

DAŇOVÝ ŘÁD JAKO REFORMNÍ KROK V RÁMCI ČESKÉ DAŇOVÉ REFORMY¹

ZDENKA PAPOUŠKOVÁ

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstract in original language

Príspevok pojednáva o novém daňově-právní předpisu - Daňovém řádu, a to z teoretického úhlu pohledu. Jde o reformní krok v rámci české daňové reformy, jehož účinnost je datována od 1. ledna 2011. Autorka se zamýšlí nad pozadím a povahou tohoto kroku a nastiňuje jeho základní přínosy, které lze očekávat.

Key words in original language

Daňové právo; Daňový řád; daňová reforma; správa daní.

Abstract

This Article deals with the new Tax procedural Act - Tax Rule, in theoretical way. The Author thinks about Background a Character of this reformative Step and outlines its basic Contributions.

Key words

Tax Law; Tax Rule; Tax Reform; Tax Administration.

Úvodem

Již zanedlouho – 1. ledna 2011 – nabývá účinnosti v současné době již přes rok platný nový daňověprávní procesní předpis – Daňový řád. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen Daňový řád), byl přijat po mnoha letech práce a lze říci, že se do něj očekává hodně. Samozřejmě, že nejdůležitější je praktická stránka celé věci, ale myslím, že nezaškodí přiblížit pozadí prací na tomto právní předpisu a také jeho teoretickou podstatu.

¹ Tento příspěvek byl zpracován za finanční pomoci projektu č. SGS PF_2010_001

Pojem „daňový řád“

Od roku 1993 jsme byli zvyklí setkávat se s názvem Zákon o správě daní a poplatků. Tento poměrně dlouhý a na můj vkus krkolomný pojem byla ale často nahrazován pojmenováním „daňový řád“. Doted' samozřejmě neopodstatněně. Nicméně, podíváme-li se do judikatury Nejvyššího správního soudu ČR, v odůvodněních daňových rozhodnutí se s institutem „daňový řád“, setkáme docela často. Otázkou tedy je, jak se v budoucnu vypořádáme s tím, o který zákon vlastně jde.

Co se týče zahraničních právních úprav, všude – tedy tam, kam sahal v posledních letech můj výzkum² - jsem se setkala pouze s názvem daňový řád pro daňový procesní předpis. Toto pojmenování, i když se předpis nebude vztahovat pouze na daně jako takové, považuji za vhodnější a srozumitelnější pro laickou veřejnost.

Pozadí přijetí Daňového řádu

O důležitosti daňového řádu, jakožto zásadního daňového zákona, prostřednictvím nějž jsou uplatňovány hmotné daňové zákony, svědčí skutečnost, že jeho zrod nebyl zrovna jednoduchý a trval bezmála deset let. Text daňového řádu, který byl od počátku několikrát měněn, opakovaně procházel širokým připomínkovým řízením, byl podrobován kritice ze strany daňové veřejnosti, podléhal politickým vlivům. V neposlední řadě na jeho konečné znění měla vliv rozsáhlá judikatura Nejvyššího správního soudu k zákonu o správě daní a poplatků a připomínky, které byly vzneseny v průběhu jeho projednávání zástupci Legislativní rady vlády. Inspiraci daňový řád čerpal i z legislativních úprav daňového řízení ostatních států Evropské unie.³

Zákon o správě daní a poplatků byl za dobu své účinnosti několikrát měněn, a to s ohledem na změny hmotněprávních daňových úprav. Po tolika letech se z něj stal právní předpis poněkud nesourodý s nejednotnou terminologií. Dokonce v něm lze nalézt i ustanovení umožňující dvojí výklad. Nejen tato fakta má právě Daňový řád odstranit.

² Rakousko, Spolková republika Německo, Holandsko, Velká Británie, Švédsko

³ Viz Jarešová, J. *Daňový řád I.* In: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/?doc=d12277> (ke dni 28. 10. 2010)

Daňový řád jako reformní krok

K přijetí Daňového řádu došlo v období tzv. ekonomické krize. Jak jsem naznačila viz výše, práce na tomto právním předpisu ale započaly dávno před tím, než hospodářská krize vůbec propukla. Nicméně, v souvislosti právě s ekonomickou krizí je často skloňována „daňová reforma“, popř. „reforma veřejných financí“. A ačkoliv jsem se v letošním roce již několikrát vyjádřila⁴ k tomuto pojmu s tím, že podstatu reformy, ať již daňové či veřejných financí spatřuji někde jinde, než naši politikové, musím konstatovat, že právě Daňový řád opravdu reformním krokem v rámci daňové reformy je.

Dokonce je tento právní předpis zařazen jako samostatný II. pilíř reformy veřejných financí 2007 – 2010 v materiálu Ministerstva financí ČR⁵. Představený výčet jeho očekávaných přínosů shledávám velkolepým. Čtenář si může udělat představu sám, zde jej předkládám v jeho doslovné citaci⁶:

1. srozumitelný právní předpis

- větší přehlednost a lepší systematická uspořádanost nového zákona
 - nový zákon umožňuje logičtější strukturování textu, lepší členění do paragrafů a odstavců, což zvyšuje komfort pro uživatele
- jasnější a jednotné vymezení pojmů
 - zvýší právní jistotu a lze tak očekávat snížení počtu soudních pří
 - základ sjednocení terminologie celého daňového práva
- zkvalitnění zásad daňového procesu
 - vychází ze zásad obecného správního procesu

⁴ Např. viz Papoušková, Z. a kol. *Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize*. Olomouc : VUP v Olomouci. 2010

⁵ Srovnej viz http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/navrh_danoveho_radu_2pilir_rvf.html (ke dni 28. 10. 2010)

⁶ Převzato z http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TZ_20081118_Priloha_Prinosy_DR_pdf.pdf (ke dni 28. 10. 2010)

- zohledňuje specifika daňového práva tak, že zůstávají zachovány zásady typické pro daňové právo (neveřejnost řízení, ochrana mlčenlivosti apod.)

2. moderní a efektivní správa zaručující snížení administrativní zátěže

- větší podpora elektronizace daňové správy
- plně elektronická komunikace daňové správy s jejími adresáty
- odstranění překážek elektronického vedení spisu
- jasná pravidla pro doručování
- jistota účinného doručení pro obě strany a odstranění prostoru pro možné spory o to, zda bylo doručeno
- zohledňuje moderní trendy v této oblasti (zejména tzv. souhrnnou novelu občanského soudního řádu)
- připravenost na všechny způsoby elektronického doručování
- jasná pravidla pro vedení daňového spisu a nahlížení do něj
- ke všemu, co má být použito jako důkaz, bude zajištěn přístup poplatníkovi
- možnost nahlížet do kompletního soupisu písemností obsažených ve spise
- lepší provázanost ve vztahu k přezkumu prováděnému v rámci správního soudnictví
- možnost uspokojení navrhovatele, se kterým se vede spor ve správním soudnictví a tím předcházení vzniku dalších nákladů a škod
- možnost rychlého a efektivního vyřešení sporu
- odstranění omezení při volbě zástupce
- nejen daňovým poradcům bude umožněno zastupovat u jednoho správce daně více daňových subjektů
- to umožní zvolit si levnější zástupce a snížit tak náklady na plnění daňových povinností
- možnost odpustit úrok z prodlení při posečkání již při vydání rozhodnutí o posečkání
- v současné době, pokud je rozhodnuto o posečkání daně a daňový subjekt chce docílit i prominutí úroků, musí podat další žádost. Daňový řád přináší

možnost, že správce daně rozhodne o prominutí úroků z prodlení již při rozhodnutí o posečkání.

- možnost dokončením daňové kontroly a daňové exekuce původním správcem daně i po změně místní příslušnosti

- změnou místa pobytu nebo sídla dochází ke změně místní příslušnosti správce daně. Nová úprava přináší možnost, aby probíhající exekuci nebo daňovou kontrolu dokončil ten správce daně, který už je s případem obeznámen, předejde se tím prodlevám a možnému obstrukčnímu jednání, čímž rovněž dochází k efektivnějšímu využití administrativní kapacity.

- částečné zamezení efektu „přesídlování firem do velkých měst“

- rozšíření možnosti podání dodatečných daňových přiznání na nižší daň na úkor obnovy řízení

- dodatečné daňové přiznání řeší případy, které by jinak byly řešeny obnovou řízení, které představuje administrativně náročnější institut, neboť zahrnuje i fázi povolovací. Ta podle daňového řádu v případě dodatečného daňového přiznání odpadá, neboť rozhodnout bude moci rovnou správce daně v první instanci.

3. odstranění tvrdostí a nejasností

- posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu, až po rozhodnutí o odvolání, pokud bude podáno

- obdobný efekt je možné složitým způsobem docílit i dnes tím, že se vyhoví žádosti o posečkání platby daně vyměřené nad rámec tvrzení, což je ovšem nenárokové a zbytečně administrativně náročné

- omezení pravomoci ministra financí prominout daň

- daň a příslušenství daně již nebude možné promíjet v individuálních případech

- promíjení daně z důvodů nesrovnalostí v daňových zákonech bude možné pouze v plošných a předem zveřejněných případech, což přinese rovné zacházení s poplatníky, kteří se ocitnou ve stejné situaci

- zavedení požadavku odůvodňovat každé rozhodnutí,

- obecný standard, který sledují všechny procesní předpisy

- předřazení priority úhrady daně před její příslušenství

- nový nástroj ke zvýšení motivace k úhradě samotné daně

- celkové zjednodušení systému pořadí úhrady, ve kterém jsou dnes nejasnosti
- stanovení jednoznačných pravidel pro opakování daňových kontrol a jejich omezení
- zapracování principu odvozeného judikaturou
- vychází se ze zásady, co nejméně zatěžovat daňový subjekt
- zkrácení obecné lhůty, po jejímž uplynutí je možné se bránit před nečinností ze 6 na 3 měsíce
- zvýšení tlaku na urychlení správy a tím efektivitu řízení
- jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně
- jasně vymezená doba, kdy lze ještě zvyšovat či snižovat daňovou povinnost
- na jisto postavený časový prostor pro vyměření či doměření daně na jedné straně umožní odstranění některých tvrdostí a na druhou stranu poskytuje prostředky při potírání daňových úniků
- v řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku nebude vznikat úrok z prodlení

4. nové pojetí daňové exekuce

- veškeré pravomoci správce daně vystupujícího v pozici soudu jsou zakotveny v daňovém řádu, tudíž nebude do budoucna nutné, aby se přiměřenou aplikací o.s.ř. do role soudu dosazoval, když zároveň má ještě pozici oprávněného
- zjednodušení aplikace ustanovení o exekuci a zvýšení motivace k jejich využití
- odstranění možných pochybností tím, že úprava je uvedena plně do souladu s principem, že pravomoc orgánu veřejné moci má být výslovně stanovena zákonem
- zavedení pravidla, podle něhož je nutné při volbě způsobu vymáhání dbát toho, aby náklady spojené s vymáháním nebyly neúměrné k výši vymáhaného nedoplatku.
- předcházení nerovného zacházení s poplatníky v případě, že budou zvoleny různé druhy výkonu rozhodnutí (správce daně, soud, exekutor)

- přehledná úprava dražeb věcí movitých i nemovitých a s tím souvisejícího rozvrhového řízení

S ohledem na téma tohoto příspěvku považuji za primární bod ad 1., kde je výslovně stanoveno, že jde o „nový zákon“. Právě tento fakt potvrzuje, to co jsem již napsala viz výše, což je reforma daňového procesu. Právní předpis je tedy „znovuvytvořen“, používá nové pojmy, jeho systematika se od zákona o správě daní a poplatků liší výrazným způsobem a dokonce samotné daňové řízení je vymezeno, aspoň co se jeho stadií týče, jinak.

4. Závěrem

Myslím, že na závěry a hodnocení je ani ne příliš brzy, ale spíš je nelze zatím vůbec dělat. Z teoretického úhlu pohledu mohu zopakovat to, o čem můj příspěvek pojednává a to je fakt, že Daňový řád je reformním krokem, jedná se o zcela nový právní předpis, který sice upravuje pojem již zažitý (kterým je daňové řízení), ale podle mého názoru rovněž novým způsobem.

V oblasti hmotněprávní o reformě hovořit (zatím) nemůžeme, protože daně, i když se manipuluje s jejich náležitostmi – zejména s daňovými sazbami – zůstávají od roku 1993, resp. 2008 stále ve stejném složení a stejné podobě.

Jakým směrem se bude daňová správa ubírat, zda Daňový řád splní očekávání jeho tvůrců a našich zákonodárců ukáže čas. Mně nezbyvá nic jiného, než aby se tak opravdu stalo a styk s (nejen) finančními úřady se stal pro každého méně nepříjemnou záležitostí.

Literature:

- Jarešová, J: Daňový řád I. In <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/?doc=d12277>
- Papoušková, Z. et al: Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize, Olomouc: VUP v Olomouci, 2010

Contact – email

zdenka.papouskova@upol.cz