vymáhána soudními exekutory, mělo toto milostivé léto velmi omezený dopad do samotné daňové oblasti. Zákon o daňové amnestii proto má řešit právě tyto daňové dluhy a současně umožnit zánik některých bagatelních daňových dluhů, jejichž správa je zejména z administrativního hlediska značně neefektivní.

I když se uvedená problematika týká zejména oblasti daňového procesu, nedošlo ke zvolení formy novelizace zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), popř. jiného daňového zákona, protože upravovaná materie má jednorázový charakter. Z toho důvodu byl ostatně nakonec přijat právě již zmíněný zákon o daňové amnestii. Daňovou amnestií se obecně rozumí situace, kdy **daňovým subjektům jsou prominuty sankce za podmínky, že doplatí dlužnou daň, popř. přiznají a doplatí zatajenou daň.**

■ Historické kořeny

Samotná daňová amnestie není na území tohoto státu ničím novým. Má své historické kořeny, které jsou spojeny již s existencí Československé republiky v letech 1918–1938. V rámci tzv. berních reforem, kterými republika od svého vzniku prošla, platilo, že správných údajů (nezbytných pro samotné vyměření nebo doměření daně) nesmí být po nabytí účinnosti nové právní úpravy v rámci daňových zákonů využito k dodatečnému dodanění ohledně těch daní, které nebyly řádně přiznány dle dosavadních právních předpisů. Tím měly být potlačeny možné obavy, že po přijetí nových daňových zákonů bude za zatajení těchto příjmů v podobě daní následovat zpravidla přísný trestní postih ze strany tehdejších státních orgánů. V tehdejší Československu byl tento princip poprvé aplikován v případě zákona č. 309/1920 Sb. ohledně dávek z majetku, dále poté při přijetí nové reformy daní zákonem č. 76/1927 Sb., o přímých daních, kdy došlo též k rozsáhlé daňové amnestii. Ačkoli v případě daňové amnestie u dávek z majetku a z přírůstku majetku za války byla tato amnestie na straně státu motivována hlavně jeho neschopností tuto dávku vybírat tak, aby nebyla předmětem daňových úniků, své místo v tehdejší právní prostředí nakonec našla. V důsledku toho byla realizována další daňová amnestie u příležitosti emise půjčky práce dle zákona o půjčce prá-

ce č. 48/1933 Sb. Tímto zákonem bylo amnestováno dodatečné přiznání příjmů z kapitálového jmění, byla-li ve výši těchto příjmů upsána „půjčka práce.“ Samotná daňová amnestie v tomto případě znamenala nejen nezahájení daňového trestního řízení, ale taktéž i osvobození od jakéhokoli dodatečného zdanění. Konceptce tohoto zákona nabízela odepsání 25 % daňových nedoplatků za podmínky, že daňový dlužník upíše na tuto půjčku 40 % zbytku příslušného daňového nedoplatku. To mělo za následek, že tato „půjčka“ byla ve svém důsledku velmi efektivní a přinesla i citelná pozitiva ve vztahu ke státnímu rozpočtu. V souvislosti s půjčkou na obranu, která vycházela ze zákona č. 142/1936 Sb., přikročil tehdejší stát k další daňové amnestii, která vycházela z poznatků z předchozí „půjčky práce.“ Další daňová amnestie již nebyla za dobu existence Československé republiky do konce roku 1938 realizována.

K další daňové amnestii bylo přikročeno až v počátečním období německé okupace, kdy došlo ke zřízení tzv. Protektorátu Čechy a Morava. Tehdejší protektorátní vláda tak učinila formou vládního nařízení č. 192/1939 Sb. a hlavním motivem této daňové amnestie byla snaha pomoci churavějící státní pokladně vysávané nacistickými okupanty v důsledku válečných potřeb. Daňová amnestie vycházela z toho, že ti, kteří si koupili státní dluhopisy, dostali možnost do této výše zlegalizovat nezdaněné příjmy. Poté již ztratila jakákoli daňová amnestie smysl, neboť daňová morálka daňových subjektů v průběhu německé okupace byla vlivem okupačních represí poměrně vysoká. Navíc ještě vzrostla s příchozem R. Heydricha na post zastupujícího říšského protektora na podzim roku 1941 a neupadla ani po úspěšném atentátu na něj v květnu 1942, kdy byla navíc umocněna strachem z teroru, který byl následně proti českému národu rozpoután. Svědčí o tom např. nárůst výnosu daně z obratu, který byl v roce 1939 na zmenšeném území Protektorátu Čechy a Morava o 1/3 vyšší, než tomu

bylo např. v roce 1937, kdy ještě existovalo samostatné Československo. Němci si též vynutili na protektorátní vládě zjednodušení výběru daní i jejich samotnou administraci, což vedlo k tomu, že se např. v roce 1942 podařilo o cca 60 % snížit objem daňových nedoplatků oproti výchozímu roku 1939. Daňová amnestie našla své místo i krátce po osvobození Československa, kdy byl přijat zákon č. 135/1946 Sb., o daňové a důchodkové (poplatkové) amnestii, který vycházel z obdobné koncepce jako již zmíněné zákony, a který měl vést k oživení válekom narušeného hospodářství a napomoci státní pokladně k dodatečným příjmům.

Po zániku federace a vzniku České republiky se o daňové amnestii uvažovalo již v 90. letech minulého století a následně kolem roku 2004, kdy došlo k jisté reformě daní. Naposledy byla daňová amnestie zvažována v roce 2010, kdy si tehdejší ministr financí E. Janota nechal prověřit možnosti vyhlášení daňové amnestie, které předcházelo zadání interní analýzy tohoto zvažovaného kroku. Amnestie však nakonec realizována nebyla, protože převážila teze, že s přijetím nové právní úpravy daňového procesu v podobě DŘ s účinností od 1. 1. 2011 se zvýší i motivace daňových subjektů k dobrovolnému plnění jejich daňových povinností. DŘ totiž umožňuje stanovit daň i po uplynutí lhůty pro stanovení daně v souvislosti s odhaleným daňovým trestným činem. Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let, což má daňovým subjektům umožnit dodatečně přiznat daň i po uplynutí zákonných lhůt a účinně projevit lítost. Tato teze přetrvávala až do těchto dnů, tj. do doby, než došlo k přijetí jednorázového zákona o daňové amnestii s účinností od 1. 7. 2023.

■ Daňové amnestie v Evropě

V rámci Evropy provedla daňovou amnestii Itálie v roce 2009, která byla třetí za deset let a přinesla státní pokladně 5,6 mld. eur. V roce 2004 proběhla daňová amnestie v Německu, kde finanční úřady takto vybraly 1,4 mld. eur, ačkoliv předpokládaly výběr přibližně pětikrát větší. Zkušenosti s daňovou amnestií, popř. s jejími nástroji již v současnosti mají země, jako jsou např. Litva,

Lotyšsko, Slovensko, Chorvatsko, popř. Rumunsko. Své zkušenosti s daňovou amnestií má také Itálie, kde se tak stalo např. v roce 2003 a 2009. V roce 2009 proběhla daňová amnestie i ve Velké Británii. Poměrně rozsáhlou daňovou amnestií realizovalo v poslední době (před jedenácti lety) rovněž Španělsko, kde vláda nabídla všem, kteří dodatečně přiznají příjmy za posledních pět let, sníženou daňovou sazbu deset procent. Výsledek však nenaplnil očekávání, poněvadž stát tímto způsobem získal ani ne polovinu z takto očekávaných dodatečných příjmů státního rozpočtu. Očekávání nenaplnila ani daňová amnestie v Indii, která byla provedena v roce 2016. Rovněž tak daňová amnestie v Argentině v letech 2009 a 2013 nepřinesla kýžený efekt, byť tato ji znovu opakovala o tři roky později.

■ Jak často?

V rámci EU byl svého času prezentován názor, že daňové amnestie mohou být účinné jen tehdy, pokud jsou jednorázové (neboť opakování bude daňové dlužníky motivovat k tomu, aby přizpůsobili svůj postup očekávané budoucí amnestii), zahrnují platbu přinejmenším ve výši dlužné částky a zpravidla nějakých úroků (neboť jinak bude vyhýbání se daňovým povinnostem vnímáno jako přínosné) a jsou doprovázeny přinejmenším věrohodným oznámením o zvýšené kontrole (neboť jinak nebude přiznání působit výhodně oproti možnému odhalení) – viz zejména bod 75 stanoviska generální advokátky E. Sharpston z 25. 10. 2007 ve věci C-132/06 – Komise Evropských společenství proti Italské republice. Právě italská daňová amnestie se stala předmětem soudního přezkumu před SDEU z hlediska svých nastavených parametrů, pomíneme-li ten základní, který spočíval v tom, že byla slíbena beztrestnost poplatníkům, kteří zpětně zaplatí daň ze zatajených příjmů.

■ Daňová amnestie a trestní právo

Svůj význam má daňová amnestie bezesporu ve vztahu k daňovému trestnímu právu, kdy představuje jistý prostředek, který může vést k zániku samotné trestní odpovědnosti pachatelů trestné činnosti v oblasti daňové. Daňová

amnestie proto představuje jistý prvek motivace pachatelů trestné činnosti k dodatečnému plnění daňových povinností. To se uplatňuje zejména v případě jednorázové daňové amnestie, která spočívá v tom, že pachatelé je po přechodnou dobu poskytnuta možnost, aby přiznal zkrácení daně či jiné povinné platby a uhradil dlužnou částku. Je-li tak ze strany pachatele následně učiněno, dochází k zániku jeho trestní odpovědnosti za spáchaný trestný čin, protože by tím zanikla jeho protiprávnost. Taková koncepce může být zakotvena ve zvláštním zákoně, v DŘ, příp. v jednotlivých daňových zákonech. Přínos takového nástroje může rovněž spočívat v jeho časovém omezení, které umožňuje vyhodnotit jeho praktický dopad v rámci jednorázové daňové amnestie a v případě její úspěšnosti pak tuto amnestii opět zopakovat v určitém časovém horizontu v některém z následujících zdaňovacích období. **Jednorázová daňová amnestie by se však neměla vztahovat na případy do budoucna, přičemž úhrada konkrétní daňové povinnosti je v takových případech možná jen za období předcházející.** K této koncepci však existují kritici. Ti předkládají námitky, že tato forma daňové amnestie může sice za určitých okolností vést k vyššímu výběru daní ve stanoveném období, avšak **současně s tím se jedná o nesystémové a kontroverzní opatření, které přináší v zásadě nerovný přístup ve vztahu k daňovým subjektům, kdy po provedení této amnestie se poctivý daňový subjekt, který si doposud řádně a včas plnil své daňové povinnosti, může přistě již rozmyšlet, zda tak učiní i v budoucnu, jelikož může začít spekulovat s myšlenkou, že přidá-li se do řady těch, kteří dosud otáleli s plněním své daňové povinnosti a následně byli státem za tento svůj postoj ještě amnestováni, může na tomto svém přístupu ve finále spolu s těmito subjekty získat výhody na úkor těch, kteří si dosud plní své povinnosti řádně a včas.** To vede mnohdy k závěrům, že daňová amnestie bude vhodným motivačním nástrojem ke zlepšení bilance hospodaření státní pokladny spíše tehdy, jestliže před ní došlo k významným změnám právní úpravy v oblasti daní v návaznosti na daňovou reformu. Není pochyb

o tom, že jednorázová daňová amnestie může být za jistých podmínek i jistým přínosem pro státní pokladnu, nicméně musí být koncipována tak, aby **nemohlo dojít k jejímu zneužití, a musí být vyhlášena v souladu s takovými změnami právního řádu, které ji plně podporí a napomohou k dosažení její maximální efektivity.** Ani to však nezabrání možným argumentům typu, že její realizací dochází k narušení principu **zásady rovnosti daňových subjektů a není vždy tím nejvhodnějším nástrojem pro boj s daňovými úniky.**

■ Jednorázové opatření

I při vědomí těchto možných námitek proto Ministerstvo financí tyto parametry zohlednilo i v rámci celkové koncepce zákona o daňové amnestii, kdy sice na straně jedné považuje tuto amnestii za legitimní věcný nástroj, nicméně současně připouští, že jde do jisté míry o kontroverzní krok a na jeho samotnou efektivitu, praktičnost i morální obhajitelnost tak může existovat řada protichůdných názorů. Z toho důvodů je zákon o daňové amnestii koncipován jako **jednorázové opatření, které brání jeho potenciálnímu zneužití k neplnění daňových povinností a nežádoucím spekulacím na tomto poli, kdy by mělo být zajištěno, aby s uvedeným zmírňujícím opatřením nebylo možno kalkulovat do budoucna na základě očekávání jeho opětovného využití.**

Právní úpravu první vlny tzv. milostivého léta (dále jen „milostivé léto I“) přinesl zákon č. 286/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Podstatou milostivého léta I bylo obecně prominutí příslušenství (zejména nákladů řízení a úroků) v případě dluhů fyzických osob (podnikajících i nepodnikajících) vymáhaných soudními exekutory, pakliže došlo k úhradě jistiny (a paušálních nákladů exekuce ve výši 750 Kč) nejpozději do 28. 1. 2022. Tento zákon tak dopadal na dluhy, v jejichž případě byl věřitelem veřej-

noprávní subjekt v nejširším smyslu, tj. zejména stát, orgány samosprávy či právnické osoby jimi zřizované či vlastněné (např. provozovatelé hromadné dopravy). K tomuto projektu se dobrovolně přihlásily i některé soukromoprávní subjekty, např. banky. Poté následovala druhá vlna tzv. milostivého léta zahrnutá v zákoně č. 214/2022 Sb., o zvláštních důvodech pro zastavení exekuce a o změně souvisejících zákonů (dále jen „milostivé léto II“), která nabyla účinnosti 1. 9. 2022. Její podstatou bylo obecně prominutí příslušenství v případech dluhů fyzických osob (podnikajících i nepodnikajících) vymáhaných soudními exekutory, pokud došlo k úhradě jistiny (a paušálních nákladů exekuce ve výši 1 500 Kč) do 30. 11. 2022. Tento projekt opět dopadal na dluhy, v jejichž případě je věřitelem veřejnoprávní subjekt v nejširším smyslu. Třeba dodat, že fyzickým osobám, které institut milostivého léta I nevyužily v období od 28. 10. 2021 do 28. 1. 2022, tak byla obnovena možnost uhradit jistinu v rámci milostivého léta II, aby mohlo dojít k řešení jejich dluhů vůči státu a dalším veřejnoprávním subjektům. Obě koncepce dopadaly na dluhy veřejnoprávní povahy (tj. včetně nedoplatků na daních), které byly vymáhány prostřednictvím soudního exekutora, avšak nebylo možno je uplatnit v situacích, kdy byl takový nedoplatek na dani vymáhán samotným správcem daně v širším smyslu.

V souvislosti s výše uvedeným třeba připomenout, že správci daně postupují při vymáhání daní podle DŘ, přičemž podle ust. § 175 odst. 2 uvedeného zákona je správce daně povinen zvolit takový způsob vymáhání daňového nedoplatku, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový dlužník povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. Zmíněné ustanovení DŘ vychází z jedné ze základních zásad správy daní, která je vyjádřena v § 5 odst. 3 DŘ, tj. zásady zdrženlivosti a přiměřenosti. Tato zásada požaduje po správci daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. V případě vymáhání daňových nedoplatků to

znamená, že při volbě způsobu jejich vymáhání v souladu s § 175 odst. 2 DŘ by měl být zvolen takový způsob, který přinese uspokojení vymáhané pohledávky, avšak zároveň přinese co nejnížší náklady, příp. další zásahy do majetkové sféry daňového dlužníka. Z hlediska vnímání a dopadů na samotného daňového dlužníka je vymáhání nedoplatku soudním exekutorem v porovnání s daňovou exekucí spojeno s nepoměrně vyššími náklady, které je dlužník takto povinen nést. To vynikne při provedeném srovnání, kdy dle § 183 odst. 1 DŘ činí náklady za nařízení daňové exekuce 2 % z částky, pro kterou je daňová exekuce takto nařízena, nejméně však 500 Kč a nejvýše 500 000 Kč, zatímco prováděcí vyhláška k exekučnímu řádu č. 330/2001 Sb. v ust. § 6 stanovila odměnu soudnímu exekutorovi za exekuci ukládající zaplacení peněžitě částky významně vyšší (ze základu do 3 mil. Kč jde o 15 %, minimálně však 2 000 Kč). Historicky byla tato částka ještě vyšší. Významný rozdíl představuje též skutečnost, že oproti exekuci prováděné dle exekučního řádu lze exekuční náklady při daňové exekuci předepsat pouze jednou. Nejen tyto uvedené důvody způsobují, že možnost provést vymáhání nedoplatků na dani prostřednictvím soudního exekutora je v současné době využívána již jen v okrajových odůvodněných případech.

■ Podnícení motivace daňových dlužníků k mimořádné úhradě daně

S ohledem na zaměření a možnosti, resp. dané limity milostivého léta I a II přistoupil proto zákonodárce k přijetí zákona o daňové amnestii, který svým způsobem navazuje na již zmíněný projekt milostivé léto I a II. Zákon usiluje o vytvoření smysluplného nástroje pro podnícení motivace daňových dlužníků k mimořádné úhradě daně (jistiny), eliminaci daňových nedoplatků, jejichž vymáhání není efektivní a hospodárné, ale také vytvoření jedinečné příležitosti pro jednorázové snížení objemu dluhů jednotlivce. Zákon o daňové amnestii se primárně týká daňových dluhů v působnosti resortu Ministerstva financí, tj. zejména v působnosti orgánů Finanční a Celní správy ČR. Pokud jde o oblast pe-

něžitych plnění spravovaných orgány územních samosprávných celků, zákon poskytuje obcím a krajům zákonné zmocnění pro to, aby jejich zastupitelstva přijala usnesení, na jehož základě by došlo k aplikování tohoto zákona též na tato peněžitá plnění jimi spravovaná.

Podíváme-li se na odhadované přínosy tohoto legislativního opatření, pak předkladatel předpokládá, že dojde k zániku daňových nedoplatků, které spravuje Finanční a Celní správa ČR, z nichž významná část náleží do kategorie nedobytných. Odhaduje se, že potenciál zanikajícího příslušenství k těmto pohledávkám by měl činit až 7,7 mld. Kč v případě Finanční správy ČR a 1,4 mld. Kč by mělo připadat na Celní správu ČR. **Ohledně fiskálního odhadu tohoto opatření se předpokládá, že na straně jedné dojde k negativnímu dopadu opatření na veřejné rozpočty v řádu stovek milionů Kč, avšak na straně druhé by měl být takovýto předpokládáný výpadek svým způsobem kompenzován stovkami milionů Kč, které by měl státní rozpočet dodatečně inkasovat v podobě úhrady jistin daňových nedoplatků. Z těchto důvodů proto předklada-**

tel, kterým je Ministerstvo financí, má za to, že celkový dopad tohoto opatření bude ve vztahu k bilanci státní pokladny spíše neutrální. Významný benefit získá bezesporu Finanční a Celní správa ČR už jen tím, že v podobě zániku bagatelních nedoplatků by mělo dojít k významnému snížení administrativní zátěže konkrétních správců daně. Zůstává však otázkou, nakolik takto pojatá daňová amnestie splní svůj účel? Určité rozpaky budí zejména časové hledisko jejího vyhlášení. Určitý smysl mohla mít taková daňová amnestie např. v těžkých covidových dobách, popř. by mohla za určitých okolností sehrát nějakou pozitivní roli v kontextu s přijímaným vládním úsporným balíčkem vzor 2024, avšak z hlediska své koncepce a působnosti do samotných dopadů tohoto balíčku zasáhnout nemůže. Je rovněž otázkou, zda v nynější době, kdy státní rozpočet prochází velmi těžkým obdobím, je takto pojatá daňová amnestie dostatečně ambiciózní a osloví předpokládanou část daňových poplatníků tak, aby tito měli zájem se jí zúčastnit? Na zodpovězení těchto a dalších s tím spojených otázek si však budeme muset ještě nějakou dobu počkat.

Zdroje judikatury:

www.nssoud.cz, www.nsoud.cz, www.usoud.cz

Použitá literatura:

- Bartes, R. *Veřejné finance v protektorátu. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Brno. Právnická fakulta, 2016*
- Boněk, V. a kol. *Lexikon – daňové pojmy. Sagit, Ostrava, 2001*
- Doležalová, A. Rašín, Engliš a ti druzí. *Oeconomica, Praha, 2007*
- Funk, V. *Naše berní právo. Praha, 1934*
- Choděra, O. *Přímé daně. Písemný daňový kurs. Praha, 1941*
- Kocina, J. *Daňové trestné činy. A. Čeněk, Plzeň, 2014*
- Púry, F., Kuchta, J. *Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. Časopis pro právní vědu a praxi č. 2/2013. Masarykova univerzita, Brno, 2013*
- Šrobár, V. *Státní hospodaření za války a po revoluci. Ministerstvo financí, Praha, 1946*
- Důvodová zpráva k zákonu č. 182/2023 Sb.*
- Metodický pokyn k aplikaci „zákonu o daňové amnestii“ vydaný GFR pod čj. 43924/23/7700-50123-500852 dne 30. 6. 2023*
- Metodická pomůcka k „Daňovému milostivému létu“ (pro místní poplatky), která byla zpracována pod čj. 18914/2023/3903-4 odborem 39 Ministerstva financí ze dne 23. 6. 2023*

ZÁKON č. 182/2023 Sb.,

o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ ÚVODNÍ USTANOVENÍ

§ 1

Předmět úpravy

Tento zákon upravuje

- a) mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním a
- b) mimořádný zánik některých nedoplatků na dani a na příslušenství daně.

komentář k § 1

V tomto ustanovení zákona je stanoven předmět úpravy, který spočívá v mimořádném zániku určeného příslušenství daně odpuštěním a mimořádném zániku některých nedoplatků na dani a na příslušenství daně. Z uvedeného je zřejmé, že právní úprava takto míří na dvě konkrétní oblasti, které spolu vzájemně souvisejí. Oproti terminologii známé z DR, používá tento zákon odlišný pojem „mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním“ oproti již v DR zavedenému pojmu „prominutí“.

Kromě již uvedeného zákon řeší mimořádný zánik některých nedoplatků (jak na samotné dani, tak i na jejím příslušenství). **Zatímco v případě mimořádného zániku určeného příslušenství daně odpuštěním se předpokládá předchozí iniciativa ze strany daňového dlužníka, která by měla být završena odpuštěním určeného příslušenství daně (a tedy i jeho zániku), pak v druhém případě, kdy jde o mimořádný zánik některých nedoplatků na dani a na příslušenství daně se jedná o zánik, který nastane přímo ex lege a nepředpokládá se zde jakákoliv součinnost ze strany daňového dlužníka.** Bude zde však nezbytná

aktivita ze strany správce daně, který by měl v rámci jím evidovaných daňových nedoplatků identifikovat ty daňové nedoplatky, které splňují požadovaná kritéria (zejména kritérium nepatrného rozsahu takových nedoplatků) a současně s tím zaznamenat v evidenci daní, kterou vede, jejich zánik. Měla by tak nastat obdobná situace jako v případech, kdy nedoplatek zaniká ex lege v důsledku uplynutí lhůty pro placení daně. **Koncepce zákona vychází z toho, že k provedení této změny může dojít i později se zpětnými účinky, což znamená, že k výmazu všech ex lege zaniklých nedoplatků nedochází ihned, jakmile nastane jejich zánik ze zákona, protože to mnohdy není ani fakticky možné.**

Třeba dodat, že v případě odpuštění podle písm. a) není na rozdíl od případu podle písm. b) použito pojmu „nedoplatek“, který je definován v § 153 DR, protože k zániku určeného příslušenství odpuštěním dojde jak v případě příslušenství, které se již v důsledku uplynutí splatnosti stalo nedoplatkem, tak i v případě příslušenství dosud nesplatného. Odpuštění jako takové se však týká pouze dosud nesplacených daňových dluhů na určeném příslušenství daně. Netýká se již příslušenství, které bylo uhrazeno, přičemž tato skutečnost vyplývá z definice předmětu zániku odpuštěním v § 4 zákona. Nemělo by tak docházet k vratkám z příjmové strany veřejných rozpočtů a samotná koncepce zákona má tak zajistit pouze právní a evidenční likvidaci, resp. zánik evidovaných nedoplatků, popř. nesplatného příslušenství. Může se tak ovšem stát jen tehdy, budou-li splněny zákonem stanovené podmínky pro jejich odpuštění a tím pádem i pro jejich samotný zánik.

Jak je již uvedeno shora, zákon představuje koncepčně jakousi jednorázovou daňovou amnestii, která není standardním nástrojem pro to, aby bylo možno založit jakési legitimní očekávání v po-

době toho, že by snad mohl vzniknout na straně daňových subjektů jakýsi právní nárok na to, že by mohla být v blízké budoucnosti zopakována. Z toho důvodu je v tomto ustanovení použit pojem „mimořádný“. Judikatura Nejvyššího správního soudu přikládá ochraně legitimního očekávání adresátů veřejnoprávních aktů v rámci daňového práva nezanedbatelný význam. Ochrana legitimního očekávání v určitý výklad práva je však podmíněna zejména tím, že nedojde k samotné změně právního předpisu. Změna zákona se nedotkne důvěry v trvající výklad práva jen tehdy, zůstává-li i přes novelizaci na prvý pohled význam sporné normy nezměněn. V případě jakékoli další daňové amnestie by se však nejednalo o novelizaci stávající právní normy, nýbrž o normu novou – speciální. Z toho důvodu není zcela vyloučeno, že zákonodárce může k obdobnému postupu přikročit někdy v budoucnu, avšak na takový jeho postup není právní nárok, záleží plně na jeho svrchovaném rozhodnutí, zda tak učiní, popř. nikoli. Každopádně i jakákoli pozdější argumentace úmysly zákonodárce ve vztahu ke konečnému znění tohoto zákona s odkazem na obsah důvodové zprávy může být cesta na slepou kolej, protože nezřídka platí, že interpret může samotnému zákonu rozumět lépe, než mu rozuměl jeho tvůrce, tedy zákon může být moudřejší než jeho autor – k tomu srov. závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 266/2019. Stejně tak se nevyplatí přílišné přeceňování závěrů přijatých na Koordinačním výboru, kde se za účasti úředníků Ministerstva financí a finanční správy spolu s daňovými poradci řeší dlouhodobě složité daňové otázky, avšak judikatura dospěla k názoru, že jakkoli mohou být tyto závěry zajímavou studnicí poznání, nelze z nich dovozovat ustálenou správní praxi – viz závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 246/2019.

S Ze související judikatury

■ **K principům pro ukládání daní**

Ani svrchovanost státu nezakládá pro stát možnost ukládání libovolných daní, třebaže by se tak stalo na základě zákona. Speciální normy mohou pro určité obory stanovit zvláštní kritéria rovnosti, která ze všeobecného principu neplynou, protože aplikací zásady rovnosti nejsou stanoveny tak přesné meze, aby vylučovaly jakékoli volné

uvážení těch, kteří je aplikují. **V oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárný orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii. V zásadě nelze vyloučit, aby zákonodárce stanovil diferencovaně daně podle zásady, že výkonnější subjekt bude odvádět vyšší daně. Není však možno postupovat opačně a více zatížit hospodářsky a sociálně slabší subjekty.** Je věcí státu, aby v zájmu zajištění svých funkcí rozhodl, že určité skupině poskytne méně výhod než jiné. Ani zde však nesmí postupovat libovolně. Pokud zákon určuje prospěch jedné skupiny a zároveň tím stanoví neúměrné povinnosti skupině jiné, může se tak stát pouze s odvoláním na veřejné hodnoty.

Z nálezu Ústavního soudu ČSFR ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/1992

■ **K pojmu státní moc**

Dle čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Splnění postulátu uvedeného v první části citovaného ustanovení je vymezeno požadavkem, aby se tak dělo jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. V požadavku uvedeném v druhé části je pak zabudována nejen garance proti zneužití státní moci, ale také nutnost zákonem podkladu pro její uskutečňování.

Z nálezu Ústavního soudu publikovaného ve Sbírce zákonů pod č. 114/1996 Sb.

■ **K mezím přezkumu ústavnosti daně**

Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžitých sankcí. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost. Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžitá sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozici (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě). Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžitých sankcí zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel

plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak akcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévolí při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezené v čl. 3 odst. 1 Listiny (hypotetickou ilustrací porušení kautel akcesorické nerovnosti by byla úprava odlišující výši daní s ohledem na náboženské vyznání, jež by ve smyslu čl. 3 odst. 1 Listiny byla diskriminační a zároveň by zasáhla do základního práva plynoucího z čl. 15 odst. 1). Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek, příp. peněžitá sankce případně dotčení v právu vlastnickém (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (roudsícího) působení – jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžitá sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

Z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03

■ Podstata ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení vybírání daní

„...podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě (čl. 1 odst. 1 Ústavy) musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež stanoví daňovou nebo poplatkovou povinnost. Jinými slovy, porušení vlastnického práva při ukládání daňové povinnosti se státní moc dopustí nejen tím, že uloží povinnost extra legem, ale i tehdy, pokud by příslušné zákonné ustanovení aplikovala a především interpretovala způsobem, který by se ocital mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, například tak, že by interpretací zákonných ustanovení rozšiřovala daňovou povinnost na subjekty či situace, na něž podle zákona daňová povinnost nedopadá.

Z nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05

■ K povaze státem ukládaných daní

Nejvyšší správní soud v této souvislosti rovněž trvá na svém zděření o jednostranné povaze daňového práva. Soud si je samozřejmě vědom, že daň není trestem vůči daňovému subjektu v tom smyslu, že by byla odplatou za jeho chování zákonem považované za nežádoucí. **Jednostrannou povahou daňového práva nutno rozumět to, že daňový subjekt je povinen státu odvádět daň, aniž by za to dostával odpovídající protiplnění svázané přímo či nepřímo s tím, že či příp. v jaké výši daň zaplatí. Ti, kdo daně platí, se zkrátka zcela ne vždy shodují s těmi, kteří z daní získávají benefity – nezřídka tomu je právě naopak.** Ukládání daňových povinností – právě pro jejich takto vnímanou jednostrannou povahu – vyžaduje, podobně jako ukládání veřejnoprávních sankcí, zajištění dostatečné míry právní jistoty tomu, kdo má daňové povinnosti plnit, tedy soukromé osobě. **Z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006, č. 1778/2009 Sb. NSS**

■ K posouzení ústavnosti daně

Daně je obecná zátěž, která zavazuje všechny tuzemce podle jejich příjmů, majetku a kupní síly k financování všeobecných úkolů státu. Právo státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných podmínek, byla institucionalizována právě za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků.

Z nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08

■ Základní principy při tvorbě daňových zákonů

V oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými jsou v projednávané kauze zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a především zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výklado-

ve nejasnosti – v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodávce).

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, sp. zn. 1 Afs 1/2010

■ Význam závěrů Koordinačního výboru

Lze tedy předně uzavřít, že samotná skutečnost, že zápis z koordinačního výboru obsahuje citované závěry, ještě neznamená, že by z nich měl žalovaný (či krajský soud) v dané věci vycházet, resp. že by stěžovatelka citovanou část zápisu mohla považovat za popis ustálené správní praxe, kterou mohla svým postupem následovat.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2021, sp. zn. 8 Afs 246/2019

■ Zásada legitimního očekávání

Nejvyšší správní soud musí na tomto místě poznamenat, že zásadu legitimního očekávání jakožto základní zásadu, jež prostupuje napříč všemi správními řízeními v rámci systému veřejné správy (pro účely daňového řízení je tato zásada vyjádřena v § 8 odst. 2 DR), nelze v žádném případě vnímat tak, že postupuje-li určitý správní orgán (zde Finanční úřad v Nymburku) nějakým konkrétním způsobem, je tento postup bez dalšího uplatnitelný rovněž v případě ostatních správních orgánů (tedy i v případě Finančního ředitelství v Praze jakožto odvolacího finančního úřadu). Postulát, že správní orgán je vázán svou předcházející rozhodovací činností ve všech dalších obdobných případech, které nastanou v budoucnu (resp. svým předcházejícím postupem ve stejné věci), platí vždy pro příslušný konkrétní správní orgán. Neznamená to tedy, že by všechny správní orgány (tzn. například všechny finanční úřady) byly na základě postupu některého z nich zavázány jednat unifikovaně.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, sp. zn. 3 Afs 63/2016

■ Legitimní očekávání daňového subjektu

Ideovým základem konceptu ochrany legitimního očekávání je přesvědčení, že ti, kdo jednají v oprávněné důvěře v existující právo, resp. v právo, jak se jim s přihlédnutím k okolnostem a dobré víře obsahově jeví, by neměli být zklamáni ve svých očekáváním, že v souladu s právem jednají a že jejich jednání také právo demokratického právního státu nakonec poskytne svou ochranu. V nejtypič-

tější podobě se ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem procesních i hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uvážení, interní výkladovou či aplikační směrnicí, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy. V českých právních předpisech se výslovně o ochraně legitimního očekávání sice nehovoří, tento princip je však základem některých specifických forem činnosti veřejné správy (např. v podobě institutu závazného posouzení podle § 132 a násl. DR), a promítá se též do základních zásad činnosti správních orgánů (např. povinnosti šetřit práva nabytá v dobré víře a oprávněné zájmy adresátů veřejné správy v § 2 odst. 3 správního řádu, povinnost poskytnout přiměřené poučení o právech a povinnostech a uvědomit o úkonech, které správní orgán hodlá učinit v § 4 odst. 2 a 3 správního řádu) a takto je v soudní judikatuře nalézán a uplatňován.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020, sp. zn. 1 Afs 4/2019

■ Cíl správy daní

Správou daně se ve smyslu § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (právní předchůdce DR – pozn. autora) rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Stejně tak daňová kontrola (§ 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Oním „správným zjištěním“ a „správným stanovením“ se má na mysli zjištění a stanovení daně právě v zákonné výši – nesprávné tak není pouze to, pokud daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i pokud odvedl více, než měl, správce daně si toho je vědom, a přesto zůstává nečinný. Správa daně obecně ani daňová kontrola konkrétně sice nejsou primárně zaměřeny k tomu, aby vyhledávaly pochybení daňového subjektu, které jej vedlo k zaplacení daně vyšší, než mu zákon ukládá – pokud už však takové pochybení vyjde najevo a daňový subjekt na to správce daně upozorní, nelze toto zjiště-

ní přehlízet. Výsledkem daňového řízení by měl být stav, v němž si správce daně a daňový subjekt nic nedluží navzájem, nikoli stav, v němž pouze daňový subjekt nic nedluží státu, ale naopak to neplatí. Zjistí-li správce daně – i bez toho, že by o takové zjištění usiloval, což ostatně není jeho povinností – že je daňovému subjektu něco dlužen, měl by postupovat tak, aby tento dluh zahladil. To ostatně neplyne jen ze základních zásad daňového řízení, ale též z principů dobré správy a z požadavku na důvěru občanů ve spravedlivé a nestranné rozhodování správních orgánů.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, sp. zn. 1 Afs 1/2007

■ Základy daňového procesu

Existují obecné právní principy a zásady, které jsou nezpochybnitelné a na kterých je založen právní stát. Pro všechny základní zásady stanovené v § 5 až 9 DŘ je společné to, že mají přímou závaznost. Jsou důležitými interpretačními pravidly, z nichž je třeba vycházet při výkladu jednotlivých ustanovení DŘ. Vyjadřují určitá pravidla, která se uplatňují v kterémkoliv stadiu správy daní. 2) Cílem správy daní je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). Zatímco cílem správy daní podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, DŘ upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální. Došlo tak k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav – namísto dosud uplatňované zásady formální pravdy v daňovém řízení se prosazuje zásada materiální pravdy. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Správce daně je nepochybně povinen znát právní předpisy, na základě kterých daň stanoví. Je-li daňová povinnost ukládána v případě, kdy je aplikováno rovněž unijní právo, je povinen rovněž znát příslušné předpisy EU.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2018, sp. zn. 5 Afs 27/2017

■ Cíl správy daní

Jestliže smyslem a účelem správy daní, a tedy základním „kompasem“ pro činnost těchto orgánů, je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, musí k tomu směřovat veškeré konání úředních osob správce daně bez pokřivování jejich motivace naprosto nepřijatelně stanovenými kritérii odměňování (k tomu viz dále). Výše citované služební předpisy byly v rozporu s tímto principem postaveny, zjednodušeně řečeno, na myšlenku, „čím více daní vyberete (či uchráníte v rozpočtu před výplatou odpočtu), tím více si vyděláte!“ Nepřijatelnost úpravy je zvláště na určení minimální hranice (2,5 mil. Kč a více) onoho „neuznání uplatněného odpočtu.“ Správce daně proto byl motivován „hledat, dokud nenajde dost“, resp. neuznat alespoň určitou výši odpočtu. Motivace úředních osob musí na prvním místě sledovat důsledné dodržování zákona. V daném případě správné, nikoli co nejvyšší zjištění a stanovení daně. K tomu disponuje správce daně potřebnými procesními nástroji, mezi jiným též daňovou kontrolou. Důsledná a poctivá kontrola daňových povinností je kýženým ideálem. Je-li ovšem výsledkem takto provedené kontroly závěr, že daňové povinnosti jsou daňovým subjektem řádně plněny, nejde přece o žádný debakl správce daně vzbuzující zklamání jeho nadřízených přecházející až v možné podezření z neschopnosti či laxnosti jen proto, že nedojde k dodatečnému doměření daně. V žádném případě se pak tento „debakl“ či naopak „výhra“ nemůže přímo promítnout na výplatní pásce úřední osoby.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, sp. zn. 1 Afs 363/2018

■ Hledisko materiální správnosti při stanovení daně

DŘ upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 citovaného zákona). Nově vymezený cíl správy daní, možnost správce daně provádět daňovou kontrolu i ve vyměřovacím řízení a skutečnost, že daňová ztráta je zcela obvyklou zákonou odčitatelnou položkou, opravňující daňový subjekt za splnění zákonem stanovených, zejména hmotněprávních podmínek, uplatnit ztrátu

v rámci probíhajícího nalézacího řízení, a to bez ohledu na postup zvolený správcem daně.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2013, č. 3015/2014 Sb. NSS

■ **K povinnosti správce daně při stanovení daně**

Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak je zakotven v DŘ, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch – pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, sp. zn. 5 Afs 83/2012

§ 2

Obecná ustanovení

(1) Při zániku určeného příslušenství daně odpuštěním a zániku některých nedoplateků na dani a na příslušenství daně se postupuje podle daňového řádu, pokud tento zákon nestanoví jinak.

(2) Daní se pro účely tohoto zákona rozumí daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění spravované

- a) orgány Finanční správy České republiky,
- b) orgány Celní správy České republiky,
- c) Ministerstvem financí,
- d) soudy nebo Vězeňskou službou České republiky.

(3) Daní se pro účely tohoto zákona rozumí také místní poplatek nebo odvod za porušení rozpočtové kázně, pokud do 30. září 2023 rozhodne svým usnesením zastupitelstvo

- a) obce, že se tento zákon použije na místní poplatek nebo odvod za porušení rozpočtové kázně, které spravuje obecní úřad této obce,
- b) hlavního města Prahy, že se tento zákon použije na místní poplatek nebo odvod za porušení rozpočtové kázně, které spravuje

Magistrát hlavního města Prahy nebo úřad městské části hlavního města Prahy, nebo

- c) kraje, že se tento zákon použije na odvod za porušení rozpočtové kázně, který spravuje krajský úřad tohoto kraje.

(4) Daní pro účely tohoto zákona není clo a jeho příslušenství.

(5) Nedoplatek na úroku z prodlení nebo jeho období podle jiného zákona, které se nestanovují rozhodnutím, se pro účely tohoto zákona považuje za vzniklý dnem, kdy pominuly podmínky pro další vznik tohoto úroku nebo jeho období podle jiného zákona.

komentář § 2

V tomto ustanovení zákona jsou obsažena obecná ustanovení, která jsou nezbytná pro samotnou aplikaci zákona.

*V odst. 1 je stanoveno, že při zániku určeného příslušenství daně odpuštěním a zániku některých nedoplateků na dani a na příslušenství daně se postupuje podle DŘ, pokud tento zákon nestanoví jinak. Z důvodu právní jistoty zákonodárce na tomto místě stanovil, že zákon o daňové amnestii se subsidiárně řídí DŘ. Znamená to, že v řízení dle zákona o daňové amnestii se podpůrně použije DŘ. V případě, že ze dvou ustanovení, popř. dvou skupin ustanovení právních předpisů či ze dvou různých právních předpisů jako celku má jeden ve vztahu k druhému povahu předpisu podpůrného, pak to znamená, že tento subsidiární předpis lze použít jen tehdy, neupravuje-li příslušnou otázku předpis druhý, který v tomto vztahu má povahu předpisu speciálního. Subsidiarita se projevuje v tom, že při hledání vymezení a definic použitých pojmů jako je nedoplatek dle § 153 DŘ, daň a příslušenství daně dle § 2 DŘ, správce daně dle § 10 DŘ, úrok z prodlení dle § 252 DŘ a dalších se použije podpůrně právě DŘ. Zmíněná subsidiarita DŘ se však uplatní též při realizaci procesních institutů, které se týkají evidence a placení daní dle § 149 a násl. DŘ, podání žádosti dle § 70 a násl. DŘ, popř. aplikace prostředků ochrany, které lze v souvislosti s realizací mimořádného zániku určeného příslušenství daně a zániku některých nedoplateků za této situace použít. Z toho vyplývá, že **zákon o daňové amnestii sice upravuje určité otázky** (a ty se musí uplatnit přednostně), **nikoli však v celém rozsahu.***

Ve zbytku zůstává podpůrná úprava zvláštní úpravou nedotčena. Význam pojmu subsidiarita lze vyjádřit pravidlem *lex specialis derogat legi generali*, tj. že lze hovořit o vztahu speciality a subsidiarity.

V odst. 2 se stanoví, že **daní se pro účely tohoto zákona rozumí daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění spravované orgány Finanční správy ČR, orgány Celní správy ČR, Ministerstvem financí, soudy nebo Vězeňskou službou ČR**. Hodí se poznamenat, že DŘ používá tento pojem v širším procesním smyslu jako veřejnoprávní peněžité plnění, které je spravováno v procesním režimu DŘ, ať již je konkrétně označeno jakkoli. Vedle toho je pojem „daň“ právním řádem používán též i v hmotněprávním užším smyslu jako označení konkrétního veřejnoprávního peněžitého plnění.

Z hlediska hmotněprávního je pro pojem „daně“ v procesním smyslu používán souhrnný výčet „daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění“. **Z hlediska hmotněprávního však není „daní“ pro tyto účely chápáno „clo“, které je sice daní v procesním smyslu pro samotné účely správy daní, avšak již není daní ve smyslu hmotněprávním. Prostřednictvím definice pojmu „daň“ dochází ke zúžení okruhu peněžitých plnění, kterých se zákon týká, tj. primárně ve vztahu k těm peněžitým plněním, která jsou spravována orgány Finanční a Celní správy ČR, popř. výjimečně Ministerstvem financí.** Zákonodárce chce touto koncepcí vyloučit z předmětu zániku odpuštěním, resp. zániku bagatelních nedoplateků peněžítá plnění spravovaná mimo gesci resortu Ministerstva financí. Daní ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o daňové amnestii se pro tyto účely též rozumí odvod za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, je-li spravován orgány resortu Ministerstva financí, kdy tento má povahu obdobnou úroku z prodlení dle DŘ. Pod tento pojem dále náleží odňatá dotace nebo návratná finanční výpomoc dle § 15 rozpočtových pravidel, jestliže byla v režimu tzv. dělené správy vymáhána orgány Celní správy ČR.

Nelze opomenout ani oblast tzv. justičních pohledávek, které jsou představovány peněžitými plněními spravovanými soudy nebo Vězeňskou službou

ČR v rámci dělené správy dle příslušných ustanovení DŘ. I tyto pohledávky jsou pojaty do daňové amnestie a spadají sem takto např. peněžité tresty dle zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů, pořádkové pokuty dle zákona č. 283/1993 Sb., o státním zastupitelství, ve znění pozdějších předpisů, náklady výkonu vazby, náklady spojené s výkonem vazby a náhrada škody dle zákona č. 293/1993 Sb., o výkonu vazby, ve znění pozdějších předpisů, či náklady výkonu trestu dle zákona č. 169/1999 Sb., o výkonu trestu odnětí svobody a o změně kterých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Příslušenství k těmto pohledávkám, k jehož zániku odpuštěním dle zákona o daňové amnestii dochází, budou tvořit primárně exekuční náklady. Podstatně větší přínos však představuje zahrnutí těchto justičních pohledávek do tzv. bagatelních nedoplateků, k jejichž zániku dochází v souladu s příslušným ustanovením tohoto zákona *ex lege*.

V odst. 3 je pamatováno **na oblast peněžitých plnění, která jsou spravována orgány územních samosprávných celků**. Zákonodárce na tomto místě poskytuje obcím (včetně hlavního města Prahy) a krajům zákonné zmocnění pro přijetí usnesení příslušeného zastupitelstva, kterým dojde k aplikaci tohoto zákona též na některá z těchto peněžitých plnění. Koncepce vychází z toho, že toliko zastupitelstvo obce je oprávněno k tomu, aby rozhodlo, zda tento zákon bude v rámci agendy místních poplatků a odvodů za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, na příslušenství těchto pohledávek aplikován.

DŮLEŽITÉ

Přitom platí, že jak obce, tak i kraje nejsou tímto nikterak omezovány v samosprávné působnosti v oblasti ukládání svých místních poplatků a i nadále disponují pravomocí ve vztahu k místním poplatkům řešit předmět zákona nezávisle, tj. buď se rozhodnou, že k tomuto zákonu přistoupí na základě rozhodnutí svého zastupitelstva, anebo budou tuto problematiku řešit na odlišném konceptu, popř. se jí vůbec zabírat na základě rozhodnutí zastupitelstva nebudou.

Rozhodne-li se však zastupitelstvo obce parametřů tohoto zákona v rámci poplatkové amnestie využít, musí být příslušné rozhodnutí tohoto zastupitelstva v této věci přijato nejpozději do 30. 9. 2023, přičemž díky tomu má ust. § 2 odst. 3 zákona o daňové amnestii jako jediné ustanovení zákona předsunutou účinnost dnem následujícím po dni vyhlášení zákona. Nutno připomenout, že zmocnění pro vydání usnesení zastupitelstva se vždy vztahuje k peněžitým plněním spravovaným příslušným orgánem příslušného územního celku – ať již se jedná o obecní úřad anebo krajský úřad. Z usnesení zastupitelstva nebo rady, jímž je takto vytvářena vůle orgánu samosprávy, která je posléze projevena starostou nebo hejtnanem, musí být zřejmé, jaké právní jednání a jakého obsahu tento územně samosprávný celek učiní – viz usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 4937/2008. Vůle tak musí být vytvořena alespoň v základních bodech, a pokud již takto vytvořena byla, je starosta oprávněn jednat v jejích intencích – viz náleze Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2574/14. Samotné rozhodnutí zastupitelstva obce (popř. rady obce) nepředstavuje ještě právní jednání, jakožto projev vůle obce směřující ke vzniku, změně nebo zániku těch práv a povinností, které právní předpisy s takovým projevem vůle spojují. Usnesení příslušného orgánu obce proto představuje toliko materiálně právní podmínku pro vyjádření projevu vůle obce, který se stává perfektním (formálně navenek vyjádřeným) teprve v případě podpisu tohoto aktu (rozhodnutí o poplatkové amnestii) starostou obce na základě usnesení zastupitelstva obce v této věci.

V odst. 4 je konstatováno, že **daní se pro účely tohoto zákona nerozumí clo a jeho příslušenství**. Důvodem pro tento postup je harmonizovaná evropská úprava pro tuto oblast. Tato pak neumožňuje, aby s nedoplatky na cla a jeho příslušenství bylo možno nakládat s daněmi a poplatky stejným způsobem, nakládat jako to předpokládá zákon o daňové amnestii.

V odst. 5 zákonodárce stanovil, že **nedoplatek na úroku z prodlení nebo jeho období podle jiného zákona**, které se nestanovují rozhodnutím, se pro účely tohoto zákona považuje za vzniklý dnem, kdy pominuly podmínky pro další vznik tohoto úroku nebo jeho období podle jiného zákona. Tato koncepce vychází z toho, že úrok z prodlení

podle § 251a odst. 1 DŘ vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik, přičemž je současně podle § 252 odst. 5 DŘ splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik (tj. průběžně v každém jednotlivém dni), což je i důvodem pro to, aby bylo postaveno na jisto, že pro účely tohoto zákona se úrok z prodlení posuzuje jako celek a ke vzniku nedoplatku na tomto úroku dochází až s koncem jeho postupného vznikání. To znamená, že **pokud úrok z prodlení v konkrétním případě průběžně vzniká před i po rozhodném dni, nemůže se v jeho případě jednat o nedoplatek, který vznikl do rozhodného dne**. Toto pravidlo má svůj význam zejména v případě zániku bagatelních nedoplateků podle části třetí zákona o daňové amnestii, jelikož se týká bagatelních nedoplateků bez ohledu na skutečnost, zda jde o nedoplatky na dani či na jejím příslušenství, přičemž se tyto nedoplatky z hlediska jejich případného zániku podle části třetí posuzují samostatně. Třeba dodat, že v souvislosti se zánikem určeného příslušenství daně odpuštěním podle části třetí zákona se naopak výše popsané pravidlo pro úrok z prodlení uplatní méně často, protože úrok z prodlení zde zpravidla bude v postavení potenciálně zanikajícího určeného příslušenství.

§ Ze související judikatury

■ **K pozici obecního zastupitelstva**

Starosta obce podle dřívější ani současné úpravy nemohl a nemůže vytvářet sám vůli obec, ale pouze mohl a může tuto vůli navenek sdělovat a projevovat. Rozhodnutí obecního zastupitelstva podle § 36a zákona č. 367/1990 Sb. je třeba v daných souvislostech považovat za zákonem stanovenou podmínku právního úkonu (*conditio legis*). Jakoli tedy obecní právní vědomí přisuzuje starostovi obce rozsáhlá oprávnění, opak byl a je skutečností. Starosta obce tedy nemohl platně učinit úkon závažným způsobem ohrožující majetek obce bez platného rozhodnutí obecního zastupitelstva, případně rady obce. Obce jsou veřejnoprávními korporacemi, a pokud jedná ve věcech práva soukromého, nelze tvoření a projevy jejich vůle mechanicky posuzovat stejně, jako by šlo např. o obchodní společnost. Vzhledem k tomu, že oprávnění obecního zastupitelstva dle § 36a zákona č. 367/1990 Sb. bylo zákonem taxativně vymezené a zároveň výhradní,

nemohou být třetí osoby při právních úkonech dle cit. ustanovení na pochybách, že o takovém právním úkonu musí napřed kladně rozhodnout obecní zastupitelstvo. A protože již od dob starých Římanů platí, že „ignorantia iuris non excusat“, je v bytostném právním zájmu třetích osob, aby si ověřily, že při daném právním úkonu byla splněna jedna ze zákonem stanovených podmínek jeho vzniku. Ani vedlejšímu účastníkovi v takovém postupu nic nemohlo bránit a ze skutkových zjištění ani nevyplyvá, že se tak stalo.

Z nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2001, sp. zn. III. ÚS 721/2000

■ **K právu na samosprávu**

Dle výchozí teze, na níž je koncepce samosprávy vybudována, je základem svobodného státu svobodná obec, dále potom z pohledu významu regionálního na vyšším stupni územní hierarchie samosprávné společenství občanů, jímž je podle Ústavy kraj. Při tomto pojetí veřejné správy budované zezdola musí být samosprávě, jakožto významnému prvku demokratického právního státu, imanentní postulát, dle něhož ÚSC musí mít reálnou možnost záležitosti a otázky místního významu, a to i ty, jež pro svou povahu přesahují regionální rámec a o nichž rozhoduje ve své samostatné působnosti, řešit na základě svého svobodného uvážení, kdy je formou zastupitelské demokracie realizována vůle zastoupených na lokální a regionální úrovni a toliko odpovědností k voliči a na základě zákonného a ústavního rámce ve svém konkrétním projevu posléze limitována (čl. 101 odst. 4 Ústavy). **Územní samosprávné celky reprezentující územní společenství občanů musí tak mít – prostřednictvím autonomního rozhodování svých zastupitelských orgánů – možnost svobodně rozhodnout, jakým způsobem naloží s finančními prostředky, jimiž jsou pro plnění úkolů samosprávy vybaveny. Právě hospodaření se svým majetkem samostatně na vlastní účet a vlastní odpovědnost je atributem samosprávy.** Nutným předpokladem naplnění efektivního výkonu funkcí územní samosprávy je tedy i existence vlastních a dostatečných finančních, resp. majetkových zdrojů.

Z nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 7. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 5/2003

■ **K závaznosti usnesení zastupitelstva obce pro osobu starosty**

Poněvadž starosta obce nemůže (ohledně základních náležitostí, případně i dalších náležitostí právního úkonu, pokud takovou vůli projevilo zastupitelstvo obce) nijak dotvářet či pozměňovat projevenou (a dosud navenek v rámci právního úkonu obce formálně právně nevyjádřenou) vůli zastupitelstva obce, která (jako jediná) je relevantní pro vznik, změnu či zánik příslušného právního vztahu, pak právní úkon, který starosta obce učinil, aniž by tím vyjádřil vůli zastupitelstva své obce, je ve smyslu shora cit. ustanovení zákona o obcích od samého počátku absolutně neplatný...

Z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 20. 1. 2016, sp. zn. 30 Cdo 3785/2015

■ **K požadavku na rozsah a kvalitu odůvodnění rozhodnutí zastupitelstva obce v majetkoprávních věcech**

Po zastupitelstvu obce nelze též požadovat, aby odůvodnění jeho rozhodnutí o nakládání s majetkem obce odpovídalo odůvodnění správního či soudního rozhodnutí, neboť pouze v (Platónově) ideální obci vládne intelektuální elita, teoreticky i prakticky školená k vládním úkolům, v reálném světě je zastupitelstvo obce složeno z osob s různými vzděláním, schopnostmi a životními zkušenostmi, a proto by přehnané požadavky na odůvodňování přijatých usnesení mohly ohrozit funkčnost těchto orgánů obce, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. – mutatis mutandis – např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 5. 2013, sp. zn. III. ÚS 1669/11). Narůstající požadavky na odůvodňování rozhodnutí orgánů územních samosprávních celků by též mohly vést k nepřiměřenému nárůstu nákladů spojených s rozhodovacími procesy a v dlouhodobém horizontu i ke kolapsu celého systému (k důsledkům nárůstu investic do „složitosti“ srov. např. TAINTER, Joseph A. Kolapsy složitých společností. Praha: Dokořán, 2009, 319 s., ISBN 978-80-7363-248-9). Zkratka i v 21. století platí ne quidnimis.

Z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky Pardubice, ze dne 20. 7. 2016, sp. zn. 52 A 32/2016

■ K charakteru rozhodnutí zastupitelstva obce v majetkoprávních věcech

Rozhodnutí zastupitelstva nebo rady v majetkoprávních věcech je třeba považovat za pouhou hospodářskou dispozici a nikoliv za konstitutivní správní akt. Nemůže nabýt právní moci a může být měněno, kdykoliv je taková změna v zájmu obce. **Z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 2019, sp. zn. 25 Cdo 5765/2017**

■ K charakteru místních poplatků

Jakkoli jsou místní poplatky (z hlediska rozpočtové skladby) svou povahou daňovými výnosy, nelze přehlédnout jejich specifickou povahu. Oproti daním v užším smyslu je u nich více akcentována funkce regulační – funkce fiskální pak primárně směřuje alespoň k částečné kompenzaci (ve vztahu k turismu např. zvýšená dopravní zátěž, problematika odpadů, zásobování apod.). Rovněž tak jde o zdroj, který obci může sloužit ke zvelebování zařízení sloužících turistům a lázeňským hostům. **Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2009, sp. zn. 2 Afs 51/2009, č. 1987/2010 Sb. NSS**

ČÁST DRUHÁ MIMOŘÁDNÝ ZÁNİK URČENÉHO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ ODPUŠTĚNÍM

§ 3

Rozhodný nedoplatek

Rozhodným nedoplatkem se pro účely tohoto zákona rozumí nedoplatek na dani nebo na příslušenství daně fyzické osoby, který

- vznikl do rozhodného dne a
- je, popřípadě byl evidován u správce daně do rozhodného dne.

k omentář k § 3

DŮLEŽITÉ

V tomto ustanovení zákona je definován pojem „rozhodný nedoplatek.“ Jedná se o jeden z klíčových pojmů, které jsou potřebné pro vymezení okruhu určeného příslušenství, které v důsledku mimořádného odpuštění v rámci této daňové amnestie zaniká. **Rozhodný ne-**

doplatek pro účely tohoto zákona představuje jistinu, která musí být splacena, aby následně mohlo dojít k zániku určeného příslušenství daně, které na ni navazuje. V souladu s § 153 DR je nedoplatkem částka daně, která není uhrazena a uplynul již den splatnosti této daně, dále je za nedoplatek považováno neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti a neuhrazená částka zajištění daně.

Judikatura dovodila, že splatnou daní je i záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, která má na osobním daňovém účtu daňového subjektu přednost před úhradou na příslušenství daně – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 97/2015. Díky přijaté koncepci dochází k tomu, že z předmětu zániku určeného příslušenství daně odpuštěním je vyloučeno příslušenství související s nedoplatky na jistinu vzniklými krátce před nabytím účinnosti zákona, resp. krátce před datem, které je počátkem doby pro realizaci samotné daňové amnestie.

Za rozhodný nedoplatek je považován takový nedoplatek, který se váže k fyzické osobě, jelikož se zákonodárce rozhodl tuto formu daňové amnestie aplikovat pouze ve vztahu k fyzickým osobám. Musí se jednat o nedoplatek, který vznikl do rozhodného dne podle § 5 odst. 2 zákona.

Posuzuje se každý jednotlivý nedoplatek vzniklý na základě výměření či doměření daně samostatně (dle splatnosti). Je-li stanovena ohledně takového nedoplatku náhradní splatnost, musí tato nastat do rozhodného dne. Tato koncepce má eliminovat možné riziko spekulativního chování dlužníků, kteří by mohli při vidině brzké realizace amnestie setrvat v prodlení s placením svých nově vznikajících daňových závazků s tím, že jim postačí tyto dluhy splatit na konci rozhodného období. Takové jednání je nežádoucí a právní úprava obsažená v tomto ustanovení zákona jej nikterak nepodporuje. S ohledem na právní jistotu je v § 3 zákona explicitně stanoveno, že se pro naplnění definice rozhodného nedoplatku musí jednat o nedoplatek, který je, popř. byl evidován u místně a věcně příslušného správce daně do rozhodného dne. Musí se jednat o nedoplatek, který je, popř. byl evidován u správce daně – pri-

márně u orgánů Finanční správy ČR, Celní správy ČR, anebo Ministerstva financí do rozhodného dne. Použitím přítomného i minulého času jsou tak zohledněny jak nedoplatky aktuální, tak i nedoplatky, které existovaly v minulosti a vygenerovaly v konečném důsledku příslušenství, o jehož odpuštění je nyní žádáno. Byl-li nedoplatek na jistinu v mezidobí daňovým dlužníkem zcela nebo částečně uhrazen, neměla by tato skutečnost dlužníka jakkoli omezovat v možnosti, aby si podal žádost o odpuštění určeného příslušenství daně. **Pro účely tohoto zákona je rozhodným nedoplatkem nedoplatek na jakémkoli druhu veřejnoprávního peněžitého plnění, které je spravováno výše uvedenými státními orgány a jedná se o nedoplatek na dani v procesním smyslu dle § 2 odst. 3DŘ.** Spadají sem proto i nedoplatky v režimu tzv. dělené správy, které byly uloženy jinými státními orgány, popř. vznikly ex lege, ale následně došlo k jejich předání za účelem jejich správy (včetně placení) orgánům Celní správy ČR.

V souladu s klientským přístupem bude jako pomůcka pro zjištění existence a výše nedoplatků od srpna 2023 v Daňové informační schránce k dispozici „Informace k mimořádnému odpuštění dluhu – ML III (Milostivé léto III), resp. k zákonu o daňové amnestii, ve které bude uvedena evidence rozhodných nedoplatků toho kterého daňového subjektu.

§ 4

Předmět zániku určeného příslušenství daně odpuštěním

(1) Předmětem zániku odpuštěním je určené příslušenství daně, které dosud nebylo uhrazeno.

(2) Určeným příslušenstvím daně se pro účely tohoto zákona rozumí

- úrok z prodlení nebo jeho obdoba podle jiného zákona,
- úrok z posečkané částky,
- penále,
- pokuta za opožděné tvrzení daně,
- náklady řízení včetně exekučních nákladů.

k omentář k § 4

Na tomto místě zákona je vymezen předmět zániku určeného příslušenství daně odpuštěním. Jedná se o velice důležité ustanovení, kde se uvá-

dí jak předmět zániku odpuštěním, tak i co se pro účely zákona rozumí určeným příslušenstvím daně.

V odst. 1 je tak vymezen samotný předmět zániku určeného příslušenství odpuštěním, kterým je příslušenství daně. **Toto příslušenství daně v důsledku uhrazení rozhodného nedoplatku (jistiny) zaniká.** Zákonodárce na tomto místě explicitně zdůraznil, že tímto předmětem je pouze ta část daně, která nebyla dosud z nějakého důvodu uhrazena, a proto se institut odpuštění týká pouze dosud nesplacených daňových závazků na určeném příslušenství daně.

V odst. 2 je vymezeno příslušenství daně, kterého se zánik odpuštěním týká. V § 2 odst. 5 DŘ je vymezen samotný pojem příslušenství daně, které představují úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li dle DŘ. Z pohledu předmětu tohoto zákona se jedná o samostatnou jistinu, resp. daň ve smyslu § 2 odst. 4 DŘ, která může generovat příslušenství. **Pro účely daňové amnestie zákonodárce z jejího okruhu vyloučil příslušenství daně, které nesleduje osud této daně (jedná se o různé druhy pokut), s výjimkou nákladů řízení a exekučních nákladů, které, byť samotný osud daně nesledují, jsou k určitému daňovému řízení přiřaditelné.** Do kategorie příslušenství daně, kterého se tato amnestie týká, proto spadá pouze příslušenství sledující osud daně ve smyslu § 2 odst. 5 DŘ, které zahrnuje dvě části: 1) příslušenství vzniklé z důvodu nezaplacení a 2) příslušenství vzniklé jako trest za nesplnění jiné povinnosti. Do první podskupiny řadíme úrok z prodlení dle § 252 DŘ, úrok z posečkané částky dle § 253 DŘ a penále dle jiného zákona mající materiálně povahu úroku z prodlení, např. penále dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. Obdobou úroku z prodlení rozumíme i penále dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve všech jeho variantách, jelikož má ve své podstatě též materiální povahu úroku z prodlení.

Smysl daňové amnestie ve vztahu k těmto kategoriím daňových nedoplatků spatřujeme zákonodárce v tom, že se jedná o časové sankce, které narůstají úměrně s délkou prodlení a jsou přímo vázány na skutečnost,

že daňový dlužník včas neuhradil jejich jistinu. Do druhé podskupiny řadíme penále dle § 251 DŘ a pokutu za opožděné tvrzení daně dle § 250 DŘ. Tento typ daňových nedoplatků má sankční charakter, resp. je v souladu se závěry judikatury chápán jako jistá forma trestu. Opuštěním těchto sankčních nedoplatků proto dochází k faktickému opuštění trestu.

Tyto sankce vznikají ex lege v přímém odvození od jistiny, jejíž osud na rozdíl od jiných sankcí, které mají charakter trestu, sledují. Je zde tedy možnost pomocí jejich opuštění motivovat daňového dlužníka k úhradě jistiny. Oproti jiným sankcím s povahou trestu je navíc možno v případě pokuty za opožděné tvrzení daně a penále jejich individuální prominutí. V případě opuštění pokuty za opožděné tvrzení daně třeba dodat, že takové opuštění nastane pouze tam, kde je dán akcesorický charakter této sankce s konkrétní daní, resp. úhradou její jistiny. Povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně ovšem vzniká i v případech, kdy nevznikla žádná jistina s tímto druhem příslušenství spojená. V takovém případě nebude možno usilovat o opuštění této částky, protože není splněna podmínka dřívější, popř. současné existence nedoplatku na daní, resp. její jistiny. Do této podskupiny dále náleží náklady řízení largo sensu, které zahrnují jednak náklady řízení dle § 107 DŘ, ale také exekuční náklady dle § 182 DŘ.

§ 5

Rozhodné období a rozhodný den

- (1) Rozhodným obdobím je období od 1. července 2023 do 30. listopadu 2023.
- (2) Rozhodným dnem je 30. září 2022.

komentář § 5

V tomto ustanovení zákona jsou definovány pojmy rozhodné období a rozhodný den. Ve své podstatě se jedná o klíčové parametry tohoto zákona.

DŮLEŽITÉ

V odst. 1 zákonodárce definuje pojem rozhodné období, což představuje označení pro dobu, v rámci níže je možno podávat žádost o opuštění určeného příslušenství daně a současně

též uhradit nedoplatek na jistinu (tj. rozhodným nedoplatku), příp. požádat o rozložení úhrady takového nedoplatku na splátky. **Koncepcí zákona vychází z teze, že rozhodným obdobím je období od 1. 7. 2023 do 30. 11. 2023, tj. doba, která takto činí 5 kalendářních měsíců.**

Takto stanovená doba je dána předpokladem, že není úmyslem zákonodárce stanovovat příliš dlouhý časový interval, který by vybízel daňové dlužníky k tomu, aby v rámci pragmatické ekonomické úvahy příliš oddalovali úhradu daňové jistiny, jelikož ponechání okamžiku zaplacení až na samotný konec takto určeného časového intervalu znamená pro takové daňové dlužníky státem garantované bezúročné posečkání. Hodí se dodat, že i po dobu trvání rozhodného období zákon formálně nevyloučil možnost vymáhání rozhodného nedoplatku, resp. určeného příslušenství ze strany věcně a místně příslušného správce daně. Stejně tak se nepředpokládá plošné posečkání úhrady takových nedoplatků, jelikož lze jen stěží předvídat, který z daňových dlužníků bude nakonec opravdu usilovat o získání možnosti tohoto opuštění, resp. zapojení se do této formy daňové amnestie. Zásada hospodárnosti a proporcionality by však měla správce daně vést k tomu, aby právě s ohledem na tuto možnost opuštění, která vyplývá z tohoto zákona, postupovali k zahájení vymáhání spíše restriktivně (tj. k vymáhání přistoupili zejména v těch případech, kdy jsou dány specifické důvody k takovému postupu) a vyvarovali se tak reálné možnosti vzniku nevhodné daňové exekuce, příp. i kolize se základními zásadami správy daní.

V odst. 2 je obsažena definice pojmu rozhodný den. Tento pojem je klíčový pro určení, kterých jistin, resp. nedoplatků, které vygenerovaly odpouštěné příslušenství daně, se bude týkat zánik příslušenství opuštěním. Blíže je popsáno již v komentáři v § 3 odst. 1 písm. a) zákona.

DŮLEŽITÉ

Jelikož chtěl zákonodárce vyloučit z rozsahu daňové amnestie nedoplatky na jistinu vzniklé v převážné části posledního roku před nabytím účinnosti tohoto zákona, resp. začátkem rozhodného období, byl takto stanoven termín 30. 9. 2022.

Zvolený termín má kromě toho zabránit spekulativnímu chování části daňových dlužníků, kteří by mohli při možném očekávání daňové amnestie účelově otálet se splněním svých daňových závazků s předem uvažovaným kalkulem, že postačí tyto dluhy splatit do konce plánovaného rozhodného období, což není záměrem zákonodárce. Proto bylo zvoleno toto datum, které má přispět k tomu, že chování daňových dlužníků ve vztahu k řádnému splacení jistiny daňového závazku nebude ovlivněno jakýmkoli spekulativním očekáváním z jejich strany.

§ 6

Zánik určeného příslušenství daně odpuštěním

(1) Určené příslušenství daně zaniká odpuštěním, pokud

- dlužník požádal během rozhodného období o jeho odpuštění a
- došlo k úplnému uhrazení rozhodného nedoplatku, se kterým toto příslušenství souvisí, do 30. listopadu 2023.

(2) Platba učiněná během rozhodného období, která je určena na úhradu rozhodného nedoplatku podle odstavce 1, se při určení pořadí úhrady daně použije v souladu s žádostí o odpuštění určeného příslušenství daně, pokud byla tato žádost podána nejpozději v den této platby.

(3) Určené příslušenství daně zaniká odpuštěním také, pokud

- dlužník požádal během rozhodného období o rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky podle § 7 a
- došlo k úplnému uhrazení rozhodného nedoplatku, se kterým toto příslušenství souvisí, nejpozději ve dnech splatnosti jednotlivých splátek.

(4) Exekuční náklady zanikají odpuštěním pouze v případech, že došlo k uhrazení nebo zániku všech nedoplatků, pro které byla daňová exekuce nařízena.

(5) Nelze-li žádosti podle odstavce 1 nebo 3 vyhovět, správce daně o tom žadatele vhodným způsobem vyrozumí.

(6) Uhrazením rozhodného nedoplatku se rozumí též jeho zánik podle tohoto zákona.

(7) Rozhodne-li zastupitelstvo podle § 2 odst. 3 po začátku rozhodného období, považuje se žádost podle tohoto zákona, která byla podána přede dnem rozhodnutí zastupitelstva, za podanou ke dni tohoto rozhodnutí. K témuž dni se považuje za učiněnou také platba, která byla

- určena na úhradu rozhodného nedoplatku, se kterým souvisí příslušenství podle této žádosti, a
- učiněna přede dnem rozhodnutí zastupitelstva, nejdříve však společně s touto žádostí.

komentář k § 6

V tomto ustanovení zákona je řešena důležitá problematika spojená se zánikem určeného příslušenství daně odpuštěním. Obecně však bezesporu platí, že racionální a odpovědný správce daně musí i v tomto řízení volit takový postup, který respektuje základní hlediska efektivního výběru daně, ale současně též šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů – k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 330/2017.

■ Žádost o zánik určeného příslušenství daně odpuštěním

DŮLEŽITÉ

*V odst. 1 jsou k tomu stanoveny dvě cesty. Tyto cesty vycházejí z toho, že k zániku určeného příslušenství daně odpuštěním dochází na základě iniciativy konkrétního daňového dlužníka, který o to musí věcně a místně příslušného správce daně požádat. Tato žádost se tedy podává u toho správce daně, u něhož je evidován příslušný daňový nedoplatek, příp. daňové nedoplatky. **Žádost v této věci musí být daňovým dlužníkem podána v rozhodném období, tj. během pěti kalendářních měsíců po nabytí účinnosti navrhovaného zákona – přesněji vyjádřeno od 1. 7. 2023 do 30. 11. 2023.***

Všechny fyzické osoby (včetně OSVČ) mohou v tomto rozhodném období požádat o mimořádné odpuštění příslušenství daně, které ovšem musí souviset s dluhem na dani, který vznikl do rozhodného dne, kterým je dle tohoto zákona datum do 30. 9. 2022. Samotná žádost o zánik určeného příslušenství daně odpuštěním se bude lišit skutkově tím, zda bude daňový dlužník chtít uhradit jistinu

daně celou naráz do konce rozhodného období – tj. do 30. 11. 2023, popř. se tak rozhodne učinit splátkami, které lze rozložit do čtyř splátek, jak vyplývá z § 7 zákona. Samotná žádost bude mít charakter obecného podání dle § 70 a násl. DR, které může být daňovým dlužníkem učiněno písemně (tj. v listinné podobě, popř. elektronicky), anebo ústně do protokolu. Zákon počítá ve svém § 10 se speciální formou podání. **Z uvedeného plyne, že ohledně této žádosti nebyl vydán žádný závazný úřední formulář, avšak správce daně může v duchu zásad klientského přístupu vytvořit pro širokou veřejnost nepovinné vzory pro podání této žádosti, které v konečném důsledku usnadní komunikaci daňových dlužníků se správci daně. To se také stalo a pro snazší podání žádosti byla připravena speciální aplikace zveřejněná na webových stránkách Finanční správy ČR.** Bude-li však daňový dlužník podávat sám u svého věcně a místně příslušného správce daně tuto žádost, pak by taková žádost měla vždy obsahovat kromě obecných náležitostí pro podání dle § 70 odst. 3 DR také i jednoznačnou identifikaci rozhodného nedoplatku, resp. určeného příslušenství, kterého se tato podaná žádost týká. Nutno připomenout, že při samotné aplikaci institutu odpuštění jsou všechny daňové nedoplatky posuzovány správcem daně jednotlivě a mají příp. i samotný osud z hlediska splnění zákonných podmínek, posouzení žádosti i jejich úhrady, což však nebrání tomu, aby v žádosti bylo uvedeno daňovým dlužníkem i více daňových nedoplatků současně. Za situace, kdy má žadatel (daňový dlužník) evidovány rozhodné nedoplatky u různých správců daně, by měla být žádost ohledně takových nedoplatků podána vždy u každého místně a věcně příslušného správce daně, kde jsou tyto nedoplatky evidovány, samostatně.

Lze doporučit, aby daňový dlužník ve své žádosti specifikoval rozhodný nedoplatek nebo více rozhodných nedoplatků prostřednictvím určení daně a zdaňovacího období. Pro snazší vyřízení žádosti místně a věcně příslušným správcem daně může daňový dlužník v žádosti dále uvést, zda nedoplatek vznikl z vyměření nebo doměření daně (tj. buď na základě daňového přiznání, daňové kontroly, popř. v rámci vyúčtování). Od srpna 2023 je daňovým dlužníkům k dispozici v Daňové infor-

mační schránce „Informace k mimořádnému odpuštění dluhu – Milostivé léto III, ve které je uvedena evidence rozhodných nedoplatků příslušného daňového dlužníka.

Má-li být žádost podána daňovým dlužníkem v souladu se zákonem, platí, že se tak má stát některým ze způsobů uvedeným v § 71 DR nebo doručením elektronické kopie dokumentu opatřeného vlastnoručním podpisem (scan) a zaslaného na elektronickou adresu zveřejněnou správcem daně. Takto učiněné podání by poté mělo být považováno za potvrzené v souladu s § 71 odst. 3 DR.

Eviduje-li místně a věcně příslušný správce daně ke stejné dani a zdaňovacímu období vícero rozhodných daňových nedoplatků a daňový dlužník ve své žádosti blíže nespecifikoval, kterého rozhodného nedoplatku se vlastně jím podaná žádost týká, měl by místně a věcně příslušný správce daně v souladu se zásadami klientského přístupu opět využít spíše méně formální postupy, např. v podobě telefonického kontaktu s konkrétním žadatelem – daňovým dlužníkem.

Hodí se poznamenat, že možnosti podat žádost o odpuštění určeného příslušenství není zbaven ani dlužník, proti jehož majetku je vedeno insolvenční řízení dle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“). Takovou žádost má možnost podat i dlužník, který není ve vztahu k majetkové podstatě osobou s dispozičními oprávněními dle § 229 insolvenčního zákona. I když je na majetek daňového dlužníka soudem prohlášen konkurs, popř. se stal předmětem oddlužení, na hmotněprávním postavení tohoto dlužníka se nic nemění potud, že i nadále zůstává daňovým dlužníkem, a proto správce daně vyměřuje daň jemu a nikoli insolvenčnímu správci. U tohoto daňového dlužníka však dochází k omezení jeho dispozičních oprávnění s jeho majetkovou podstatou ve prospěch insolvenčního správce. Nakládání s majetkovou podstatou se přitom podle § 228 písm. i) insolvenčního zákona rozumí zejména „plnění povinností podle předpisů o daních, poplatcích a clech, jakož i podle předpisů o sociálním zabezpečení a veřejném zdravotním pojištění – k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 173/2017. Jsou-li tímto dlužníkem

v žádosti o odpuštění označeny rozhodně nedoplatky, které byly zaplacený před zahájením insolvenčního řízení, dochází podáním takové žádosti o odpuštění k zániku určeného příslušenství daně. Je-li proti tomuto dlužníkovi vedeno insolvenční řízení, vrátí správce daně do majetkové podstaty částku zaplacenou dlužníkem na úhradu rozhodného nedoplatku. Přitom dále platí, že správce daně přijme plnění na úhradu rozhodného nedoplatku pouze tehdy, jestliže jde o úhradu dlužníka na přihlášenou daňovou pohledávku v souladu se zvoleným způsobem řešení úpadku (např. při plnění na základě rozvrhového usnesení, plnění splátkového kalendáře apod.). Musí se přitom jednat o úhradu z majetkové podstaty dlužníka, pokud jde o uplatněnou pohledávku za majetkovou podstatou, anebo jde o úhradu provedenou osobou odlišnou od dlužníka (tj. třetí osobou).

■ Posuzování splnění podmínek mimořádného zániku

DŮLEŽITĚ

Při posuzování splnění podmínek mimořádného zániku bude vždy nutno v případě, že se jedná o dlužníka, jehož majetek je podroben insolvenčnímu řízení, pečlivě zkoumat, zda by plněním daňových povinností došlo nebo také mohlo dojít ke zkrácení majetkové podstaty takového daňového dlužníka. Bude proto nutno zkoumat, zda s tímto postupem není spojena i nezbytná otázka „nezanedbatelnosti zmenšení“ majetku dlužníka, přičemž pro samotné posouzení zanedbatelnosti zmenšení majetku dlužníka bude vždy (bez ohledu na výši částky) podstatné, jaký je poměr takového úkonu k samotnému objemu zjištěných pohledávek.

Přitom jsou insolvenční soudy v rámci takového rozhodování povinny zohlednit případný kumulativní efekt vícero (jinak zanedbatelných) úkonů – viz např. závěry z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1575/16. V daném kontextu nutno reflektovat, že v případě určeného příslušenství daně dochází k zániku odpuštěním na základě podání žádosti a úhradou rozhodného nedoplatku. V duchu závěrů insolvenční judikatury i judikatury Ústavního soudu pro danou oblast lze konstatovat, že k nepřipustné

mu krácení majetkové podstaty dojde vždy, pokud by správce daně obdržel peněžní prostředky, které by jinak náležely do majetkové podstaty dlužníka a měly být použity k zásadně poměrnému uspokojení věřitelů přihlášených do insolvenčního řízení.

I když daňový dlužník, který usiluje o účast v daňové amnestii, ale současně je i vůči jeho majetku vedeno insolvenční řízení, není legitimně zbaven možnosti podat žádost o odpuštění určeného příslušenství daně, koncepce insolvenčního zákona v podstatě víceméně znemožňuje od něho takto účinně přijmout peněžní prostředky na úhradu rozhodného nedoplatku. Pohledávku, která vznikla před rozhodnutím o úpadku, a kterou je věřitel povinen přihlásit do insolvenčního řízení (chce-li být v insolvenčním řízení uspokojen z majetkové podstaty dlužníka, což se týká i takovýchto pohledávek daňových) nejpozději do uplynutí propadné přihlašovací lhůty určené v rozhodnutí o úpadku, není dlužník (jako osoba s dispozičními oprávněními ve smyslu ustanovení § 229 odst. 3 písm. b) insolvenčního zákona) oprávněn uspokojit před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku, jestliže nastaly účinky rozhodnutí o úpadku. Na takovém závěru by nic nezměnil ani postup, kdy by správce daně takovou pohledávku bez ohledu na zásady péče řádného hospodáře do insolvenčního řízení nepřihlásil ani v propadné přihlašovací lhůtě určené v rozhodnutí o úpadku a dlužník ji uspokojil (coby osoba s dispozičním oprávněním) v době, kdy již vyšlo najevo, resp. je zřejmé, že tato pohledávka nebude správcem daně u insolvenčního soudu uplatněna přihláškou. Bylo-li by takto postupováno, jedná se o právní jednání, které je v rozporu s ustanovením § 173 odst. 1 insolvenčního zákona, jelikož v takovém případě by ze strany dlužníka šlo o plnění na pohledávku, která se v insolvenčním řízení neuspokojuje. **Pokud by navíc daňový dlužník takto v průběhu insolvenčního řízení plnil daňové závazky, které vznikly před zahájením insolvenčního řízení v rozporu s pravidly obsaženými v ustanovení § 111 odst. 1 větě druhé insolvenčního zákona, není pro posouzení, zda jde o neúčinný právní úkon, významné, zda v důsledku takového plnění došlo (i) k podstatné změně ve skladbě, využití nebo určení majetku, který do majetkové podstaty náleží (může náležet) anebo k jeho nikoli zanedbatelnému**

zmenšení – viz např. rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 29 ICdo 113/2018 a dále též R 69/2019 či R 70/2019. Jestliže tedy poté, co nastanou účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, může daňový dlužník takové pohledávky hradit pouze v rámci možností daných mu § 111 insolvenčního zákona, platí pro tyto pohledávky totéž, co u zvýhodňujícího právního jednání dle § 241 insolvenčního zákona spočívajícího v platbě daňové povinnosti – k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího soudu sen. zn. 29 ICdo 37/2015. Výjimku z již uvedeného představují situace, kdy dochází k úhradě rozhodného nedoplatku na základě úhrady peněžitého plnění v souladu se zvoleným způsobem řešení dlužníkovu úpadku, tj. obdržel-li správce daně během rozhodného období na daňovou pohledávku přihlášenou do insolvenčního řízení plnění na základě pravomocného rozvrhového usnesení anebo na základě účinného reorganizačního plánu, bude možno takto získanou částku správcem daně použít na úhradu rozhodného nedoplatku. Obdobně platí i v případě, že správce daně obdržel úhradu na přihlášenou zajištěnou pohledávku.

Pro samotné posouzení, zda má být zpochybněné právní jednání neúčinné dle § 240 až § 242 insolvenčního zákona nebo dle § 111 téhož zákona, je zpravidla rozhodující okamžik, kdy (daňový) dlužník učinil právní jednání a okamžik, kdy nastoupily účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení.

Přikročil-li místně a věcně příslušný správce daně k vymáhání rozhodných nedoplatků na dani a určeného příslušenství daně daňovou exekucí dle § 175 a násl. DŘ, může v daňové exekuci bez dalšího pokračovat až do doby, než daňový dlužník podá žádost o odpuštění určeného příslušenství daně a do doby, než je daňovým dlužníkem realizována úhrada rozhodného nedoplatku na dani. Podá-li daňový dlužník žádost o rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky dle § 7 zákona, měl by správce daně bezodkladně rozhodnout o odkladu daňové exekuce dle § 181 odst. 1 DŘ.

Je-li podána žádost o odpuštění, nelze částku vymoženou daňovou exekucí použít na úhradu určeného příslušenství daně, které se váže k rozhodnému nedoplatku, který byl specifikován v žá-

dosti o odpuštění, které úhradou rozhodného nedoplatku zaniká.

Dojde-li k zániku určeného příslušenství daně jeho odpuštěním, měl by správce daně zastavit daňovou exekuci dle § 181 odst. 2 písm. i) DŘ, vzít zpět přihlášku daňové pohledávky, která byla mezitím podána do dražby jiného exekučního orgánu (např. veřejné zdravotní pojišťovny), do insolvenčního řízení (bylo-li mezitím ohledně majetku daňového dlužníka zahájeno), do likvidace pozůstalosti, popř. do veřejné dražby (je-li takto pořádána), ovšem jen za situace, že daňový dlužník uhradí nebo na něm bude vymoženo (za situace, že mu není rozložena úhrada rozhodného nedoplatku na splátky dle § 7 zákona) plnění, které odpovídá výši rozhodného nedoplatku na dani (jistině), který byl řádně označen v žádosti o odpuštění. Je-li uplatněno ručení vůči ručiteli z titulu existence tohoto nedoplatku, musí být ukončeno vymáhání na ručiteli.

Nejsou-li předmětem daňové exekuce jen zanikající nedoplatky na určeném příslušenství daně, měl by správce daně přistoupit k částečnému zastavení daňové exekuce dle § 181 odst. 2 písm. i) DŘ (tj. k částečnému zpětvezetí přihlášených daňových pohledávek).

Byla-li daňová exekuce vedena jen k vymožení zaniklých rozhodných nedoplatků na dani, zanikají tyto jako určené příslušenství daně i nevymožené exekuční náklady (tj. náklady za nařízení daňové exekuce a náklady za výkon prodeje i hotové výdaje).

Třeba poznamenat, že není-li ke dni zániku rozhodného nedoplatku daňová exekuce již vedena k vymožení jiných „nerozhodných“ nedoplatků, zanikají tyto jako určené příslušenství daně i nevymožené exekuční náklady. Dochází-li k zániku předepsaného příslušenství daně z důvodu, že rozhodný nedoplatek byl již dříve vymožen (popř. uhrazen) a exekuční náklady jsou spojeny s vymáháním zanikajícího (určeného) příslušenství daně, dochází též k zániku exekučních nákladů. V případě, že jsou ke dni zániku rozhodného nedoplatku předmětem daňové exekuce i jiné „nerozhodné“ nedoplatky (včetně nedoplatků na příslušenství daně, které nepodléhají režimu zákona o daňové amnestii), k zániku exekučních nákladů nedochází.

Místně a věcně příslušný správce daně vydá potvrzení o zániku zástavního práva dle § 170 odst. 5