

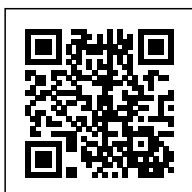


PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY
POSLANECKÁ SNĚMOVNA

9. volební období

384/0

**Vládní návrh zákona o mimořádném odpuštění a zániku některých
daňových dluhů**



Zástupce předkladatele: ministr financí
Doručeno poslancům: 7. února 2023 v 11:24

V l á d n í n á v r h

ZÁKON

ze dne ... 2023

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.

§ 2

Obecná ustanovení

(1) Při zániku určeného příslušenství daně odpuštěním a zániku některých nedoplatků 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. června 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.

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

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

§ 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

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

§ 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.

§ 6

Zánik určeného příslušenství daně odpuštěním

(1) Určené příslušenství daně zaniká odpuštěním, pokud

- a) dlužník požádal během rozhodného období o jeho odpuštění a
- b) 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

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

(4) Exekuční náklady zanikají odpuštěním pouze v případě, 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

Rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky

(1) Úhrada rozhodného nedoplatku je rozložena na splátky ode dne podání žádosti dlužníka o toto rozložení úhrady, pokud

- a) je tato žádost podána během rozhodného období,
- b) ke dni podání žádosti není rozhodný nedoplatek vymáhán daňovou exekucí,
- c) se ke dni podání žádosti nejedná o rozhodný nedoplatek, u kterého je povoleno posečkání jeho úhrady nebo rozložení jeho úhrady na splátky,
- d) je jednotlivý rozhodný nedoplatek ke dni podání žádosti vyšší než 5 000 Kč a
- e) se nejedná o nedoplatek na záloze na daň.

(2) Úhrada rozhodného nedoplatku podle odstavce 1 je rozložena na 4 splátky, jejichž splatnost je v případě

- a) první splátky 30. listopadu 2023,
- b) druhé splátky 2. dubna 2024,
- c) třetí splátky 31. července 2024 a
- d) čtvrté splátky 2. prosince 2024.

(3) První, druhá a třetí splátka činí vždy čtvrtinu rozhodného nedoplatku zaokrouhlenou na celé koruny nahoru. Čtvrtá splátka činí zbývajíc část rozhodného nedoplatku.

(4) Není-li některá ze splátek uhrazena nejpozději v den splatnosti podle odstavce 2 nebo ve výši podle odstavce 3, pozbývá toto rozložení úhrady účinnosti uplynutím dne nedodržení některé z těchto podmínek. Správce daně žadatele o této skutečnosti vhodným způsobem vyrozumí.

(5) Přijetí žádosti podle odstavce 1 není předmětem správního poplatku.

§ 8

Důsledky rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky

(1) Úhrada určeného příslušenství daně, které souvisí s rozhodným nedoplatkem, jehož úhrada byla rozložena na splátky podle § 7, je po dobu trvání tohoto rozložení na splátky posečkána.

(2) Po dobu rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky podle § 7 a po dobu posečkání úhrady určeného příslušenství daně podle odstavce 1 neběží lhůta pro placení daně.

§ 9

Vyloučení zániku určeného příslušenství daně odpuštěním

Určené příslušenství daně nezanikne odpuštěním u rozhodného nedoplatku, který je vymáhán

- a) soudním exekutorem, nebo
- b) podle zákona upravujícího mezinárodní pomoc při vymáhání některých finančních pohledávek.

§ 10

Zvláštní způsob podání žádosti

(1) Je-li žádost podle tohoto zákona podána ve formě elektronické kopie dokumentu opatřeného vlastnoručním podpisem, považuje se za potvrzenou podle § 71 odst. 3 daňového řádu.

(2) Potvrzení podání podle § 71 odst. 3 daňového řádu lze v případě žádosti podle tohoto zákona učinit také pomocí elektronické kopie dokumentu opatřeného vlastnoručním podpisem, zaslané na elektronickou adresu zveřejněnou správcem daně.

ČÁST TŘETÍ

MIMOŘÁDNÝ ZÁNİK NĚKTERÝCH NEDOPLATKŮ NA DANI A NA PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ

§ 11

Zánik nedoplatků na dani a na příslušenství daně nepatrné hodnoty

(1) Dosud neuhrazené nedoplatky na dani nebo na příslušenství daně zanikají ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona, pokud se jedná o nedoplatky vzniklé do rozhodného dne a nedosahující jednotlivě výše

- a) 30 Kč, jde-li o nedoplatky na dani z nemovitých věcí nebo jejím příslušenství, nebo
- b) 200 Kč v ostatních případech.

(2) Nedoplatky podle odstavce 1 nezanikají, pokud součet těchto nedoplatků evidovaných u téhož správce daně přesahuje výši 1 000 Kč.

ČÁST ČTVRTÁ

ÚČINNOST

§ 12

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. července 2023, s výjimkou ustanovení § 2 odst. 3, které nabývá účinnosti dnem následujícím po dni jeho vyhlášení.

Důvodová zpráva

I. Obecná část

Návrh zákona o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů (dále jen „návrh zákona“) je předkládán v návaznosti na projekt *milostivé léto*, které bylo realizováno ve dvou vlnách v letech 2021 a 2022 a spočívalo v odpuštění některých příslušenství v případě dluhů vůči veřejnoprávním subjektům vymáhaných soudními exekutory, pokud došlo k uhrazení jistiny. Vzhledem k tomu, že drtivá většina daňových dluhů není vymáhána soudními exekutory, mělo milostivé léto pouze omezený dopad do daňové oblasti. Předmětem návrhu zákona je proto aplikace filosofických východisek milostivého léta na daňové dluhy a svého druhu komplementární úprava týkající se významných veřejnoprávních pohledávek, na které milostivé léto nedopadalo. Dále je předmětem návrhu zákona zánik některých bagatelních daňových dluhů, jejichž správa je z administrativního hlediska neefektivní.

Ačkoliv se návrh zákona týká zejména oblasti daňového procesu, nebyla zvolena forma novelizace zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), popřípadě jiného daňového zákona, neboť upravovaná materie má mimořádný, resp. jednorázový charakter. Vzhledem k této skutečnosti byl zvolen samostatný návrh zákona, jakkoliv tento zejména na úpravu daňového řádu velmi úzce navazuje.

Nabytí účinnosti návrhu zákona se předpokládá dnem 1. července 2023.

1. Zhodnocení platného právního stavu

1.1. Projekt tzv. milostivého léta a jeho vztah k daňovým dluhům

Právní úpravu první vlny tzv. milostivého léta (dále též „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, pokud došlo k úhradě jistiny (a paušálních nákladů exekuce ve výši 750 Kč) nejpozději do 28. ledna 2022. Milostivé léto I přitom dopadalo na dluhy, v jejichž případě byl věřitelem veřejnoprávní subjekt v nejširším smyslu, tedy zejména stát, orgány samosprávy či právnické osoby jimi zřizované či vlastněné (např. provozovatelé hromadné dopravy). Dále se k milostivému létu dobrovolně přihlásily některé soukromoprávní subjekty, zejména banky. Milostivé léto I bylo tedy aplikováno na široký okruh veřejnoprávních i soukromoprávních pohledávek, pokud byly vymáhány soudními exekutory.

Právní úprava druhé vlny tzv. milostivého léta (dále též „milostivé léto II“) je obsažena v zákoně č. 214/2022 Sb., o zvláštních důvodech pro zastavení exekuce a o změně souvisejících zákonů, který nabyl účinnosti 1. září 2022. Podstatou milostivého léta II bylo obecně prominutí příslušenství v případě 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. listopadu 2022. Milostivé léto II opět dopadalo na dluhy, v jejichž případě je věřitelem veřejnoprávní subjekt v nejširším smyslu. Fyzickým osobám, které institut milostivého léta I nevyužily v období od 28. října 2021 do 28. ledna 2022, tak byla obnovena možnost uhradit jistinu v rámci milostivého léta II, aby vyřešily své dluhy vůči státu a dalším veřejnoprávním subjektům.

Takto koncipovaná úprava milostivého léta sice dopadala na dluhy veřejnoprávní povahy (tedy včetně nedoplatků na daních), avšak právě jen v případě, že byly vymáhány prostřednictvím soudního exekutora. Neuplatnila se proto na případy, kdy byl nedoplatek na dani vymáhán samotným správcem daně (v širším smyslu).

Správní orgány (správci daně) postupují při vymáhání daní podle daňového řádu, přičemž podle jeho ustanovení § 175 odst. 2 je správce daně povinen zvolit způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt (dlužník) povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. Toto ustanovení vychází z jedné ze základních zásad správy daní, vyjádřené v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu, 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. To v případě vymáhání nedoplatků znamená při volbě způsobu vymáhání podle § 175 odst. 2 daňového řádu zvolit takový způsob, který přinese uspokojení vymáhané pohledávky, avšak zároveň přinese co nejnižší náklady, případně další zásahy do majetkové sféry dlužníka. Z hlediska daňového subjektu je vymáhání nedoplatku soudním exekutorem v porovnání s daňovou exekucí spojeno s nepoměrně vyššími náklady, které by byl povinen nést dlužník. Zatímco podle § 183 odst. 1 daňového řádu činí náklady za nařízení daňové exekuce 2 % z částky, pro kterou je daňová exekuce nařízena, nejméně však 500 Kč a nejvýše 500 000 Kč, prováděcí vyhláška k exekučnímu řádu č. 330/2001 Sb. v ustanovení § 6 stanovuje 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. Zásadní rozdíl oproti exekucím soudních exekutorů také je, že exekuční náklady při daňové exekuci lze předepsat pouze jednou.

Zejména z uvedených důvodů je v praxi možnost provést vymáhání nedoplatků na dani prostřednictvím soudního exekutora využívána v současné době již jen v okrajových odůvodněných případech. V rámci Finanční správy České republiky jde konkrétně o necelou stovku dlužníků (včetně právnických osob), v případě Celní správy České republiky již tato možnost fakticky není využívána vůbec. Vymáhání prostřednictvím soudních exekutorů je zřejmě poněkud častěji využíváno správci daně mimo resort Ministerstva financí (obce, orgány správy sociálního zabezpečení).

Lze tedy uzavřít, že milostivé léto na podstatnou část daňových dluhů fakticky nedopadalo.

1.2. Příslušenství daně

Podle § 2 odst. 4 daňového řádu zahrnuje daň v širším (procesním) smyslu, tedy veřejnoprávní peněžitě plnění spravované v procesním režimu daňového řádu, mimo jiné příslušenství daně. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně přitom sledují osud daně.

1.2.1. Sankce

Úroky, penále a pokuty tvoří sankční systém v rámci správy daní, přičemž jsou tyto sankce rozčleněny do tří kategorií:

- 1) sankce trestního charakteru,
- 2) reparační úroky,
- 3) kompenzační úroky.

Ad 1) Postih touto sankcí primárně necílí na odčinění ekonomické škody na straně správce

daně, ale na postih porušitele dané právní povinnosti. V rámci daňového řádu do této kategorie spadají:

- *pokuta za přestupek v podobě porušení povinnosti mlčenlivosti* (§ 246 daňového řádu),
- *pořádková pokuta* (§ 247 daňového řádu),
- *pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy* (§ 247a daňového řádu),
- *pokuta za opožděné tvrzení daně* (§ 250 daňového řádu),
- *penále* (§ 251 daňového řádu).

Zatímco v případě pokut je jejich povaha jako trestu dlouhodobě nesporná, v případě penále jako sankce za nesplnění povinnosti tvrzení daně byla povaha trestu dovozena judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozhodnutí č. j. 4 Afs 210/2014-57 ze dne 24. listopadu 2015), která vychází z judikatury Evropského soudu pro lidská práva.

Ad 2) Postih reparačního charakteru je sankcí v širším slova smyslu, tj. nepříznivým následkem, který je spojen s porušením určité právní povinnosti, a to konkrétně povinnosti platební. Jeho smyslem je provést odčinění negativních ekonomických následků, které v důsledku tohoto porušení nastaly. Tento postih současně nemá charakter trestního postihu, ale paušalizované náhrady (reparace), přičemž nárok na tuto reparaci vzniká ze zákona. Charakter tohoto postihu umožňuje, aby byl aplikován jak na straně daňového subjektu, tak na straně správce daně. Pokud jde o výši reparace, z pohledu právního řádu jako celku je tato výše vyjádřena jednotně v rámci úpravy zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), resp. nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku, veřejných rejstříků právnických a fyzických osob a evidence svěřenských fondů a evidence údajů o skutečných majitelích. Uvedené nařízení vlády stanoví výši úroku z prodlení ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, které předchází kalendářnímu pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů. V rámci daňového řádu mají charakter reparačního úroku:

- *úrok z prodlení* (§ 252 daňového řádu),
- *úrok z vratitelného přeplatku* (§ 253a daňového řádu),
- *úrok podle občanského zákoníku* (§ 166 odst. 4 daňového řádu),
- *úrok z nesprávně stanovené daně* (§ 254 daňového řádu).

Ad 3) Specifickou kategorii představují úroky kompenzačního charakteru, které vznikají v důsledku jednání správce daně či daňového subjektu, které samo o sobě buď vůbec není porušením právních předpisů, anebo je takovým porušením, v jehož případě existují zásadní důvody pro mírnější přístup z pohledu určení výše náhrady. Množina těchto postihů tedy stojí na hranici tradičně chápaného sankčního systému v širším slova smyslu a částečně dokonce vybočuje mimo něj, avšak vzhledem k poměrně úzké příbuznosti a provázanosti s reparačními úroky je na místě přistoupit k jejich řešení komplexně v rámci jednoho systému. Pokud jde o výši kompenzačních úroků, je z logiky věci odvozena jako poměrně menší ve vztahu k nastavení úroků reparačních. V rámci daňového řádu mají charakter reparačního úroku (s výši odpovídající polovině výše úroku z prodlení):

- *úrok z posečkané částky* (§ 253 daňového řádu),
- *úrok z daňového odpočtu* (§ 254a daňového řádu).

Z hlediska návrhu zákona jako prostředku odpuštění určeného příslušenství hrazeného

daňovým subjektem, resp. zániku bagatelních nedoplatků daňového subjektu jsou v rámci výše uvedených úroků relevantní pouze úroky hrazené daňovým subjektem, tj. úrok z prodlení a úrok z posečkané částky.

Kromě úroků upravených daňovým řádem existují rovněž obdobné sankce upravené jinými zákony (tj. sankce mající obdobný materiální charakter), ať jsou již označovány jako úroky nebo je pro ně užíván jiný název. Příkladem může být penále podle § 44a odst. 10 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, které má navzdory svému názvu charakter úroku z prodlení. Naproti tomu např. penále na veřejných pojistných sice plní materiálně roli úroku z prodlení, avšak nemá charakter příslušenství daně, neboť správa veřejných pojistných se neřídí daňovým řádem (s výjimkou jejich placení v režimu tzv. dělené správy).

1.2.2. Náklady řízení a exekuční náklady

Náklady řízení při správě daní upravuje § 107 daňového řádu. Podle odstavce 1 toho ustanovení platí, že náklady řízení nese správce daně (např. svědecké). Výjimku tvoří jednak náklady, které osobě zúčastněné na správě daní vznikly v souvislosti se správou daní nebo ke kterým jí vznikla povinnost (např. znalečné), a rovněž náklady na vymáhání nedoplatků.

Náklady na vymáhání představují exekuční náklady upravené v ustanovení § 182 až 184 daňového řádu, které je dlužník povinen hradit, pokud daňová exekuce nebyla provedena neoprávněně. Exekuční náklady tvoří paušální část spočívající v náhradě nákladů za nařízení daňové exekuce, dojde-li k prodeji movité či nemovité věci pak i v náhradě nákladů za výkon prodeje, a dále v náhradě hotových výdajů, pokud při provádění daňové exekuce vznikly.

1.3. Specifika daňových dluhů, zmírňující nástroje ve vztahu k příslušenství daně a jejich limity

V souvislosti s daňovými dluhy a vymáháním nedoplatků na daních je třeba poukázat na některá specifika a na existenci některých specifických zmírňujících nástrojů.

Obecně platí, že při daňové exekuci v principu nevznikají situace, které jsou často spojovány s vymáháním soukromoprávních dluhů soudními exekutory (ať již ve prospěch soukromoprávních nebo veřejnoprávních věřitelů), jako je nepoměr mezi dlužnou částkou a náklady vymáhání (které ji často výrazně převyšují), podobně jako dluhové spirály, které nutí dlužníka hradit přednostně příslušenství generované trvale neuhrazenou jistinou.

1.3.1. Sekundární pořadí úhrady

V případě úroků, které představují zásadní složku příslušenství vedle exekučních nákladů, platí, že podle pravidel pořadí úhrady podle § 152 daňového řádu je v případě přijetí platby dlužníka hrazena přednostně dlužná jistina, a teprve potom příslušenství, tj. zejména v čase se zvyšující úroky. Jinými slovy, opožděná platba ze strany daňového subjektu, jejímž prostřednictvím dojde k úhradě jistiny, zastaví současně další navyšování nedoplatku na úrocích. Při správě daní se tak dlužník nemůže dostat do situace tzv. dluhové spirály, kdy jím uhrazené omezené prostředky přednostně slouží k úhradě úroků, zatímco jistina zůstává neuhrzena a generuje další úroky. V oblasti soukromého práva platí opačný princip, kdy jsou přednostně hrazeny úroky před jistinou s tím, že předností úhrada jistiny zde byla zavedena až v roce 2021 (novelou občanského zákoníku provedenou zákonem č. 192/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů), a to jen pro případ, že dlužníkem je spotřebitel.

1.3.2. Přiměřená výše

Pokud jde o vznik úroků hrazených daňovým subjektem, s účinností od 1. ledna 2021 došlo k jejich snížení zhruba o polovinu při současném zvýšení limitu jejich minimální výše, v důsledku čehož se úrok, který nedosáhne alespoň 1 000 Kč, vůbec nepředepisuje a daňový subjekt nemá povinnost jej hradit. V případě menších nedoplatek na daních či naopak nedoplatek, které byly uhrazeny pouze s menším zpožděním, tak často úrok hrazený daňovým subjektem vůbec nevzniká. Rovněž je třeba připomenout, že u velké části peněžitých plnění ukládaných různými ukladateli, která jsou vymáhána (zpravidla celním úřadem) v daňovém procesním režimu tzv. dělené správy (zejména u nejrozličnějších pokut), nevzniká příslušenství v podobě úroků vůbec; v rámci exekucí je tak vymáhána pouze samotná jistina zvýšená o zákonem přesně stanovené exekuční náklady.

1.3.3. Posečkání a rozložení úhrady na splátky

Správce daně disponuje v souladu s daňovým řádem individuálními nástroji pro poskytnutí úlevy dlužníkovi, který s ním projeví součinnost a aktivně usiluje o plnění daňových povinností v mezích svojí komplikované situace. Pro překlenutí ekonomicky obtížného období má daňový subjekt možnost požádat o posečkání, popřípadě splátkování daně, které jej jednak chrání před daňovou exekucí, a které jednak snižuje vznikající úrok z prodlení na přibližně poloviční úrok z posečkané částky.

1.3.4. Individuální prominutí příslušenství daně

Ještě významnější je pak institut individuálního prominutí příslušenství:

- penále až do výše 75 % podle § 259a daňového řádu,
- pokuty za opožděné tvrzení daně až do výše 100 % podle § 259aa daňového řádu,
- úroku z prodlení a úroku z posečkané částky až do výše 100 % podle § 259b daňového řádu.

V případě úroků a penále je přitom prominutí podmíněno úhradou jistiny podobně jako u milostivého léta. Podmínky pro povolení posečkání i pro prominutí příslušenství daně jsou obecně nastaveny ve prospěch daňových subjektů, v jejichž případě bylo neplnění daňových povinností způsobeno především vlivem vnějších okolností či pochopitelnými životními okolnostmi, a nikoliv negativním přístupem k těmto povinnostem. Při splnění podmínek je současně využito těchto institutů nárokové.

Na straně druhé platí, že daňový řád podmiňuje individuální prominutí příslušenství daně určitými věcnými podmínkami. Kromě posouzení míry součinnosti při doměření daně v případě penále tak především platí, že v případě individuálního prominutí úroku z prodlení, resp. úroku z posečkané částky podle § 259b daňového řádu může správce daně úrok zcela nebo zčásti prominout, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Klíčovou je zde tedy skutečnost, že v daném případě existuje ospravedlnitelný důvod, proč v minulosti došlo k pozdní úhradě daně (jistiny). Samotný koncept milostivého léta, který je založen na prominutí příslušenství bez ohledu na původní důvody prodlení s úhradou jistiny, nelze z povahy věci mezi uvedené ospravedlnitelné důvody prodlení implementovat. Ne každý dlužník tedy má možnost dosáhnout individuálního prominutí úroku pouze tím, že dobrovolně uhradí jistinu, neboť tím ještě nejsou naplněny důvody pro takové prominutí. Přehlédnout nelze ani skutečnost, že příslušenství daně v podobě úroků lze podle současné úpravy individuálně promíjet pouze v případě, že toto příslušenství vzniklo od 1. ledna 2015 (nabytí účinnosti zákona

č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony). Starší příslušenství naopak promíjet nelze.

1.3.5. Hromadné prominutí daně či příslušenství daně

Zmírňujícím nástrojem je rovněž hromadné prominutí příslušenství daně podle § 260 daňového řádu (tzv. generální pardon). Daného institutu může ministr financí ze své pozice využít pouze pro daně, které spravují jím řízené správní orgány, a zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně může pouze (i) z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo (ii) při mimořádných, zejména živelných událostech. Tento nástroj byl v nedávné době poměrně často využíván v souvislosti s některými krizovými situacemi (epidemie covid-19, válka na Ukrajině atd.), avšak jeho použití k obecné eliminaci některých daňových dluhů na principech milostivého léta již překračuje jeho zákonné limity.

V obecné rovině tak lze dojít k závěru, že úprava správy daní již v současnosti obsahuje řadu institutů i pojistek, které mají zajistit, aby se daňový subjekt – pokud projeví přiměřenou odpovědnost a snahu plnit své povinnosti alespoň tak, jak mu tíživá osobní situace dovolí – nestal obětí tzv. dluhové pasti a dalších souvisejících negativních společenských jevů. Tímto způsobem je řešena poměrně významná část typových případů, na které cílilo milostivé léto. Uvedené však neplatí pro všechny relevantní případy, popřípadě je standardní řešení vázáno na administrativně náročnější procesy (typicky individuální rozhodování).

Současná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace ani ve vztahu k rovnosti mužů a žen.

2. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy a odůvodnění jejích hlavních principů

2.1. Základní cíle návrhu zákona a jejich odůvodnění

Návrh zákona usiluje o vytvoření smysluplného nástroje pro podnícení motivace daňových dlužníků k mimořádné úhradě daně (jistiny), eliminaci nedoplatků, jejichž vymáhání není efektivní a hospodárné, a vytvoření jedinečné příležitosti pro jednorázové snížení objemu dluhů jednotlivce. Tyto základní cíle jsou sledovány dvěma relativně nezávislými opatřeními, které návrh zákona obsahuje.

V případě obou opatření se materiálně jedná o určitou formu *daňové amnestie*. Tento institut je znám jak z tuzemského, tak zahraničního daňového práva (viz mezinárodní srovnání níže), a obecně je nepochybně legitimním věcným a politickým nástrojem. Současné nelze zastírat, že se jedná o nástroj do jisté míry kontroverzní a na efektivitu, praktičnost i morální obhajitelnost jeho konkrétního využití nepochybně existuje řada protichůdných názorů. Nejzákladnější premisou je však sama mimořádnost (jednorázovost) daného opatření, která brání jeho potenciálnímu zneužití k neplnění daňových povinností a nežádoucím spekulacím na tomto poli. Je tak třeba zajistit, aby s uvedeným zmírňujícím opatřením nebylo možné kalkulovat do budoucna na základě očekávání jeho opětovného využití.

Obě opatření upravená návrhem zákona se týkají primárně oblasti daňových dluhů v působnosti resortu Ministerstva financí, tj. zejména v působnosti orgánů Finanční a Celní správy České republiky jako nejvýznamnějších správců daně v České republice. Pokud jde o daňové dluhy v působnosti jiných správců daně, není ambicí návrhu do této oblasti obecně ingerovat, a to jednak s ohledem na vyšší dopad milostivého léta v této oblasti, jednak s ohledem na autonomii části těchto orgánů (zejména orgánů územní samosprávy). To ovšem nebrání tomu, aby otázka odpuštění či zániku některých nedoplatků nebyla řešena pro další oblasti jinými legislativními

cestami. V tomto ohledu je třeba zmínit zejména oblast veřejných pojistných, kde Ministerstvo práce a sociálních věcí připravilo vlastní právní úpravu v podobě návrhu zákona o mimořádném odpuštění penále z dlužného pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a exekučních nákladů, která se mj. týká vymáhání dluhů na odvodech sociálního pojištění (v případě pojistného na veřejné zdravotní pojištění pak je ve zvýšené míře využíváno vymáhání prostřednictvím soudních exekutorů, tj. na tyto případy dopadalo již milostivé léto I a II.).

Specifickou kategorii představuje oblast tzv. justičních pohledávek, neboli peněžitých plnění spravovaných soudy nebo Vězeňskou službou České republiky v rámci dělené správy podle daňového řádu. Na základě požadavku Ministerstva spravedlnosti, jakožto gestora této oblasti, byla do působnosti návrhu zákona zahrnuta také tato peněžitá plnění. Rovněž v oblasti justičních pohledávek milostivá léta I a II nedopadala na pohledávky těch soudů, které pro vymáhání svých pohledávek nevyužívají soudní exekutory, resp. na pohledávky soudů v bagatelní hodnotě (cca 1 000 – 2 000 Kč), kdy část soudů sice soudní exekutory využívá, ale ve většině případů jim nepředává bagatelní pohledávky. Ačkoliv u justičních daňových pohledávek v souvislosti s prodlením nedochází ke vzniku časové sankce (úroku), stále jsou zde exekuční náklady jako významná položka příslušenství daně, která by dle návrhu měla být dlužníkům odpouštěna, resp. i zde se uplatní možnost eliminace bagatelních nedoplatků dle návrhu zákona (viz dále).

Pokud jde o oblast peněžitých plnění spravovaných orgány územních samosprávných celků, zde je návrhem zákona poskytnuto obcím a krajům zákonné zmocnění pro to, aby jejich zastupitelstva přijala usnesení, na jehož základě by došlo k aplikování navrhovaného zákona též na tato peněžitá plnění. Rozhodnutí je v této věci tedy ponecháno v rukou územní samosprávy.

2.1.1. Mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním

- Cílem je uskutečnit akci obdobnou milostivému létu ve vztahu k daňovým dluhům zejména v působnosti resortu Ministerstva financí, a to nikoli jen k daňovým dluhům vymáhaným daňovou exekucí.
- Ačkoliv významná část typových případů, kterých se týkalo milostivé léto I a II, v případě daňových dluhů nenastává, popřípadě současná právní úprava nabízí řadu nástrojů pro jejich řešení, není tomu tak ve všech případech. Stále zde proto existuje prostor pro využití filosofie milostivého léta též na poli správy daní.
- Standardní zmírňující nástroje správy daní nejen vážou své využití na různé podmínky (přičemž úhrada jistiny může být jen jednou z nich), ale také je spojují s náročnějšími administrativními postupy (zejména individuální rozhodování, povinnost uhradit správní poplatek atd.).
- Mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním právě díky svému jednorázovému charakteru nabídne dlužníkům možnost dosáhnout efektu v podobě eliminace určeného dlužného příslušenství daně prakticky pouze na základě úhrady jistiny.
- Navrhované odpuštění bude představovat srozumitelný, jednotný a relativně jednoduchý nástroj, který současně umožní jeho efektivní prezentaci ve vztahu k dlužníkům za účelem zvýšení motivace k jeho využití a získání dostatečných informací o něm.
- Aplikace filosofie milostivého léta též na daňové dluhy jako klíčové veřejnoprávní pohledávky státu reflektuje přirozené očekávání dlužníků, resp. veřejnosti, která tuto

filosofii nespojuje pouze s vymáháním dluhů soudními exekutory, ale vnímá ji spíše jako obecný projev vstřícnosti ze strany státu ve vztahu ke všem jeho pohledávkám.

- Tímto způsobem dojde současně k odstranění určité disproporce, kdy milostivé léto I a II se vztahovalo též na určitý počet daňových dluhů (jakkoliv jde o počet velmi nízký), zatímco na drtivou většinu těchto dluhů nikoliv, ačkoliv rozhodnou skutečností zde byl pouze způsob provedení vymáhání v jednotlivých případech.
- Navržené řešení bude motivovat dlužníky ke splnění jejich nejdůležitějších daňových povinností, tedy k úhradě daně (jistiny), na úkor povinností méně důležitých (úhrada příslušenství), a v konečném efektu k narovnání jejich vztahů ke státu na poli správy daní.
- Lze předpokládat, že navržené řešení povede k pozitivnímu rozpočtovému efektu v podobě zvýšené úhrady daní (jistiny), a to i za cenu negativního rozpočtového efektu ve vztahu k příslušenství. To platí zvláště v případě nedobytných pohledávek. Pozitivem též bude snížení administrativních nákladů spojených se správou nedoplatek (vymáhání, evidence). Podobně viz bod 6 této důvodové zprávy.
- Synergickým cílem navrženého řešení je podpora fyzických osob a domácností pomocí eliminace části daňových dluhů, resp. narovnání vztahů ke státu na poli povinností při správě daní.
- Tímto způsobem je reflektována současná nepříznivá ekonomická situace domácností.

2.1.2. Mimořádný zánik některých nedoplateků na dani a na příslušenství daně

- Cílem je eliminovat bagatelní nedoplatky (často v řádu jednotek korun) evidované správci daně zejména v resortu Ministerstva financí, a tím jednorázově ulevit dlužníkům i správcům daně od potřeby vynakládat zbytečné náklady na evidenci a správu těchto nedoplateků.

2.2. Principy mimořádného zániku určeného příslušenství daně odpuštěním

Mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním bude určen pouze pro fyzické osoby, a to bez ohledu na to, zda jde o podnikatele, či nikoliv. V tomto ohledu půjde o stejné řešení, jaké bylo aplikováno v případě milostivého léta I a II.

Základní podmínkou uvedeného mimořádného odpuštění bude uhrazení jistiny, ke které se váže určené příslušenství; toto příslušenství pak v důsledku odpuštění zanikne, pokud nebylo dosud uhrazeno (nedojde tedy k vracení již uhrazeného příslušenství).

Navržené odpuštění se bude týkat pouze určeného příslušenství daně, a sice

- úroku z prodlení nebo jeho obdoby podle jiného zákona,
- úroku z posečkané částky,
- penále,
- pokuty za opožděné tvrzení daně,
- nákladů řízení včetně exekučních nákladů.

Mimořádné odpuštění tak cílí v principu na příslušenství, které má akcesorickou povahu ve vztahu k dani (či nedoplatku), která je jistinou rozhodnou pro jeho vyčíslení. Příslušenství, které tuto povahu nemá (nemá jistinu, kterou by bylo možné uhradit s příslibem odpuštění příslušenství), je z povahy věci z daného mechanismu vyloučeno.

V první řadě je tak cíleno na příslušenství, jehož vznik byl způsoben neuhrazením daně, které často mohlo být důsledkem obtížné ekonomické situace dlužníka. V tomto ohledu se jedná o příslušenství, jehož cílem je *reparovat* či *kompenzovat* výpadek příjmů veřejných rozpočtů po dobu dlužníkovy prodlení s úhradou daně (tento cíl tak v daném případě ustoupí veřejnému zájmu na pozitivních efektech navrhovaného odpuštění, které byly popsány výše).

Dále se cílí na příslušenství mající povahu trestu *largo sensu* (penále podle § 251 daňového řádu a pokuta za opožděné tvrzení daně), jehož výše je odvozena od daně, kterou tak lze kategorizovat jako jistinu. Toto příslušenství vzniká nezávisle na tom, zda daná daň byla uhrazena včas, nebo s prodlením. Jeho vznik je dán pochybením nikoli v rovině platební, ale v rovině nalézací – opožděným podáním daňového tvrzení (pokuta), popřípadě jako následek doměření daně z moci úřední (penále). Přesto zde podobně jako u úroku z prodlení či úroku z posečkané částky lze nalézt společný jmenovatel v podobě veřejného zájmu na motivaci daňového subjektu k úhradě jistiny výměnou za úlevu v podobě mimořádného odpuštění od ní odvozeného příslušenství. Podobný mechanismus ostatně existuje v rámci individuálního prominutí těchto příslušenství, kdy úhrada jistiny je vstupním předpokladem pro to, aby bylo možné žádat toto prominutí.

Mimořádný zánik určeného příslušenství daně v důsledku odpuštění nebude aplikován v případě cla a jeho příslušenství, a to s ohledem na evropské předpisy, které takový postup neumožňují.

V zájmu zamezení spekulativnímu chování dlužníků je třeba stejně jako v případě milostivého léta stanovit pevnou časovou hranici v minulosti pro vznik jistiny, v jejímž případě může dojít k odpuštění příslušenství. Tímto *rozhodným dnem* bude 30. září 2022. Toto datum je stanoveno s ohledem na předložení návrhu zákona vládě České republiky tak, aby předcházelo tomuto okamžiku a nezavdalo příčinu ke zmíněným spekulacím při úhradě daní.

K samotnému uhrazení jistiny, které by vedlo ke kýženému efektu v podobě odpuštění určeného příslušenství daně, bude muset dojít nejpozději do konce tzv. *rozhodného období* od 1. července 2023 do 30. listopadu 2023 (příčemž bude akceptována i úhrada jistiny v minulosti). Formální podmínkou pro aplikaci odpuštění určeného příslušenství daně bude rovněž žádost dlužníka podaná do konce rozhodného období (o žádostech nicméně nebude v zájmu maximálního administrativního zjednodušení formálně rozhodováno; pouze v případě, že nebude možné vyhovět, bude o tom dlužník vyrozuměn). Pokud dojde k úhradě jistiny během rozhodného období, bude při určení pořadí úhrady více nedoplatků respektována dispozice dlužníka uvedená v žádosti (typicky tak bude možné přednostně uhradit vymáhané nedoplatky, což standardní úprava daňového řádu neumožňuje).

Jako alternativu k úhradě jistiny do konce rozhodného období (tedy do 30. listopadu 2023) návrh zákona připouští podání do konce tohoto období žádosti o rozložení úhrady jistiny na splátky *ex lege* a její uhrazení ve čtyřech pevně daných splátkách (do sedmnácti měsíců od začátku rozhodného období). Tato možnost bude připuštěna pouze v případě jednotlivého nedoplatku vyššího než 5 000 Kč. Nebudou-li dodrženy podmínky splátkování, efekt zániku příslušenství se nedostaví.

Mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním si nebude konkurovat s milostivým létem, neboť nebude aplikován v případě jistin vymáhaných soudním exekutorem; rovněž nebude aplikováno u jistin vymáhaných cestou mezinárodní pomoci.

2.3. Principy mimořádného zániku některých nedoplatků na dani a na příslušenství daně

Mimořádný zánik některých nedoplatků na dani a na příslušenství daně se bude týkat všech

daňových subjektů (fyzických i právnických osob).

Bude se jednat o zánik tzv. *bagatelních nedoplatků* na dani i na příslušenství, a to bez ohledu na jejich druh (opět s výše uvedenou výjimkou cla a jeho příslušenství). Bagatelním nedoplatkem bude jednotlivý nedoplatek nedosahující výše 200 Kč. V případě daně z nemovitých věcí bude tento limit činit 30 Kč (což odpovídá minimální výši této daně podle zákona). V případě, že bude mít dlužník více bagatelních nedoplatků, bude podmínkou jejich zániku to, že součet těchto nedoplatků u jednoho správce daně nesmí překročit 1 000 Kč (což reflektuje případnou efektivitu vymáhání většího počtu bagatelních nedoplatků současně). Klíčovým časovým limitem bude opět rozhodný den 30. září 2022, kdy předmětem zániku budou pouze bagatelní nedoplatky vzniklé do tohoto data. K zániku nedoplatků v tomto případě dojde *ex lege* bez žádosti dnem nabytí účinnosti zákona.

Navrhovaná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace ani ve vztahu k rovnosti mužů a žen.

2.4. Mezinárodní srovnání

Z mezinárodního srovnání, které bylo realizováno přímým oslovením jednotlivých členských států Evropské unie, obecně vyplývá, že v jednotlivých státech jsou v rámci úpravy správy daní zavedeny různé standardní změkčující nástroje ve vztahu k plnění daňových platebních povinností. Tyto nástroje se do značné míry podobají nástrojům zavedeným v České republice (viz výše). Kromě toho byl v některých státech využit též nástroj v podobě daňové amnestie, a to sledující buď motivaci daňových subjektů přiznat a uhradit dosud zatajené daňové povinnosti (Španělsko, Litva), anebo motivovat k zaplacení již existujících nedoplatků (Lotyšsko, Slovensko, Itálie, Chorvatsko, Rumunsko). Druhý z těchto záměrů v principu odpovídá návrhu zákona.

Z mezinárodního srovnání bylo možné čerpat inspiraci, resp. poznatek o potvrzení funkčnosti v následujících oblastech:

- podmínkou pro zánik nedoplatku na příslušenství je úhrada jistiny,
- časové omezení opatření – daný nástroj je pojat jako mimořádná možnost vyřešit tíživou situaci jednotlivců v oblasti daňových dluhů,
- zacílení na vybrané příjmy veřejných rozpočtů nebo vybrané daně – opatření zpravidla nesměruje do oblasti, která je v gesci samospráv; v některých případech směřuje jen na vybrané druhy daní,
- zacílení na různé okruhy subjektů – fyzické i právnické osoby, nebo pouze fyzické osoby.

3. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem České republiky

Základní meze pro uplatňování právních předpisů stanoví Ústava České republiky (dále jen „Ústava“) a Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Návrh je v souladu s čl. 2 odst. 3 Ústavy, podle něhož slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Navrhovaná právní úprava je rovněž v souladu s příslušnými ustanoveními Listiny. Podle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být také ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny).

K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Předmětem navrhované právní úpravy je zánik určeného příslušenství daně, resp. nedoplatků na dani, popř. na příslušenství daně za stanovených podmínek, tj. zde nedochází k ukládání daní a poplatků v pravém smyslu slova, ale naopak k zúžení již existujících daňových povinností. V souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny je tato korekce činěna zákonem.

Obdobně, jako v případě milostivého léta, reflektuje skladba daňových subjektů, které jsou adresáty návrhu zákona, smysl a účel navrhovaných opatření. Mimořádné odpuštění určených nedoplatků tak cílí pouze na fyzické osoby, kterým má toto opatření umožnit eliminaci části jejich daňových dluhů a narovnání jejich vztahů ke státu v rámci plnění daňových povinností, (tedy k odstranění sociálně negativních jevů, které jsou s uvedenými dluhy spojeny a mají tíživý dopad na fyzické osoby a domácnosti). Stejně tak je cílem uvedeného opatření poskytnout úlevu fyzickým osobám a domácnostem v současné ekonomicky problematické době. Omezení uvedeného opatření pouze na fyzické osoby (včetně osob podnikajících) je tedy legitimním a proporcionálním krokem, který odpovídá uvedenému účelu. V mezích okruhu fyzických osob pak není mezi jednotlivými daňovými subjekty dále rozlišováno a přístup k mimořádnému odpuštění mají veškeré fyzické osoby bez rozdílu, pokud splní zákonem stanovené podmínky (jedná se tedy o opatření nediskriminačního charakteru). Poskytované odpuštění nedoplatků je tedy standardním nástrojem daňové politiky státu, který je legitimně zacílen na odpovídající okruh adresátů. Naproti tomu opatření v podobě zániku bagatelních nedoplatků sleduje především cíl snížení administrativní zátěže správců daně i daňových subjektů, a jako takové je zacíleno na daňové subjekty bez rozdílu, tj. na fyzické i právnické osoby. I zde tedy okruh adresátů opatření odpovídá vytyčenému legitimnímu cíli. Návrh zákona splňuje požadavek dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak *neakcesorické* (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i *akcesorické* v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny (k principu rovnosti Ústavní soud ve své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní - srov. Pl. ÚS 22/92).

Při posouzení přiměřenosti (proporcionality) navrženého řešení ve vztahu k volbě adresátů dané právní normy je třeba rovněž vycházet z toho, že poskytovaná výhoda nepředstavuje jediné řešení ke zmírnění dopadů spojených s existencí daňových nedoplatků na příslušenství daně. K tomu totiž již podle stávající právní úpravy slouží trvalé nástroje podrobně popsané v bodě 1.3. Navržený mimořádný nástroj představuje pouze lépe dostupnou variantu, která je určena především laikům z řad fyzických osob. V případě osob právnických, především pak těch, které podnikají, lze předpokládat vyšší míru znalosti stávajících nástrojů, jimiž lze zmírnit či zcela eliminovat příslušenství daně, a tedy i jejich větší reálná dostupnost.

Pokud jde o oblast peněžitých plnění spravovaných orgány územních samosprávných celků, zde je návrhem zákona poskytnuto obcím a krajům zákonné zmocnění pro to, aby jejich zastupitelstva přijala usnesení, na jehož základě by došlo k aplikování navrhovaného zákona též na tato peněžitá plnění. Rozhodnutí je v této věci tedy ponecháno v rukou územní samosprávy tak, aby nedošlo k narušení jejich práva na samosprávu a rozpočtové autonomie tam, kde by případně mohlo dojít k zákonem předvídanému zániku peněžitých plnění, resp. nedoplatků na nich, které jsou příjmem územních rozpočtů. Současně je třeba zdůraznit, že obce nejsou návrhem zákona nijak omezovány v samosprávné působnosti v oblasti ukládání svých místních poplatků, přičemž k jejich faktickému odpuštění zcela nebo zčásti mohou přistoupit již na základě stávajících právních předpisů (konkrétně na základě § 14 odst. 3 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o místních poplatcích“), který zmocňuje obec, aby v obecně závazné vyhlášce stanovila mimo jiné další osvobození od místního poplatku nad rámec zákona či úlevu na poplatek). Obce

tak disponují pravomocí ve vztahu k místním poplatkům řešit předmět návrhu zákona nezávisle, a to buď na shodném, anebo odlišném konceptu či rozsahu. Návrh zákona jim nicméně dává možnost relativně snadného využití jeho „přednastavených“ pravidel, pokud by obec uznala za vhodné k takovému odpuštění místních poplatků, resp. jejich příslušenství, přistoupit.

Navrhovaná právní úprava je z výše uvedených hledisek plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky, a to i s judikaturou Ústavního soudu, vztahující se k této problematice.

4. Zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii

Návrh zákona je plně slučitelný s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie. S poukazem na sekundární právo Evropské unie lze konstatovat, že také v tomto ohledu předkládaná právní úprava respektuje závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v Evropské unii vyplývají.

Problematiky upravené návrhem zákona se nepřímo dotýkají tyto evropské předpisy:

- nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex Unie),
- směrnice Rady č. 2010/24/EU, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření,
- směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty,
- směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.

S ohledem na skutečnost, že návrh zákona vyjímá ze své působnosti jak clo a jeho příslušenství, tak peněžitá plnění vymáhaná cestou mezinárodní pomoci při správě daní, není s uvedenými evropskými předpisy v rozporu.

Pokud jde o oblast evropsky harmonizovaných daní, tj. daně z přidané hodnoty a spotřebních a energetických daní, lze uvést následující. Spotřební a energetické daně jsou na úrovni Evropské unie harmonizované, avšak jejich příjem není vlastním zdrojem rozpočtu Evropské unie; výnos daně zůstává celý k dispozici každému členskému státu. Výše uvedené směrnice ke spotřebním a energetickým daním proto nijak nebrání členským státům přistoupit k odpuštění příslušenství těchto daní, případně k zániku nedoplatků nepatrné hodnoty na těchto daních. Daň z přidané hodnoty je sice vlastním zdrojem rozpočtu Evropské unie, avšak výše vlastního zdroje se zjišťuje až sekundárně z harmonizovaného základu daně z přidané hodnoty dle nařízení Rady č. 1553/89 o konečné jednotné úpravě vybírání vlastních zdrojů vycházejících z daně z přidané hodnoty. Příslušenství daně nespadá do harmonizovaného základu daně z přidané hodnoty, neboť není plněním pro účely Směrnice 2006/112/ES. Co se týče nedoplatků nepatrné hodnoty, pak harmonizovaný základ daně mimo jiné vychází ze skutečného výnosu této daně, proto Česká republika bude povinna tuto částku následně započíst. Je však současně otázkou, zda součet nedoplatků nepatrné hodnoty nebude představovat jen zaokrouhlovací rozdíl pro účely harmonizovaného základu daně. Z uvedeného tak vyplývá, že právo Evropské unie v oblasti daně z přidané hodnoty nebrání členským státům přistoupit k odpuštění příslušenství této daně, případně k zániku nedoplatku nepatrné hodnoty na této dani.

Navržená opatření nemají charakter nedovolené veřejné podpory, neboť se nejedná o opatření nedovoleným způsobem ovlivňující fungování vnitřního trhu Evropské unie. Návrh zákona se

v zásadě týká tzv. „daňové amnestie“, kdy má být za podmínek stanovených navrhovaným zákonem mimořádně odpuštěno příslušenství daně, resp. mají zaniknout některé nedoplatky na dani a na příslušenství daně. Evropská komise ve svém Sdělení o pojmu státní podpora (viz bod 5.4.3.) uvádí, že daňovou amnestií, která se vztahuje na podniky (hospodářské subjekty), lze obvykle považovat za obecné opatření, pokud jsou splněny níže uvedené podmínky, tj. „*Opatření je za prvé skutečně dostupné všem podnikům v jakémkoli odvětví či jakékoli velikosti, které mají daňové nedoplatky k datu stanovenému v opatření, aniž by zvýhodňovalo určitou předem stanovenou skupinu podniků. Opatření za druhé neznamená faktickou selektivitu ve prospěch určitých podniků nebo odvětví. Činnost daňové správy je za třetí omezena na kontrolu uplatňování daňové amnestie bez jakékoli rozhodovací pravomoci s ohledem na provedení opatření nebo jeho intenzitu. V neposlední řadě opatření neznamená, že je upuštěno od ověření.*“. Navržená opatření jsou konstruována jako nároková (resp. k jejich realizaci dochází *ex lege*) při splnění stanovených podmínek, kdy správce daně toliko ověřuje toto splnění bez diskrece ohledně přiznání či nepřiznání účinku opatření ve vztahu k jednotlivým subjektům. Opatření nejsou jakkoliv diferencována ve vztahu k hospodářským odvětvím, charakteru činnosti či velikosti adresátů.

Určitou diferencí je omezení opatření v podobě mimořádného zániku určeného příslušenství daně odpuštěním pouze na fyzické osoby (druhé opatření v podobě zániku některých bagatelních nedoplatek se týká fyzických i právnických osob). Tato diference je obdobná, jako v případě milostivého léta I a II, v jehož případě nebyl dosud status nedovolené veřejné podpory dovozen. Obdobně jako v případě milostivého léta tedy reflektuje skladba daňových subjektů, které jsou adresáty návrhu zákona, smysl a účel navrhovaných opatření. Mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním tak cílí pouze na fyzické osoby, kterým má toto opatření umožnit eliminaci části jejich daňových dluhů a narovnání jejich vztahů ke státu v rámci plnění daňových povinností (tedy k odstranění sociálně negativních jevů, které jsou s uvedenými dluhy spojeny a mají tíživý dopad na fyzické osoby a domácnosti). Stejně tak je cílem uvedeného opatření poskytnout úlevu fyzickým osobám a domácnostem v současné ekonomicky problematické době. Omezení uvedeného opatření pouze na fyzické osoby (včetně osob podnikajících) je tedy legitimním a proporcionálním krokem, který odpovídá uvedenému účelu, neboť uvedené negativní sociální jevy a další hospodářská rizika jsou z povahy věci spojeny s dlužníky - fyzickými osobami a členy jejich domácností (rovněž fyzickými osobami), zatímco v případě právnických osob nemohou tyto jevy nastat či mají podstatně odlišný charakter. Pokud tedy určité opatření cílí obecně na fyzické osoby (bez rozdílu) právě pro jejich povahu fyzických osob, nemohou být z jeho působení vyňaty fyzické osoby podnikající pouze proto, že kromě povahy fyzické osoby mají současně též povahu podnikatele. Navržená opatření je proto třeba považovat za opatření obecného charakteru. Nadto je třeba uvést, že navržená opatření do značné míry představují pouze administrativně zjednodušenou a časově koncentrovanou alternativu standardních nástrojů správy daní, které jsou dostupné všem dlužníkům (včetně právnických osob). Dosáhnout téhož výsledku v podobě eliminace některých daňových dluhů tedy zpravidla mohou i právnické osoby s využitím standardních nástrojů správy daní popsaných v bodě 1.3.

5. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána

Návrh zákona je plně v souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, podle čl. 10 Ústavy, a dále s obecně uznávanými zásadami mezinárodního práva.

Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána (tzv. prezidentské mezinárodní smlouvy), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah

tzv. prezidentských mezinárodních smluv vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen v čl. 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy tzv. prezidentská mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se tato mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s tzv. prezidentskou mezinárodní smlouvou musí být respektována tzv. prezidentská mezinárodní smlouva. Mezinárodní smlouvy upravující daně přitom mají vždy povahu tzv. prezidentských mezinárodních smluv (čl. 49 písm. e) Ústavy ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny). Ústavní soud navíc v nálezu publikovaném pod č. 403/2002 Sb. rozhodl, že si tehdy platné mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách zachovávají hierarchickou přednost před zákonem.

5.1. Úmluva o ochraně lidských práv

Pokud jde o aplikaci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz sdělení č. 209/1992 Sb., dále jen „Úmluva“) v oblasti daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, je třeba zajistit soulad daňových předpisů s touto úmluvou v následujících oblastech.

Právo na spravedlivý proces

Pokud jde o zajištění práva na spravedlivý proces, které je zaručeno ustanovením čl. 6 odst. 1 Úmluvy, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Ferrazzini proti Itálii*. Podle tohoto rozhodnutí daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem nadále převládá. Ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy se tak podle názoru Evropského soudu pro lidská práva na samotné daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, nevztahuje, neboť se nejedná o řízení o občanských právech a závazcích. Přestože na daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, není možno aplikovat ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy, v řízení o sankci za nesplnění daňové povinnosti naopak musí být všechny aspekty práva na spravedlivý proces zachovány. Navrhovaná právní úprava nijak neomezuje možnost domoci se soudní ochrany, která proto zůstává i v tomto případě zajištěna. Lze tedy říci, že navrhovaná právní úprava je v souladu s požadavkem Úmluvy na zajištění práva na spravedlivý proces.

Ochrana majetku

Z výše uvedeného rozhodnutí ve věci *Ferrazzini proti Itálii* dále vyplývá, že článek 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Státům je tedy umožněno přijmout zákony, kterými ukládají povinnost platit daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, avšak s určitým omezením vyplývajícím z požadavku na respektování samotné podstaty vlastnického práva, do kterého je uložení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění zasahováno. Takový zásah do vlastnického práva proto musí odpovídat požadavkům zákonnosti, legitimacy a proporcionality.

Požadavek **zákonnosti** je naplněn tehdy, pokud je zásah umožněn právním předpisem, který je v souladu s ústavním pořádkem, je dostupný, předvídatelný a obsahuje záruky proti svévoli.

- Posouzení **ústavnosti** navrhované právní úpravy je provedeno výše v bodu 3 obecné části důvodové zprávy. Z hlediska Úmluvy přitom hraje roli jen zjevná neústavnost, případně neústavnost potvrzená příslušným orgánem (Ústavním soudem), jehož rozhodnutí nejsou právním předpisem respektována (viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva *R & L, s. r. o., a ostatní proti České republice*).

- **Dostupnost** daňových předpisů (v širokém slova smyslu) je zajištěna vyhlášením ve Sbírce zákonů. Vzhledem ke skutečnosti, že daň a poplatky (resp. jiná obdobná peněžitá plnění) lze ukládat pouze na základě zákona, což je zaručeno i na ústavní úrovni čl. 11 odst. 5 Listiny, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny, lze konstatovat, že všechny základní povinnosti daňového subjektu jsou upraveny na zákonné úrovni, a požadavek dostupnosti je tudíž naplněn.
- Otázka **předvídatelnosti** tuzemských daňových předpisů (v širokém slova smyslu) byla v minulosti opakovaně řešena Evropským soudem pro lidská práva (např. *AGRO-B, spol. s r. o., proti České republice nebo CBC-Union, s. r. o., proti České republice*), kde byla jejich předvídatelnost potvrzena. Předvídatelnost daňového předpisu souvisí s tím, nakolik je povinnost v právním textu jednoznačně formulována. Navrhovaná úprava formuluje požadavky na jednotlivé daňové subjekty jednoznačně, a tedy i požadavek předvídatelnosti je naplněn.
- **Záruku proti svévoli** a účinnou obranu proti nesprávnému postupu správce daně představují primárně řádné opravné prostředky podle daňového řádu. Povinností správce daně je přitom v souladu s ustanovením § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu uvést ve svém rozhodnutí poučení o tom, zda je možné proti danému rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává a zároveň upozornit na případné vyloučení odkladného účinku. Pokud by toto poučení bylo nesprávné, neúplné nebo by zcela chybělo, je to spojeno s důsledky *pro bono* daného daňového subjektu. Vedle řádných opravných prostředků lze využít i mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu, upravených v § 117 a násl. Kromě toho připouští daňový řád i jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu) a podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu). Teprve tehdy, dojde-li k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu, může se daňový subjekt obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Riziko svévole je tak díky existenci opravných prostředků, ale i díky možnosti obrátit se na soud eliminováno v nejvyšší možné míře, což platí obecně pro všechny daňové předpisy. Lze tedy konstatovat, že navrhovaná právní úprava nemění možnost daňových subjektů využít opravných prostředků, a tím je zajištěna slučitelnost návrhu úpravy s tímto požadavkem Úmluvy.

Požadavek **legitimity** znamená, že je nezbytné zajistit, aby zásah, ke kterému má na základě právního předpisu dojít, sledoval legitimní cíle ve veřejném nebo obecném zájmu. Aby byl požadavek legitimacy naplněn, je třeba tyto cíle specifikovat. Legitimním cílem je přitom každý cíl, který zákonodárce za cíl prohlásí, neboť neexistuje žádný, ani příkladný výčet takových cílů, jež by zákonodárce omezoval.

Proporcionalita (přiměřenost) jako poslední požadavek se na poli čl. 1 Protokolu č. 1 váže k tomu, že jednotlivce nesmí být nucen nést nadměrné individuální břemeno, typicky takové, které ohrožuje samotnou jeho existenci v rovině majetkových poměrů (hrozba ukončení podnikání či úpadku u právnické nebo fyzické osoby), včetně zabezpečování obživy pro sebe a pro rodinu v případě fyzické osoby. Sazby daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, stejně jako výše případných pokut, by proto neměly být likvidační (viz *Mikrotechna, s. r. o., proti České republice, nebo ORION Břeclav, s. r. o., proti České republice*). To, zda navrhovaná právní úprava nepovede k tzv. škrticímu (rdousícímu) efektu, je přitom třeba posuzovat i ve vztahu k ústavnímu pořádku (viz výše). S ohledem na charakter navrhovaných opatření nelze ve vztahu k tomuto návrhu zákona hovořit o rdousícím účinku.

Zákaz **diskriminace** vyjádřený v článku 14 Úmluvy směřuje proti takovému zacházení, kdy by s osobami, které jsou ve stejném nebo obdobném postavení, bylo zacházeno nerovně, nebo

naopak, kdy by s osobami, které se nacházejí v odlišném postavení, bylo zacházeno stejně. Pokud by tento přístup neměl žádné opodstatnění, tedy pokud by nebyl opřen o žádný legitimní a objektivní důvod, byl by diskriminační. Návrh zákona nerozlišuje daňové subjekty podle jejich pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry, náboženství, politického a jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení. Navrhovaná právní úprava je tak v souladu s požadavkem Úmluvy zakazujícím diskriminaci. Lze tak konstatovat, že návrh zákona nezavádí žádné opatření, na základě kterého by byl zákaz diskriminace porušen.

V rámci celkového zhodnocení navržené právní úpravy v kontextu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod lze konstatovat, že s ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti je navrhovaná právní úprava plně slučitelná s touto Úmluvou.

5.2. Mezinárodní pakt o občanských a politických právech

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech ze dne 19. prosince 1966, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 120/1976 Sb. (dále jen „Pakt“), zakotvuje

- v článku 2 odst. 3 právo domáhat se ochrany před případným zásahem do práv garantovaných Paktem,
- v článku 3 zákaz diskriminace na základě pohlaví,
- v článku 14 a 15 právo na spravedlivý proces v trestních věcech,
- v článku 17 zákaz svévolných zásahů do soukromého života a
- v článku 26 zákaz diskriminace na základě dalších důvodů.

Tato práva mají zásadně stejný obsah jako obdobná práva zakotvená v Úmluvě, která byla posuzována výše. Výjimkou je zákaz diskriminace dle článku 26 Paktu. Zatímco zákaz diskriminace zakotvený v Úmluvě má povahu akcesorického práva (tedy se ho lze dovolat pouze spolu s porušením jiného práva), v případě Paktu má zákaz diskriminace povahu neakcesorickou, a tedy se jej lze dovolat přímo. Zhodnocení vztahu k zákazu diskriminace provedené v části 5. 1. však nezáviselo na tom, zda má toto právo akcesorickou nebo neakcesorickou povahu. Na základě tohoto zhodnocení tedy lze dovodit, že navržená právní úprava je v souladu s článkem 26 Paktu.

S odkazem na výše uvedenou argumentaci k Úmluvě tedy lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s Paktem.

5.3. Závěr

S ohledem na to, že návrh zákona respektuje výše uvedené požadavky, lze jej považovat za slučitelný s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána.

6. Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy na státní rozpočet, ostatní veřejné rozpočty, na podnikatelské prostředí České republiky, dále sociální dopady, včetně dopadů na rodiny a dopadů na specifické skupiny obyvatel, zejména osoby sociálně slabé, osoby se zdravotním postižením a národnostní menšiny, a dopady na životní prostředí

6.1. Dopady na veřejné rozpočty

S realizací návrhu zákona budou spojeny potenciální negativní i pozitivní dopady na veřejné rozpočty, jejichž reálnou výši nelze předem přesně odhadnout, neboť je závislá na rozsahu

využití mimořádného odpuštění určeného příslušenství daně podle návrhu zákona. Inspiraci v tomto ohledu v zásadě nemůže být ani vývoj v rámci milostivého léta. V případě soukromoprávních dluhů, kde často příslušenství převyšuje jistinu, je dlužník motivován k tomu, aby se úhradou menší jistiny následně zprostil většího dluhu na příslušenství. V případě příslušenství na dani, které je zpravidla výrazně menší než jistina, je taková motivace nepochybně menší. Rovněž paušální náklady exekuce, které jsou v rámci milostivého léta požadovány uhradit soudnímu exekutorovi spolu s jistinou, jsou samy o sobě vyšší, než obvyklé náklady daňové exekuce. Lze tedy předpokládat, že k využití mimořádného odpuštění na základě návrhu zákona přistoupí pouze část dlužníků, jakkoliv i v takovém případě lze přijetí návrhu zákona považovat za obhajitelné a žádoucí. Významná část potenciálně zanikajících nedoplatků spadá navíc do kategorie již odepsaných pro nedobytnost (srov. § 158 daňového řádu).

Níže je uveden přehled aktuálních nedoplatků evidovaných orgány Finanční a Celní správy České republiky s potenciálem zanikajícího příslušenství (rozdíly mezi oběma soustavami orgánů reflektují mimo jiné odlišnou skladbu jejich agendy a strukturu daňových subjektů).

Přehled nedoplatků potenciálně dotčených návrhem (dle dat z října 2022)

druh nedoplatku FO	orgány Finanční správy ČR	orgány Celní správy ČR
aktivní nedoplatky	7,8 mld. Kč ¹	3,3 mld. Kč
počet ODÚ ² / osob	296 tis. / 230 tis. osob ³	151,1 tis. osob
z toho příslušenství	2,9 mld. Kč ⁴	1,4 mld. Kč
z toho pouze na příslušenství	286 mil. Kč	13,8 mil. Kč
počet osob	26,8 tis.	2,6 tis.
posečkané - jistina	622,8 mil. Kč	84,2 mil. Kč
z toho příslušenství	nelze predikovat	nelze predikovat
odepsané pro nedobytnost	12,8 mld. Kč	152,6 mil. Kč
počet osob	23 tis. osob	7 tis. osob
z toho příslušenství	4,8 mld. Kč ⁴	41,5 mil. Kč
potenciál zanikajícího příslušenství⁵	7,7 mld. Kč	1,4 mld. Kč

¹⁾ počet nedoplatků je průběžně ovlivňován ročním obdobím (viz např. dočasný nárůst nedoplatků na dani z nemovitých věcí s termínem úhrady 31. května 2022, jakož nedoplatků na dani z příjmů fyzických osob a dani z přidané hodnoty)

²⁾ ODÚ = osobní daňový účet podle § 149 odst. 2 daňového řádu

³⁾ z toho 46 % vykazuje nedoplatek do 1000 Kč

⁴⁾ odhadovaný poměr jistiny a příslušenství je zhruba 37,5 %

⁵⁾ nezahrnuje příslušenství posečkaných jistin

6.1.1. Mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním

- Možný pozitivní dopad v případě uhrazení jistiny

Lze předpokládat, že o mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním by projevil zájem fyzické osoby s nižším nedoplatkem na jistině. Celkový úhrn neuhrazených jistin fyzických osob s aktivním nedoplatkem na jistině do 50 tis. Kč evidovaných u Finanční správy České republiky je cca 0,8 mld. Kč.

Lze předpokládat, že pozitivní dopad v důsledku hrazení jistiny by byl v řádu stovek mil. Kč na úrovni veřejných rozpočtů. Lze však předpokládat, že část těchto nedoplatků by byla i tak

vybrána v důsledku úkonů správce daně, tedy i bez mimořádného zániku určeného příslušenství daně odpuštěním.

- Možný negativní dopad z důvodu zániku určeného příslušenství daně odpuštěním, resp. jeho nevybrání

V důsledku navržené úpravy dojde k neuhrazení příslušenství v budoucnu (které by ale částečně mohlo zůstat neuhrazeno, a to v případě jeho nedobytnosti). Lze předpokládat, že o mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním by projevily zájem fyzické osoby s nižším, případně žádným nedoplatkem na jistíně. Úhrn příslušenství u aktivních nedoplatků na jistíně do 50 tis. Kč evidovaný u Finanční správy České republiky je cca 1,1 mld. Kč (včetně případů, kdy je vykazován nedoplatek pouze na příslušenství).

Na příslušenství daně typu penále (§ 251 daňového řádu) a pokuty za opožděné tvrzení daně (§ 250 daňového řádu) je evidováno cca 0,2 mld. Kč nedoplatků. I u části těchto nedoplatků může v důsledku navržené úpravy dojít k jejich neuhrazení.

Lze tedy odhadovat, že v důsledku mimořádného zániku určeného příslušenství daně odpuštěním by toto nebylo vybráno v řádu stovek mil. Kč na úrovni veřejných rozpočtů. Přičemž nelze vyloučit, že část by v budoucnu nebyla i tak vybrána v důsledku nedobytnosti.

Dle struktury aktivních nedoplatků evidovaných u Finanční správy České republiky lze předpokládat, že o odpuštění by mohly požádat až vyšší desítky tisíc fyzických osob.

V případě nedoplatků fyzických osob již odepsaných pro jejich nedobytnost obtížné identifikovat nedoplatky, u nichž daňové subjekty případně dodatečné možnosti zániku určeného příslušenství daně odpuštěním využijí. Nedoplatky vyhodnocené správcem daně jako nedobytné prošly vymáháním a nebyla zjištěna aktiva poplatníka. Lze tak předpokládat, že tyto fyzické osoby se spíše nezapojí.

6.1.2. Mimořádný zánik některých nedoplatků na dani a na příslušenství daně

Odhadovaná výše nedoplatků nepatrné hodnoty evidovaných u Finanční správy České republiky, které by v důsledku navrhovaného zákona zanikly, je v řádu jednotek mil. Kč. Další nedoplatky nepatrné hodnoty jsou evidovány i u Celní správy České republiky. Lze předpokládat, že část nedoplatků nepatrné hodnoty by stejně nebyla uhrazena ani v budoucnu (nedochází zde ani k jejich úročení).

6.1.3. Oblast tzv. justičních pohledávek

Co se týče mimořádného odpuštění příslušenství, maximální potenciál tohoto příslušenství v oblasti justičních pohledávek je odhadován ve výši cca 28 mil. Kč v působnosti orgánů spadajících pod resort Ministerstva spravedlnosti, což je výše neuhrazených exekučních nákladů k 31. prosinci 2021. Příslušná statistika je v rámci resortu zpracovávána vždy za uplynulý kalendářní rok, tudíž se jedná o nejaktuálnější údaj, který je k dispozici. Exekuční náklady jsou jedinou položkou v rámci příslušenství daně, na kterou se bude mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním u daňových justičních pohledávek aplikovat (ke vzniku úroků z prodlení zde nedochází). Reálné využití možnosti odpuštění určeného příslušenství však bude zřejmě ještě daleko nižší, než je avizovaná částka 28 mil. Kč, a to vzhledem obecně k nízké vymahatelnosti justičních pohledávek, včetně exekučních nákladů, u kterých vymahatelnost za rok 2021 dosáhla 11,8 %. Důvodem je zejména charakteristika povinných osob, kterými jsou v případě nejobemnějších justičních pohledávek (tj. nákladů za ustanovené advokáty, nákladů trestního řízení) osoby s kriminální minulostí, mnohdy s recidivou trestné činnosti, nemajetní, nezaměstnaní, neschopní zařadit se do řádného života a nezřídka bez pevné vazby na své bydliště. Často mají tyto dlužníci ještě další finanční závazky,

kteřé jsou vymáhány přednostně (např. výživné). Lze tedy předpokládat, že k podání žádosti o odpuštění určeného příslušenství přistoupí pouze malá část dlužníků, neboť vzhledem k výše uvedenému nebude schopna (nebo ochotna) splatit ani požadovanou jistinu. K tomu je ještě třeba připočíst skutečnost, že určitou skupinu dlužníků, byť velice malou, tvoří v případě vymáhaných soudních poplatků právnické osoby, na které se mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním nevztahuje. Lze tedy očekávat, že k využití tohoto nástroje dojde zejména u dluhů nízkých částek, kde vymáhaná jistina o mnoho nepřevyšuje příslušenství, a kdy je tedy dlužník motivován k tomu, aby se úhradou jistiny zprostil i svého dluhu na příslušenství. Co se týče druhé části návrhu, tzn. mimořádného zániku některých nedoplatků na dani a na příslušenství daně, pro oblast justičních pohledávek platí, že odhadovaná výše nedoplatků nepatrné hodnoty evidovaných v působnosti orgánů spadajících pod resort Ministerstva spravedlnosti, které by v důsledku navrhovaného zákona zanikly, je pouze v řádu jednotek tisíců Kč.

6.2. Ostatní dopady

Návrh zákona bude mít pozitivní dopady na podnikatelské prostředí České republiky a pozitivní sociální dopady, a to včetně dopadů na rodiny a dopadů na specifické skupiny obyvatel (např. osoby sociálně slabé), neboť dojde k umenšení daňových dluhů na straně fyzických osob (včetně podnikajících), resp. domácností a k narovnání jejich vztahů ke státu na poli plnění daňových povinností.

Koncepce návrhu zákona vzhledem k jeho jednorázovosti a mimořádnosti zmenšuje riziko, že bude působit jako negativní signál pro ty daňové subjekty, které si své daňové povinnosti platí řádně a včas, a povede k vyvolání efektu „*zdanění hloupých*“, v důsledku kterého tyto subjekty cítí subjektivní trpkost nad tím, že zvolily cestu řádného plnění svých povinností, když vedle toho vidí, jak ti, kteří zvolili cestu opačnou, požívají nespravedlivých výhod. Tím, že nejde pouze o jednostranné bezpodmínečné odpuštění dluhů, ale předpokládá se protiplnění v podobě úhrady jistiny, má zvolené řešení potenciál zajistit oboustrannou výhodnost a efektivitu, kdy na jedné straně získává dlužník částečnou úlevu od svých dluhů a na druhé straně veřejné rozpočty (a tedy celá obec daňových subjektů) dosahují úhrady dluhu na jistinu a úsporu v podobě nutnosti zabývat se správou a vymáháním nedoplatků. Jednorázovost též zajišťuje, že nedojde k vytvoření spekulativních vzorců chování části daňových subjektů v očekávání budoucí úlevy v podobném duchu (jakkoliv samozřejmě nelze vyloučit určitou míru očekávání, že zákonodárce přijetím obdobné právní úpravy v budoucnu dané opatření zopakuje, což ovšem platí pro jakékoliv opatření o charakteru daňové amnestie).

Návrh naproti tomu nemá dopady na životní prostředí.

K této navrhované právní úpravě se nezpracovává hodnocení dopadů regulace (RIA). Důvodem je skutečnost, že návrh zákona je předkládán v návaznosti na projekt tzv. milostivého léta, jehož filosofická východiska jsou jeho prostřednictvím aplikována na daňové dluhy, a jedná se tedy o svého druhu komplementární úpravu, týkající se významných veřejnoprávních pohledávek, na které milostivé léto nedopadalo. S ohledem na návaznost návrhu zákona na projekt milostivého léta, jehož ideové parametry jsou do něj přebírány, není dán relevantní prostor pro hodnocení dopadů regulace, zejména pro volbu jiných koncepčních variant zvoleného řešení. Ostatně formální hodnocení dopadů regulace nebylo provedeno ani u samotného milostivého léta. Výjimka z povinnosti vypracovat RIA dle Legislativních pravidel vlády čl. 76 odst. 2 byla udělena ministrem pro legislativu a předsedou Legislativní rady vlády dne 19. července 2022 (Čj. 33864/2022-UVCR).

7. Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů (DPIA)

Návrh zákona zásadním způsobem nemění rozsah a účel zpracování osobních údajů.

7.1. Účel zpracování osobních údajů

Osobní údaje jsou zpracovávány pro účely rozhodování o žádostech o odpuštění určeného příslušenství daně, resp. v souvislosti se zánikem některých daňových dluhů. Podle ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádu může správce daně zpracovávat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Při zpracování osobních údajů správcem daně se rovněž uplatní obecné záruky ochrany osobních údajů, které jsou již obsažené v daňovém řádu (viz § 59a).

7.2. Kategorie zpracovávaných osobních údajů

Návrh zákona, a tedy i osobní údaje zpracovávané v souvislosti s ním, se týkají správy daní, konkrétně správy jejich placení, a to ve vztahu k nedoplatkům na daní a na příslušenství daně, které v době účinnosti zákona již existují, popřípadě existovaly, a tedy již byly ze strany správce daně spravovány. V souvislosti s návrhem zákona se tedy v zásadě nemění kategorie zpracovávaných osobních údajů. Nově budou zpracovávány pouze osobní údaje vyplývající ze samotné skutečnosti, že konkrétní dlužník požádá o aplikaci mimořádného zániku určeného příslušenství daně odpuštěním (uvedená žádost je nad to fakultativní).

7.3. Způsob zpracování osobních údajů

Osobní údaje jsou správcem daně zpracovávány v analogové i digitální podobě. Konkrétní podobu zpracovávání nicméně návrh zákona správcem daně nestanovuje a správce daně se v tomto ohledu řídí obecnou právní úpravou podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), zákona č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky č. 529/2006 Sb., o požadavcích na strukturu a obsah informační koncepce a provozní dokumentace a o požadavcích na řízení bezpečnosti a kvality informačních systémů veřejné správy (vyhláška o dlouhodobém řízení informačních systémů veřejné správy).

Na způsobu zpracování osobních údajů návrh zákona nic nemění.

7.4. Veřejnost zpracování

Při správě daně se uplatňuje zásada neveřejnosti (§ 9 odst. 1 daňového řádu), která má svůj odraz v povinnosti osob zúčastněných na správě daní a úředních osob zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Osobní údaje shromažďované nebudou zpracovávány veřejně.

7.5. Lhůty pro uchování osobních údajů

Návrh nemění lhůty pro uchování osobních údajů, resp. nemění obecnou úpravu daňového řádu pro oblast správy daní, která tyto lhůty explicitně nestanoví, ale spojuje dobu uchování osobních údajů s jejich potřebností pro účely správy daní.

7.6. Oprávnění subjektu údajů

Práva subjektů údajů vztahující se ke zpracovávaným osobním údajům uvedená v čl. 15 až 22 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů) nejsou návrhem zákona omezena.

7.7. Posouzení nebezpečí neoprávněného přístupu k osobním údajům

Správce daně je povinen přijmout opatření, aby nedošlo k neoprávněnému nebo nahodilému přístupu k osobním údajům, k jejich změně, zničení či ztrátě, neoprávněným přenosům nebo neoprávněnému zpracování.

7.8. Záruky ochrany osobních údajů

Prevence zneužití osobních údajů

Obecně se ochrana osobních údajů řídí právní úpravou obecného nařízení o ochraně osobních údajů a souvisejících právních předpisů, např. zákona č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů, zákona č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky č. 529/2006 Sb., o požadavcích na strukturu a obsah informační koncepce a provozní dokumentace a o požadavcích na řízení bezpečnosti a kvality informačních systémů veřejné správy (vyhláška o dlouhodobém řízení informačních systémů veřejné správy). Prostřednictvím naplnění požadavků těchto předpisů je zejména zajištěno, aby se získanými údaji nakládaly toliko úřední osoby, které vykonávají předmětné úkoly (zejména sledování které osoby a v jakém rozsahu s údaji nakládají).

Další úroveň garancí práv subjektu údajů představuje skutečnost, že zpracování osobních údajů správcem daně podléhá dozorové kompetenci Úřadu pro ochranu osobních údajů, vůči němuž je v tomto rozsahu prolomena daňová mlčenlivost (§ 53 odst. 1 písm. g) daňového řádu).

Skutečnost, že daný údaj je potřebný pro výkon dané působnosti (plnění konkrétního úkolu), je přezkoumatelná prostřednictvím příslušného spisu a prostřednictvím interních postupů správců daně, které podléhají kontrolním mechanismům v souladu s právní úpravou ochrany osobních údajů.

K osobním údajům jsou oprávněny přistupovat pouze osoby oprávněné k jejich zpracování na základě organizačního řádu (organizační struktury) jednotlivých povinných osob.

Návrh nezavádí nové mechanismy prevence zneužití osobních údajů.

Sankce za zneužití osobních údajů

Návrh zákon nezavádí nové sankce.

7.9. Závěr

Navrhovaná právní úprava nemění parametry zacházení s osobními údaji a jejich ochrany. Jde o přiměřené a relevantní zpracování osobních údajů omezené na nezbytný rozsah ve vztahu k účelu, pro který jsou zpracovávány. Právní úprava sebou nenese jiné dopady na soukromí dotčených ani jiných osob.

8. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

Na základě provedené analýzy navrhované regulace z hlediska identifikace korupčních rizik a jejich eliminace lze podle jednotlivých kritérií uvést následující.

Přiměřenost

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působnosti jako takový, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě takového ustanovení vždy poměřuje nutnost zavedení takové diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo. V případě navržených mechanismů bylo mj. i s ohledem na korupční rizika upřednostněno řešení v podobě zákonem garantovaného nároku při naplnění objektivních podmínek, před mechanismem předpokládajícím aplikaci diskreční pravomoci či posuzování subjektivních kritérií.

Navržená právní úprava nemění kompetence správních orgánů.

Efektivita

K uložení, kontrole a vynucování splnění povinnosti při správě daní je věcně a místně příslušný správce daně. Správce daně obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování. Nástroje kontroly a vynucování jsou v oblasti správy daní upraveny jako obecné instituty daňového řádu. V případě navržených mechanismů je zvolena koncepce, která v maximální míře pracuje s daty evidovanými u správce daně, čímž je minimalizována potřeba kontroly u dotčených osob. Ta se v daném případě zužuje toliko na kontrolu náležitostí podané žádosti.

Odpovědnost

Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem.

Odpovědnou osobou na straně správce daně, resp. jiného správního orgánu je v daňovém řízení vždy úřední osoba. Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (srov. § 12 odst. 4 daňového řádu); úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

Opravné prostředky

Možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v tuzemsku zakotvuje v obecné rovině daňový řád. Z hlediska opravných prostředků existuje možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v první řadě v podobě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání, resp. rozklad (srov. § 109 a násl. daňového řádu). V souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Neúplné, nesprávné nebo chybějící poučení je spojeno s důsledky *pro bono* daného subjektu uvedenými v § 110 odst. 1 daňového řádu. Existuje také možnost užití mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu (srov. § 117 a násl. daňového řádu). Vedle opravných prostředků daňový řád připouští rovněž jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159

daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu), podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu).

Navržený institut nepředpokládá vydávání meritorního rozhodnutí o žádosti. Vyřízení žádosti o odpuštění určeného příslušenství daně je postaveno na obdobném mechanismu, který je využíván při zpracování žádosti o vrácení vratitelného přeplatku podle daňového řádu (srov. § 155 a násl. daňového řádu). V případě kladného vyřízení žádosti (jsou-li splněny zákonem stanovené objektivní podmínky), je věc vyřízena samotnou realizací – zejména zaevidováním zániku nedoplatku na příslušenství daně. V případě negativního vyřízení žádosti (nejsou-li splněny zákonem stanovené podmínky) se předpokládá vyrozumění dotyčného o takovém výsledku. Prostředkem ochrany zde bude námitka, o které se vydává rozhodnutí, které lze případně podrobit soudnímu přezkumu v rámci správního soudnictví.

Kontrolní mechanismy

Oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí.

Soustavy orgánů vykonávajících správu daní současně disponují interním systémem kontroly v rámci hierarchie nadřízenosti a podřízenosti včetně navazujícího systému personální odpovědnosti. V případě vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu je s odpovědností konkrétní úřední osoby spojena eventuelní povinnost regresní náhrady škody, za níž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát.

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti a nemohou být zpřístupněny veřejnosti. Tím ovšem nemůže být dotčeno právo samotného daňového subjektu na informace o něm soustředěvané. Toto právo je realizováno prostřednictvím nahlížení do spisu a osobních daňových účtů. Získání informací je daňovým subjektům umožněno také prostřednictvím daňové informační schránky podle § 69 daňového řádu.

Navrhovanou právní úpravou nejsou zaváděny nové represivní nástroje zaměřené na eliminaci korupčních rizik.

Z hlediska transparency a otevřenosti dat lze konstatovat, že navrhovaná úprava nemá vliv na dostupnost informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Vedle obecného trestněprávního protikorupčního rámce lze blíže připomenout aspekty protikorupčního rámce spojené se státní službou. Účinná jsou také opatření daňového práva. Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti a daňové mlčenlivosti. Další represivní sankce jsou stanoveny trestním zákoníkem v případě, že jednání konkrétní úřední osoby nebo skupiny úředních osob naplní podstatu trestného činu, například trestný čin přijetí úplatku.

9. Zhodnocení dopadů na bezpečnost nebo obranu státu

Navrhovaná právní úprava nemá dopad na bezpečnost nebo obranu státu ve smyslu usnesení vlády č. 343/D z roku 2015.

10. Zhodnocení souladu se zásadami pro tvorbu digitálně přívětivé legislativy (DPL)

V rámci této kapitoly je zhodnocen soulad navrhovaného právního předpisu s hlavními deseti zásadami pro tvorbu digitálně přívětivé legislativy.

10.1. Budování přednostně digitálních služeb (princip digital by default)

Návrh zákona nemá sám o sobě vliv na digitální služby.

10.2. Maximální opakovatelnost a znovupoužitelnost údajů a služeb (princip only once)

Návrh zákona nezavádí povinnost sdělovat správci daně skutečnosti, které má již k dispozici.

10.3. Budování služeb přístupných a použitelných pro všechny, včetně osob se zdravotním postižením (princip governance accessibility)

Tato zásada není návrhem zákona upravována, stávající právní úprava se řídí obecnými právními předpisy upravující tuto problematiku.

10.4. Sdílené služby veřejné správy

Navrhovaná právní úprava nepředpokládá odchylky od obecné právní úpravy při správě daní ani praxe orgánů Finanční správy České republiky.

10.5. Konsolidace a propojování informačních systémů veřejné správy

Navrhovaná právní úprava nestanoví, jakým způsobem má příslušný orgán veřejné moci zajistit to, aby jím poskytované služby řádně fungovaly. Vzhledem k tomu, že většina údajů z daňové oblasti podléhá zákonem stanovené povinnosti zachovávat mlčenlivost, nelze očekávat absolutní míru propojení informačních systémů používaných při správě daní a informačních systémů jiných.

10.6. Mezinárodní interoperabilita - budování služeb propojitelných a využitelných v evropském prostoru

Navrhovaná právní úprava se sama o sobě netýká mezinárodní spolupráce a neupravuje budování služeb propojitelných a využitelných v evropském prostoru.

10.7. Ochrana osobních údajů v míře umožňující kvalitní služby (princip nařízení o ochraně osobních údajů)

Navrhovaná právní úprava je plně v souladu s touto zásadou. Blíže viz kapitola č. 7.

10.8. Otevřenost a transparentnost včetně otevřených dat a služeb (princip open government)

Zásada otevřenosti a transparentnosti je navrhovanou právní úpravou naplněna v mezích základních zásad správy daní podle daňového řádu. Navrhovaná právní úprava jako taková žádným způsobem neomezuje otevřenost a transparentnost.

10.9. Technologická neutralita

Návrh zákona jakkoli nestanovuje ani neupravuje technické či technologické prostředky.

10.10. Uživatelská přívětivost

Návrh zákona nepředpokládá v této oblasti odchylky od obecné právní úpravy při správě daní, ani praxe orgánů Finanční správy České republiky v roli správce daně.

II. Zvláštní část

K části první

K § 1

Navržená právní úprava cílí na dvě oblasti, které spolu vzájemně souvisejí. Prvním okruhem je tzv. mimořádný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním. Záměrně je použit odlišný pojem než „prominutí“, neboť daný institut již v daňovém právu existuje a má odlišný význam i účel (srov. § 259 a násl. daňového řádu).

Druhým okruhem, na který navrhovaný zákon dopadá, je mimořádný zánik některých nedoplateků, a to jak na samotné dani, tak na příslušenství daně. Zatímco pro první případ se předpokládá výchozí iniciativa ze strany dlužníka, na základě které dojde k odpuštění určeného příslušenství daně (a tedy i jeho zániku), v druhém případě jde o zánik, který nastane přímo ze zákona (*ex lege*), a není k němu zapotřebí jakákoli součinnost ze strany dlužníka. Předpokládá se zde proto aktivita ze strany správce daně, který v rámci jím evidovaných nedoplateků identifikuje ty nedoplatky, které splňují požadovaná kritéria (především kritérium nepatrného rozsahu), a zaznamená v evidenci daní jejich zánik. Lze to přirovnat k situaci, kdy nedoplatek zaniká *ex lege* v důsledku uplynutí lhůty pro placení daně (srov. § 153 odst. 4 daňového řádu). Není přitom bezpodmínečně nutné (a ani fakticky možné), aby k výmazu všech *ex lege* zaniklých nedoplateků došlo ihned, jakmile nastane jejich zánik ze zákona. K provedení změny tak může dojít i později se zpětnými účinky. Správce daně by si měl nicméně ohlídat, aby *ex lege* zaniklý nedoplatek nebyl vykazován v situacích, kdy by to mohlo dlužníkovi přivodit nějakou újmu (např. požádá-li si o potvrzení o bezdlužnosti apod.).

V případě odpuštění podle písmene a) není na rozdíl od případu podle písmene b) použit pojem nedoplatek (blíže k tomuto pojmu srov. § 153 daňového řádu), neboť k zániku určeného příslušenství odpuštěním dojde jak v případě příslušenství, které se již stalo nedoplatkem (marně uplynul den jeho splatnosti), tak v případě příslušenství dosud nesplaceného. Institut odpuštění se nicméně bude týkat pouze dosud nesplacených daňových dluhů na určeném příslušenství daně, nikoliv na příslušenství, které již bylo uhrazeno (tato skutečnost vyplývá z definice předmětu zániku odpuštěním v § 4). Nebude proto docházet k vratkám z příjmové strany veřejných rozpočtů, nýbrž pouze k právní a evidenční likvidaci, resp. zániku evidovaných nedoplateků, resp. nesplaceného příslušenství, budou-li splněny zákonem stanovené podmínky pro jejich odpuštění, a tedy i jejich zánik.

Pojem „mimořádný“ signalizuje, že u obou okruhů půjde o jednorázovou záležitost, nikoli standardní nástroj, u něhož by zákon vytvářel mechanismus umožňující jeho zopakování. Tím samozřejmě není a nemůže být dotčena suverenita zákonodárce, pokud by podobnou akci v budoucnu zopakoval, přičemž k tomu může využít i platformu navrhovaného zákona. Nicméně by se tak muselo stát formou nového zákona (novely). Při tom by měl zákonodárce též vzít v úvahu nežádoucí účinek, který může vyvolat příliš časté použití obdobných nástrojů. To by totiž mohlo vést ke snížení ochoty daňových subjektů hradit řádně a včas své dluhy. Jednorázový charakter daného mechanismu je ostatně jedním z hlavních důvodů, proč je pro jeho realizaci zvolena cesta nového zákona.

K § 2

K odstavci 1

Z důvodu právní jistoty se stanoví, že navrhovaný zákon se subsidiárně řídí daňovým řádem. To se projeví zejména při hledání vymezení a definic použitých pojmů jako je: nedoplatek (§ 153 daňového řádu), daň a příslušenství daně (§ 2 daňového řádu), správce daně (§ 10 daňového řádu), úrok z prodlení (§ 252 daňového řádu), úrok z posečkané částky (§ 253

daňového řádu), penále (§ 251 daňového řádu), pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250 daňového řádu), exekuční náklady (§ 182 daňového řádu), náklady řízení (§ 107 daňového řádu), vymáhání daní (§ 175 a násl. daňového řádu), pořadí úhrady daně (§ 152 daňového řádu), rozložení úhrady na splátky (§ 156 a násl. daňového řádu).

Subsidiární použití daňového řádu je však zapotřebí i pro realizaci procesních institutů týkajících se evidence a placení daní (§ 149 a násl. daňového řádu), podání žádosti (§ 70 a násl. daňového řádu) či aplikaci prostředků ochrany, které lze v souvislosti s realizací mimořádného zániku určeného příslušenství daně odpuštěním a zániku některých nedoplatků použít. Půjde zejména o institut námitky podle § 159 daňového řádu.

Z pohledu legislativního vyjádření byla zvolena shodná formulace, která již v právním řádu pro obdobnou situaci existuje (např. § 3 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění posledních předpisů).

K odstavci 2

Pro účely navrhovaného zákona je rovněž formulována definice daně. Daňový řád v § 2 používá tento pojem v širším procesním smyslu jako veřejnoprávní peněžitá plnění, které je spravováno v procesním režimu daňového řádu, ať již je konkrétně označeno jakkoliv. Tento význam pojmu daň obecně přejímá též navrhovaný zákon. Současně je však pojem daň používán právním řádem i v hmotněprávním užším smyslu jako označení konkrétního veřejnoprávního peněžitého plnění. Z hlediska hmotněprávního je pak pro daně v procesním smyslu využíván souhrnný výčet „*daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění*“. Vzhledem k tomu, že navrhovaný zákon v několika ustanoveních zmiňuje konkrétní peněžitá plnění (clo), které je daní v procesním smyslu, avšak není daní ve smyslu hmotněprávním, definice daně v § 2 odst. 2 uvedenou terminologii vyjasňuje. Pod výše uvedenou kategorii „*jiných obdobných peněžitých plnění*“ je zde třeba zahrnout další peněžitá plnění spravovaná v režimu daňového řádu z důvodu, že tak stanoví zákon (například odvody za porušení rozpočtové kázně – viz dále – či kompenzační bonus spravovaný orgány Finanční správy České republiky podle čtyř jednorázových zákonů přijatých v době koronavirové epidemie), jakož i peněžitá plnění v režimu tzv. dělené správy. Výčet „*daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění*“ tak zde fakticky (s výjimkou explicitně vyloučeného cla a jeho příslušenství – viz dále) sám o sobě pokrývá výčet peněžitých plnění tvořící definici daně pro účely daňového řádu (srov. jeho § 2 odst. 3).

Současně je prostřednictvím definice pojmu daň zúžen okruh peněžitých plnění, kterých se navrhovaný zákon týká, primárně pouze na ta spravovaná orgány Finanční, resp. Celní správy České republiky, popřípadě zcela výjimečně Ministerstvem financí. Cílem tohoto omezení je obecně vyloučit z předmětu zániku odpuštěním, resp. zániku bagatelních nedoplatků peněžitá plnění spravovaná mimo gesci resortu Ministerstva financí. Jde především o místní poplatky, kde je respektována suverenita obcí ohledně možnosti určit si podmínky pro vznik a osvobození těchto poplatků. Dále pak půjde o různé druhy povinných peněžitých plnění nesoucích odlišná označení (nejčastěji „poplatek“), jejichž správu zajišťují orgány spadající pod jiné rezorty. Další skupinou pak budou veřejná pojistná, jejichž správa placení probíhá v režimu daňového řádu, avšak není vykonávána orgány Finanční nebo Celní správy České republiky. U mnohých z uvedených peněžitých plnění pak v souvislosti s prodloužením nemusí docházet ke vzniku časové sankce (úroku), v důsledku čehož odpadá hlavní výhoda celého projektu spočívající především v odpuštění tohoto typu příslušenství daně. Jiné orgány zase budou své pohledávky předávat k vymáhání soudním exekutorům, v důsledku čehož již byly zapojeny do projektu milostivého léta I a II.

Daní ve smyslu § 2 odst. 2 bude například rovněž *odvod za porušení rozpočtové kázně* podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů

(rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, pokud je spravován orgány resortu Ministerstva financí (potenciálním předmětem zániku odpuštěním, resp. zániku bagatelních nedoplateků zde bude nedoplatek na penále podle § 44a odst. 10 uvedeného zákona, které má povahu obdobnou úroku z prodlení podle daňového řádu). Daní by byla rovněž odňatá dotace nebo návratná finanční výpomoc podle § 15 rozpočtových pravidel, pokud by byla v režimu tzv. dělené správy vymáhána orgány Celní správy České republiky.

Specifickou kategorii představuje oblast tzv. justičních pohledávek, neboli peněžitých plnění spravovaných soudy nebo Vězeňskou službou České republiky v rámci dělené správy podle daňového řádu. Na základě požadavku Ministerstva spravedlnosti jako gestora této oblasti byla do působnosti návrhu zákona zahrnuta také tato peněžitá plnění. Mezi justiční pohledávky spadá například peněžitý trest podle zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, pořádková pokuta podle zákona č. 283/1993 Sb., o státním zastupitelství, ve znění pozdějších předpisů, náklady výkonu vazby, náklady spojené s výkonem vazby a náhrada škody podle zákona č. 293/1993 Sb., o výkonu vazby, ve znění pozdějších předpisů, či náklady výkonu trestu podle zákona 169/1999 Sb., o výkonu trestu odnětí svobody a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Jde tedy o peněžitá plnění, které jakožto jistina negenerují příslušenství v podobě časové sankce (úrok z prodlení). Jejich příslušenství, k jehož zániku odpuštěním podle navrženého zákona může dojít, tak budou primárně exekuční náklady. Větší význam pak bude mít zahrnutí justičních pohledávek pod režim navrženého zákona v souvislosti s eliminací tzv. bagatelních pohledávek.

K odstavci 3

Pokud jde o oblast peněžitých plnění spravovaných orgány územních samosprávných celků, zde je návrhem zákona poskytnuto obcím (resp. hlavnímu městu Praze) a krajům zákonné zmocnění pro přijetí usnesení příslušného zastupitelstva, kterým by došlo k aplikování navrhovaného zákona též na některá z těchto peněžitých plnění. Rozhodnutí je v této věci tedy ponecháno v rukou územní samosprávy, což především umožní zohlednit případné administrativní dopady aplikace návrhu zákona na konkrétní územní samosprávný celek (zejména otázka kapacitních možností řešení dané nové jednorázové agendy) a současně respektuje právo na samosprávu včetně rozpočtové autonomie územních samosprávných celků. Zmocnění přitom umožní aplikaci návrhu zákona na oblast těchto peněžitých plnění:

- *místních poplatků* podle zákona o místních poplatcích, resp. na příslušenství v podobě *zvýšení poplatku* podle § 11 odst. 3 tohoto zákona (které má mimo jiné charakter časové sankce za neuhrazení poplatku, tedy charakter obdobný úroku z prodlení podle daňového řádu, který se sám o sobě podle odstavce 5 téhož paragrafu v případě místních poplatků neuplatní),
- *odvodů za porušení rozpočtové kázně* podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, resp. na jejich příslušenství v podobě *penále* (které zde má rovněž charakter časové sankce za neuhrazení odvodu, tedy charakter obdobný úroku z prodlení podle daňového řádu).

Zmocnění je zacíleno na obce, kraje a hlavní město Prahu, přičemž je třeba zdůraznit, že obce nejsou návrhem zákona nijak omezovány v samosprávné působnosti v oblasti ukládání svých místních poplatků, přičemž k jejich faktickému odpuštění zcela nebo zčásti mohou přistoupit již na základě stávajících právních předpisů (konkrétně na základě § 14 odst. 3 zákona o místních poplatcích, který zmocňuje obec, aby v obecně závazné vyhlášce stanovila mimo jiné další osvobození od místního poplatku nad rámec zákona či úlevu na poplatku). Obce tak disponují pravomocí ve vztahu k místním poplatkům řešit předmět návrhu zákona nezávisle, a to buď na shodném, anebo odlišném konceptu či rozsahu. Návrh zákona jim nicméně dává

možnost relativně snadného využití jeho „přednastavených“ pravidel, pokud by obec uznala za vhodné k takovému odpuštění místních poplatků, resp. jejich příslušenství přistoupit. Tímto způsobem lze na jedné straně dosáhnout určité „standardizace“ uvedených pravidel i na úrovni obcí, na straně druhé pak poskytnout obcím určitý servis v podobě předem definovaných pravidel, které nemusí obec sama konstituovat. V neposlední řadě zde hraje pozitivní roli též efekt informační a mediální synergie směrem k dlužníkům, kterých by se potenciálně mohly benefity obsažené v navrhované úpravě týkat.

Právě v zájmu „standardizace“ a uvedené synergie se rovněž navrhuje, aby výše uvedené usnesení příslušného zastupitelstva územního samosprávného celku bylo možné přijmout nejpozději do 30. června 2023 (příčemž ustanovení § 2 odst. 3 návrhu zákona má jako jediné stanovenou předsunutou účinnost dnem následujícím po dni vyhlášení zákona). Uvedené datum nicméně toliko limituje možnost prostého „přihlášení se“ obce k aplikaci navrhované úpravy, avšak nijak se nedotýká její možnosti obdobnou úpravu realizovat vlastní cestou tam, kde to standardní zákonná úprava umožňuje (obec by tak ovšem musela již učinit nezávisle na navrhovaném zákoně, tj. upravit danou materii v plném potřebném rozsahu).

Zmocnění pro vydání usnesení zastupitelstva se vztahuje vždy k peněžitým plněním spravovaným příslušným orgánem daného územního celku, tedy obecním úřadem v případě obcí, krajským úřadem v případě krajů a Magistrátem hlavního města Prahy či úřadem městské části v případě hlavního města Prahy.

Při posouzení toho, zda je vhodné přijmout předmětné usnesení, by měl daný území samosprávný celek v rámci obvyklého testu proporcionality posoudit, na jak velkou množinu nezaplaceného příslušenství daně reálně cílí. Zejména u místních poplatků, kde institut zvýšení poplatku představuje sankci, která je plně v diskreční pravomoci správce místního poplatku, je možné, že půjde o zcela zanedbatelnou množinu, tudíž náklady spojené s danou agendou včetně zodpovídání dotazů na toto téma a přípravou na realizaci projektu mohou být výrazně vyšší, než návrhem zákona sledovaný cíl a reálná poptávka po takovém nástroji. Bude rovněž záviset na tom, jakým způsobem územní samosprávný celek realizuje případné vymáhání nedoplatků. Pokud za tím účelem využívá soudních exekutorů, spadá již do existujících projektů milostivého léta I a II.

K odstavci 4

Ustanovení § 2 odst. 4 upravuje specifickou výjimku, kdy z pojmu daně je pro účely navrhovaného zákona vyňato clo a jeho příslušenství. Důvodem je harmonizovaná evropská úprava pro tuto oblast. Úrok z prodlení v celní oblasti vzniká z důvodů uvedených v čl. 114 odst. 1 první pododstavec a čl. 114 odst. 2 celního kodexu Unie. Výše úroku z prodlení pro členské státy Evropské unie, které nemají euro, je upravena v čl. 114 odst. 1 třetím pododstavci. Čl. 114 celního kodexu Unie neumožňuje členským orgánům generálně odpustit zaplacení tohoto úroku. Celní orgány členských zemí Evropské unie mohou upustit od vybrání úroku z prodlení pouze v případě uvedeném v čl. 114 odst. 3 celního kodexu Unie, tedy jediné po individuálním posouzení situace konkrétního dlužníka, a to pouze tehdy, kdy by vybrání způsobilo vážné hospodářské nebo sociální potíže. Obdobná situace je i v případě, že je povoleno posečkání úhrady cla. V tomto případě jde z hlediska právní úpravy Evropské unie o povolení tzv. jiné úlevy při placení cla podle čl. 112 odst. 1 celního kodexu Unie. V případě, že členský stát Evropské unie tyto jiné úlevy pro placení cla povoluje (v případě České republiky jde o povolení posečkání úhrady cla), pak musí být dlužníkovi stanoven zvláštní úrok podle ustanovení čl. 112 odst. 2 prvního pododstavce celního kodexu Unie ve výši, kterou pro členské státy Evropské unie nemající euro stanovuje čl. 112 odst. 2 třetí pododstavec celního kodexu Unie. Rovněž čl. 112 celního kodexu Unie neumožňuje členským orgánům generálně odpustit zaplacení tohoto úroku. Celní orgány členských zemí Evropské unie mohou

upustit od vybrání úroku z jiné úlevy při placení cla (v České republice úrok z posečkané platby cla včetně rozložení úhrady na splátky) pouze v případě uvedeném v čl. 112 odst. 3 celního kodexu Unie, tedy jediné po individuálním posouzení situace konkrétního dlužníka, a to pouze tehdy, kdy by vybrání způsobilo vážné hospodářské nebo sociální potíže. Přímo použitelné právní předpisy Evropské unie neumožňují stanovit členským státům Evropské unie generální osvobození od zaplacení výše uvedených úroků, z tohoto důvodu musí být úrok z prodlení podle čl. 114 celního kodexu Unie a úrok z jiné úlevy při placení cla (povolení posečkaní platby cla, včetně povolení úhrady na splátky) podle čl. 112 celního kodexu Unie z dopadu navrhovaného zákona vyňat. To platí jak pro případy zániku určeného příslušenství daně odpuštěním podle části druhé, tak pro případy zániku bagatelních nedoplateků podle části třetí návrhu zákona.

K odstavci 5

Jak pro navrhovaný zánik určeného příslušenství daně odpuštěním, tak pro zánik některých nedoplateků bude klíčový tzv. *rozhodný den* podle § 5 odst. 2, kdy uvedená opatření se budou vztahovat pouze na jistiny (rozhodné nedoplatky podle § 3), resp. nedoplatky nepatrné hodnoty podle § 11 vzniklé do uvedeného dne. S ohledem na skutečnost, že úrok z prodlení podle ustanovení § 251a odst. 1 daňového řádu vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik, přičemž je současně podle § 252 odst. 5 daňového řádu splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik (tedy průběžně v každém jednotlivém dni), je třeba postavit na jisto, že pro účely navrhovaného zákona se úrok z prodlení posuzuje jako celek a ke vzniku nedoplatku na tomto úroku tak dochází až s koncem jeho postupného vznikání. Jinými slovy, 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. Je-li jiným zákonem pro úrok z prodlení stanoven odlišný režim, než je ten podle obecné úpravy daňového řádu, pravidlo obsažené v odstavci 4 se neuplatní. Taková situace nastane v případě, kdy je úrok z prodlení stanoven rozhodnutím, čímž je určen i okamžik jeho vzniku, který je pak zapotřebí porovnat s datem rozhodného dne podle § 5 odst. 2. Stejný princip se uplatní i pro příslušenství daně, které má obdobný charakter jako úrok z prodlení, pouze jej zákon označuje jinak.

Popsané pravidlo je významné zejména pro zánik bagatelních nedoplateků podle části třetí navrhovaného zákona, neboť ten se týká bagatelních nedoplateků bez ohledu na skutečnost, zda jde o nedoplatky na dani či na jejím příslušenství, přičemž tyto nedoplatky se z hlediska jejich případného zániku podle části třetí posuzují samostatně. V souvislosti se zánikem určeného příslušenství daně odpuštěním podle části druhé navrhovaného zákona se naopak výše popsané pravidlo pro úrok z prodlení uplatní méně často, neboť úrok z prodlení zde zpravidla bude v postavení potenciálně zanikajícího určeného příslušenství, a nikoliv jistinou, u níž je rozhodný den testován. I zde nicméně může nastat situace, kdy sám úrok z prodlení bude v postavení jistiny a v roli potenciálně zanikajícího určeného příslušenství zde budou náklady řízení, resp. exekuční náklady. Pravidlo podle § 2 odst. 5 má proto význam i zde.

K části druhé

K § 3

Pro účely navrhovaného zákona je třeba definovat jeden z klíčových pojmů potřebných pro vymezení okruhu určeného příslušenství, které v důsledku mimořádného odpuštění zanikne. Za tím účelem je použito označení „*rozhodný nedoplatek*“. Fakticky jde o vymezení jistiny, která musí být splacena, aby mohlo dojít k zániku určeného příslušenství daně, které je na ni navázáno. Rozhodným nedoplatkem (jistinou) je nedoplatek (blíže k tomuto pojmu srov. § 153 daňového řádu), který naplňuje kumulativně tři následující podmínky.

1) Jde o nedoplatek fyzické osoby. Z aplikace zániku určeného příslušenství daně odpuštěním jsou tak vyloučeny jiné osoby či entity mající postavení daňového subjektu. Důvodem pro toto politické rozhodnutí je kompatibilita, a tedy i určitá symetrie s projektem tzv. milostivého léta I a II, které cílilo na veřejnoprávní dluhy (daňové nevyjímaje) fyzických osob vymáhané soudním exekutorem. Vzhledem k tomu, že nedoplatky evidované u orgánů Finanční správy České republiky nebo Celní správy České republiky, popřípadě evidované u Ministerstva financí, jsou v drtivé většině vymáhány bez využití soudních exekutorů, vyplňuje do jisté míry navrhovaný zákon vzniklou asymetrii, která vznikla, a dává tak podobně jako v projektu milostivého léta fyzickým osobám šanci docílit odpuštění při úhradě určeného příslušenství daně výměnou za splacení jistiny. V daném případě bez nutnosti paušální úhrady nákladů soudního exekutora, neboť zde je veškerá realizace v rukou orgánů státu.

2) Jde o nedoplatek, který vznikl do rozhodného dne podle § 5 odst. 2 (tj. nejpozději v tento rozhodný den). Jedná se o logickou podmínku, která z předmětu zániku určeného příslušenství daně odpuštěním vylučuje příslušenství související s nedoplatky na jistinu vzniklé krátce před nabytím účinnosti zákona, resp. krátce před datem, které bude počátkem doby pro realizaci projektu. Tím se předejde riziku spekulativního chování dlužníků, kteří by mohli při vidině brzké realizace navržené právní úpravy setrvávat v prodlení s placením svých nově vznikajících daňových dluhů s tím, že jim postačí tyto dluhy splatit na konci rozhodného období. Současně platí, že nedoplatek v souladu s jeho definicí v § 153 odst. 1 daňového řádu, vzniká uplynutím dne splatnosti daně, pokud tato nebyla uhrazena. Pokud má daň stanoven náhradní den splatnosti (typicky v souvislosti s doměřením daně či změnou původního stanovení daně cestou opravných nebo dozorcích prostředků či soudního přezkumu), vzniká nedoplatek marným uplynutím tohoto náhradního dne splatnosti. Jinými slovy, nedoplatek v případě daně, jejíž původní den splatnosti sice spadá do období do rozhodného dne, avšak náhradní den splatnosti do období po tomto dni, tedy nevznikl do rozhodného dne a nemůže se stát rozhodným nedoplatkem pro účely navrhovaného zákona. V zájmu právní jistoty a s ohledem na existenci různých teoretických názorů ohledně přesného okamžiku vzniku nedoplatku v případě stanovení náhradního dne splatnosti je v navrženém § 3 explicitně stanoveno, že se pro naplnění definice rozhodného nedoplatku současně musí jednat o nedoplatek, který je, popřípadě byl evidován u správce daně do rozhodného dne (viz dále). Pokud by byl zaevidován později, nebude se již jednat o rozhodný nedoplatek, a to ani v případě, pokud je takový nedoplatek předepsán do evidence daní s původním dnem splatnosti pro účely úročení (srov. § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu).

3) Jde o nedoplatek, který je, případně byl evidovaný u správce daně (v duchu definice daně v § 2 odst. 2 tedy primárně u orgánů Finanční správy České republiky nebo Celní správy České republiky, popřípadě u Ministerstva financí) do rozhodného dne. Použití přítomného i minulého času je záměrné, neboť při určení relevantní jistiny (rozhodného nedoplatku) budou zohledněny jak nedoplatky aktuální, tak nedoplatky, které existovaly v minulosti a vygenerovaly tak příslušenství, o jehož odpuštění je žádáno. Skutečnost, že v mezidobí byl nedoplatek na jistinu zcela či částečně splacen, by neměla diskvalifikovat dlužníka z možnosti ucházet se o odpuštění určeného příslušenství daně, které v souvislosti s tímto historickým nedoplatkem vzniklo (a dosud nebylo uhrazeno).

Jak vyplývá z výše uvedeného, rozhodným nedoplatkem může být nedoplatek na jakémkoliv druhu veřejnoprávního peněžitého plnění, které je spravováno uvedenými orgány, tj. jedná se o nedoplatek na dani v procesním (širším) smyslu podle § 2 odst. 3 daňového řádu. Do této množiny budou spadat též nedoplatky v režimu tzv. dělené správy, které byly uloženy jinými orgány veřejné moci, popř. vznikly ze zákona, ale následně byly předány ke správě jejich placení (případně pouze vymáhání) orgánům Celní správy České republiky (a staly se tedy

nedoplatky evidovanými těmito orgány), jakkoliv se tato peněžitá plnění neúročí podle § 252 odst. 3 písm. d) daňového řádu.

K § 4

K odstavci 1

Toto ustanovení vymezuje samotný předmět zániku určeného příslušenství odpuštěním, tedy příslušenství daně, které v důsledku uhrazení jistiny (rozhodného nedoplatku) zanikne. V odstavci 1 je explicitně zdůrazněno, že tímto předmětem není samotné příslušenství daně, ale pouze ta část, která nebyla dosud uhrazena. Institut odpuštění se tedy bude týkat pouze dosud nesplacených daňových dluhů na určeném příslušenství daně, nikoliv příslušenství, které již bylo uhrazeno. Nebude proto docházet k vratkám z příjmové strany veřejných rozpočtů.

K odstavci 2

Prostřednictvím taxativního výčtu se vymezuje příslušenství daně, kterého se zánik odpuštěním bude týkat. Samotný pojem příslušenství daně je vymezen v § 2 odst. 5 daňového řádu jako *úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají podle daňového zákona*. Při hledání vhodného okruhu příslušenství daně, které má zaniknout odpuštěním, bylo vycházeno z vylučovacího kritéria, v jehož rámci bylo vyňato příslušenství, které nemá spojitost s jistinou. Z pohledu předmětu zákona jde tedy o samostatnou jistinu (daň ve smyslu § 2 odst. 4 daňového řádu), která může generovat příslušenství – tím mohou být pouze náklady řízení a exekuční náklady, neboť podle § 252 odst. 3 písm. c) daňového řádu u příslušenství daně nevzniká úrok z prodlení a v návaznosti na to v souladu s § 253 odst. 3 daňového řádu nevzniká u příslušenství daně ani úrok z posečkané částky. Daňový řád pro vyjádření spojitosti příslušenství daně s jistinou (daní) používá výraz „sleduje osud daně“, který je použit v § 2 odst. 5 daňového řádu. V rámci uvedeného vylučovacího kritéria proto bylo vyloučeno příslušenství daně, které nesleduje osud této daně (půjde především o různé druhy pokut), ovšem 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 zánik odpuštěním bude týkat, tak bude spadat pouze kategorie příslušenství sledujícího osud daně ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu, která zahrnuje dvě části: 1) příslušenství vzniklé z důvodu nezaplacení a 2) příslušenství vzniklé jako trest za nesplnění jiné povinnosti.

Ad 1): do první podskupiny lze zařadit úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu, úrok z posečkané částky podle § 253 daňového řádu a penále podle jiného zákona mající materiálně povahu úroku z prodlení. Půjde např. o penále podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Obdobou úroku z prodlení se rozumí i penále podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. prosince 2006, ve všech jeho variantách, neboť mělo (zcela nebo částečně) také materiální povahu úroku z prodlení. U této kategorie dává smysl zánik odpuštěním připustit, neboť jde materiálně o časové sankce, které narůstají úměrně s délkou prodlení a jsou přímo vázány na skutečnost, že ze strany dlužníka nedošlo k včasné úhradě jistiny.

Ad 2): do druhé podskupiny patří penále podle § 251 daňového řádu a pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu. V souladu s recentní judikaturou soudů má tento typ sankce charakter trestu (*largo sensu*). Je pravdou, že mimořádné odpuštění zde bude znamenat fakticky odpuštění trestu. Na straně druhé přinejmenším část těchto sankcí vzniká v důsledku neúmyslných administrativních pochybení na straně dlužníků. Tyto sankce navíc vznikají *ex lege* v přímém odvození od jistiny, jejíž osud na rozdíl od jiných sankcí majících charakter

trestu sledují, a je zde tedy možnost pomocí jejich odpuštění motivovat dlužníka k úhradě jistiny. Na rozdíl od jiných sankcí s povahou trestu je v případě penále a pokuty za opožděné tvrzení daně navíc možné jejich individuální prominutí. Širší společenské cíle, o jejichž dosažení návrh zákona usiluje, z velké části platí též pro tyto specifické sankce. S ohledem na tyto skutečnosti je proto na místě, aby množina příslušenství daně, kterého se zánik odpuštěním bude týkat, zahrnovala nejen tzv. časové sankce (úroky a jim podobné instituty) a náklady řízení *largo sensu*, zahrnující jednak náklady řízení *stricto sensu* podle § 107 daňového řádu, a jednak exekuční náklady podle § 182 daňového řádu (což jsou náklady za nařízení exekuce, náklady za výkon prodeje a náhrada hotových výdajů), ale také příslušenství daně mající povahu trestu *largo sensu* (penále podle § 251 daňového řádu a pokuta za opožděné tvrzení daně), jehož výše je odvozena od daně, kterou tak lze kategorizovat jako jistinu.

V souvislosti s odpuštěním pokuty za opožděné tvrzení daně je nutné upozornit na to, že to bude moci nastat pouze tam, kde je dán akcesorický charakter této pokuty s konkrétní daní (jistinou), jejíž dřívější či budoucí úhrada se bude testovat z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro zánik dané pokuty. Povinnost hradit pokutu za opožděné tvrzení daně však může vzniknout i v případech, kdy nevzniká žádná jistina s tímto druhem příslušenství spojená. Její výše je dána zákonem stanoveným paušálním minimem (500 Kč). V takovém případě není možné usilovat o odpuštění této částky, neboť není naplněna podmínka dřívější či současné existence nedoplatku na jistině. Daná pokuta se tak materiálně neliší od jiných pokut s fixní výší (např. pokuty za nepodání kontrolního hlášení podle zákona o dani z přidané hodnoty).

K § 5

K odstavci 1

V tomto ustanovení jsou koncentrovány klíčové parametry návrhu. Prvním z nich je tzv. rozhodné období, což je označení pro dobu, v rámci které je možné podávat žádost o odpuštění určeného příslušenství daně a zároveň uhradit nedoplatek na jistině (rozhodném nedoplatku), popřípadě požádat o rozložení úhrady tohoto nedoplatku na splátky (včetně uhrazení první splátky). S ohledem na očekávanou dobu standardního legislativního procesu je interval nastaven od navrženého nabytí účinnosti zákona (1. července 2023) do 30. listopadu 2023, tedy po dobu činící pět kalendářních měsíců. Není žádoucí stanovit příliš dlouhý interval, aby ze strany dlužníků nedocházelo ke zbytečnému oddalování okamžiku zaplacení z důvodu pragmatické ekonomické úvahy, neboť ponechání okamžiku zaplacení na samotný konec určeného intervalu znamená v konečném důsledku garantované bezúročné posečkání. Pět kalendářních měsíců se jeví jako dostatečně dlouhá doba pro to, aby ten, kdo o odpuštění určeného příslušenství daně má zájem, zvládl splnit požadované podmínky. To platí tím spíše, že samotnému spuštění projektu bude předcházet relativně dlouhá doba daná délkou legislativního procesu, a eventuálně též legisvakancí. Případná informační kampaň tedy může být spuštěna s dostatečným předstihem, nikoli až uvnitř samotného rozhodného období. Konec rozhodného období bude vycházet na pracovní den, přičemž rozhodné období nepředstavuje lhůtu, tj. ve vztahu k úkonům, u kterých návrh zákona předpokládá jejich obligatorní provedení v rámci rozhodného období, se neuplatní pravidla pro počítání času dle § 33 daňového řádu, ani pravidla pro zachování lhůty podle § 35 daňového řádu. Žádosti podle § 6 odst. 1 písm. a) a odst. 3 písm. a) tak musí dojít správci daně nejpozději v poslední den rozhodného období (srov. § 73 odst. 1 daňového řádu). Shodný poslední den je stanoven pro požadovanou platbu rozhodného nedoplatku (jistiny) či jeho první splátky.

Po dobu trvání rozhodného období nebude zákonem formálně vyloučena možnost vymáhání rozhodného nedoplatku, resp. určeného příslušenství, ani návrh zákona nepředpokládá plošné

posečkání jejich úhrady, neboť nelze dopředu předvídat, který z dlužníků možnost odpuštění podle navrhovaného zákona reálně využije a paušální řešení by zde bylo administrativně zatěžující a v některých ohledech rizikové z hlediska cílů správy daní. S ohledem na aplikaci základních zásad správy daní, zejména zásad hospodárnosti a proporcionality, nicméně platí, že při vědomí potenciálního následného uhrazení jistiny a zániku jejího příslušenství odpuštěním by měl správce daně k otázce dalšího postupu vymáhání, resp. zahájení vymáhání nového (zejména ve formě daňové exekuce) přistupovat restriktivně. V principu by tak měl činit kroky směřující k vymození nedoplatků, jichž se může odpuštění potenciálně týkat, pouze v případě, že zde existují specifické důvody pro takový postup, a existenci těchto důvodů by měl správce daně při posuzování dalšího postupu postavit najisto. V opačném případě by se vystavil riziku nehospodárnosti daňové exekuce a v některých případech i riziku kolize se základními zásadami správy daní. Podobný přístup byl v minulosti ostatně uplatňován též ve vztahu k vymáhání nedoplatků v období koronavirové epidemie. Potřeba restriktivního přístupu k vymáhání nedoplatků při vědomí možné aplikace navrhovaného zákona a při vědomí základních zásad správy daní pak bude dána nejen během samotného rozhodného období, ale úměrně též v období předcházejícím, kdy již bude pravděpodobné přijetí návrhu zákona obecně známo.

K odstavci 2

Druhým parametrem je tzv. rozhodný den. Ten je klíčový pro určení, kterých jistin (nedoplatků, které vygenerovaly odpouštěné příslušenství daně) se bude moci zánik příslušenství odpuštěním týkat. Blíže k tomuto viz § 3 odst. 1 písm. a). Termín 30. září 2022 byl vybrán jednak proto, že vyloučí nedoplatky na jistinu vzniklé v převážné části posledního roku před nabytím účinnosti zákona, resp. navrhovaným začátkem rozhodného období. Současně však odpovídá okamžiku, kdy je plánováno legislativní proces vedoucí ke schválení navrhovaného zákona dostat do fáze, kdy bude představen veřejnosti relevantní návrh způsobilý k projednání vládou, a vyvolá tak určité očekávání. Není proto žádoucí podnítit spekulativní chování části dlužníků, kteří by mohli v očekávání budoucí úpravy účelově setrvávat v prodlení s placením svých nově vznikajících daňových dluhů s tím, že jim postačí tyto dluhy splatit do konce plánovaného rozhodného období. Navržené datum tak zajistí, že chování dlužníků ohledně řádného splacení jistiny nebude ovlivněno.

K § 6

K odstavcům 1 až 3

Toto ustanovení obsahuje klíčové podmínky pro zánik určeného příslušenství daně v důsledku jeho odpuštění. K tomu lze dojít dvěma cestami. Pro obě je společné, že prvotní iniciativa musí vzejít ze strany dlužníka, který podá příslušnou žádost. Tuto žádost je nutné podat v rozhodném období, tedy během období pěti kalendářních měsíců po nabytí účinnosti navrhovaného zákona (1. července 2023 až 30. listopadu 2023). Žádost a podmínky se liší podle toho, zda dlužník využije možnost jistinu uhradit do konce rozhodného období (tedy do 30. listopadu 2023), anebo zvolí rozložení úhrady do čtyř splátek (blíže viz § 7). Žádost se podává u věcně a místně příslušného správce daně, tedy u správně daně, u něhož je evidován příslušný nedoplatek či nedoplatky. Forma žádosti není omezena, takže půjde o obecné podání podle § 70 a násl. daňového řádu, které je možné učinit písemně (rozuměj v listinné podobě, anebo elektronicky), případně ústně do protokolu. Nadto bude připuštěna speciální forma podání dle § 10. Zákon nestanoví pro tuto žádost podobu závazného formuláře, což ovšem nevylučuje, aby ze strany některých správců daně nedošlo v rámci aplikace zásady vstřícnosti a klientského přístupu k vytvoření nepovinných vzorů, které je možné za tímto účelem využít. Bez ohledu na to platí, že dlužník musí v duchu obecných náležitostí podání dle § 70 odst. 3 daňového řádu v žádosti zejména vždy jednoznačně uvést, kterého rozhodného nedoplatku, resp. určeného příslušenství

se žádost týká (podobně je tomu v souladu s § 164 odst. 1 daňového řádu při jejich úhradě). Z hlediska aplikace institutu odpuštění se všechny nedoplatky posuzují jednotlivě a mají případně i samostatný osud z hlediska splnění zákonných podmínek, posouzení žádosti i jejich úhrady, jakkoliv je samozřejmě možné např. v žádosti uvést více nedoplatků současně.

Ne každý daňový subjekt (dlužník), který má evidovány nedoplatky, má představu o tom, jaká je jejich výše. Stejně tak nemusí mít představu o tom, které z těchto nedoplatků jsou tzv. rozhodné nedoplatky ve smyslu § 3, tj. nedoplatky na jistinu, která musí být splacena, aby byla naplněna základní podmínka pro zánik odpuštěním v případě určeného příslušenství daně s touto jistinou souvisejícího. Návrh zákona v tomto ohledu nestanoví žádný speciální instrument, který by byl dlužník nucen využít ke zjištění stavu svých nedoplatků. Vychází se z toho, že postačí existence standardních nástrojů podle daňového řádu. Právo získávat od správce daně informaci o stavu svých nedoplatků je možné realizovat jednak obecně v rámci postupu podle § 66 a násl. daňového řádu, který dává daňovému subjektu oprávnění požadovat potvrzení o skutečnostech obsažených v evidenci daní (na tzv. osobních daňových účtech), a jednak podle § 151 daňového řádu, na základě kterého lze požadovat potvrzení o stavu osobního daňového účtu. Vedle toho u nedoplatků evidovaných orgány Finanční správy České republiky existuje jednoduchá a pohodlná varianta v podobě daňové informační schránky (DIS+). Rovněž nedoplatky evidované orgány Celní správy České republiky mohou být velmi rychle elektronicky vyhledány na portálu Celní správy České republiky, www.cportal.celnisprava.cz, v sekci Moje přeplatky a nedoplatky. Podrobný přehled všech nedoplatků je uveden v části Nedoplatky společně s možností jejich hromadné úhrady. Pro obě soustavy orgánů platí, že podobně jako tomu může být při zprostředkování vzoru či dobrovolného formuláře, je i zde možné v souladu se zásadou vstřícnosti a spolupráce nabídnout adresnou službu spočívající v přehledném zprostředkování dat takovým způsobem, aby získané informace bylo možné využít přímo pro zpracování příslušné žádosti, případně lze obě tyto služby propojit.

Případné chyby a nejasnosti v podané žádosti může správce daně s podatelem vyřešit v rámci neformální komunikace, anebo přistoupit ke standardním nástrojům, jimiž je institut odstranění vad podání (§ 74 daňového řádu) či postup k odstranění pochybností (§ 89 a násl. daňového řádu).

Vedle včasného podání žádosti je nutné kumulativně naplnit ještě další podmínku. Tou je variantně buďto (i) úhrada rozhodného nedoplatku (jistiny) nejpozději do konce rozhodného období (tedy do 30. listopadu 2023), anebo (ii) úhrada rozhodného nedoplatku (jistiny) ve čtyřech splátkách v termínech podle § 7 odst. 2, z nichž poslední připadá na 2. prosince 2024. V tomto ohledu by si osoba provádějící úhradu (nemusí jít nutně o samotného dlužníka) měla ohlídat jednak správnou identifikaci platby (ve smyslu § 164 daňového řádu), a také okamžik, který zákon považuje za den úhrady. Tím je u bezhotovostních plateb den, kdy je platba připsána na účet správce daně (srov. § 166 daňového řádu). Současně není vyloučeno, aby dlužník, v jehož případě došlo k rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky, uhradil v průběhu splátkování celou jistinu nebo její část dříve oproti výši a termínům splátek (efekt odpuštění tak nastoupí již dříve s uhrazením celé jistiny).

K úhradě rozhodného nedoplatku (jistiny) nemusí nutně dojít pouze v rámci intervalu rozhodného období. Nedoplatek, který vygeneroval určité příslušenství, již mohl být zcela uhrazen v minulosti, přičemž nezaplaceno zůstává pouze toto příslušenství. Tyto případy není s ohledem na spravedlnost přijatého řešení žádoucí vylučovat, tj. benefit v podobě odpuštění by měl být nezávislý na tom, kdy jistina, která vygenerovala odpouštěné příslušenství, byla uhrazena, pokud bude na konci rozhodného období splněn požadavek plné úhrady této jistiny. V tomto ohledu je tedy předpokládáno filosoficky podobné řešení, jaké bylo v projektu

milostivé léto II, kde byla stanovena právní fikce: „*Je-li exekuce vedena jen pro vymození příslušenství, považuje se pro účely tohoto zákona celá vymáhaná jistina za uhrazenou...*“.

Podání žádosti slouží jednak k aktivaci celého mechanismu, na základě kterého správce daně ověří splnění zákonem stanovených podmínek a v případě kladného výsledku zaznamená zánik určeného příslušenství daně v evidenci daní ke dni, kdy budou podmínky splněny. Současně však slouží i k tomu, aby správce daně mohl aplikovat speciální pravidlo pro určení pořadí úhrady daně podle odstavce 2. Podle obecné úpravy § 152 daňového řádu totiž platí, že uhrazené finanční prostředky jsou zapravovány na jednotlivé nedoplatky v zákonem stanoveném pořadí. To by ovšem v některých případech mohlo vést ke zmaření záměru dlužníka, neboť jím poskytnutá částka by se použila např. na starší jistinu, která negeneruje příslušenství, o jehož zánik odpuštěním dlužník usiluje. Taková situace by nastala zejména u vymáhaných nedoplatků, které se podle obecné úpravy hradí až poslední v pořadí. Žadatel bude mít v souladu s odstavcem 2 možnost určit, že platba bude přednostně zapravena na jím určený nedoplatek (srov. § 164 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je daňový subjekt povinen uvést, na kterou daň je platba určena). To bude praktické zejména u dlužníků, kteří si nemohou dovolit uhradit všechny své dluhy u správce daně. Dočasné potlačení standardního pořadí úhrady bude nicméně omezeno pouze na případy uhrazení jistiny v průběhu rozhodného období. Podmínkou aplikace speciálního pravidla pro určení pořadí úhrady daně podle odstavce 2 rovněž je, aby žádost, ve které dlužník dispozici učinil, dorazila do sféry správce daně nejpozději v den platby částky určené na úhradu rozhodného nedoplatku.

K úhradě rozhodného nedoplatku během rozhodného období může dojít i více platbami, nicméně z hlediska efektu zániku příslušenství rozhodného nedoplatku je relevantní pouze celkové uhrazení rozhodného nedoplatku. Pokud jde o aplikaci speciálního pravidla pro určení pořadí úhrady daně podle odstavce 2, bude každá jednotlivá platba posuzována samostatně podle toho, zda již se ve sféře správce daně nachází žádost obsahující dispozici dlužníka (viz výše).

K odstavci 4

Je stanoveno speciální pravidlo pro exekuční náklady. Ty se vždy vztahují ke všem nedoplatkům uvedeným v exekučním příkazu, a nikoli samostatně ke každému z nich. K tomu, aby mohlo dojít k jejich odpuštění, resp. zániku, je nutné, aby došlo k úhradě všech nedoplatků, pro které byla daňová exekuce nařízena.

K odstavci 5

V tomto ustanovení je pamatováno na situace, kdy žádosti o odpuštění příslušenství daně nebude možné vyhovět z důvodu nesplnění zákonem stanovených podmínek. To může být patrné již po podání žádosti, anebo se to ukáže až v průběhu času tím, že nedojde k úhradě rozhodného nedoplatku (jistiny). Příkladem, kdy není možné žádosti vyhovět, je situace, kdy o odpuštění požádá nezpůsobilá osoba (např. právnická osoba), kdy žadatel nemá evidován žádný nedoplatek, kterého by se daný benefit mohl týkat, kdy není splněn limit pro rozložení úhrady na splátky apod. V takovém případě správce daně žadatele vhodným způsobem upozorní. Není tedy nezbytně nutné doručení oficiálního vyrozumění, ale v součinnosti se žadatelem (např. na jím uvedený e-mail) je možné informaci zaslat. Obecně platí, že žadatel má sám možnost si v rámci svého obecného práva na informace o stavu jeho osobních daňových účtů kdykoli ověřit, zda došlo k zániku nedoplatků. Pokud není s výsledkem spokojen, má možnost brojit proti konání, případně nekonání správce daně námitkou podle § 159 daňového řádu. O této námitce se pak již vydá standardní rozhodnutí, které se doručuje a které je titulem pro případný soudní přezkum. Pokud jde o základní situaci, kdy žádosti o odpuštění příslušenství daně bude vyhověno, zde se vyrozumění podatele obecně nepředpokládá (při zachování rovného přístupu k dlužníkům a zásady hospodárnosti nicméně není vyloučeno,

aby k tomuto kroku správce daně přistoupil fakultativně). Na okraj lze poznamenat, že vzorem této úpravy je ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, podle něhož má správce daně daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět, nelze-li žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku vyhovět.

K odstavci 6

Podle tohoto ustanovení bude platit, že „*uhrazením rozhodného nedoplatku se rozumí též jeho zánik podle tohoto zákona*“. Tímto způsobem by měla být řešena situace, kdy v důsledku navrhovaného zákona dojde k zániku určeného příslušenství (typicky úroku z prodlení), které je samo o sobě jistinou pro jiné určené příslušenství (typicky exekuční náklady spojené pouze s vymáháním úroku z prodlení). V takovém případě striktně vzato nedochází k úhradě jistiny (úroku z prodlení), ovšem není žádoucí vylučovat navazující exekuční náklady z možnosti odpuštění pouze z toho důvodu, že k jejich zániku nedošlo úhradou, nýbrž ze zákona. Současně se tímto způsobem řeší případ kumulativní aplikace obou opatření podle navrhovaného zákona (zánik odpuštěním a zánik bagatelních nedoplateků), kdy dojde k zániku jistiny podle § 11, což by nemělo bránit současnému zániku příslušenství na základě odpuštění podle § 6.

K § 7

K odstavci 1

Toto ustanovení konkretizuje speciální případ rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky, který je možné nárokově využít pro naplnění podmínek pro zánik určeného příslušenství daně odpuštěním. Nelze tedy využít standardní režim posečkání či rozložení úhrady daně na splátky podle § 156 a násl. daňového řádu.

Pro úspěšnou aktivaci režimu splátek je nutné kumulativně naplnit následující podmínky: a) musí dojít k včasnému podání žádosti, b) nesmí jít o nedoplatek vymáhaný daňovou exekucí, c) nesmí jít o nedoplatek, v jehož případě již bylo povoleno posečkání nebo splátkování standardním způsobem podle § 156 a násl. daňového řádu, d) jednotlivý nedoplatek musí být vyšší než 5 000 Kč a e) nesmí se jednat o nedoplatek na záloze na daň.

Ad a): žádost o rozložení úhrady rozhodného nedoplatku je nutné podat nejpozději v poslední den *rozhodného období* (tj. do 30. listopadu 2023). Není-li žádost v tomto období podána, možnost aktivace splátkového režimu zaniká.

Ad b): pokud je rozhodný nedoplatek již ve fázi vymáhání daňovou exekucí, není možné bez dalšího nárokovat aktivaci splátek, neboť obecně platí, že splátkovaný nedoplatek nelze exekvovat. Pokud by tato podmínka absentovala, mohlo by docházet k účelovému maření daňové exekuce s příslibem budoucí platby, ke které by nikdy nedošlo. Existencí této podmínky nicméně není dotčena možnost dlužníka, který se nachází ve fázi, kdy je proti němu již vedena daňová exekuce, řešit dopředu svou individuální situaci pomocí institutu zastavení daňové exekuce podle § 181 daňového řádu. Takto lze zákonnému požadavku umožňujícímu využít speciální režim splátek vyhovět, shledá-li správce daně, že v daném případě neznamená zastavení daňové exekuce riziko pro správu daní, spojené např. s nenávratnou ztrátou pořadí mezi věřiteli atd.

Ad c): z praktických důvodů není žádoucí, aby cestou splátkování *ex lege* bylo zasahováno do již běžícího posečkání nebo splátkování, a docházelo tak ke vzniku kolizních situací, jejichž řešení nelze na zákonné úrovni předjímat. Ani v tomto případě nicméně není vyloučeno, aby dlužník přímo uhradil rozhodný nedoplatek a dosáhl tak efektu odpuštění jeho příslušenství, popřípadě lze v součinnosti se správcem daně uvažovat též o individuálním ukončení původního posečkání či splátkování za účelem jeho nahrazením splátkováním *ex lege* podle navrhovaného zákona.

Ad d): tato podmínka vychází z toho, že u nižších částek by administrativní náklady spojené se zpracováním žádosti a kontrolou splátek byly zbytečně vysoké. Je proto zvolena určitá parametrická hranice (5 000 Kč), kterou je nutné překročit, aby bylo možné uvažovat o rozložení úhrady na splátky. Vzhledem k tomu, že *de iure* je na splátky rozložena úhrada jednotlivých nedoplatků na jednotlivých daních, musí tento limit naplnit každý nedoplatek zvlášť. Nejde tedy o limit pro celkovou sumu nedoplatků.

Ad e): aplikace rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky *ex lege* je z praktických důvodů vyloučena rovněž v případě zálohy na daň, neboť v tomto případě by v řadě situací mohlo automatické splátkování při splnění vstupních zákonných podmínek bez možnosti jeho individuálního nastavení ze strany správce daně vést k nechtěným efektům (typicky např. v důsledku časového nesouladu, kdy poslední splátka nedoplatku na záloze by byla splatná později než samotná daň, ke které se záloha vztahuje, a na jejíž úhradu by měla být záloha započtena).

Rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky nastává *ex lege* na základě žádosti, aniž zde bude ze strany správce daně vydáváno rozhodnutí o povolení tohoto splátkování. V případě, že bude podána žádost, avšak ke splátkování *ex lege* z důvodu nesplnění zákonných podmínek nedojde, uplatní se § 6 odst. 5, podle něhož nelze-li žádosti vyhovět, správce daně o tom žadatele vhodným způsobem vyrozumí (případným prostředkem ochrany je zde opět námitka podle § 159 daňového řádu). Při splnění zákonných podmínek dojde k rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky, aniž přitom budou posuzovány obvyklé podmínky pro povolení splátkování individuálním rozhodnutím správce daně podle § 156 a násl. daňového řádu. Správce daně současně nebude mít možnost stanovit dlužníkovi individuální podmínky splátkování nad rámec těch, které již vyplývají ze zákona. Status splátkovaného nedoplatku nebrání tomu, aby byl takový nedoplatek standardně zajištěn např. zástavním právem.

Na okraj lze uvést, že i během rozhodného období budou ze strany daňových subjektů, kterých by se potenciálně mohlo týkat rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky podle § 7, nadále případně podávány též standardní žádosti o povolení rozložení úhrady daně na splátky podle § 156 a násl. daňového řádu, které by měly být vyřizovány ve zcela standardním režimu včetně zpoplatnění (srov. odůvodnění odstavce 5). Daňový subjekt by měl své podání (žádost) formulovat tak, aby z něj bylo patrné, zda žádá o splátkování podle § 156 daňového řádu, anebo podle § 7 návrhu zákona. Správce daně by měl pak mít vždy postaveno najisto (například pomocí navazující komunikace s podatelem), o který typ žádosti se jedná, neboť důsledky obou žádostí jsou podstatným způsobem odlišné. Z hlediska žádosti podle § 7 se nabízí využití fakultativního formuláře, který by měl být ze strany správce daně podatelům poskytnut v zájmu eliminace drtivé většiny případných nejasných podání.

K odstavci 2

Stanoví se fixně počet splátek a termín jejich splatnosti. Úhrada rozhodného nedoplatku je tak rozložena do 4 plateb splatných ve čtyřměsíčních intervalech, přičemž přesný termín splátek je upraven tak, aby se vždy jednalo o pracovní den. K první platbě musí dojít nejpozději 30. listopadu 2023 (tj. v poslední den rozhodného období). Další termíny jsou nastaveny na 2. dubna 2024, 31. července 2024 a 2. prosince 2024. Důvodem pro fixní stanovení těchto parametrů je snaha vyhnout se individuálnímu posouzení každého případu, ke kterému dochází v rámci aplikace obecného institutu posečkání, resp. rozložení úhrady na splátky podle § 156 a násl. daňového řádu, které představuje vysoce administrativně i časově náročný proces. Použitý koncept však nejen umožní rychlé a administrativně méně náročné zpracování, ale zároveň žadateli poskytuje jistotu, že jeho žádost nebude zamítnuta na základě aplikace diskreční pravomoci správce daně. Postačí si tedy ohlídat splnění zákonem stanovených

podmínek a dojde ke vzniku nároku na rozložení úhrady na splátky (a z toho implicitně plynoucí ochrany před vymáháním nedoplatku daňovou exekucí).

K odstavci 3

Výše jednotlivých splátek je nastavena ve výši čtvrtiny rozhodného nedoplatku s tím, že s ohledem na přehlednost, jednoduchost a v případech hotovostních plateb též faktickou proveditelnost se jednotlivé splátky zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Výjimkou je čtvrtá splátka, jejíž výše odpovídá zbývajícím částem rozhodného nedoplatku po úhradě předchozích třech splátek.

K odstavci 4

Pokud nedojde v průběhu již aktivovaného splátkového kalendáře k včasné úhradě některé ze splátek, pozbývá režim splátek účinnosti, tj. režim rozložení úhrady na splátky *ex lege* zaniká. Účinky ukončení nastanou *ex nunc*, podobně jako je tomu u nedodržení podmínek u klasického posečkání či rozložení úhrady daně na splátky podle daňového řádu. To hraje roli především při určení výše úroku – kdy do doby, než dojde k porušení podmínek, vzniká namísto obecného úroku z prodlení poloviční úrok z posečkané částky. Hlavním dopadem nedodržení splátkového kalendáře v tomto případě však bude důsledek vyplývající z § 6 odst. 3 písm. b), podle kterého zanikne právo na odpuštění nedoplatku na určeném příslušenství daně. Nedoplatek bude nicméně snížen o již uhrazené splátky (přičemž u nich zůstane zachován i efekt přednostního pořadí úhrady, kdy jsou splátky určeny přednostně na úhradu splátkovaného nedoplatku). O skutečnosti, že došlo k zániku režimu rozložení úhrady na splátky *ex lege*, bude dlužník ze strany správce daně vyrozuměn.

K odstavci 5

Z důvodu právní jistoty je výslovně uvedeno, že přijetí žádosti nepodléhá obecnému správnímu poplatku ve výši 400 Kč, který je spojen s podáním žádosti o povolení rozložení úhrady daně na splátky. V daném případě totiž nejde o žádost, která by zahajovala řízení, jehož výsledkem by bylo povolení (rozhodnutí o povolení úhrady na splátky), neboť možnost uhradit částku ve splátkách zde vzniká přímo ze zákona (*ex lege*). Navíc se nejedná o žádost, která by měla podmiňovat úhradu jistiny dalšími platebními podmínkami.

K § 8

K odstavci 1

V případě, že podle § 7 dojde k *ex lege* k rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky, bude tím po dobu tohoto splátkování vyloučeno vymáhání prostřednictvím daňové exekuce tohoto nedoplatku. Totéž by mělo platit i pro samotné určené příslušenství, které s rozhodným nedoplatkem souvisí, v jehož případě je (při dodržení podmínek splátkování) očekáván jeho zánik. Během doby splátkování rozhodného nedoplatku by proto mělo *ex lege* platit posečkání souvisejícího určeného příslušenství.

K odstavci 2

Navržená úprava, podle níž po dobu rozložení úhrady rozhodného nedoplatku na splátky a po dobu posečkání úhrady určeného příslušenství daně neběží lhůta pro placení daně, rozšiřuje úpravu daňového řádu zakotvenou v § 160 odst. 4 o další důvody stavení běhu lhůty pro placení daně.

K § 9

Toto ustanovení vyjímá z předmětu zániku odpuštěním určené příslušenství daně, které se nachází ve specifickém procesním postavení.

Prvním případem je určené příslušenství u rozhodného nedoplatku vymáhaného soudním exekutorem. Takových nedoplatků je zejména v případě orgánů Finanční správy České republiky naprosté minimum (v řádu desítek případů) a v případě orgánů Celní správy České republiky jde o prázdnou množinu. Opuštění příslušenství v případě těchto nedoplatků bylo možné dosáhnout již v rámci projektů milostivé léto I a II.

Druhou skupinu tvoří příslušenství u rozhodných nedoplatků vymáhaných v rámci mezinárodní pomoci při vymáhání podle harmonizované právní úpravy implementované v tuzemsku zákonem č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů. Zde platí, že nedoplatky dožádané k vymáhání v České republice zahraničními daňovými správami jsou v České republice úročeny úrokem z prodlení. Avšak ten je při vymození převáděn do zahraničí spolu s úhradou dožádaných pohledávek. Exekuční náklady z těchto exekucí jsou příjmem státního rozpočtu České republiky. Dožádané nedoplatky za subjektem v České republice jsou však nedoplatky evidované zahraniční daňovou správou, nikoli nedoplatky evidovanými v České republice. Obdobně pak platí, že nedoplatky dožádané k vymáhání v zahraničí tuzemským správcem daně jsou v zahraničí úročeny úrokem z prodlení (či jeho obdobou), avšak dožádaným orgánem podle jeho platné právní úpravy. Exekuční náklady jsou příjmem státu, v němž sídlí dožádaný orgán. Vymožené prostředky na úhradu tuzemských dožádaných daňových pohledávek a vzniklé příslušenství (úrok) jsou po vymození převáděny ze zahraničí dožadujícímu správci daně. Navíc ne všechny státy úrok z prodlení ve vztahu k dožádaným pohledávkám uplatňují, takovými zeměmi jsou např. Německo a Rakousko.

K § 10

Podání žádosti podle navrhovaného zákona bude možné všemi standardními způsoby podle § 71 daňového řádu. Nad jejich rámec se navrhuje připustit též možnost podat žádost pomocí elektronické kopie dokumentu opatřeného vlastnoručním podpisem, zaslané na elektronickou adresu zveřejněnou správcem daně, tedy podat žádost pomocí e-mailu způsobem, který klade menší nároky na standard ověření totožnosti podatele (neboť nevyžaduje, aby disponoval datovou schránkou, uznávaným elektronickým podpisem či podobným kvalifikovaným nástrojem, kterým v současnosti nedisponuje bez dalšího každý občan České republiky). Záměrem je zde učinit opatření podle navrhovaného zákona co nejpřístupnější všem dlužníkům, kteří splňují hmotněprávní nárok na jeho využití (tj. co možná nejvíce omezit formální požadavky na žádost, pokud je z hmotněprávního hlediska oprávněná). Právě způsob jejího podání poskytuje v tomto ohledu potenciál ke zjednodušení. Toto řešení bylo v nedávné době úspěšně využito v rámci zákonů upravujících tzv. kompenzační bonusy jako jednu z forem podpory podnikatelů v době epidemie covid-19, přičemž se zde v otázce potřebného zjednodušení formy podání jednalo do jisté míry o podobný případ (včetně jednorázového charakteru zákonné úpravy).

K části třetí

K § 11

Druhým tématem, které navržený zákon upravuje, je zánik nedoplatků na dani nebo na příslušenství daně nepatrné hodnoty. Tato materie je koncentrována v tomto ustanovení, které předpokládá *ex lege* zánik nedoplatků, které naplní stanovené podmínky. K zániku dojde ke dni nabytí účinnosti zákona, přičemž příslušnou změnu provede správce daně z moci úřední. Není nutně na závalu, pokud tato změna bude s ohledem na velkou kvantitu případů provedena s určitým zpožděním, neboť bude v evidenci zaznamenána vždy zpětně. Správce daně by však měl ohlídat, aby takové zpoždění nebylo na újmu daňovému subjektu (např. pokud by požadoval potvrzení o bezdlužnosti, nebo by se testovala výše vratitelného přeplatku).

Zánik nedoplateků podle § 11 nastane při splnění následujících podmínek.

1) Musí jít o nedoplatek, který vznikl do rozhodného dne, tedy do 30. září 2022. Důvodem je potřeba předejít nežádoucímu chování daňových subjektů, které by mohly v momentě zveřejnění návrhu zákona v relevantní podobě určené k projednání vládou, uzpůsobit placení daní tak, že veškeré dluhy by hradily ve výši snížené o částku uvedenou pod písmenem a) nebo b).

2) Jednotlivý nedoplatek musí být v době účinnosti zákona ve výši, která nedosáhne 200 Kč. Tento limit se tedy zkoumá ke dni zániku nedoplatku, nikoliv k rozhodnému dni. V rozhodný den proto může být výše nedoplatku i vyšší. Limit 200 Kč je parametr, který byl vybrán s ohledem na to, že jde o obvyklou nejnižší hodnotu, která se používá v daňovém řádu pro ohraničení případů, kdy z hlediska hospodárnosti a procesní ekonomie nemá význam určité úkony realizovat. Konkrétně jako minimální požadovaná hodnota v případě žádosti o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu. Limit se zkoumá za každý jednotlivý nedoplatek samostatně. Jako speciální případ se stanoví snížený limit 30 Kč pro nedoplatky na dani z nemovitých věcí nebo jejím příslušenství, což zohledňuje skutečnost, že právě 30 Kč je minimální výši této daně podle § 15 odst. 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

3) Součet jednotlivých nedoplateků evidovaných u téhož správce daně nesmí přesáhnout výši 1 000 Kč. Zde se předpokládá další parametrická hranice, která má zajistit, aby nedošlo k zániku nedoplateků v celkové výši, která je již z hlediska procesních nástrojů uchopitelná, tj. nelze již hovořit o nevhodném či neproporcionálním přístupu, pokud by správce daně činil úkony k jejímu vybrání nebo vymožení. Výše 1 000 Kč byla opět zvolena s ohledem na to, že tento limit se v daňovém řádu hojně vyskytuje pro vyjádření určité toleranční hranice, pod kterou nevznikají vybrané sankce apod.

Na rozdíl od zániku určeného příslušenství daně odpuštěním se mimořádný zánik nedoplateků nepatrné hodnoty týká všech daňových subjektů (tedy nejen fyzických osob) a všech typů nedoplateků evidovaných u správců daně uvedených v § 2 odst. 2. Je tedy lhostejné, zda jde o nedoplatek na dani nebo na příslušenství daně. Výjimku představují pouze nedoplatky na cle a jeho příslušenství, a to z důvodů uvedených v odůvodnění § 2 odst. 4 (případné nedoplatky na cle a jeho příslušenství budou nicméně započteny do limitu podle odstavce 2 písm. a)). Stejně jako v případě zániku určeného příslušenství daně odpuštěním se mimořádný zánik nedoplateků nepatrné hodnoty může potenciálně týkat peněžitých plnění spravovaných orgány územních samospráv v rozsahu podle § 2 odst. 3, a to v případě, že příslušné zastupitelstvo přijme usnesení podle uvedeného ustanovení, na jehož základě se bude navrhovaný zákon aplikovat také na tato peněžitá plnění.

Důvodem pro mimořádné gesto v podobě zániku nedoplateků nepatrné hodnoty je vedle určitého pozitivního signálu vůči dlužníkům též pragmatické hledisko reflektující, že správa nedoplateků nízké hodnoty generuje určité administrativní a finanční nároky na správce daně, a tedy i na státní rozpočet. Pomyslné „vyčištění“ evidencí o nedoplatky nepatrné hodnoty lze navíc vnímat i jako zrealnění stavu nedoplateků, s jejichž inkasem lze počítat, neboť u takto nízkých částek je zpravidla nevhodné činit kroky k jejich vybrání (samotný dopis či výzva bude stát více, než kolik činí vybraný nedoplatek) či dokonce vymáhání (zde by navíc takový postup byl zpravidla v rozporu se zákonem – viz § 175 odst. 2 daňového řádu). Platí, že většina těchto nedoplateků by postupem času beztak zanikla v souvislosti s uplynutím lhůty pro placení daně (srov. § 153 odst. 4 daňového řádu).

K části čtvrté

K § 12

S ohledem na obvyklou délku legislativního procesu a potřebu určité legisvakance, které bude možné využít k informační kampani ohledně možnosti dosáhnout zániku určeného příslušenství daně odpuštěním, se navrhuje nabytí účinnosti zákona k 1. červenci 2023. Tento termín současně odpovídá požadavku na to, aby účinnost právních předpisů byla stanovena k prvnímu dni pololetí kalendářního roku.

Výjimku představuje pouze ustanovení § 2 odst. 3, které se týká zmocnění územních samosprávných celků, aby usnesením zastupitelstva vztáhly úpravu navrhovaného zákona též na stanovená peněžitá plnění, která jsou spravována orgány územních samospráv. S ohledem na potřebu umožnit přijetí tohoto usnesení ještě před obecnou účinností zákona (resp. před začátkem rozhodného období) se navrhuje stanovit předsunutou účinnost daného ustanovení dnem následujícím po dni vyhlášení zákona.

V Praze dne 25. ledna 2023

Předseda vlády:
prof. PhDr. Petr Fiala, Ph.D., LL.M. v. r.

Ministr financí:
Ing. Zbyněk Stanjura v. r.