

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

JUDr. Mgr. Tat'ána Špírková

**Daňová kontrola z pohledu zásad
daňového řízení**

**The tax audit from the perspective of the fundamental
tax administration principles**

Disertační práce

Školitel autora disertační práce: Prof. JUDr. Hana Marková, CSc.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 28. 10. 2016

Prohlašuji, že předloženou disertační práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Olomouci dne

JUDr. Mgr. Taťána Špírková

Poděkování:

Chtěla bych tímto poděkovat mé školitelce, paní Prof. JUDr. Haně Markové, CSc., za odborné vedení a cenné připomínky při vzniku této práce a své rodině za její pomoc a trpělivost.

Abstract

The tax audit can be defined as one of the practices of the tax authorities modified by Act No. 280/2009 Coll., the Tax Code. The aim of the tax audit corresponds with the basic aim of the tax administration, which is primarily to establish correctly a tax assessment.

This dissertation is focused on the tax audit from the perspective of the fundamental tax administration principles.

The presented dissertation is divided into nine chapters, most of which are further subdivided. The first chapter is focused on the determination of the tax audit. In the second chapter, the attention is paid to the constitutional principles controlling the tax audit, mainly to selected regulations of the Constitution and the Charter of Fundamental Rights and Freedoms. The following third chapter is focused on the issue of good governance principles. The fourth chapter deals with the fundamental principles of tax administration, as expressed in the Tax Code in §5 - §9. These principles are specified as a basis for the next part of the work. Chapters five to eight are dedicated to the tax audit, which is divided into the beginning of the tax audit, the tax rights and responsibilities during the tax audit, the progress of the tax audit and the final chapter is focused on completion of the tax audit. The last chapter is focused on the description of the valid legislation of the tax audit and the basic principles of tax administration in the Slovak Republic.

The view on the tax audit should always be influenced by the fundamental principles of tax administration. As they ensure correct interpretation and application of the Tax Code. The aim of the dissertation is to demonstrate that the basic principles of tax administration are not only requirements of the declarative nature, but represent the basic principles for the interpretation and application of the legislation.

Key words: tax audit, the fundamental tax administration principles, the Tax Code

Obsah:

Úvod.....	7
1 Pojem daňová kontrola.....	15
2 Ústavní principy ovládající daňovou kontrolu	18
2.1 Výklad čl. 11 odst. 5 LZPS.....	19
2.1.1 Posuzování ústavnosti daně	20
2.2 Právo na soudní a jinou právní ochranu	23
2.3 Související ústavní principy.....	28
2.4 Ústavní stížnosti ve věcech daňové kontroly.....	30
3 Zásady dobré správy	36
3.1 Správní řád.....	38
3.1.1 Subsidiární použití zásad SR ve vztahu k ZSDP	41
3.1.2 Subsidiární použití zásad SR ve vztahu k DŘ	45
3.2 Zásady dobré správy podle Veřejného ochránce práv	56
3.3 Etické kodexy.....	60
4 Základní zásady správy daní dle daňového řádu	62
4.1 Zásada zákonnosti	62
4.1.1 Soulad s mezinárodními smlouvami	63
4.1.2 Soulad s komunitárním právem	64
4.1.3 Interní normativní akty a jejich vztah k zásadě zákonnosti.....	68
4.1.4 Legislativní zkratka „právní předpis“ dle DŘ a její vztah k obecnému chápání tohoto pojmu	74
4.1.5 Komparace právní úpravy zásady zákonnosti v DŘ a ZSPD.....	75
4.2 Zásada legální licence	77
4.3 Zásada šetření práv osob zúčastněných na správě daní (zásada zdrženlivosti) a zásada přiměřenosti.....	80
4.3.1 Komparace právní úpravy zásady zdrženlivosti a přiměřenosti v DŘ a ZSPD.....	84
4.4 Zásada procesní rovnosti	85
4.4.1 Komparace právní úpravy zásady procesní rovnosti v DŘ a ZSPD	87
4.5 Zásada součinnosti (spolupráce)	88
4.5.1 Komparace právní úpravy zásady součinnosti v daňovém řádu a zákonu o správě daní a poplatků	89
4.6 Zásada poučovací	90
4.7 Zásada vstřícnosti a slušnosti.....	94
4.8 Zásada rychlosti	96
4.8.1 Historický exkurz - daňové pokyny upravující lhůty ve správě daní.....	99
4.9 Zásada hospodárnosti a procesní ekonomie	102
4.10 Zásada volného hodnocení důkazů.....	106
4.11 Zásada legitimního očekávání	109
4.12 Zásada materiální pravdy	111
4.12.1 Komparace právní úpravy zásady materiální pravdy v DŘ a ZSPD.....	111
4.13 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti.....	112
4.13.1 Porušení povinnosti mlčenlivosti.....	114
4.13.2 Komparace právní úpravy zásady neveřejnosti a mlčenlivosti v DŘ a ZSPD	116
4.13.3 Zástupci osob zúčastněných na správě daní a povinnost mlčenlivosti ...	119

4.14	Zásada oficiality a zásada vyhledávací.....	124
4.15	Zásada shromažďování údajů.....	126
5	Zahájení daňové kontroly z pohledu základních zásad správy daní.....	131
5.1	Oznámení/neoznámení zahájení daňové kontroly.....	133
5.2	Výzva k zahájení daňové kontroly.....	138
5.3	Datum zahájení daňové kontroly.....	144
5.4	Důsledky zahájení daňové kontroly.....	148
5.5	Opakování daňové kontroly.....	150
5.6	Projevy základních zásad správy daní při zahájení daňové kontroly.....	152
6	Základní zásady správy daní v oblasti práv a povinností.....	158
6.1	Práva daňového subjektu.....	158
6.1.1	Právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti.....	161
6.1.2	Právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici.....	162
6.1.3	Právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.....	163
6.2	Povinnosti daňového subjektu.....	163
6.3	Pravomoci správce daně.....	166
6.4	Projevy základních zásad správy daní ve sféře práv a povinností.....	167
7	Průběh daňové kontroly z pohledu základních zásad správy daní.....	173
7.1	Fáze seznamovací.....	173
7.2	Fáze shromažďovací.....	174
7.3	Fáze vyhodnocovací.....	175
7.4	Fáze dokazovací.....	176
7.4.1	Důkazní břemeno.....	176
7.4.2	Důkazní prostředky.....	182
7.5	Projevy základních zásad správy daní v průběhu daňové kontroly.....	186
8	Zakončení daňové kontroly z pohledu základních zásad správy daní.....	193
8.1	Zpráva o daňové kontrole a její projednání.....	193
8.2	Odmítnutí seznámení/projednání zprávy o daňové kontrole.....	197
8.3	Odepření podpisu u zprávy o daňové kontrole.....	198
8.4	Vydání rozhodnutí – dodatečný platební výměr.....	200
8.5	Projevy základních zásad správy daní při zakončení daňové kontroly.....	201
9	Daňová kontrola z pohledu základních zásad správy daní ve Slovenské republice.....	206
9.1	Základní zásady správy daní.....	206
9.2	Daňová kontrola z pohledu základních zásad správy daní.....	209
	Závěr.....	215
	Seznam zkratk.....	222
	Použitá literatura.....	223
	Seznam příloh.....	241
	Příloha č. 1: Statistika počtu návrhů na zahájení řízení.....	242
	a ostatních podání u Ústavního soudu.....	242
	Příloha č. 2: Vybraná rozhodnutí Ústavního soudu ve věcech daňové kontroly v letech 2015 - 2011.....	243
	Příloha č. 3: Tabulky zobrazující namítané porušení práv stěžovateli ve vybraných rozhodnutích Ústavního soudu v letech 2015 – 2011.....	246
	Příloha č. 4: Vybraná judikatura ÚS a NSS spojená se zásadou dobré víry.....	248

Příloha č. 5: Zásady dobré správy dle Veřejného ochránce práv.....	252
Příloha č. 6: Etický kodex zaměstnanců ČR – Generálního finančního ředitelství	256
Příloha č. 7 : Zahájení daňové kontroly a související judikatura.....	261
Příloha č. 8: Průběh daňové kontroly a související judikatura	267
Příloha č. 9 – Zakončení daňové kontroly a související judikatura.....	274
Shrnutí.....	278
Summary	280
Anotace	282

Úvod

„Účel a smysl zákona nelze hledat jen ve slovech a větách právního předpisu, neboť v právním předpisu jsou a musí být vždy obsaženy i principy uznávané demokratickými právními státy. Za určitých okolností může i právní princip vyloučit doslovný výklad textu zákona a tímto způsobem interpretovat a realizovat skutečný obsah a význam právní normy. Užití právních principů při interpretaci právních norem, které s ohledem na své lingvistické vyjádření v textu právního předpisu nebo z jiných důvodů vyžadují další informace kromě základních metod, je nezbytné. Argumentace se tak musí opírat nejen o samotný doslovný text zákona, ale také o závěry dosažené standardními interpretačními metodami. Při interpretaci právního předpisu je nutno (a soud je povinen) se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy.“¹

Tento výňatek z Rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004, dle mého názoru pregnantně vyjadřuje důležitost právních principů v našem právním řádu. Jak uvádí *Lichnovský*, smyslem a účelem základních zásad správy daní je pak přenést základní principy právního státu definované ústavními zákony do konkrétních ustanovení jednoduchého práva tak, aby tyto mohly plnit funkci obecného pravidla, které budou pak dalšími ustanoveními zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), dále konkretizována a rozváděna.² V předkládané disertační práci na téma „*Daňová kontrola z pohledu zásad daňového řízení*“ se jejich význam snažím prakticky manifestovat na jednom z nejdůležitějších postupů správce daně, kterým je daňová kontrola a tento postup správce daně analyzovat optikou těchto zásad.

Daňová kontrola je upravena v §85 - §88 DŘ. Tato ustanovení nejsou samozřejmě jediná, která při vymezení daňové kontroly musí být brána v potaz. Správce daně má při provádění daňové kontroly rovněž pravomoci podle §80 až §84 DŘ. V praxi časté bude využití zastoupení zmocněncem ze strany daňového subjektu, takže budeme muset zohlednit ustanovení o zastoupení v DŘ. Čím dál tím častější je využití

¹ Rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004.

² LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 8.

institutu delegace dle §18 DŘ ze strany správce daně při daňové kontrole v souvislosti s problematikou „virtuálních“ sídel společností v tzv. „office housech“. Proti postupu správce daně při daňové kontrole může využít daňový subjekt stížnosti dle §261 DŘ. Takto bych mohla pokračovat dále. Výše uvedeným jsem chtěla deklarovat, že právní úprava dle §85 – §88 DŘ nevyčerpává problematiku daňové kontroly, na kterou se vztahuje velké množství dalších navazujících ustanovení DŘ, která je zapotřebí zohlednit.

Pohled na daňovou kontrolu by měl být vždy ovlivněn zásadami správy daní. Jen ty totiž zajistí správnou interpretaci a aplikaci jednotlivých ustanovení DŘ.

Daňová kontrola je dle mého názoru tématem, které „netrpí“ nedostatkem pramenů, ať již v rovině odborných monografií, článků, komentářů, internetových zdrojů či judikatury soudů. Z hlediska použitých pramenů vychází předkládaná disertační práce zejména z komentářů DŘ, specializovaných monografií o daňové kontrole a desítek souvisejících odborných statí či článků. Stranou pozornosti nezůstává také odborná literatura z ostatních odvětví práva a judikatura, a to zejména Ústavního a Nejvyššího správního soudu. Klíčovou roli sehrávají také právní předpisy, zejména je to DŘ, který je hlavním předmětem zkoumání. Mám za to, že chybou by bylo opomíjet také internetové zdroje, v tomto směru jsou důležitým pramenem oficiální stránky finanční správy nebo Poslanecké sněmovny.

Téma práce, které bylo zvoleno po konzultaci s paní Prof. JUDr. Hanou Markovou, CSc., za což jí patří opětovně velké poděkování, pokládám za výjimečné a přínosné z následujících důvodů. Všechny výše uvedené informační zdroje vidí zkoumanou oblast více či méně izolovaně. Mám tím na mysli, že analyzují buď otázky týkající se základních zásad správy daní, nebo problematiku daňové kontroly. Pokud se zabývají jednotlivými zásadami správy daní nacházejícími svůj odraz v daňové kontrole, tak jako záležitostí okrajovou, bez ambice vidět zvolenou oblast komplexně – kupříkladu používají argumentaci některou ze zásad při interpretaci pouze určitého ustanovení týkající se daňové kontroly, nebo pouze stručně vymezují, které ze zásad se v daňové kontrole projevují. Není mi známo, že by problematika disertační práce byla pojata v některém z výše uvedených pramenů komplexněji – jinými slovy, že by se někdo podrobněji zabýval důležitostmi a konkrétními projevy jednotlivých zásad správy daní při výkladu a interpretaci daňové kontroly. Přitom je to téma velice zajímavé

a praktické, protože v souladu se základními zásadami správy daní se jednotlivá ustanovení daňové kontroly interpretují a aplikují a pořád platí, že pomocí základních zásad správy daní se řeší sporné otázky výkladu či mezery v právu, což bylo patrné zejména za doby účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) v soudní judikatuře, ale také za doby účinnosti DŘ je tento postup používán. Lze konstatovat, že bez užití základních zásad správy daní nelze správně interpretovat a aplikovat jednotlivá ustanovení DŘ týkající se daňové kontroly. Díky tomuto zaměření doufám i v praktický přínos práce pro její čtenáře, protože správná argumentace zásadami spojenými s daňovou kontrolou může být stěžejní při zastupování klienta advokátem/daňovým poradcem, ať již při samotné daňové kontrole nebo v řízení soudním.

Cíle a předpokládané členění práce

Cílem práce je analyzovat daňovou kontrolu optikou základních zásad správy daní. Tato práce by měla odpovědět na otázku, jak se základní zásady správy daní projevují v procesu daňové kontroly a prokázat, že základní zásady správy daní jsou stěžejní pro správný výklad i aplikaci jednotlivých ustanovení DŘ upravujících daňovou kontrolu.

K naplnění tohoto základního cíle budou sloužit následující dílčí cíle práce:

- Vymezení základního pojmu daňové kontroly.
- Analýza článků Ústavy³ a LZPS⁴ relevantních k daňové kontrole. Ve vztahu k této analýze budou položeny tyto dílčí otázky:

- 1) Lze článek 6 odst. 1 Úmluvy⁵ výkladově aplikovat a dovolávat se jeho porušení v daňových věcech v souvislosti s právem na spravedlivý proces?
- 2) Jaká je úspěšnost ústavních stížností ve věcech souvisejících s daňovou kontrolou v letech 2015 - 2011?

³ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod (Evropská úmluva o lidských právech)

- 3) Jaké principy formulované ústavními předpisy jsou dle stěžovatelů v praxi nejčastěji porušovány ve věcech souvisejících s daňovou kontrolou – analýza ústavních stížností za roky 2015 - 2011?
- Analýza zásad dobré správy. Výsledkem této analýzy by mělo být potvrzení těchto tří vstupních hypotéz:
 - 1) Princip dobré správy nachází svůj odraz v katalogu základních zásad dle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SŘ“), z nichž některé jsou podpůrně aplikovatelné také v oblasti správy daní.
 - 2) Katalog dobré správy formulovaný Veřejným ochráncem práv Otakarem Motejlem v r. 2006 obsahuje principy, které by se měly do oblasti správy daní promítnout.
 - 3) Do problematiky dobré správy v daňové oblasti lze přiřadit tzv. etické kodexy, konkrétně Etický kodex Generálního finančního ředitelství.
 - Obecné vymezení základních zásad správy daní dle DŘ s ohledem na platnou právní úpravu i judikaturu, a to včetně komparace s právní úpravou dle ZSDP.
 - Analýza jednotlivých fází daňové kontroly a projevy základních zásad správy daní v daných fázích.
 - Komparace právní úpravy daňové kontroly z pohledu základních zásad správy daní v České a Slovenské republice.

Vlastní členění disertační práce pak vychází z výše stanovených dílčích cílů práce. Na úvod práce, kde je vymezen předmět zkoumání, cíl práce a jeho dílčí části, předpokládané vědecké metody práce a jejich využití a současný stav poznání ve vztahu k pramenům práce, naváží jednotlivými kapitolami práce.

Za logické považuji začít kapitolou vymezující pojem daňová kontrola. Tato kapitola poskytuje jakýsi odrazový můstek pro další části práce.

Na tomto místě bych chtěla poznamenat, že navazující části práce se budou zabývat jednotlivými zásadami, které se v daňové kontrole promítají a tyto budou blíže analyzovány. Tyto zásady můžeme vnímat úzce, a to pouze s ohledem na základní

zásady správy daní vyjádřené v DR v §5 - §9 nebo můžeme zvolenou oblast vidět v širších konsekvencích. V disertační práci je zvolena druhá možnost. Z tohoto důvodu bude následující kapitola věnována ústavním principům ovládajícím daňovou kontrolu, kde se blíže zaměřuji na vybraná ustanovení Ústavy i LZPS s akcentem na čl. 11 odst. 5 a čl. 36 LZPS.

Další kapitola by se měla věnovat zásadám dobré správy, a to s rozdělením do tří podoblastí, a to na analýzu zásad dle SŘ a jejich aplikovatelnosti ve správě daní resp. daňové kontrole, katalog dobré správy formulovaný Veřejným ochráncem práv Otakarem Motejlem v r. 2006 a problematiku etických kodexů se zaměřením na Etický kodex Generálního finančního ředitelství.

Předpokládaná čtvrtá kapitola bude věnována základním zásadám správy daní, tak jak jsou v DR vyjádřeny v §5 - §9, přičemž tyto zásady budou blíže charakterizovány, komparovány s předcházející právní úpravou dle ZSPD, a to vše s cílem tyto zásady blíže specifikovat jako určitý základ pro další část práce, která již popisuje jejich konkrétní odraz v rámci daňové kontroly.

Další kapitoly práce budou již analyzovat daňovou kontrolu z pohledu základních zásad správy daní a tyto zdůrazňovat v jednotlivých fázích daňové kontroly. Všechny předcházející kapitoly této práce by měly připravit nezbytný základ, aby bylo možné tuto analýzu učinit. Mám za to, že tato struktura práce je důležitá, protože bez úvodního podrobnějšího vymezení základních zásad správy daní ve zvoleném širším pojetí není možné adekvátně analyzovat daňovou kontrolu z jejich pohledu. Součástí každé kapitoly bude vždy závěrečná tabulka, která je jejím aplikačním výstupem a ve které se snažím manifestovat konkrétní projevy základních zásad správy daní v dané fázi daňové kontroly.

Poslední kapitola práce bude zaměřena na komparaci platné právní úpravy daňové kontroly z pohledu základních zásad správy daní se Slovenskou republikou. Slovenskou republiku jsem si zvolila, protože díky společnému historickému právnímu základu, podobné politické i hospodářské situaci, může být právní úprava zvolené problematiky v obou zemích inspirací s ohledem na právní úpravu „*de lege ferenda*“.

Předkládaná disertační práce bude vyhodnocena v závěru, ve kterém budou zhodnoceny její výsledky a prezentovány poznatky získané při její tvorbě. Formulovány budou rovněž závěry ve vztahu k výše načrtnutým dílčím cílům práce.

Součástí práce budou rovněž přílohy.

S ohledem na vymezení práce a její rozsah nebudu samostatný prostor věnovat bližšímu teoretickému pojednání o působení zásad v systému našeho práva nebo zásadám daňového práva obecně. Co se týká terminologie, tak v této práci termín princip spojuji s pravidly ústavně právní úrovně a termín zásada používám pro jednoduché právo. A to bez ambice stanovovat teoretické rozdíly mezi těmito pojmy, když pro praxi k tomu nevidím výraznější důvod a proto je vnímám v jejich významu jako synonyma. Přesto, jak jsem zmínila, s ohledem na jejich důležitost spíše podvědomě přiřazuji pravidlům ústavněprávní úrovně pojem princip a těm na poli jednoduchého práva pojem zásada.

Vědecké metody zpracování práce

Domnívám se, že v pracích v oblasti práva obecně převažují metody logické nad empirickými, i když samozřejmě ani empirický výzkum není v právní vědě vyloučen. Předkládaná disertační práce staví na použití logických metod vědecké práce, které se budou vzájemně doplňovat, kombinovat a lze říci, že i překrývat.

V disertační práci převažuje metoda analytická. Obecnou definicí analýzy (rozkladu) je myšlenkové rozložení zkoumaného jevu na dílčí složky, které se stávají předmětem dalšího bádání. Cílem analýzy jako rozkladové metody je vysvětlit daný problém zevrubným prozkoumáním jeho složek. Analýza rozlišuje na objektu zkoumání jednotlivé části nebo prvky, vyděluje podmínky vzniku, etapy vývoje jevu či objektu, odděluje podstatné od nepodstatného, směřuje od složitého k jednotlivému a od mnohosti k jednotě. Analýza existuje v několika variantách, konkrétně je ji možno rozdělit na klasifikační, vztahovou, kauzální a systémovou analýzu.⁶ V předkládané disertační práci bude užita poslední jmenovaná systémová analýza, která zkoumá jevy či objekt s cílem pochopit je a vysvětlit. S využitím systémové analýzy hodlám v prvních kapitolách této práce pochopit a objasnit jednotlivé zásady správy daní, a to v širším pojetí. Na úvod je totiž nezbytné vymezit jednotlivé zdroje základních zásad správy daní a určitým způsobem je klasifikovat. V úvodních kapitolách budou proto touto metodou analyzovány zásady správy daní v rámci ústavněprávní úrovně, dobré správy a DR. Metoda analýzy musí být použita také v navazujících částech práce, kde

⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011, s. 31.

se již chci zabývat jednotlivými fázemi daňové kontroly a projevy jednotlivých zásad dle DŘ v těchto fázích. Jednotlivé části daňové kontroly jsou pomocí této metody zkoumány a klasifikovány a výsledkem budou tabulky jednotlivých konkrétních projevů základních zásad DŘ v dané etapě.

Tato metoda není samozřejmě jedinou, kterou je nutné použít s ohledem na cíle a systematiku práce. V práci bude použita rovněž metoda komparace. Z teoretického hlediska lze uvést, že metodou komparace je možno stanovit shody a rozdíly jevů či objektů. Při srovnávání se zjišťují shodné či rozdílné stránky různých předmětů, jevů, úkazů či ukazatelů.⁷ Jako jedna z nejpoužívanějších vědeckých metod bude tato metoda využita zejména v části práce pojednávající o dobré správě ve vztahu k otázce použitelnosti některých zásad SŘ ve správě daní, v kapitole o jednotlivých zásadách správy daní budou některé zásady komparovány s předcházející právní úpravou dle ZSDP, jednotlivé etapy daňové kontroly budou rovněž srovnány s právní úpravou dle ZSDP v základních rysech. Uvedená vědecká metoda bude převažovat v poslední kapitole o daňové kontrole z pohledu základních zásad správy daní ve Slovenské republice. V této souvislosti pokládám za důležité uvést, že metodou komparace lze sice vyslovovat závěry, ale nelze ji pokládat za metodu nevyvratitelnou a samotnou komparaci nelze samozřejmě použít jako vědecký důkaz. Více než jinde je výsledek této metody možno pojímat i jako možný důvod k diskuzi i vedení polemik ve zvolené oblasti.

Své místo bude mít v práci také metoda deduktivní. Dedukce (postup od obecného ke zvláštnímu) je metoda, kdy je vyvozováno z obecného jednotlivé. Jedná se o myšlenkový proces, kdy se z premis použitím určitých pravidel a postupů dospěje k novému tvrzení. Dedukce je takový způsob myšlení, při němž se z obecných závěrů a tvrzení vyvodí nový, méně obecný závěr.⁸ Deduktivní přístup bude zvolen v části práce vymezující ústavní principy spojené s daňovou kontrolou. V rámci tohoto přístupu je proveden výzkum ústavních stížností ve věcech daňové kontroly v posledních letech s ohledem na potenciálně porušené články Ústavy i LZPS, jehož výsledkem je určitý přehled o četnosti těchto ustanovení z pohledu stěžovatelů. Na základě tohoto výzkumu získáváme zpětný poznatek z praxe s ohledem na úvodní vymezení relevantních článků Ústavy i LZPS, jež se daňové problematiky dotýkají.

⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011, s. 32 – 33.

⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011, s. 32.

Nakonec si dovolím spíše technickou poznámku - tématem této disertační práce je daňová kontrola z pohledu základních zásad daňového řízení. Název práce vychází z terminologie, která byla užívána v době zadání disertační práce, tzn. za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Předkládaná závěrečná práce se ale bude zaměřovat na působení zásad v rámci správy daně a ne pouze v rámci řízení daňového v souladu s platnou právní úpravou dle DŘ.

1 Pojem daňová kontrola

Daňová kontrola je dle důvodové zprávy k DŘ postupem, kterým správce daně⁹ prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti.¹⁰ Chápání daňové kontroly jako postupu bylo podpořeno judikaturou již v době účinnosti předcházející právní úpravy.¹¹ I když existovaly dříve polemiky ohledně jejího možného chápání také jako úkonu¹² či jako řízení svého druhu, mám za to, že její vymezení jako postupu jednoznačně převážilo již za účinnosti ZSDP¹³ a v platné právní úpravě o tomto pojetí nejsou žádné spory. Ostatně daňová kontrola je v DŘ i systematicky zařazena mezi postupy ve správě daní.

Cíl daňové kontroly pak koresponduje se základním cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně.¹⁴ Daňová kontrola je bezesporu postupem, který představuje díky rozsáhlým právům správce daně a jim odpovídajícím povinnostem daňového subjektu, velký zásah do autonomní sféry kontrolovaného. Jedině na základě výsledku daňové kontroly je možné z moci úřední vydat dodatečný platební výměr a tím daň doměřit.

Velkou úlohu při výkladu jednotlivých ustanovení daňové kontroly dle mého názoru sehrává judikatura, a to zejména NSS a také Ústavního soudu. Za doby účinnosti ZSDP to byla právě judikatura, která, dalo by se říci, napravovala nejasnosti a mezery zákonného textu. Daňová kontrola byla DŘ převzata z dosavadní právní úpravy a zákonodárce se snažil v souladu s dosavadní judikaturou její vymezení upřesnit a odstranit tehdejší mezery a nejasnosti. V mnoha směrech se to podařilo. Přesto i za doby účinnosti DŘ se objevily některé výkladové nejasnosti, které musely být řešeny v rovině judikatury. V částech této práce pojednávajících o daňové kontrole z pohledu základních zásad správy daní tuto nejnovější judikaturu zohledňuji. V argumentaci soudů, ať již za doby účinnosti ZSDP nebo DŘ se nachází odkazy na zásady, které mají

⁹ K pojmu např. PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. Správce daně – pojem, úvahy de lege ferenda. In PAPOUŠKOVÁ, Zdenka a kol. Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize. Olomouc: Nakladatelství UP, 2010, s. 157.

¹⁰ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 60. Dostupný z: <<https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>>.

¹¹ např. Rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 16/2004, Usnesení NSS ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004.

¹² Rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.

¹³ Srov. KOBÍK, Jaroslav. Daňová kontrola. [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT26296CZ CZ. Dostupné v systému ASPI.

¹⁴ Důvodová zpráva k DŘ, s. 60.

vliv na daňovou kontrolu a které umožňují tento důležitý nástroj správce daně správně interpretovat a aplikovat. Tato skutečnost je jasným dokladem jejich velké interpretační a aplikační důležitosti.

Po provedení vymezení daňové kontroly z pohledu pozitivní právní úpravy ve spojení s odkazem na důležitost judikatury, bych obrátila pozornost na teoretické chápání kontroly a daňové kontroly. Detailní rozbor této problematiky provedl *Boháč*, který hodnotil, zda je daňová kontrola kontrolou ve veřejné finanční činnosti a také se zaměřil na rozdíly mezi pojmy „kontrola“, „dozor“ a „dohled“. Rovněž vymezil, jak lze vyložit pojem daňová kontrola a kontrola ve veřejné finanční činnosti, aby nakonec učinil závěr, že daňová kontrola v užším slova smyslu naplňuje všechny znaky kontroly ve veřejné finanční činnosti v širším slova smyslu, kterou vymezuje jako pozorování a sledování činnosti spočívající ve tvorbě, rozdělování a používání peněžních fondů ve veřejném sektoru a porovnávání této činnosti s činností žádanou. S jeho závěry a úvahami souhlasím a na autorově analýze mě krom výše uvedeného zaujalo jeho chápání daňové kontroly ve dvojím smyslu. Autor rozlišuje daňovou kontrolu v užším slova smyslu a daňovou kontrolu v širším slova smyslu. Daňová kontrola v užším slova smyslu odpovídá výše uvedenému formalizovanému postupu při správě daní dle §85 - §89 DŘ. Na druhou stranu daňová kontrola v širším slova smyslu nejenom, že zahrnuje daňovou kontrolu v užším slova smyslu, ale i další postupy při správě daní jako je např. vyhledávací činnost, místní šetření a zvláště postup k odstranění pochybností. Při všech těchto postupech dochází ke kontrole osob zúčastněných na správě daní co do plnění jejich daňových povinností. Dle mého názoru je důležité si uvědomit tento důležitý aspekt, na který autor tímto upozorňuje, tzn., že kontrola daňových povinností probíhá i v rámci velkého množství dalších postupů. Jejich soubor bezesporu můžeme označit jako kontrolu, i když mám za to, že termín daňová kontrola by se s ohledem na přesnost měl používat pouze v tzv. užším pojetí a plně odpovídající platné právní úpravě.¹⁵

Většina autorů ve svém vymezení daňové kontroly samozřejmě vychází z jejího užšího pojetí s odkazem na platnou právní úpravu a související judikaturu. *Zatloukal* v ní vidí nástroj státní moci sloužící ke správnému zjištění a stanovení daňové povinnosti. Upozorňuje rovněž na její preventivní funkci, tzn., že samotná existence

¹⁵ BOHÁČ, Radim. Je daňová kontrola kontrolou ve veřejné finanční činnosti? In DNY PRÁVA 2015 - Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 26 – 38. ISBN 978 – 80- 210 – 8196 – 3.

tohoto instrumentu motivuje daňové poplatníky k řádnému plnění jejich povinností.¹⁶ *Lichnovský* uvádí, že vlastní daňová kontrola je zákonem vymezena svým předmětem, kterým jsou daňové povinnosti, tvrzení a jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně konkrétního daňového subjektu. Upozorňuje na skutečnost, že daňová kontrola je postupem, který umožňuje to nejpodrobnější prověření výše uvedeného předmětu daňové kontroly.¹⁷ Dle *Baxy* je daňová kontrola postupem při správě daní, jehož obsahem je shromažďování, provádění a hodnocení důkazních prostředků. Tento autor rovněž odkazuje na platnou právní úpravu předmětu daňové kontroly a její důležitost vztahující se ke skutečnosti, že daňová kontrola je jediným postupem, na základě jehož výsledků může správce daně přistoupit k doměření daně z úřední povinnosti.¹⁸ Dle *Šretra* je daňová kontrola velice složitý komplex úkonů, které probíhají v rámci přípravy, zahájení, průběhu i ukončení daňové kontroly.¹⁹ *Kobík* uvádí, že daňovou kontrolu je třeba chápat jako prostor, ve kterém je daňovému subjektu umožněno, aby prokázal, že je schopen doložit svá tvrzení. Výlučně vrchnostenský charakter získává daňová kontrola až spolu s prvními pochybnostmi, že důkazní prostředky daňového subjektu nejsou zcela v pořádku. I tehdy, jak *Kobík* zdůrazňuje, musí být daňová kontrola prováděna při zohlednění všech základních zásad správy daní.²⁰ Prokázání tohoto aspektu je cílem předkládané práce.

¹⁶ ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 7.

¹⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 178.

¹⁸ BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka a kol. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 449.

¹⁹ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011, s. 16.

²⁰ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: ANAG, 2013, s. 377.

2 Ústavní principy ovládající daňovou kontrolu

Základní zásady, které ovládají daňovou kontrolu, nevychází pouze z DŘ, ale také z celé řady dalších právních norem. Na pomyslné čelní příčce stojí ústavní principy formulované normami tvořícími ústavní pořádek České republiky.²¹

Jako ústavní principy relevantní pro oblast daňové kontroly jsem vybrala následující články Ústavy a LZPS:

- Ústava: čl. 1 odst. 1, čl. 2 odst. 3, čl. 4,
- LZPS: čl. 2 odst. 2, čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1, čl. 4 odst. 4, čl. 10 odst. 2, čl. 11 odst. 1, čl. 11 odst. 5, čl. 36, čl. 37 odst. 3, čl. 38 odst. 1, čl. 38 odst. 2.

Všechny uvedené články Ústavy a LZPS budou v této kapitole postupně blíže vymezeny, přičemž největší prostor v samostatných podkapitolách věnuji čl. 11 odst. 5 LZPS a čl. 36 LZPS.

V rámci analýzy zvolených ustanovení se rovněž pokusím odpovědět na následující otázku:

- *Lze článek 6 odst. 1 Úmluvy výkladově aplikovat a dovolávat se jeho porušení v daňových věcech v souvislosti s právem na spravedlivý proces?*

Na analýzu všech vybraných ústavních principů dále naváže podkapitola týkající se ústavních stížností ve věcech daňové kontroly. Při podání ústavní stížnosti je v praxi nesmírně důležitá správná aplikace LZPS a Ústavy, protože právě porušení norem ústavního práva musí být stěžovatelem nejen tvrzeno, ale také prokázáno. V této podkapitole budu pracovat s judikaturou Ústavního soudu a zabývat se zejména následujícími otázkami:

- *Jaká byla úspěšnost ústavních stížností ve věcech souvisejících s daňovou kontrolou v letech 2015 - 2011?*

²¹ Ústava čl. 112 odst. 1: „Ústavní pořádek České republiky tvoří tato Ústava, Listina základních práv a svobod, ústavní zákony přijaté podle této Ústavy a ústavní zákony Národního shromáždění Československé republiky, Federálního shromáždění Československé socialistické republiky a České národní rady upravující státní hranice České republiky a ústavní zákony České národní rady přijaté po 6. červnu 1992.“

- *Jaké principy formulované ústavními předpisy byly dle stěžovatelů v praxi nejčastěji porušovány v ústavních stížnostech spojených s daňovou kontrolou v letech 2015 - 2011?*

2.1 Výklad čl. 11 odst. 5 LZPS

Jedním z nejdůležitějších ustanovení LZPS týkající se daní a poplatků je čl. 11 odst. 5, dle kterého:

„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“²²

Článkem 11 odst. 5 LZPS je pravomoc ukládat daně svěřena moci zákonodárné a tím je vyloučeno, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Daňová povinnost nemůže být uložena ani v rámci samostatné působnosti územních samosprávných celků podzákonným právním předpisem. Ústavní soud použil ve svém Nálezu Pl. ÚS 63/04 ze dne 22. 3. 2005 slovo „*příkaz*“ v souvislosti s čl. 11 odst. 5 LZPS, když jednoznačně judikoval nemožnost zavedení poplatku podzákonným právním předpisem – v daném případě obecně závaznou vyhláškou. Tím, že napadená obecně závazná vyhláška zavedla, sice v rozsahu věcně vymezené samostatné působnosti obce, právní institut - poplatek, a přitom přehlédla, že jeho zavedení je vyhrazeno toliko zákonu, dopustila se obec zneužití své věcně vymezené samostatné působnosti tak, že její výkon realizovala při současném opomenutí vzít v potaz příkaz plynoucí z ústavního pořádku, tj. z čl. 11 odst. 5 LZPS. Stejný závěr by samozřejmě platil v případě daně.²³

Dikci ustanovení čl. 11 odst. 5 LZPS je možno interpretovat také jako ústavní zmocnění Parlamentu k legitimnímu omezení vlastnictví prostřednictvím jím přijatého zákona.²⁴ Lze tedy konstatovat, že toto ustanovení připouští omezení vlastnického práva jednotlivce, a to pouze za účelem stanovení a výběru daně nebo poplatku. Tato interpretace vychází z pojetí daní jako omezení vlastnického práva, čemuž odpovídá i systematické zařazení popisovaného ustanovení do čl. 11 LZPS v souvislosti s ochranou vlastnického práva. Vlastnické právo může být s ohledem na svoji povahu zařazeno mezi základní práva a svobody jednotlivce. Podle liberální tradice, která stála

²² Vyjádřením této zásady v oblasti správy daní je zásada zákonnosti dle §5 odst. 1 DR.

²³ Nález Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, Pl. ÚS 63/04.

²⁴ WAGNEROVÁ, Eliška, ŠIMÍČEK, Vojtěch, LANGÁŠEK, Tomáš, POSPÍŠIL, Ivo a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s. 2012, s. 320.

u zrodu ideologie základních práv a svobod, je vlastnické právo vřezahrnující kategorií vyjadřující autonomní postavení jednotlivce vůči veřejné moci.²⁵

Ochranu vlastnického práva v oblasti stanovení daní a poplatků však nelze vnímat pouze jako formální podřazení určité daně či poplatku pod konkrétní ustanovení zákona. Takový výklad by byl značně zjednodušující. Jak ostatně judikoval Ústavní soud, ochrana se musí vztahovat rovněž na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, kterým je daňová či poplatková povinnost stanovena. K porušení čl. 11 odst. 5 LZPS tak může dojít nejen tím, že dojde ze strany veřejné moci k uložení daňové či poplatkové povinnosti zcela *extra legem*, ale také tehdy, pokud by bylo zákonné ustanovení aplikováno a interpretováno způsobem, který by se ocital mimo zákonný podklad stanovené daňové povinnosti, například tak, že by se interpretací zákonných ustanovení rozřirovala daňová povinnost na subjekty či situace, na něž podle zákona daňová povinnost nedopadá. Dle Ústavního soudu lze pouze takto materiálně a v celém kontextu článku 11 vykládat ustanovení čl. 11 odst. 5 LZPS.²⁶

S ohledem na výře uvedené je zásadní, aby se správce daně nesprávnou interpretací zákonného ustanovení neocitl mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti a aby nerozřiroval daňovou povinnost i na situace, na které se při správné interpretaci zákona daňová povinnost nevztahuje.

Zajímavá je v souvislosti s čl. 11 odst. 5 LZPS také otázka, jakým způsobem je v rámci ústavního pořádku upraveno stanovení peněžních plnění obdobných daním a poplatkům např. cla, pojistného. V tomto směru musím souhlasit s názorem *Boháče*, že tato plnění nemohou být rovněž ukládána jinak, než na základě zákona, což vyplývá z čl. 4 odst. 1 LZPS a de lege ferenda by bylo vhodné čl. 11 odst. 5 LZPS přeformulovat a tato „jiná obdobná peněžní plnění“ do textu doplnit.²⁷

2.1.1 Posuzování ústavnosti daně

V souvislosti s ustanovením čl. 11 odst. 5 LZPS jsem si položila otázku, do jaké míry může Ústavní soud přezkoumávat ústavnost zákonné úpravy daní a poplatků. Odpověď se pokusím dovodit z judikatury Ústavního soudu.

²⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 268/06.

²⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.

²⁷ BOHÁČ, Radim. Ústavní základy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Daně a finance, 2015, č. 1, s. 4-10.

Předně je zapotřebí uvést, že z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) vyplývá pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžních sankcí. Politickou odpovědnost za toto rozhodování nese na svých bedrech zákonodárce. Jakkoli lze vnímat některou daň nebo poplatek²⁸ jako zásah do vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dále uvedených podmínek, nepředstavuje zásah do ústavního pořádku chráněné vlastnické pozice (čl. 11 LZPS, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě).

Ústavní soud není v žádném případě orgánem, který by posuzoval směřování daňové politiky státu s ohledem na efektivitu či hospodárnost. Na druhou stranu je zapotřebí zohlednit čl. 89 odst. 2 Ústavy, dle kterého jsou vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu závazná pro všechny orgány i osoby.

Přezkum ústavnosti daňových zákonů je možný ze strany Ústavního soudu pouze na základě následujících důvodů. Ústavní soud pro přezkum ústavnosti daňových zákonů používá posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti. V tomto kontextu je rozlišováno mezi rovností neakcesorickou tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv v čl. 1 LZPS²⁹ a rovností akcesorickou tj. vymezenou v čl. 3 odst. 1 LZPS.³⁰ Dle Ústavního soudu, je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, je takový přezkum omezen pouze na případy, ve kterých by výše povinné daně odváděné daňovým subjektem vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývala *škrtícího (rdousícího) působení*. Jinými slovy, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.³¹

Zjevné svévoli zákonodárce tak brání uvedená kritéria akcesorické a neakcesorické rovnosti. Zákonodárci je však ponechána v zásadě široká volnost ve volbě prostředků, tj. ve volbě předmětu, míře a rozsahu daní.

²⁸ HUDCOVÁ, Zdenka. Možné definice pojmu daň, poplatek a clo z hlediska výuky předmětu finanční právo. In Acta Universitatis Carolinae Iuridica 3-4/2013. „Teoretické otázky“ finančního práva. Praha: Nakladatelství Karolinum, 2004, s. 89.

²⁹ Čl. 1 LZPS: „Lidé jsou svobodní a rovni v důstojnosti i v právech. Základní práva a svobody jsou nezadatelné, nezczizitelné, nepromlčitelné a nezrušitelné.“

³⁰ Čl. 3 odst. 1 LZPS : „Základní práva a svobody se zaručují všem bez rozdílu pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry a náboženství, politického či jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení.“

³¹ Nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl ÚS 7/03.

Lze tedy uzavřít jednoduchou odpovědí na položenou otázku, že posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby není extrémně disproporcionální (nemá tzv. rdousící efekt) a dále neporuší princip akcesorické i neakcesorické rovnosti. Tyto ústavní nároky na právní úpravu daní dle názoru Ústavního soudu zcela zajišťují, aby přezkoumávaná ustanovení, v případě, že v naznačeném testu obstojí, bylo možno považovat za legitimní.³² Zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu.³³

Poměrně nedávno jsme byli svědky značně medializovaného přezkumu ústavnosti zákonné úpravy, na základě kterého bylo nálezem Ústavního soudu zrušeno ustanovení zákona o daních z příjmů týkající se slevy na dani u pracujících důchodců. V tomto případě se návrhatele dovolával naplnění hlediska extrémní disproporcionality (tzv. rdousícího efektu) napadeného ustanovení a porušení výše vysvětleného principu akcesorické rovnosti (tzn. čl. 3 odst. 1 LZPS ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 LZPS a čl. 26 LZPS) a neakcesorické rovnosti (tzn. čl. 1 LZPS). Ústavní soud posoudil jednotlivé námitky návrhatele, načež dospěl k následujícím závěrům. Předně neshledal, že by napadená úprava měla vůči poplatníkům daně z příjmů fyzických osob, kteří jsou zároveň poživateli starobního důchodu, rdousící neboli konfiskační dopad ve vztahu k jejich majetku. Předmětná námitka proto neodůvodňuje závěr o nesouladu napadeného ustanovení s ústavně zaručeným právem vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 LZPS. Na druhou stranu Ústavní soud shledal rozpor napadeného ustanovení se zásadou neakcesorické rovnosti (čl. 1 LZPS), a to vzhledem k nerovnosti mezi poplatníky, kteří jsou ve zdaňovacím období poživateli starobního důchodu. Tato nerovnost se projevuje v tom, že ti, co mají toto postavení k 1. lednu zdaňovacího období, přichází vždy o celou základní slevu na dani, zatímco ti, kteří se v tomto postavení ocitnou kdykoliv později, třeba i jen následující den (tedy 2. ledna), mají tuto slevu zachovanou v plné výši. Napadené ustanovení s ohledem na nepřiměřenost této nerovnosti (mezi pracujícími důchodci a poplatníky majícími na základní slevu na dani nárok) neobstojí ani v testu akcesorické rovnosti, v důsledku čehož je třeba jej považovat za jsoící v rozporu s čl. 3 odst. 1 LZPS ve spojení

³² Usnesení pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 1871/08.

³³ Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. PL. ÚS 29/08.

s čl. 11 odst. 1 a 5 LZPS. Vzhledem k tomu, že napadené ustanovení je v rozporu s čl. 1 a čl. 3 odst. 1 LZPS ve spojení s čl. 11 odst. 1 a 5 LZPS, vyhověl Ústavní soud podle § 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., návrhu skupiny senátorů a rozhodl, že se toto ustanovení ruší dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů. Uvedený příklad dle mého názoru jasně demonstruje, do jaké míry Ústavní soud přezkoumává ústavnost zákonné úpravy daní a poplatků a jakými kritérii se při svém rozhodování řídí.³⁴ Souhlasím s názorem, že u tohoto nálezu Ústavního soudu bychom se mohli zamýšlet nad mnoha souvisejícími otázkami, např. docházelo ze strany důchodců ke zneužití práva, je možné vázat existenci určité skutečnosti pouze na jeden den zdaňovacího období, mohl Ústavní soud použít test přímé diskriminace atd. Hledání odpovědi překračuje rámec této práce, nicméně tyto otázky naznačují složitost celé problematiky, proto jsem je považovala za důležité zmínit.³⁵

2.2 Právo na soudní a jinou právní ochranu

Právo na soudní a jinou právní ochranou jako právo procesní povahy patří k základním pilířům právního státu.

Toto právo je zakotveno v čl. 36 odst. 1 LZPS, podle kterého se každý může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu. Odst. 2 čl. 36 LZPS pak předchozí ustanovení doplňuje a dává každému, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, možnost obrátit se na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak.

Ústavní soud ČR považuje právo na spravedlivý proces za základ právního a demokratického státu, přičemž toto právo zaujímá v jeho judikatuře významné místo.

Deficit spravedlivého procesu se v rovině právního posouzení věci projevuje poměření, zda správními orgány a soudy podaný výklad rozhodných právních norem je předvídatelný a rozumný, koresponduje-li fixovaným závěrům soudní praxe, není-li naopak výrazem interpretační svévole (libovůle), jemuž chybí smysluplné odůvodnění,

³⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13.

³⁵ Daně v judikatuře Ústavního soudu. Text k odbornému semináři pořádanému v rámci grantu poskytnutému Nadací Hugo Grotius v rámci programu „PRVOUK06 – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“ realizovaném v roce 2014 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze, s. 22.

případně zda nevybočuje z mezí všeobecně (konsensuálně) akceptovaného chápání dotčených právních institutů. Ústavněprávním požadavkem též je, aby soudy vydaná rozhodnutí byla řádně, srozumitelně a logicky odůvodněna.³⁶

Ústavní soud je rovněž toho názoru, že je nutné pátou hlavu LZPS vykládat v přímé spojitosti s článkem 6 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), protože Česká republika se zavázala k přímé aplikaci této Úmluvy. I s ohledem na tuto skutečnost tak Ústavní soud může argumentovat a velmi často při interpretaci páté hlavy LZPS i argumentuje ustanoveními Úmluvy, a to i s odkazem na příslušnou judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“).

Článek 6 odst. 1 Úmluvy stanoví následující:

„Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoliv trestního obvinění proti němu.....“³⁷

Zjednodušeně je možno konstatovat, že výše uvedené ustanovení lze aplikovat na ta soudní řízení, jejichž předmětem je spor týkající se občanských a politických práv. Podle judikatury je třeba termín „spor“ pojímat s ohledem na jeho obsahovou stránku. V řízení musí jít o spor skutečný a vážný, může se týkat jak práva jako takového, tak jeho způsobu uplatnění, jak skutkových okolností, tak právních otázek.³⁸ Ve srovnání s popisovaným právem na soudní a jinou právní ochranu dle Ústavy České republiky tak Úmluva poskytuje ochranu pouze občanským a politickým právům tzn. užšímu rozsahu základních práv.

Ve vztahu k daňové kontrole jsem si položila otázku, zda lze článek 6 odst. 1 Úmluvy výkladově aplikovat a dovolávat se jeho porušení v daňových věcech, a to zejména s ohledem na uvedenou skutečnost, že Úmluva poskytuje ochranu pouze občanským a politickým právům.

³⁶ Sbíрка rozhodnutí ve věcech daňových Výklad pojmu „účasť na vedení“ dle zákona o daních z příjmů; Ústavní mantinely interpretace daňového práva. Daně a finance, 2011, roč. XIV., č. 1, s. 25-32

³⁷ Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod [online]. [cit. 1. 3.2016]. Dostupný z http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_CES.pdf.

³⁸ HUBÁLKOVÁ, Eva. *Stručná rukojeť českého advokáta k Evropské Úmluvě o lidských právech*. Praha: Česká advokátní komora, 2008, s. 88.

Odpověď na tuto otázku poskytne judikatura Ústavního soudu, judikatura NSS a zejména judikatura Evropského soudu pro lidská práva. Z odborné literatury jsem byla místy trochu v rozpacích, protože na článek 6 odst. 1 Úmluvy odkazuje i některá literatura o daňové kontrole v souvislosti s právem na spravedlivý proces dle čl. 36 LZPS.³⁹ S tvrzeným porušením čl. 6 odst. 1 Úmluvy se lze také setkat v argumentaci některých ústavních stížností v daňových věcech.⁴⁰ Na druhou stranu v jiných pramenech je jednoznačně uvedeno, že z aplikace článku 6 odst. 1 Úmluvy jsou vyloučeny daňové spory.⁴¹ Jaká je tedy správná odpověď na vytyčenou otázku a je opravdu tak jednoduchá, jak by se mohlo na první pohled zdát.

Ústavní soud jednoznačně judikoval, že z judikatury Evropského soudu pro lidská práva vyplývá, že daňové spory nespádají do působnosti čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Odkazuje na názor Evropského soudu pro lidská práva, dle kterého daňové spory spadají mimo oblast občanských práv a závazků, a to bez ohledu na finanční důsledky, které daňového poplatníka stíhají. Dovozuje, že vztahy mezi daňovým poplatníkem a správcem daně mají převážně veřejnoprávní povahu, díky čemuž spadají do oblasti vyhrazené státu. Rozhodnutí v daňových věcech včetně ukládání sankcí pak nejsou obecně považována ani za rozhodnutí o trestním obvinění podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Soud zastává dále názor, že Úmluva a Protokoly k ní vydané musí být vykládány jako celek. Proto při aplikaci čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě, zakotvujícího právo na ochranu vlastnictví, nutno přihlídnout i k tomu, že citované ustanovení vyhrazuje státu právo přijmout takové zákony, jaké považuje za nezbytné pro účely zajištění placení daní.⁴²

Jako zásadní rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva vztahující se k případné aplikaci čl. 6 Úmluvy v daňových věcech bych zdůraznila Rozsudek Ferrazzini v. Itálie ze dne 12. 07. 2001. U tohoto rozhodnutí bych se ráda zastavila podrobněji, protože s odkazy na něj se v judikatuře obecných soudů i soudu Ústavního setkáváme velice často.

³⁹ ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 26.

⁴⁰ Např. Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

⁴¹ Srov. HUBÁLKOVÁ, Eva: *Stručná rukojeť českého advokáta k Evropské Úmluvě o lidských právech*. Praha: Česká advokátní komora, 2008, s. 38.

⁴² Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

Z bodu 29 – 31 Rozsudku Ferrazzini v. Itálie jednoznačně vyplývá, že přezkum rozhodnutí správních orgánů v daňových věcech není považován za rozhodování o občanských právech nebo závazcích nebo o trestním obvinění, a proto se na taková soudní řízení čl. 6 odst. 1 Úmluvy nevztahuje.⁴³ Jinými slovy řečeno, platí, že čl. 6 Úmluvy se nevztahuje na daňové věci, pokud by se nejednalo o uložení pokuty, která by mohla mít vlastnosti trestněprávní sankce.⁴⁴ Z aplikace článku 6 odst. 1 Úmluvy jsou tak vyloučena daňová řízení, pokud v nich nejsou ukládány pokuty. Pak se však na dotčené řízení pohlíží z trestněprávního úhlu.⁴⁵ Důvodem neuplatnění článku 6 v daňových věcech v případech, kdy se nejedná o věc trestní, je skutečnost, že v případě daňových sporů nejde o rozhodování o „občanských právech a závazcích“, jak to stanovuje článek 6, ale peněžní závazky v tomto případě spadají výlučně do oblasti práva veřejného.

Daňová kontrola není daňovým stíháním, neslouží primárně k usvědčení daňového subjektu z daňového podvodu, resp. z neúplného přiznání a odvedení daně. Takže z tohoto pohledu je aplikace čl. 6 Úmluvy vyloučena.

Výjimku by ale mohla tvořit daňová řízení, kdy dochází ke zvýšení vyměřené daně, protože Evropský soud pro lidská práva v Rozsudku velkého senátu ze dne 23. 11. 2006 ve věci Jussila proti Finsku dovedl, že právě kvůli odstrašující a represivní povaze institutu zvýšení daně lze tento institut daňového práva podřadit pod pojem trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy.⁴⁶

Otázkou zůstává, co lze v českém právním prostředí resp. dle DŘ považovat za onen *institut zvýšení daně*, který by pak v souladu s výše uvedeným judikátem Evropského soudu pro lidská práva umožňoval aplikovat čl. 6 odst. 1 Úmluvy v daňových věcech.

V souvislosti s ZSPD a později i DŘ se NSS i Ústavní soud podrobně zabývaly povahou penále právě v kontextu možné aplikace čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

Povaha penále se v předpisech daňového práva vyvíjela v souvislosti se změnami aplikované právní úpravy. Do 31. 12. 2006 byl upraven institut penále v § 63

⁴³ Rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, sp. zn. 1 Afs 57/2007.

⁴⁴ Srov. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 7. 2001 ve věci Ferrazzini proti Itálii, stížnost č. 44759/98, ECHR 2001-VII, body 29 -31.

⁴⁵ HUBÁLKOVÁ, Eva: *Stručná rukojeť českého advokáta k Evropské Úmluvě o lidských právech*. Praha: Česká advokátní komora, 2008, s. 109.

⁴⁶ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006 ve věci Jussila proti Finsku, stížnost č. 73053/01.

ZSPD. Ze znění citovaného ustanovení je patrné, že se vzhledem k současnému právnímu rozdělení sankčních institutů jednalo o kombinaci penále (roční úrok dosahoval v některých případech výše až 73 % p. a. za prvních 500 dnů prodlení) a úroku z prodlení. V mezidobí zákon č. 230/2006 Sb., který novelizoval ZSPD, rozdělil výše popsaný institut s účinností od 1. 1. 2007 na penále (§ 37b) a úrok z prodlení (§ 63). Institut penále uvedenou změnou získal nový obsah – jednalo se o jednorázovou sankci danou procentuální sazbou z částky daně, odpočtu či ztráty nesprávně uvedené v daňovém přiznání; naproti tomu úrok z prodlení byl paušalizovanou náhradou za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně. Oba v právu se tradičně vyskytující instituty pouze s nepatrnými změnami převzal DŘ.⁴⁷

V Rozsudku NSS ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005 [ústavní stížnost proti němu byla Ústavním soudem odmítnuta usnesením sp. zn. III. ÚS 1394/07 ze dne 17. 1. 2008] NSS dovedl, že penále dle §63 ZSPD představuje sankci za porušení "primární" povinnosti zaplatit daň řádně a včas. Názor, že základní funkcí daňového penále je paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů, a proto jej nelze chápat jako sankci za správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy [byť NSS konstatoval, že penále částečně plní funkci represivní a odstrašovací, nelze ještě konstatovat, že by NSS zařadil mezi jeho funkce správní trestání, protože jeho základní funkcí zůstává paušalizovaná náhrada eventuální újmy státu], je podle názoru Ústavního soudu dobře odůvodněný a nelze proti němu z hlediska ústavnosti cokoliv namítat.⁴⁸

V důsledku zmíněné novely ZSPD od 1. 1. 2007 se ale náhled na penále NSS změnil, v důsledku změny chápání tohoto pojmu v rámci právní úpravy. Rozšířený senát NSS ve svém Usnesení ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, dospěl k závěru, že penále podle § 37b ZSPD, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona DŘ má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 LZPS a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. NSS dále konstatoval, že přestože je penále ve smyslu § 37b ZSDP, respektive § 251 odst. 1 DŘ, institutem daňového práva, je třeba na základě analýzy judikatury Evropského soudu pro lidská práva a při zohlednění zásady demokratického právního státu založeného na úctě k základním právům a svobodám a plnění své mezinárodní závazky (čl. 1 Ústavy)

⁴⁷ Rozsudek NSS dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014.

⁴⁸ Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005.

uzavřít, že se jedná o trest *sui generis*. Argument systematikou právního řádu, resp. jeho oborovým členěním, nabízející odlišení „trestních“ a „administrativních“ deliktů a sankcí za ně stanovených, včetně odlišností jejich ukládání, nemůže ve světle naplnění ostatních kritérií obstát. Stejně tak argument „automatickou ukládání“ správcem daně přímo ze zákona s vyloučením jakékoliv správní úvahy o tom, zda, případně v jaké výši penále stanovit, navíc bez předchozího řízení.⁴⁹ V souvislosti s uvedeným rozhodnutím se nabízí otázka aplikace zásady *ne bis in idem*, tzn. zákazu nového stíhání pro tentýž skutek. Jednoznačnou odpověď na ni NSS ve svém rozhodnutí nenabízí. Zásadní bude následná judikatura trestních soudů v této otázce. Jak uvádí ve svém článku *Trubač*, je velice pravděpodobné, že v případě, kdy budou soudy rozhodovat o trestném činu zkrácení daně, kde v předchozím řízení bylo uloženo daňové penále, dojdou k závěru, že uložení penále ve vztahu k daním, o nichž se vede trestní řízení, dochází k vytvoření překážky *ne bis in idem*, a takové trestní stíhání je nutné zastavit.⁵⁰

Závěrem bych chtěla uzavřít, že ohledně daňové kontroly stále platí, že daňová kontrola nemůže být nazírána jako forma trestního obvinění dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola plnění jeho daňové povinnosti.⁵¹ Na základě výsledků daňové kontroly ale často dochází k doměření daně a v rámci dodatečného platebního výměru správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále dle §251 DŘ a na toto penále (které ale samozřejmě není součástí daňové kontroly) již lze čl. 6 odst. 1 Úmluvy aplikovat, a to ve shodě s výše uvedenou aktuální judikaturou NSS.

2.3 Související ústavní principy

V ústavních stížnostech souvisejících věcně s daňovou kontrolou se v menší míře objevují i ostatní články LZPS, Ústavy nebo Úmluvy.

Dle **čl. 1 odst. 1 Ústavy** je Česká republika svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Toto ustanovení je možno považovat za základní rámec existence České republiky jako

⁴⁹ Usnesení NSS dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57.

⁵⁰ TRUBAČ, Ondřej. Daňové penále jako trest. [online]. epravo.cz [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <http://tablet.epravo.cz/1-2016/9_nazory-danove-penale-jako-trest>.

⁵¹ Rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2010, sp. zn. č. j. 5 Aps 2/2010.

samostatného státu, základ pro její právní řád, a je proto první a základní premisou pro výklad i aplikaci všech ostatních principů nebo zásad.⁵²

V ústavních stížnostech ve věcech daňových kontrol se ojediněle setkáme také s tvrzeným porušením dalších článků Ústavy, například **čl. 2 odst. 3 Ústavy**, dle kterého státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon nebo **čl. 4 Ústavy**, který říká, že základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci.

Pro daňové účely jsou důležitá také související ustanovení LZPS. Jedná se například o **čl. 2 odst. 2 LZPS**, podle kterého lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který stanoví zákon. Jedná se o tzv. zásadu obecně povolovací. Ústavní soud k tomu v minulosti již judikoval, že ústavní kautele obsažené v čl. 2 odst. 2 LZPS odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby garantované **čl. 2 odst. 3 LZPS**. Občan tak může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá, tzn., že se jedná o opačný princip, než platí pro stát resp. správce daně.

Dále bych připomněla povinnost správce daně šetřit ve smyslu **čl. 4 odst. 4 LZPS** podstatu a smysl základních práv a svobod, což jinými slovy znamená, že by správce daně měl v případě pochybností postupovat mírněji. Daňové zákony tak nesmí být vykládány extenzivním způsobem. Tato zásada je označována jako *zásada „in dubio mitius“*. Zásada „in dubio mitius“ je v daňové oblasti podložena ustálenou judikaturou Ústavního soudu.⁵³ **Odstavec 1 čl. 4 LZPS stanoví zásadu, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.**

V některých ústavních stížnostech se můžeme setkat rovněž s tvrzeným porušením **čl. 37 odst. 3 LZPS**, dle kterého jsou si všichni účastníci v řízení rovni. Některými stěžovateli je zmiňován i **čl. 38 odst. 1 a odst. 2 LZPS**, který říká, že nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci. A také stanoví, že každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl

⁵² DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2006, s. 32.

⁵³ Srov. Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV ÚS 666/02, Nález ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02.

vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem.

V některých ústavních stížnostech se objevuje také argumentace porušením **čl. 6 odst. 1 Úmluvy**, o kterém již bylo pojednáno výše.

2.4 Ústavní stížnosti ve věcech daňové kontroly

Ústavní stížnost je často vnímána jako „poslední naděje“ ze strany daňového subjektu po vyčerpání všech použitelných procesních prostředků obrany. Pokud jde o daňovou kontrolu a následné vydání dodatečného platebního výměru, pak musí daňový subjekt vyčerpat opravné prostředky poskytnuté DŘ tj. odvolání, následně podat správní žalobu ke krajskému soudu a poté též kasační stížnost k NSS, v případě její přípustnosti. Vzhledem ke komplikovanosti řízení před Ústavním soudem se zákonem vyžaduje obligatorní zastoupení advokátem.⁵⁴

Ústava zakotvuje pravomoci Ústavního soudu jako soudního orgánu ochrany ústavnosti v čl. 87. Ve vztahu k ústavním stížnostem souvisejících s daňovou kontrolou je důležitý odst. 1 písm. d) čl. 87 Ústavy, podle kterého je ústavní stížnost oprávněna podat fyzická nebo právnická osoba, jestliže tvrdí, že pravomocným rozhodnutím v řízení, jehož byla účastníkem, opatřením nebo jiným zásahem orgánu veřejné moci bylo porušeno její základní právo nebo svoboda zaručené ústavním pořádkem.⁵⁵

V souvislosti s ústavní stížností pokládám za nutné připomenout, že Ústavní soud není možné považovat za další instanci v systému obecného soudnictví. Jeho úkolem je ochrana ústavnosti a není povolán k přezkumu správnosti aplikace "jednoduchého" práva a zasáhnout do rozhodovací činnosti obecných soudů může jen tehdy, shledá-li současně porušení základního práva či svobody. Mám za to, že argumentace advokáta, jež za daňový subjekt podává ústavní stížnost v daňové věci, nemůže kopírovat jeho argumentaci použitou například v kasační stížnosti NSS. Advokátem nemůže být apelována „pouhá nezákonnost“, protože zjednodušeně řečeno lze konstatovat, že ne každá nezákonnost představuje omezení nějakého ústavně zaručeného práva. Argumentačně by tedy úsilí advokáta mělo směřovat do vlastního výsledku předchozího řízení, např. jakým konkrétním způsobem bylo posledním rozhodnutím ve věci

⁵⁴ § 30 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁵ § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

porušeno právo stěžovatele na spravedlivý proces. Při podání ústavní stížnosti proti pravomocnému rozhodnutí, opatření a jinému zásahu správce daně ve věcech souvisejících s daňovou kontrolou je nesmírně důležitá správná aplikace výše uvedených článků LZPS nebo Ústavy, protože právě porušení norem ústavního práva musí být stěžovatelem nejen tvrzeno, ale také prokázáno.

Pro praxi, nejen advokátů zastupujících klienta při ústavní stížnosti, se jeví nezbytné studium judikatury Ústavního soudu, v rámci které bych doporučila k pozornosti nejen nálezy Ústavního soudu, ale také jeho usnesení. Usnesení jsou všechna rozhodnutí Ústavního soudu, která nejsou rozhodnutím ve věci samé. Nejčastěji rozhoduje Ústavní soud usnesením o odmítnutí ústavní stížnosti.⁵⁶ Usnesení jako další forma rozhodnutí Ústavního soudu, jíž se ústavní stížnost odmítá, totiž obsahují odůvodnění ze strany Ústavního soudu, které může velice přínosné. Bohužel od 1. 1. 2013 nastal problém s praktickou použitelností usnesení pro zjišťování právního názoru Ústavního soudu a řešerše, a to v souvislosti s novelou č. 404/2012 Sb.⁵⁷, na základě které § 43 odstavec 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, zní:

„(3) Usnesení o odmítnutí návrhu podle odstavců 1 a 2 musí být písemně vyhotoveno, stručně odůvodněno uvedením zákonného důvodu, pro který se návrh odmítá, a musí obsahovat poučení, že odvolání není přípustné.“

Při práci s judikaturou je nutné vycházet samozřejmě z toho, že právně závazný je toliko náleze.⁵⁸ U usnesení platí, že právní názor v něm obsažený odráží praxi, právní názor může být později Ústavním soudem změněn.⁵⁹ Přesto výše uvedenou změnu, na základě které se již zamítavá usnesení neodůvodňují, nelze z pozice advokátů nebo daňových subjektů pokládat za vítanou.

Na druhou stranu je tato změna procesní úpravy pochopitelná vzhledem ke stále většímu nápadu věcí na Ústavní soud, jak dokumentuje příloha č. 1 této práce, která obsahuje statistiku podání k Ústavnímu soudu za r. 1993 do r. 2015. Správní věci, ale ve

⁵⁶ V podrobnostech: Průvodce řízením o ústavní stížnosti. [online]. Ústavní soud. [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.usoud.cz/pruvodce-rizenim-o-ustavni-stiznosti/>>.

⁵⁷ Zákon, kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

⁵⁸ Právní názor vyjádřený v nálezu je možné změnit pouze postupem dle § 23 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁹ V podrobnostech: JAGER, Petr: Ústavní stížnost. [online]. ČAK [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <http://www.cak.cz/assets/pro-koncipienty/vzdelavani/ustavni-stiznost--mgr--petr-jager.pdf>.

věcné struktury návrhů na zahájení řízení, zaujímají malý podíl – v r. 2015 to bylo 15%, kdy většinu návrhů samozřejmě tvoří věci civilní.⁶⁰

Na základě vlastní analýzy usnesení Ústavního soudu, kterými byly pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuty ústavní stížnosti ve věcech daňové kontroly, bych chtěla uvést, že nejčastěji se v nich opakuje konstatování Ústavního soudu, že ústavní stížnost z hlediska svého obsahu nepřináší v podstatě žádné nové argumenty a de facto představuje toliko pokračující polemiku se závěry správních soudů resp. orgánů daňové správy, vedenou zejména v rovině práva podústavního. Stěžovatel pak nepřípadně - předpokládá, že na jejím základě Ústavní soud podrobí ústavní stížností napadené rozhodnutí běžnému instančnímu přezkumu a stěžovateli se zásah do ústavně zaručených základních práv nebo svobod doložit nepodaří.

V příloze č. 2 této disertační práce jsem vybrala ústavní stížnosti související věcně s daňovou kontrolou v letech 2015 – 2011 a na základě analýzy rozhodnutí Ústavního soudu jsem vypracovala přehledné tabulky (příloha č. 3), dle roku vydání rozhodnutí, ve kterých jsem poznamenala, jaká ustanovení LZPS, Ústavy nebo Úmluvy jsou dle stěžovatelů ze strany finančních orgánů porušována. Pro výběr ústavních stížností jsem použila NALUS – databázi Ústavního soudu s nastavením věcného rejstříku na daňovou kontrolu a fyzickými či právníckými osobami jako stěžovateli.⁶¹

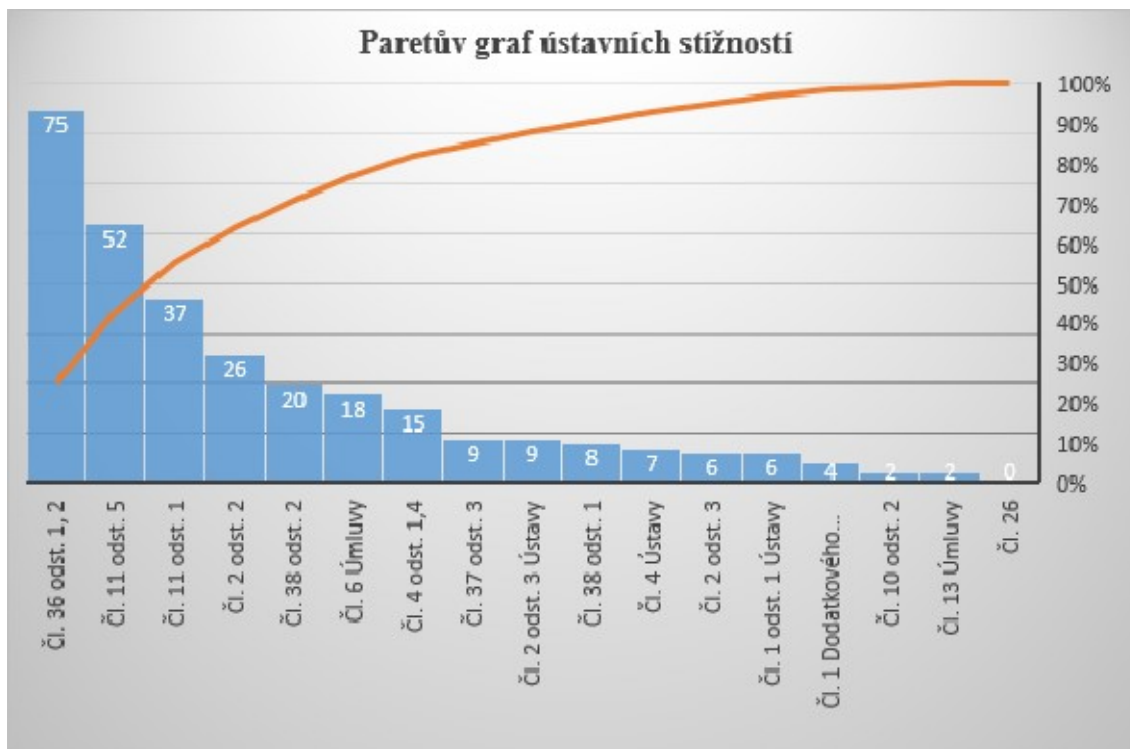
Jako statistický výsledek zpracovaných tabulek v příloze č. 3 dále předkládám Paretův graf, který znázorňuje rozdělení jednotlivých ustanovení LZPS, Ústavy či Úmluvy v sestupném pořadí četnosti, v jaké se odkazy na ně vyskytují ve zkoumaných 82 rozhodnutích Ústavního soudu. Zpracovaný graf obsahuje kumulativní čáru na vedlejší ose vyjadřující procento celku.

Z grafu je patrné, že nejčastěji je namítán rozpor s čl. 36 odst. 1 a 2 LZPS, dále čl. 11 odst. 5 a 1 LZPS, z dalších ustanovení jsou více zastoupeny ustanovení čl. 2 odst. 2 a čl. 38 odst. 2 LZPS. Další vybraná ustanovení Ústavy či LZPS se vyskytují v ústavních stížnostech pouze v menší míře. Rozpor s ustanovením čl. 6 Úmluvy byl stěžovateli rozporován v 18 případech, přičemž odkazy na něj dominovaly v r. 2013,

⁶⁰ Ročenka Ústavního soudu 2015. [online]. Ústavní soud [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: http://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/ustavni_soud_www/Aktualne_prilohy/Ustavni_soud_Rocenka_2015.pdf, s. 63.

⁶¹ NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu České republiky. [online]. Ústavní soud [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

kdy z celkového počtu 12 ústavních stížností se v 7 případech na rozpor s tímto článkem Úmluvy stěžovatelé odvolávali.



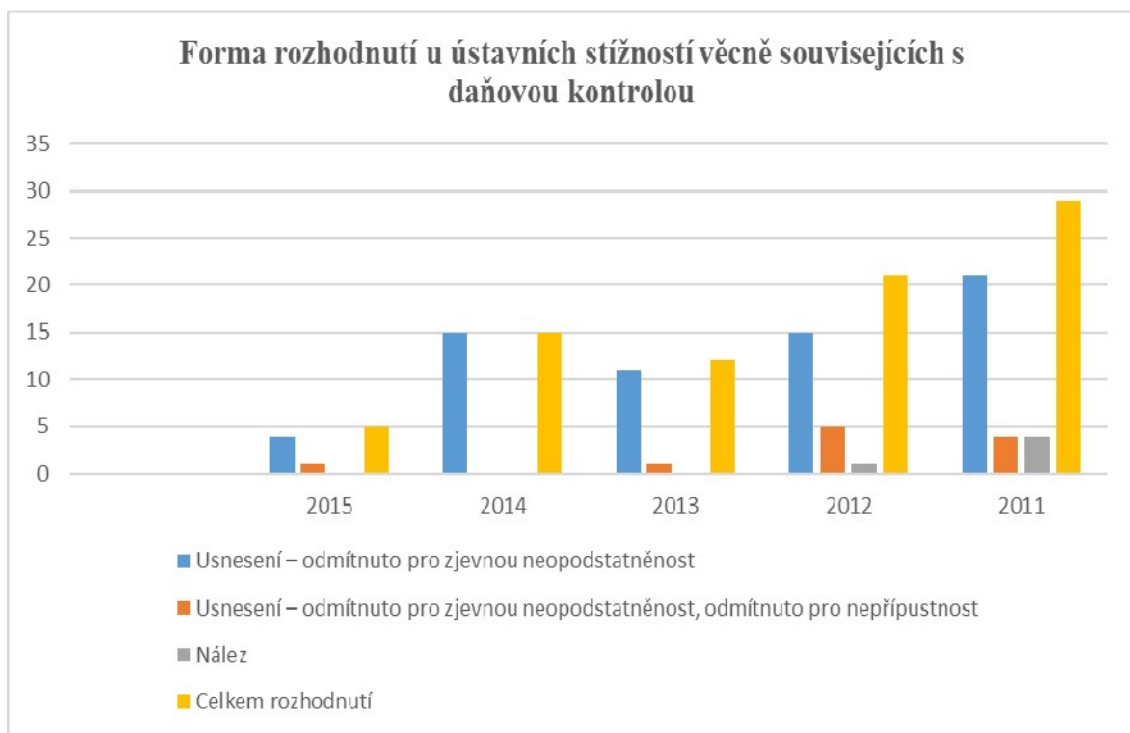
Vlastní zpracování autorky

Počty jednotlivých rozhodnutí Ústavního soudu a jejich formu ve zkoumaných letech věcně související s daňovou kontrolou shrnuje následující tabulka. Z ní je zřejmé, že ve zkoumaných letech 2015 – 2011 bylo v ústavních stížnostech věcně se týkajících daňové kontroly, vydáno pouze 5 nálezů, ostatní stížnosti byly odmítnuty nejčastěji pro zjevnou neopodstatněnost, některé rovněž pro nepřipustnost.

**Forma rozhodnutí u ústavních stížností věcně souvisejících s daňovou kontrolou
v letech 2011 - 2015**

Rok vydání rozhodnutí	Usnesení – odmítnuto pro zjevnou neopodstatněnost	Usnesení – odmítnuto pro zjevnou neopodstatněnost, odmítnuto pro nepřipustnost	Nález	Celkem rozhodnutí
2015	4	1	0	5
2014	15	0	0	15
2013	11	1	0	12
2012	15	5	1	21
2011	21	4	4	29

Vlastní zpracování autorky



Vlastní zpracování autorky

Z výše uvedeného je tak zřejmé, že ústavní stížnosti, které jsou spojené věcně s daňovou kontrolou, nejsou v praxi Ústavního soudu příliš časté. Ze zpracovaných tabulek a výsledného Paretova grafu jsou patrné namítané články Ústavy i LZPS, které věcně s touto oblastí souvisí a které byly rozebrány výše. Co se týká odkazu na čl. 6 Úmluvy, tak ten s ohledem na aktuální judikaturu považuji za relevantní, pouze pokud

se dotýká penále dle §251 DŘ a nikoliv průběhu daňové kontroly. Když se podíváme na „úspěšnost“ těchto ústavních stížností, mám za to, že v těchto věcech je na zvážení, zda ústavní stížnost vůbec podávat. Úkolem právního zástupce stěžovatele je pak prokázat porušení některého pravidla ústavněprávní úrovně, což nelze provést opakováním jeho předcházející argumentace ve věci.

3 Zásady dobré správy

Pojem dobré správy najdeme v právním řádu České republiky ve dvou právních předpisech. Prvním z nich je SŘ, kde je v § 8 odst. 2 uvedeno: „*Správní orgány vzájemně spolupracují v zájmu **dobré správy**.*“ Druhým z nich je §1 odst. 1 zákona č. 349/1999 Sb., o Veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů: „*Veřejný ochránce práv (dále jen "ochránce") působí k ochraně osob před jednáním úřadů a dalších institucí uvedených v tomto zákoně, pokud je v rozporu s právem, neodpovídá principům demokratického právního státu a **dobré správy**, jakož i před jejich nečinností, a tím přispívá k ochraně základních práv a svobod.*“ Ani jedna z výše zmíněných právních úprav ale tento pojem blíže nedefinuje. Dobrá správa resp. zásady dobré správy jsou však pro oblast správy daní resp. zkoumané daňové kontroly velice důležité. A to z následujících důvodů, které se v dalším textu pokusím potvrdit:

- *Princip dobré správy nachází svůj odraz v katalogu základních zásad dle SŘ, z nichž některé jsou stále podpůrně aplikovatelné také v oblasti správy daní.*
- *Katalog dobré správy formulovaný Veřejným ochráncem práv Otakarem Motejlem v r. 2006 obsahuje principy, které by se měly do oblasti správy promítnout. Ve své době představoval důležitý pramen zásad, aplikovatelných také v oblasti správy daní – samozřejmě s přihlédnutím k jejím specifikům.*
- *Do problematiky dobré správy v daňové oblasti lze přiřadit tzv. etické kodexy, konkrétně Etický kodex Generálního finančního ředitelství.*

S ohledem na výše uvedené je tato kapitola rozdělena na tři části, které tvoří:

- 1) *analýza zásad dle SŘ a jejich aplikovatelnosti ve správě daní,*
- 2) *katalog dobré správy formulovaný Veřejným ochráncem práv Otakarem Motejlem v r. 2006,*
- 3) *problematika etických kodexů se zaměřením na Etický kodex Generálního finančního ředitelství.*

Problematika dobré správy není řešena pouze na úrovni národní, ale také na úrovni mezinárodní a nadnárodní. V nich panuje obdobný stav, co se týká bližšího vymezení samotného pojmu dobrá správa, jako v České republice. V rámci mezinárodní

úrovně bych zmínila některé dokumenty Rady Evropy, a to *Doporučení R (2000)6 Výboru ministrů, o postavení veřejných činitelů v Evropě, Doporučení Rec (2002)10 Výboru ministrů o kodexu chování veřejných činitelů a Doporučení Rec(2007)7 Výboru ministrů o dobré správě/good governance*. Nelze opomíjet také úroveň nadnárodní představovanou EU – konkrétně Listinou základních práv EU, kde je právo na řádnou správu upraveno v článku 41.⁶² Tento dokument zakotvuje v čl. 43 také institut Evropského veřejného ochránce práv, když stanoví, že každý občan Unie a každá fyzická osoba s bydlištěm nebo právnická osoba se sídlem v členském státě má právo obracet se na Evropského veřejného ochránce práv v případě nesprávného úředního postupu orgánů, institucí nebo jiných subjektů Unie, s výjimkou Soudního dvora Evropské unie při výkonu jeho soudních pravomocí. A právě Evropský veřejný ochránce formuloval s ohledem na dobrou správu velice důležitý dokument, a to Evropský kodex řádné správní praxe, který zjednodušeně vymezuje, co znamená právo na řádnou správu dle čl. 41 Listiny základních práv EU v praxi.⁶³

Ačkoliv tedy definice pojmu dobrá správa obecně absentuje, a to jak na vnitrostátní tak jiné úrovni, a lze tedy hovořit o neurčitém právním pojmu, dokumenty, které se fenoménu dobré správy věnují, definují dobrou správu prostřednictvím jejich jednotlivých součástí resp. jednotlivých komponentů, které ve svém důsledku vedou k naplnění požadavku výkonu veřejné správy jako dobré správy.⁶⁴

Jak uvádí *Kobík*, principy tzv. dobré správy směřují především k ochraně subjektivních práv adresátů veřejné správy, zvláště těch práv a svobod, které náleží do katalogu základních práv a svobod.⁶⁵ Za výstižné také pokládám přirovnání principů dobré správy k jakýmsi „dobrým mravům“ veřejného práva.⁶⁶

⁶² Zdroje dostupné v rámci systému EUR – lex z [online]. [cit. 1. 3. 2016]: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:12012P/TXT>>.

⁶³ Poprvé zformulován v r. 2001. Evropský kodex řádné správní praxe [online]. Europa – portál EU. [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: <<http://www.ombudsman.europa.eu/cs/resources/code.faces#/page/1>>.

⁶⁴ POTĚŠIL, Lukáš: „Dobrá správa“ v dokumentech Rady Evropy. [online]. Ministerstvo vnitra ČR. [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.mvcr.cz/clanek/dobra-sprava-v-dokumentech-rady-evropy.aspx>>.

⁶⁵ KOBÍK, Jaroslav. Problémy s uplatňováním principů dobré správy v daňovém řízení. Principy dobré správy definované veřejným ochráncem práv. In *Principy dobré správy*. Brno: Masarykova univerzita, 1. vydání, 2006, s. 237.

⁶⁶ ČERNÍN, Karel. Principy dobré správy definované veřejným ochráncem práv. In *Principy dobré správy*. Brno: Masarykova univerzita, 1. vydání, 2006, s. 12.

3.1 Správní řád

Obecně lze konstatovat, že finanční právo a právo daňové (u něhož se přikláním k názoru, že je součástí práva finančního) má nejužší vztahy s právem správním. Je to dáno tím, že mnohé finanční orgány jsou zároveň orgány státní správy. V minulosti téměř v celé oblasti finančního práva platil minimálně podpůrně SŘ. Tato subsidiarita je však již dnes výrazně redukována.⁶⁷

Pokud se zaměřím na oblast správy daní, je nutné řešit vztah SŘ a DŘ (předtím ZSDP). S ohledem na téma práce bych se dále chtěla věnovat pouze otázce aplikace zásad a principů upravených SŘ v oblasti správy daní. V dalším textu jsem si položila následující otázky:

- *Byly zásady vymezené ve SŘ aplikovatelné pro oblast správy daní dle ZSDP?*
- *Jsou zásady vymezené ve SŘ aplikovatelné pro oblast správy daní dle DŘ resp. daňovou kontrolu? A pokud ano, o které zásady se jedná.*

Následující tabulka zobrazuje základní zásady činnosti správních orgánů dle § 2 – 8 SŘ.

Základní zásady činnosti správních orgánů dle SŘ:		
Zásada zákonnosti	§2 odst. 1	<i>Správní orgán postupuje v souladu se zákony a ostatními právními předpisy, jakož i mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu (dále jen "právní předpisy"). Kde se v tomto zákoně mluví o zákoně, rozumí se tím též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.</i>
Zásada zákazu zneužití správního uvážení	§2 odst. 2	<i>Správní orgán uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.</i>

⁶⁷ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 16.

Zásada ochrana dobré víry	§2 odst. 3	<i>Správní orgán šetří práva nabytá v dobré víře, jakož i oprávněné zájmy osob, jichž se činnost správního orgánu v jednotlivém případě dotýká (dále jen "dotčené osoby"), a může zasahovat do těchto práv jen za podmínek stanovených zákonem a v nezbytném rozsahu</i>
Zásada ochrany veřejného zájmu, zásada individualizace a zásada legitimního očekávání	§2 odst. 4	<i>Správní orgán dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu, jakož i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.</i>
Zásada materiální pravdy	§3	<i>Nevyplývá-li ze zákona něco jiného, postupuje správní orgán tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro soulad jeho úkonu s požadavky uvedenými v § 2.</i>
Zásada zdvořilosti, vstřícnosti (zásada veřejné správy jako služby)	§4 odst. 1	<i>Veřejná správa je službou veřejnosti. Každý, kdo plní úkoly vyplývající z působnosti správního orgánu, má povinnost se k dotčeným osobám chovat zdvořile a podle možností jim vycházet vstříci.</i>
Zásada ochrany procesních práv: Zásada poučovací	§4 odst. 2	<i>Správní orgán v souvislosti se svým úkonem poskytne dotčené osobě přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné.</i>
Zásada uvědomovací	§4 odst. 3	<i>Správní orgán s dostatečným předstihem uvědomí dotčené osoby o úkonu, který učiní, je-li to potřebné k hájení jejich práv a neohrozí-li to účel úkonu.</i>
Zásadu uplatňování práv a oprávněných zájmů	§4 odst. 4	<i>Správní orgán umožní dotčeným osobám uplatňovat jejich práva a oprávněné zájmy.</i>
Zásada smírného řešení rozporů	§5	<i>Pokud to povaha projednávané věci umožňuje, pokusí se správní orgán o smírné odstranění rozporů, které brání řádnému projednání a rozhodnutí dané věci.</i>

Zásada rychlosti řízení	§6 odst. 1	<i>Správní orgán vyřizuje věci bez zbytečných průtahů. Nečiní-li správní orgán úkony v zákonem stanovené lhůtě nebo ve lhůtě přiměřené, není-li zákonná lhůta stanovena, použije se ke zjednáání nápravy ustanovení o ochraně před nečinností (§ 80).</i>
Zásada hospodárnosti	§6 odst. 2	<i>Správní orgán postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a dotčené osoby co možná nejméně zatěžuje. Podklady od dotčené osoby vyžaduje jen tehdy, stanoví-li tak právní předpis. Lze-li však potřebné údaje získat z úřední evidence, kterou správní orgán sám vede, a pokud o to dotčená osoba požádá, je povinen jejich obstarání zajistit. Při opatřování údajů podle tohoto ustanovení má správní orgán vůči třetím osobám, jichž se tyto údaje mohou týkat, stejné postavení jako dotčená osoba, na jejíž požádání údaje opatřuje.</i>
Zásada procesní rovnosti	§7 odst. 1,2	<i>Dotčené osoby mají při uplatňování svých procesních práv rovné postavení. Správní orgán postupuje vůči dotčeným osobám nestranně a vyžaduje od všech dotčených osob plnění jejich procesních povinností rovnou měrou. Tam, kde by rovnost dotčených osob mohla být ohrožena, správní orgán učiní opatření potřebná k jejímu zajištění.</i>
Zásada souladného postupu	§8 odst. 1	<i>Správní orgány dbají vzájemného souladu všech postupů, které probíhají současně a souvisejí s týmiž právy nebo povinnostmi dotčené osoby. Na to, že současně probíhá více takových postupů u různých správních orgánů nebo u jiných orgánů veřejné moci, je dotčená osoba povinna správní orgány bezodkladně upozornit.</i>
Zásada spolupráce v zájmu dobré správy	§8 odst. 2	<i>Správní orgány vzájemně spolupracují v zájmu dobré správy.</i>

Vlastní zpracování autorky

3.1.1 Subsidiární použití zásad SŘ ve vztahu k ZSDP

Použití SŘ v oblasti správy daní, resp. použití základních principů upravených SŘ při správě daní, je otázkou, nad kterou se vedlo velké množství diskuzí. Důvodem, proč nebylo možné na tuto otázku jednoznačně a bez zaváhání odpovědět, byla navzájem se vylučující ustanovení obou těchto právních předpisů. Jednalo se o § 99 ZSDP, dle kterého platilo pravidlo: „*Při správě daní se zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, nepoužije s výjimkou postupu podle §175 při vyřizování stížnosti.*“⁶⁸ Toto ustanovení se ale vykládalo v kontextu s §177 SŘ, který stanoví: „*Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.*“

Výklad obou ustanovení přinášel mnohé nejasnosti a otázky, které byly zpracovány mnohými autory.⁶⁹ Z vlastní analýzy výše uvedených ustanovení právních předpisů i právních názorů mnoha autorů, jsem učinila následující závěr.

Domnívám se, že za účinnosti ZSDP bylo možné dovést ze SŘ některé zásady, které ZSDP neobsahoval a které bylo nutné při správě daní aplikovat. U většiny takto dovozovaných zásad lze najít poměrně snadno i jejich ústavněprávní dimenzi, a proto i bez jejich nedovození ze SŘ by bylo nutné je při správě daní respektovat a aplikovat např. zásada rychlosti, kterou lze spojit s ústavněprávní zásadou dle čl. 38 odst. 2 LZPS, že každý má právo na to, aby jeho věc byla projednána a vyřízena bez zbytečných průtahů. Obecně je možné konstatovat, že základní zásady činnosti správních orgánů vycházejí z obecných právních principů obsažených v ústavním, mezinárodním a evropském právu tzn. vesměs v právních normách vyšší právní síly než zákon, které proto nemůže žádné zákonné ustanovení, vč. ustanovení vylučujícího bez dalšího působnost správního řádu, vyloučit. Ustanovení §177 odst. 1 SŘ má ve vztahu k takovým zákonným ustanovením, které SŘ vylučují, vlastně jen „deklaratorní

⁶⁸ Znění § 99 od nabytí účinnosti ZSDP (1. 1. 1993) do 31. 12. 2005

„*Pro daňové řízení se zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), nepoužije.*“

⁶⁹ KOUHOUTKOVÁ, Alena, ŠIMEK, Karel. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? Daňový expert. 2006, 2, s. 30-33. KOBÍK, Jaroslav. Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno? Daňový expert. 2006, 2, s. 33-36. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 458 – 459.

charakter“, protože tyto zásady by platily v jiných zákonech i bez něj.⁷⁰ Aplikovaly se tedy v době účinnosti ZSDP zásady SŘ či nikoli? Já znovu opakuji, že ano. Podívejme se i na umístění § 177 SŘ do společných, přechodných a závěrečných ustanovení této normy. Požadavek, aby správce daně jednal v kontextu zásad, které jsou obsaženy v zásadách dle SŘ vyplývá i z tehdejší judikatury NSS. Dokládá to například rozhodnutí NSS ze dne 20. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005, ze kterého jednoznačně vyplývá aplikace zásady legitimního očekávání vyjádřené SŘ v oblasti správy daní. Z uvedeného rozhodnutí vyjímám následující: „*Lze proto jen v rovině obecné uvést, že argumentace stěžovatelky obsahově směřuje k závěru o překvapivosti rozhodnutí žalovaného; překvapivost rozhodnutí pro jeho adresáta je přitom chápána jako projev nepředvídatelnosti rozhodování. Ústavní soud se otázkou předvídatelnosti rozhodování opakovaně zabýval v souvislosti s řízením soudním. Zde sluší zmínit např. náleze ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03 (in Sbirka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 32, náleze č. 27, strana 255). Ústavní soud zde označil za projev libovůle a porušení práva na spravedlivý proces situaci, kdy je rozhodnutí „pro účastníka řízení s ohledem na dosavadní stav řízení, stav dokazování, existující procesní situaci a především uplatněné právní námitky překvapivé“.* Jakkoli Ústavní soud tyto závěry vyslovil v souvislosti s rozhodováním soudů, lze je, dle názoru Nejvyššího správního soudu, nepochybně vztáhnout i na řízení správní. Za explicitní vyjádření této kautely v jednoduchém právu lze považovat ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu z roku 2004 (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád); ve smyslu ustanovení § 177 odst. 2 tohoto zákona se uplatní i v řízeních vedených v procesním režimu daňového řádu. Přestože řízení před žalovaným probíhalo ještě před nabytím účinnosti této úpravy, nelze nalézt rozumný důvod, pro který by se na něj předmětný požadavek jen pro neexistenci jeho explicitní transpozice do jednoduchého práva neměl vztahovat.“⁷¹

Závěr o použití některých zásad SŘ v oblasti správy daní za účinnosti ZSDP potvrzuje i následné přijetí DŘ, který zakotvil ve svém textu většinu zásad, které se dovozovaly pro oblast správy daní právě ze SŘ resp. ústavněprávní úrovně.

A jaké zásady se v době účinnosti ZSDP pro oblast správy daní dovozovaly ze SŘ? Nejčastěji se jednalo o již zmíněnou zásadu legitimního očekávání, zásadu zákazu zneužití správního uvážení, zásadu ochrany práv nabytých v dobré víře, zásadu

⁷⁰ VEDRAL, Josef. *Správní řád: komentář*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2012. s. 1403-1404.

⁷¹ Rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005.

poučovací, zásadu rychlosti řízení a zásadu hospodárnosti. Uvedené zásady jsou barevně zvýrazněny v následující tabulce zásad SR.

Základní zásady činnosti správních orgánů dle SR se zvýrazněním zásad aplikovaných v oblasti správy daní za účinnosti ZSDP		
Zásada zákonnosti	§2 odst. 1	<i>Správní orgán postupuje v souladu se zákony a ostatními právními předpisy, jakož i mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu (dále jen "právní předpisy"). Kde se v tomto zákoně mluví o zákoně, rozumí se tím též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.</i>
Zásada zákazu zneužití správního uvážení	§2 odst. 2	<i>Správní orgán uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.</i>
Zásada ochrana dobré víry	§2 odst. 3	<i>Správní orgán šetří práva nabytá v dobré víře, jakož i oprávněné zájmy osob, jichž se činnost správního orgánu v jednotlivém případě dotýká (dále jen "dotčené osoby"), a může zasahovat do těchto práv jen za podmínek stanovených zákonem a v nezbytném rozsahu</i>
Zásada ochrany veřejného zájmu, zásada individualizace a zásada legitimního očekávání	§2 odst. 4	<i>Správní orgán dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu, jakož i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.</i>
Zásada materiální pravdy	§3	<i>Nevyplývá-li ze zákona něco jiného, postupuje správní orgán tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro soulad jeho úkonu s požadavky uvedenými v § 2.</i>
Zásada zdvořilosti, vstřícnosti (zásada veřejné správy jako služby)	§4 odst. 1	<i>Veřejná správa je službou veřejnosti. Každý, kdo plní úkoly vyplývající z působnosti správního orgánu, má povinnost se k dotčeným osobám chovat zdvořile a podle možností jim vycházet vstříc.</i>

Zásada ochrany procesních práv: Zásada poučovací	§4 odst. 2	<i>Správní orgán v souvislosti se svým úkonem poskytne dotčené osobě přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné.</i>
Zásada uvědomovací	§4 odst. 3	<i>Správní orgán s dostatečným předstihem uvědomí dotčené osoby o úkonu, který učiní, je-li to potřebné k hájení jejich práv a neohrozí-li to účel úkonu.</i>
Zásadu uplatňování práv a oprávněných zájmů	§4 odst. 4	<i>Správní orgán umožní dotčeným osobám uplatňovat jejich práva a oprávněné zájmy.</i>
Zásada smírného řešení rozporů	§5	<i>Pokud to povaha projednávané věci umožňuje, pokusí se správní orgán o smírné odstranění rozporů, které brání řádnému projednání a rozhodnutí dané věci.</i>
Zásada rychlosti řízení	§6 odst. 1	<i>Správní orgán vyřizuje věci bez zbytečných průtahů. Nečiní-li správní orgán úkony v zákonem stanovené lhůtě nebo ve lhůtě přiměřené, není-li zákonná lhůta stanovena, použije se ke zjednání nápravy ustanovení o ochraně před nečinností (§ 80).</i>
Zásada hospodárnosti	§6 odst. 2	<i>Správní orgán postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a dotčené osoby co možná nejméně zatěžuje. Podklady od dotčené osoby vyžaduje jen tehdy, stanoví-li tak právní předpis. Lze-li však potřebné údaje získat z úřední evidence, kterou správní orgán sám vede, a pokud o to dotčená osoba požádá, je povinen jejich obstarání zajistit. Při opatřování údajů podle tohoto ustanovení má správní orgán vůči třetím osobám, jichž se tyto údaje mohou týkat, stejné postavení jako dotčená osoba, na jejíž požádání údaje opatřuje.</i>
Zásada procesní rovnosti	§7 odst. 1,2	<i>Dotčené osoby mají při uplatňování svých procesních práv rovné postavení. Správní orgán postupuje vůči dotčeným osobám nestranně a vyžaduje od všech dotčených osob plnění jejich procesních povinností rovnou měrou. Tam, kde by rovnost</i>

		<i>dotčených osob mohla být ohrožena, správní orgán učiní opatření potřebná k jejímu zajištění.</i>
Zásada souladného postupu	§8 odst. 1	<i>Správní orgány dbají vzájemného souladu všech postupů, které probíhají současně a souvisejí s týmiž právy nebo povinnostmi dotčené osoby. Na to, že současně probíhá více takových postupů u různých správních orgánů nebo u jiných orgánů veřejné moci, je dotčená osoba povinna správní orgány bezodkladně upozornit.</i>
Zásada spolupráce v zájmu dobré správy	§8 odst. 2	<i>Správní orgány vzájemně spolupracují v zájmu dobré správy.</i>

Vlastní zpracování autorky

3.1.2 Subsidiární použití zásad SŘ ve vztahu k DŘ

Jakým způsobem se problematika možné aplikace zásad dle SŘ změnila po přijetí DŘ?

Dle mého názoru je i současná právní úprava v této otázce poněkud problematická a nejednoznačná. Při hledání řešení je nutné vyjít z následujících ustanovení příslušných právních předpisů. Jednak je to §262 DŘ, dle kterého: „*Vztah ke správnímu řádu. Při správě daní se správní řád nepoužije.*“ Text je tedy obdobný jako byl v předcházejícím ZSDP – který navíc připouštěl aplikaci SŘ v oblasti vyřizování stížností. Poněkud sdílnější je důvodová zpráva k §262 DŘ, dle které: „*Toto ustanovení upravuje jednoznačné vyloučení správního řádu pro správu daní, a to včetně jeho ustanovení § 2 až 8. Pojednání o vzájemném vztahu obou zmiňovaných právních úprav je obsaženo v obecné části důvodové zprávy.*“⁷² K tomuto ustanovení DŘ je však nutné připojit výklad §177 SŘ, který jsem provedla v předcházející podkapitole.

Osobně se domnívám, že zákonodárce (ačkoliv svůj úmysl o vyloučení aplikace zásad SŘ pro správu daní vyjádřil v důvodové zprávě) nic neudělal pro to, aby bylo možné dle současné právní úpravy na výchozí otázku odpovědět ve shodě s důvodovou zprávou DŘ. Naopak dle mého názoru nadále platí, že zásady dle §2 až §8 SŘ se použijí také pro oblast správy daní, pokud DŘ obdobnou úpravu neobsahuje. K této problematice bych ještě doplnila relevantní část důvodové zprávy k §177 SŘ, která jak si můžeme povšimnout je v rozporu s důvodovou zprávou dle DŘ:

⁷² Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 153.

„Zvláštní zákon vylučující užití správního řádu musí obsahovat vlastní úpravu řízení minimálně v rozsahu ustanovení o základních zásadách činnosti správních orgánů, tyto zásady nesmí odporovat principům evropského správního práva. Dostatečnost základních pravidel činnosti se navíc bude hodnotit podle jejich obsahu, nikoli podle toho, zda daný zvláštní zákon má některá ustanovení formálně označená jako základní zásady činnosti správních orgánů, či nikoli. Nebude-li zvláštní předpis vylučující použití správního řádu obsahovat dostatečné základní zásady činnosti, při postupu podle tohoto zákona při výkonu veřejné správy se užití §2 až §8 správního řádu. Tato zásada vyplývá z ústavního požadavku legality (čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR, čl. 2 odst. 2 LZPS).“⁷³

Pro jiný výklad vztahu těchto dvou stěžejních ustanovení by musel být v souladu s §262 DŘ změněn také §177 SŘ, což se ale nestalo. Samozřejmě dále platí, že ne všechny ustanovení týkající se zásad dle SŘ, jsou plně aplikovatelná na správu daní, protože se musí respektovat specifika správy daní a přednost má vlastní úprava dle DŘ.

Teď ovšem vzniká další otázka, nad kterou bych se chtěla zamyslet. Pokud jsem dospěla k názoru, že nadále platí, že základní zásady dle SŘ jsou aplikovatelné i pro oblast správy daní při absenci těchto zásad v DŘ, jakých konkrétních zásad se tento závěr týká. Již jsem uvedla výše, DŘ oproti ZSDP obsahuje velké množství „nových“ zásad, které se dříve dovozovaly právě ze SŘ resp. ústavněprávních ustanovení. Nedošlo tedy nakonec k tomu, že DŘ obsahuje natolik úplný katalog „svých“ základních zásad, že dovození ze SŘ je v praxi nadbytečné (byť je z mého pohledu nadále teoreticky možné), protože to prostě již není zapotřebí?

Pro větší názornost jsem připravila následující tabulku. Výchozím bodem srovnání jsou paragrafově seřazené zásady dle DŘ, vůči kterým srovnávám, zda se obdobná zásada nacházela ve ZSDP a v jakém znění nebo zda byla dovozena ze SŘ popř. se ani v jednom z těchto právních předpisů nenacházela – poslední se týká nově formulované zásady shromažďování údajů.

⁷³ Důvodová zpráva k SŘ.

Základní zásady dle ZSDP, SŘ A DŘ.		
ZSDP	SŘ	DŘ
<p>Zásada zákonnosti</p> <p>§2 odst. 1 <i>Při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.</i></p>	<p>(§2 odst. 1)</p>	<p>§5 odst. 1 <i>Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.</i></p>
<p>Zásada legální licence (zásada enumerativnosti státních pretenzí)</p> <p>Nevyskytuje se</p>	<p>§2 odst. 2 <i>Správní orgán uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.</i></p>	<p>§5 odst. 2 <i>Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.</i></p>
<p>Zásada šetření práv zúčastněných osob a zásada přiměřenosti</p> <p>§2 odst. 1 §2 odst. 2 <i>Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují</i></p>		<p>§5 odst. 3 <i>Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.</i></p>

<p><i>přítom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.</i></p>		
<p>Zásada procesní rovnosti</p> <p>§2 odst. 8 <i>Všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.</i></p>	<p><i>(§7 odst. 1,2)</i></p>	<p>§6 odst. 1 <i>Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.</i></p>
<p>Zásada součinnosti (spolupráce)</p> <p>§2 odst. 2, §2 odst. 9 <i>Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.</i></p> <p><i>Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Přitom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy.</i></p>		<p>§6 odst. 2 <i>Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.</i></p>

<p>Zásada spočívající v právu slyšení ve své věci a zásada poučovací</p> <p>Nevyskytuje se</p>	<p>§4 odst. 2 <i>Správní orgán v souvislosti se svým úkonem poskytne dotčené osobě přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné.</i></p> <p>§4 odst. 4 <i>Správní orgán umožní dotčeným osobám uplatňovat jejich práva a oprávněné zájmy.</i></p>	<p>§6 odst. 3 <i>Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.</i></p>
<p>Zásada vstřícnosti a slušnosti</p> <p>Nevyskytuje se</p>	<p>§4 odst. 1 <i>Veřejná správa je službou veřejnosti. Každý, kdo plní úkoly vyplývající z působnosti správního orgánu, má povinnost se k dotčeným osobám chovat zdvořile a podle možností jim vycházet vstříc.</i></p>	<p>§6 odst. 4 <i>Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdrovilosti.</i></p>
<p>Zásada rychlosti</p> <p>Nevyskytuje se</p>	<p>§6 odst. 1 <i>Správní orgán vyřizuje věci bez zbytečných průtahů. Nečiní-li správní orgán úkony v zákonem stanovené lhůtě nebo ve lhůtě přiměřené, není-li zákonná lhůta stanovena, použije se ke zjednání nápravy ustanovení o ochraně před nečinností (§ 80).</i></p>	<p>§7 odst. 1 <i>Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.</i></p>

<p>Zásada hospodárnosti řízení a procesní ekonomie</p>	<p>§6 odst. 2 <i>Správní orgán postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a dotčené osoby co možná nejméně zatěžuje. Podklady od dotčené osoby vyžaduje jen tehdy, stanoví-li tak právní předpis. Lze-li však potřebné údaje získat z úřední evidence, kterou správní orgán sám vede, a pokud o to dotčená osoba požádá, je povinen jejich obstarání zajistit. Při opatřování údajů podle tohoto ustanovení má správní orgán vůči třetím osobám, jichž se tyto údaje mohou týkat, stejné postavení jako dotčená osoba, na jejíž požádání údaje opatřuje.</i></p>	<p>§7 odst. 2 <i>Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.</i></p>
<p>Zásada volného hodnocení důkazu</p> <p>§2 odst. 3 <i>Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.</i></p>		<p>§8 odst. 1 <i>Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.</i></p>

<p>Zásada legitimního očekávání</p> <p>Nevyskytuje se</p>	<p>§2 odst. 4 <i>Správní orgán dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu, jakož i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.</i></p>	<p>§8 odst. 2 <i>Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.</i></p>
<p>Zásada materiální pravdy</p> <p>§ 2 odst. 7 <i>Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.</i></p>	<p>(§3)</p>	<p>§8 odst. 3 <i>Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.</i></p>
<p>Zásada neveřejnosti a zásada mlčenlivosti</p> <p>§ 2 odst. 4, 5 <i>Daňové řízení je vždy neveřejné. Jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly; tato</i></p>		<p>§9 odst. 1 <i>Správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.</i></p>

<p><i>povinnost však nezprošťuje správce daně povinnosti poskytnout údaje osobě, která prokáže, že je oprávněna tyto údaje získat podle zvláštního právního předpisu. Těto povinnosti mohou být zproštěny jen za podmínek stanovených tímto zákonem.</i></p>		
<p>Zásada oficiality a zásada vyhledávací</p> <p>§ 2 odst. 6 <i>Daňové řízení je povinen správce daně i z vlastního podnětu zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec, nebo řádně své povinnosti.</i></p>		<p>§9 odst. 2 <i>Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.</i></p>
<p>Zásada shromažďování údajů</p> <p>Nevyskytuje se</p>		<p>§9 odst. 3 <i>Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.</i></p>

Vlastní zpracování autorky

Z výše uvedené tabulky je jasně patrné, že kromě zásady shromažďování údajů, byly všechny „nové“ zásady v DŘ dříve dovozovány ze SŘ, který je obsahuje. Také je zřejmé, že zásady již dříve formulované v ZSDP byly převzaty do DŘ, i když samozřejmě ne v úplně shodném znění.

Dalším krokem je nyní dovodit, které ze zásad dle SŘ „zbyly“, tzn., které nenachází obdobu v současném znění DŘ a zda některá z nich je použitelná resp. měla by být používána také v oblasti správy daní pro její absenci v DŘ.

Následující tabulka tyto „zbylé“ zásady dle SŘ ukazuje:

Zásada ochrana dobré víry	§2 odst. 3	<i>Správní orgán šetří práva nabytá v dobré víře, jakož i oprávněné zájmy osob, jichž se činnost správního orgánu v jednotlivém případě dotýká (dále jen "dotčené osoby"), a může zasahovat do těchto práv jen za podmínek stanovených zákonem a v nezbytném rozsahu</i>
Zásada ochrany procesních práv: Zásada uvědomovací	§4 odst. 3	<i>Správní orgán s dostatečným předstihem uvědomí dotčené osoby o úkonu, který učiní, je-li to potřebné k hájení jejich práv a neohrozí-li to účel úkonu.</i>
Zásada smírného řešení rozporů	§5	<i>Pokud to povaha projednávané věci umožňuje, pokusí se správní orgán o smírné odstranění rozporů, které brání řádnému projednání a rozhodnutí dané věci.</i>
Zásada souladného postupu	§8 odst. 1	<i>Správní orgány dbají vzájemného souladu všech postupů, které probíhají současně a souvisejí s týmiž právy nebo povinnostmi dotčené osoby. Na to, že současně probíhá více takových postupů u různých správních orgánů nebo u jiných orgánů veřejné moci, je dotčená osoba povinna správní orgány bezodkladně upozornit.</i>
Zásada spolupráce v zájmu dobré správy	§8 odst. 2	<i>Správní orgány vzájemně spolupracují v zájmu dobré správy.</i>

Vlastní zpracování autorky

Které z výše uvedených zásad lze tedy použít ve správě daní? Domnívám se, pro oblast správy daní lze uvažovat o všech zvýrazněných zásadách. Souhlasím nicméně s názorem *Kobíka*, že správa daní má oproti jiným správním řízením svá specifika. A proto, pokud bych uvažovala o zvýrazněných zásadách v kontextu správy daní, musela bych mít tato specifika na paměti. Na druhou stranu tato specifika způsobují, že

ani při „přizpůsobení“ této zásady dle SŘ specifickým správě daní, se dle mého názoru nemůže uplatnit zásada smírného řešení sporů v oblasti správy daní. Způsob určení výše daňové povinnosti vychází z příslušných zákonných ustanovení a těmito je i v rámci zásady zákonnosti správce daně vázán a nemůže proto z logiky věci docházet ke smírnému řešení sporů.

Jednou z dalších zásad SŘ, která se z hlediska systematiky nenachází mezi základními zásadami, ale je uvedena v §15 odst. 1 SŘ, je zásada písemnosti. Tato zásada nemá analogii v DŘ, i když bezesporu i ve správě daní převažuje prvek písemnosti nad prvkem ústním. Tato zásada je dle mého názoru další zásadou, která může být pro oblast daní dovozena právě ze SŘ. Ještě bych doplnila, že první část zásady dle §2 odst. 4 SŘ ve vztahu k veřejnému zájmu, by se měla ve správě daní dávat do souvislosti s cílem správy daní, jinými slovy veřejným zájmem je v oblasti správy daní dosažení cíle správy daní dle DŘ.

V následujícím textu se zaměřím na pouze zásadu ochrany dobré víry a její aplikaci v oblasti správy daní. Princip ochrany práv nabytých v dobré víře se někdy zužuje pouze na ochranu práv nabytých v dobré víře ve správnost aktů státní moci. Dle tohoto úhlu pohledu platí, že akt veřejné moci je považován za správný do té doby, než je zákonem předvídatelným způsobem určeno, že je to jinak. Souhlasím s názorem *Kobíka*, který uvádí, že pokud daňový subjekt jedná v dobré víře v akt, u něhož platí presumpce jeho správnosti, nemůže pozdější zjištění jeho nesprávnosti mít pro tento subjekt negativní následky.⁷⁴ Tato zásada je tak velmi významná z hlediska principu právní jistoty a předvídatelnosti.

Zásadu dobré víry však nelze omezovat pouze na výše uvedené. Naopak dle mého názoru získává čím dál tím větší důležitost v daňových sporech týkajících se DPH, a to zejména při uplatňování osvobození od daně při dodání zboží do zahraničí, kde často dochází k podvodům u DPH. Pokud chce daňový subjekt obhájit nárok na odpočet daně, je dobrá víra základní náležitostí. Co se pak důkazního řízení týče, tak je to správce daně, kdo tvrdí, že daňový subjekt „věděl či vědět mohl“, že se účastní podvodu na DPH. Z tohoto důvodu tak správce daně nese důkazní břemeno a prokazuje,

⁷⁴ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, s. 35.

že daňový subjekt „věděl či vědět mohl“, případně že daňový subjekt neučinil kroky, na základě kterých by „věděl či vědět mohl“.⁷⁵

V tomto ohledu existuje poměrně bohatá judikatura, ze které jsem vybrala rozhodnutí, které jsou uvedena v příloze č. 4 této disertační práce. Z této judikatury, která se dotýká dobré víry v daňové oblasti, je patrné, že převažují spory ohledně DPH. V těchto záležitostech je v případě sporů dobré využívat také judikaturu Soudního dvora EU v této oblasti. Tento závěr potvrzuje judikatura NSS, ze které lze vyčíst, že žalobci se často zásadních rozhodnutí Soudního dvora EU dovolávají.⁷⁶ Lze souhlasit s názorem *Kobíka*, že ve sporných případech je třeba zjišťovat, zda daný subjekt o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl, přičemž důkazní břemeno v této věci, pokud by měl subjekt nést negativní důsledky, prokazuje správce daně. Ten přitom hodnotí, zda subjekt postupoval v souladu se zásadou obezřetnosti. Pokud nepostupoval, nese negativní důsledky. Otázkou ovšem je, která to jsou ta „veškerá opatření“, která od daňových subjektů správce daně rozumně vyžaduje, aby předmětný subjekt buď posoudil jako spolupachatele, anebo jako nevinnou oběť. Obecně podle NSS platí, že musí přijmout veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistili, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovali ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu.

Tématem k zamyšlení je ale přístup k takovým „opatřením“ ze strany správce daně vůči velkým společnostem a řadovým daňovým subjektům, které možnosti velkých společností mít nemohou. Lze bezesporu souhlasit s názory z praxe, že v těchto věcech bude rozhodující, kde leží ona hranice „přijetí všech opatření, která mohou být

⁷⁵ Dobrá víra v daňovém řízení. Daně a právo v praxi. [online]. 2012, č. 7 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39041v49026-dobra-vira-v-danovem-rizeni/?search_query=\\$issue=11564](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39041v49026-dobra-vira-v-danovem-rizeni/?search_query=$issue=11564)>.

⁷⁶ K nejznámějším rozhodnutím patří: Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. ledna 2006 ve spojených věcech věci Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) proti Commissioners of Customs & Excise. Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. července 2006 ve spojených věcech Axel Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04). Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 27. 9. 2007 ve věci The Queen, na žádost Teleos plc a další proti Commissioners of Customs & Excise. Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 16. prosince 2010 ve věci Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financien.

rozumně požadována“. Také lze souhlasit s názorem, že daňový subjekt „má právo“ očekávat při existenci specializovaných státních institucí jako je policie, že jeho pravděpodobnost setkání se s daňovým podvodem na straně dodavatele a odběratele je velmi nízká a že zde tedy podnikající daňový subjekt není k tomu, aby činnost těchto orgánů nahrazoval.⁷⁷ Osobně se domnívám, že v oblasti DPH i vzhledem ke stále se rozšiřujícímu institutu daňového ručení, je opatrnost a přímo preciznost ze strany podnikatelů více než na místě.

V otázce použití zásady dobré víry v oblasti správy daní je možné uzavřít následujícím. Ačkoliv tato zásada nepatří mezi zásady přímo vyjádřené v DŘ, je s ohledem na judikaturu NSS i Soudního dvora EU zřejmé, že tato zásada má v daňových věcech své nezastupitelné místo. Její konkrétní projevy jsou nejmarkantnější v záležitostech intrakomunitárních obchodů s DPH. S ohledem na výše uvedené již zcela jistě neplatí pohled na dobrou víru, tak jak na něj vzpomíná v polistopadovém období *Landgráf*, který uvádí, že v tomto období byl argument dobrou vírou před finančními úřady nejenom úplně mrtvý, ale dokonce způsoboval nepokrytý smích – „*to že jste nevěděl nebo nemohl vědět, tak s tím na nás nechodte*“.⁷⁸ A protože, jak lze ostatně vidět z příložených judikátů, na počátku všeho je daňová kontrola, je tato zásada s ohledem na téma této práce více než aktuální.

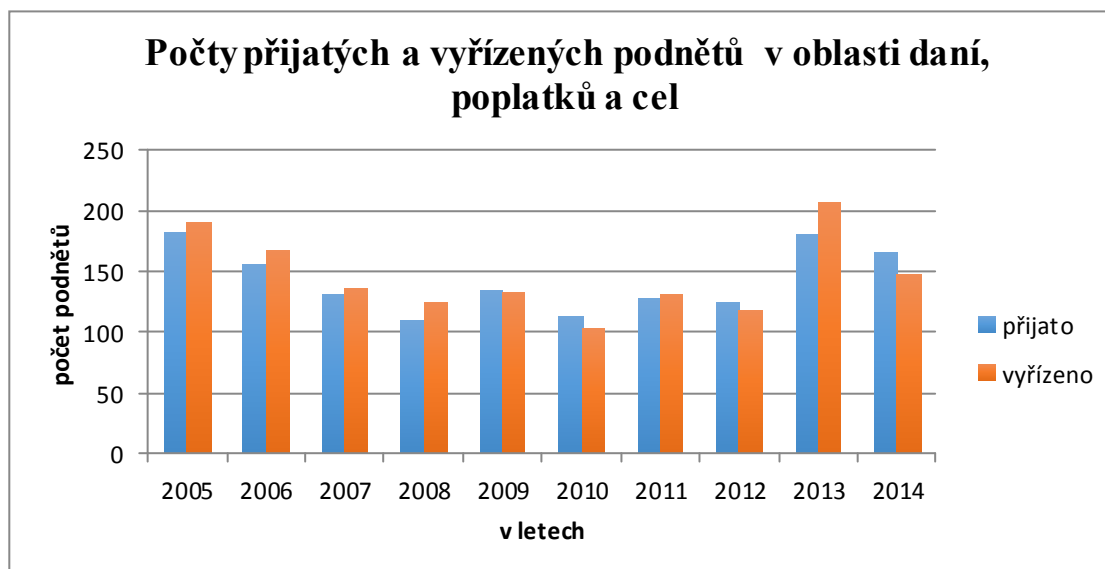
3.2 Zásady dobré správy podle Veřejného ochránce práv

Český Veřejný ochránce práv byl zřízen zákonem č. 349/1999 Sb., o Veřejném ochránci práv, ve zněních pozdějších předpisů. Návrh zákona schválila Poslanecká sněmovna těsnou většinou dne 4. 11. 1999 a Senát následně dne 8. 11. 1999. Tímto zákonem se zavedl do českého právního řádu zcela nový a atypický institut. Veřejný ochránce práv je povinen chránit osoby nejen před porušováním práva ze strany úřadů, ale i před takovým jednáním, které neodpovídá principům demokratického právního státu a dobré správy. Denně proto stojí před problémem aplikace a naplňování toho, co jsou to principy dobré správy.

⁷⁷ Srov. KOBÍK, Jaroslav. Daňové spory a jejich řešení v soudní judikatuře. [online]. VOX, a.s., [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: <http://www.vox.cz/dalsi-sluzby/danove-spory-on-line.html>, s. 3 – 5.

⁷⁸ LANDGRÁF, Roman. Ochrana dobré víry má své místo i před finančním úřadem! Daně a právo v praxi. [online]. 2011, č. 5 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33807v43261-ochrana-dobre-viry-ma-sve-misto-i-pred-financnim-uradem/>>.

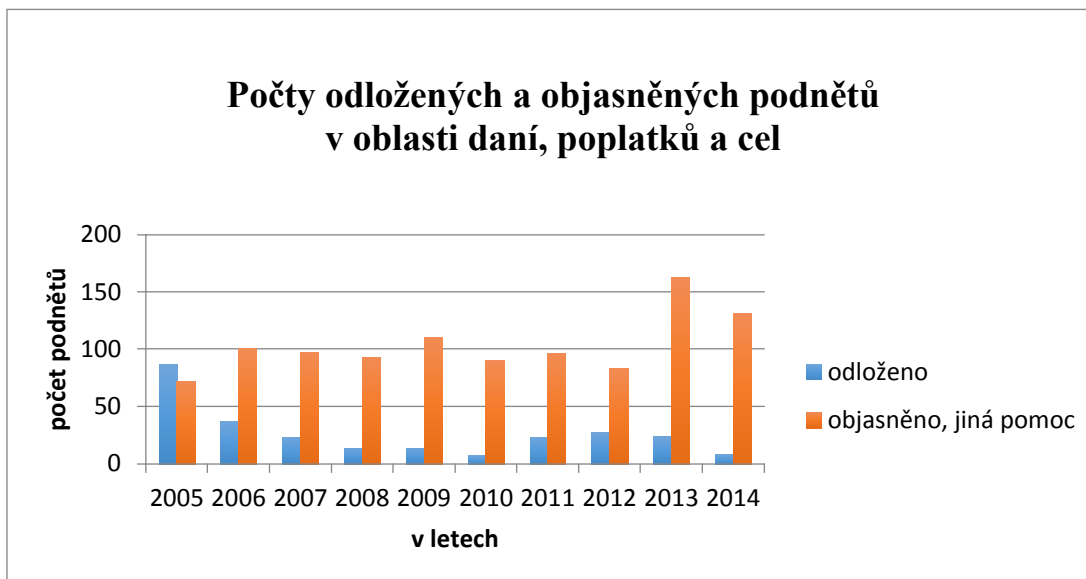
Podněty řeší Veřejný ochránce práv z nejrůznějších oblastí. Jednou z těchto oblastí je i správa daní, i když se bezesporu nejedná o dominující problematiku, kterou se Veřejný ochránce zabývá. Pro konkrétní představu o množství podnětů přijatých a vyřízených ve sledované oblasti daní, poplatků a cel v letech 2005-2014 jsem zpracovala následující tabulku: ⁷⁹



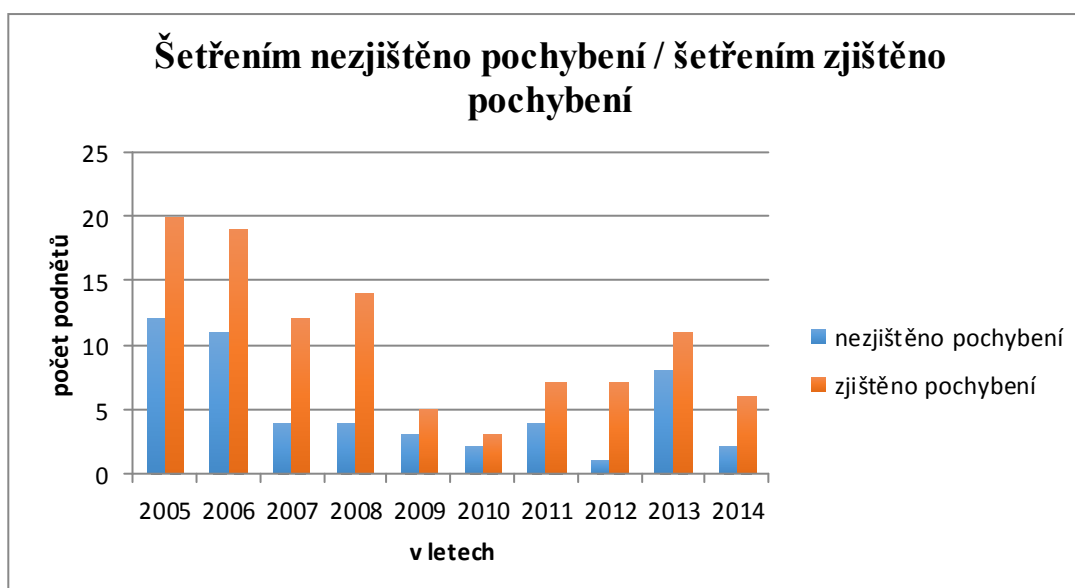
Vlastní zpracování autorky

Bezesporu zajímavá je rovněž statistika odložených a objasněných případů i šetřením zjištěných nebo nezjištěných pochybení.

⁷⁹ Zdrojem informací pro zpracování tabulek byly statistické údaje o činnosti [online]. Veřejný ochránce práv [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.ochrance.cz/zpravy-o-cinnosti/statisticke-udaje-o-cinnosti/>>.



Vlastní zpracování autorky



Vlastní zpracování autorky

Z výše uvedených tabulek je patrné, že počet podnětů v oblasti daní, poplatků nebo cel rozhodně není nijak závratný, což je jistě dobrou zprávou. V návaznosti na množství podnětů shledávám pozitivním počet objasněných podnětů resp. těch, u kterých byla poskytnuta jiná pomoc.

Potřebu podrobněji definovat principy dobré správy, a to zejména s ohledem na Evropský kodex dobré správní praxe, realizoval prostřednictvím odborné konference na téma „Principy dobré správy“ v březnu 2006 tehdejší Veřejný ochránce práv

Otakar Motejl. Jeho úvodní slovo k dané konferenci, jejímž výsledkem jsou dále principy dobré správy uvedené v příloze č. 5 této práce, jsem si dovolila ocitovat v pozn. pod čarou.⁸⁰

Zásady dobré správy formulované Veřejným ochráncem práv jsou dle mého názoru uplatnitelné také v oblasti správy daní, samozřejmě s ohledem na specifickou správu daní jako takové. Na druhou stranu se domnívám, že v současné době již v oblasti správy daní nejsou tyto zásady předmětem větších úvah natož praktických aplikací v případných daňových sporech. Mám za to, že je to tím, že od jejich vytvoření v r. 2006 došlo k mnoha změnám. Uvedené principy dobré správy byly zakotveny do základních zásad správního řízení v novém SŘ, z něhož se dovozovaly také pro oblast správy daní. Tato praxe byla v době účinnosti ZSDP podložena judikaturou. Později v souvislosti s přijetím DŘ bylo velké množství dovozovaných zásad, které odpovídají principům dobré správy, jež byly formulovány Veřejným ochráncem práv např. včasnosti, vstřícnosti, předvídatelnosti, včleněno přímo mezi zásady správy daní, kde odpovídají specifikům této oblasti. Z toho důvodu nebylo nutné se obracet na výše uvedený katalog dobré správy formulovaný Veřejným ochráncem práv, když tento navíc postrádá prvek závaznosti. Jak jsem již uvedla výše, musíme při výkladu těchto principů mít na paměti specifika správy daní. Bylo by v např. rozporu se zásadou mlčenlivosti, aby správce daně v souladu s formulovaným principem otevřenosti umožnil osobám nahlížet do všech úředních dokumentů a pořizovat si jejich kopie atd.

⁸⁰ „Tuto konferenci jsem svolal po dohodě se svými spolupracovníky v upřímném přesvědčení, že je nám ji třeba. Moudrý zákonodárce nás v zákoně o veřejném ochránci práv postavil před problém, abychom zkoumali činnost orgánů statní správy nejen z hlediska principu legality a poctivosti, ale výslovně nám uložil, abychom interpretovali a vážili, do jaké míry jednání orgánů, vůči kterým může ochrance uplatňovat svoji působnost, ale i chování jejich jednotlivých úředníků, odpovídá principům dobré správy. Zákonodárce se dále neobtěžoval tím, že by tyto principy nějakým způsobem definoval, a uložil této svého času zcela nové a snad i mladicky nerozvážené instituci, aby si s tímto termínem poradila sama. Nám tato myšlenka sledování principů dobré správy dala v počátcích křídla. V situaci, kdy jsme nevěděli, jak bychom vytkli pochybení úřadu, který sice zákon neporušil, ale přesto jsme jeho jednání viděli jako nesprávné, jsme možná, že jde o porušení principů dobré správy, uvítali. Leč uvědomili jsme si časem, že přece jen i tento pojem musí být chápán a vyjadřován podle určitých pravidel. Začali jsme hodnotit a srovnávat to, čemu v jednotlivých případech říkáme, že byly respektovány principy dobré správy, a co označujeme za jejich porušení. Těch dvacet pět tisíc stížností, které jsme museli v dosavadní agendě konfrontovat s problémem, zda a do jaké míry ten který jednotlivý případ odpovídá našim představám, nás nicméně přivedlo k tomu, že jsme principy dobré správy přinejmenším pro naši aplikační praxi vydefinovali. A tak se stalo to, co se stalo. Dnes se tady scházíme, abychom vám nabídli, jak jsem ostatně učinil už ve svém osobním písemném pozvání, představu o tom, jak je možno principy dobré správy definovat.“ MOTEJL, Otakar. Několik slov k zahájení konference. In Hrabcová, D. (ed.). *Principy dobré správy*. Brno: Masarykova univerzita, 2006. s. 7

Nicméně znovu opakuji, že vytvoření tohoto katalogu bylo ve své době velice důležité také pro oblast správy daní. V současnosti bych však význam tohoto katalogu pro oblast správy daní viděla jako doplňkový, protože v některých bodech najdeme odpovídající zásady přímo v DŘ přizpůsobené této oblasti (princip dodržování právních předpisů – zákonnost, včasnost – rychlost, předvídatelnost – legitimní očekávání, součinnost – spolupráce) a některé z nich se pro oblast správy daní dají použít jen omezeně nebo vůbec s ohledem na cíl správy daní např. dle principu přesvědčivosti úřad poctivým způsobem informuje veřejnost o přípravě rozhodnutí obecného dosahu a dá jí možnost vyjádřit se k jeho obsahu.

Nicméně, jak jsem výše doložila, na Veřejného ochránce práv se obrací osoby také s podněty z oblasti daní, poplatků a cel a při jejich vyřizování a posouzení zohledňuje Veřejný ochránce práv také zmíněný katalog zásad dobré správy.

3.3 Etické kodexy

K principům dobré správy mají velice blízko etické kodexy, které často s těmito principy korespondují nebo je doplňují. V této souvislosti bych chtěla upozornit na Etický kodex zaměstnanců ČR – Generálního finančního ředitelství (dále jen „Kodex“), který byl vydán na základě Usnesení vlády České republiky č. 331 ze dne 9. května 2012 o Etickém kodexu úředníků a zaměstnanců veřejné správy. Etický kodex je obsažen v detailním znění v příloze č. 6 této práce.⁸¹

Tento etický kodex jsou povinni dodržovat zaměstnanci finanční správy a musí ho dodržovat samozřejmě také při provádění daňové kontroly. Jak vyplývá ze samotného textu kodexu, kodex navazuje na základní práva a povinnosti zaměstnanců uvedené v zákoníku práce a pracovním řádu Finanční správy České republiky. Zásadní porušování bude posuzováno jako porušení zákoníku práce, resp. pracovního řádu Finanční správy České republiky, se všemi z toho vyplývajícími důsledky.

U některých pravidel etického kodexu vidíme paralelu s některými základními zásadami správy daní dle DŘ, např. pravidlo zákonnosti, rozhodování – v jednom z bodů odpovídající zákaz zneužití správního uvážení, pravidlo profesionality – bod 3 odpovídá zásadě vstřícnosti, pravidlo nestrannosti – v bodě 2 odpovídá zásadě

⁸¹ Etický kodex [online]. Finanční správa [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <
<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/firemni-kultura-financni-spravy/eticky-kodex> > .

legitimního očekávání, pravidlo rychlosti a efektivity – zásada rychlosti, pravidlo mlčenlivosti – zásada mlčenlivosti. Samozřejmě v mnoha bodech základní zásady správy daní etický kodex přesahuje, což odpovídá jeho účelu, kterým je podporovat žádoucí standardy chování úředních osob k veřejnosti a spolupracovníkům.

4 Základní zásady správy daní dle daňového řádu

Tato kapitola se věnuje základním zásadám správy daní, tak jak jsou uvedeny v ustanovení §5 - §9 DŘ.

4.1 Zásada zákonnosti

Tato zásada bezesporu patří mezi hlavní zásady správy daní a můžeme o ní rovněž prohlásit, že je zásadou vůdčí a nadřazenou zásadám ostatním. O tom svědčí i její systematické uvedení na prvním místě mezi výčtem základních zásad správy daní v DŘ. Zásada zákonnosti se realizuje v celé oblasti správy daní a nelze ji tudíž vztáhnout pouze k určitému postupu či úkonu správce daně. Nemůže být rovněž podřízena zásadám ostatním a těmto „ustoupit“ např. zásadě rychlosti.

Zásada zákonnosti je upravena v §5 odst. 1 DŘ následovně: *„Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.“*

Zásada zákonnosti dle DŘ je spojena s obecnou vázaností veškeré činnosti správce daně právním řádem a její ústavní základy můžeme nalézt v čl. 2 odst. 2 LZPS a 2 odst. 3 Ústavy, které umožňují uplatňovat veřejnou moc pouze v případech, mezích a způsoby, které stanovuje zákon.⁸²

Jak uvádí důvodová zpráva k DŘ a některé komentáře⁸³, je zásada zákonnosti také vyjádřením ústavní zásady dle čl. 11 odst. 5 LZPS dle které lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona.

Zásada zákonnosti dle DŘ má ale mnohem širší přesah a dopad než zmíněná ústavní zásada dle čl. 11 odst. 5 LZPS, která „pouze“ vylučuje stanovení daní a poplatků mocí výkonnou.⁸⁴ Správci daně jsou totiž v souladu se zásadou zákonnosti povinni kromě zákonů postupovat v souladu také s právními předpisy podzákonými jako např. nařízeními, vyhláškami nebo právními předpisy územních samosprávních celků. Správce daně není ale oprávněn posuzovat soulad právních předpisů nižší právní

⁸² BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka a kol. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 34.

⁸³ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 19. KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd., s. 31.

⁸⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08

síly s právními předpisy vyšší právní síly, k tomu mu chybí zákonné zmocnění. Při správě daní by tak měl správce daně jakýkoli rozpor právních předpisů rozhodnout ve prospěch daňového subjektu souladně se zásadou „in dubio mitius“ – v pochybnostech mírněji. A to nezávisle na tom, že by v některých případech měla být dána přednost právnímu předpisu, který má nižší právní sílu. Výjimku bude v tomto směru představovat dále uvedené mezinárodní a komunitární právo.⁸⁵ Obdobně judikoval v souladu se zásadou *in dubio mitius* Ústavní soud, když z jeho nálezu lze dovodit, že v případě, když právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona jsou orgány moci veřejné povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 LZPS šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tzn. v případě pochybností postupovat mírněji.⁸⁶ Podrobnější výklad o ustanoveních obsažených v LZPS i Ústavě, které mají přímý vztah ke správě daní, byl již podán v předchozí části této disertační práce.

4.1.1 Soulad s mezinárodními smlouvami

Zásada zákonnosti je v DŘ konstruována tak, že za zákon považuje rovněž mezinárodní smlouvu, která je součástí právního řádu. Za takové mezinárodní smlouvy se považují dle čl. 10 Ústavy vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána. Tyto mezinárodní smlouvy se tak stávají součástí legislativní zkratky „právní předpis“ zavedené DŘ a správce daně s nimi musí postupovat souladně. Zmíněný článek Ústavy rovněž zavádí aplikační přednost mezinárodní smlouvy v případě, že stanoví mezinárodní smlouva něco jiného než zákon. Správce daně v souladu s Ústavou musí dát vždy aplikační přednost mezinárodní smlouvě před zákonem, ačkoliv pouze z jazykového výkladu DŘ by mohlo být nesprávně dovozeno, že mezinárodní smlouva, která je pro jeho účely považována za zákon, je mu rovna i aplikačně.

V oblasti správy daní bych jako příklad mezinárodních smluv, podle kterých je správce daně povinen postupovat, uvedla smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

⁸⁵ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, s. 21.

⁸⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. ÚS 666/02.

4.1.2 Soulad s komunitárním právem

S ohledem na naše členství v Evropské unii (dále také jako „EU“) je zásadní rovněž článek 10a Ústavy, dle kterého mohou být mezinárodní smlouvou některé pravomoci orgánů České republiky přeneseny na mezinárodní organizaci nebo instituci. V souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04, je počínaje 1. květnem 2004 každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, je-li český zákon v rozporu s právem komunitárním.

Za tzv. primární právo Evropské Unie se považují smlouvy zakládající EU, včetně k nim připojených dodatků, příloh a protokolů a pozdějších doplňků a změn. Tyto zakládající smlouvy a stejně tak jejich doplňky a změny, především Maastrichtská, Amsterodamská, Niceská a Lisabonská smlouva, jakož i jednotlivé smlouvy o přistoupení obsahují základní ustanovení o cílech, organizaci, způsobu fungování EU a částečně i o hospodářském právu. Tím jsou rámcově stanoveny ústavněprávní podmínky fungování EU, které jsou následně plněny v zájmu Unie jejími orgány, jež jsou k tomu vybaveny legislativními a administrativními pravomocemi.⁸⁷ Smlouva o fungování Evropské unie⁸⁸ jako pramen primárního práva obsahuje následující články, které mají přímý vztah k daním:

„Článek 110

(bývalý článek 90 Smlouvy o ES)

Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí. Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.

Článek 111

(bývalý článek 91 Smlouvy o ES)

⁸⁷ BORCHARDT, Klaus – Dieter. *ABC práva Evropské Unie*. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské Unie, 2011., s. 81.

⁸⁸ Jen pro přesnost bych chtěla uvést, že Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské Unie mají stejnou právní sílu. Evropská Unie nahradila Evropské společenství a je jeho nástupkyní. Díky Lisabonské smlouvě získala Evropská Unie právní subjektivitu. Lisabonská smlouva rovněž změnila název Evropského soudního dvora na Soudní dvůr Evropské unie.

Pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navrácení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.

Článek 112

(bývalý článek 92 Smlouvy o ES)

Osvobození od daně a navracení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise.

Článek 113

(bývalý článek 93 Smlouvy o ES)

Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.⁸⁹

Výše uvedené články představují základ pro harmonizaci daní nepřímých. Na základě dále uvedeného článku 115 (bývalý článek 94 Smlouvy o ES) se dovozuje sblížení v oblasti daních přímých. Pokud jde o přímé daně, tak i nadále platí, že veškeré směrnice v této oblasti budou přijímány Radou jednomyslně:

„Aniž je dotčen článek 114, Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.“

Lze konstatovat, že Lisabonská smlouva, která změnila název „Smlouvy o založení Evropského společenství“ na „Smlouvu o fungování Evropské Unie“ daňové ustanovení pouze přesunula do ustanovení jiných a jejich základní význam zůstává stejný. Kromě výše uvedených článků Smlouvy o fungování Evropské unie, bych ještě zdůraznila článek 18 (bývalý článek 12 Smlouvy o ES) a článek 115 (bývalý článek 94 Smlouvy o ES), dle kterého „Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá

⁸⁹ Smlouva o fungování EU. [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>>.

směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.“ Nemůžu opomenout ani článek 192 (bývalý článek 175 Smlouvy o ES)⁹⁰, článek 223 (bývalý článek 190 odst. 5 Smlouvy o ES)⁹¹ a související ustanovení o volném pohybu zboží článek 28 – 44 (bývalý článek 23-38 Smlouvy o ES), osob článek 45-55 (bývalý článek 39-48 Smlouvy o ES), služeb článek 56-62 (bývalý článek 49-55 Smlouvy o ES) a kapitálu článek 63-66 (bývalý článek 56-60 Smlouvy o ES).⁹²

Zásada zákonnosti dle DŘ však stanoví pro správce daně povinnost jednat nejen v souladu s primárním právem, ale také s právem sekundárním⁹³ tzn. předpisy publikovanými v Úředním věstníku Evropské unie, a to v případě jejich bezprostřední závaznosti - typicky nařízení Evropské unie. Nařízení jsou bezesporu právními akty, kterými mohou orgány Unie nejvýrazněji zasahovat do vnitrostátních právních řádů. Pro správce daně jsou však rovněž důležité směrnice, jejichž účinek můžeme rozdělit na účinek přímý a nepřímý.

Princip nepřímého účinku směrnic byl poprvé ESD formulován ve věci *Von Colson a Kaman (C-14/83)*.⁹⁴ Tento judikát se stal základem doktríny nepřímého účinku a následně byl nesčetněkrát citován a rozšiřován (např. C-106/89 ve věci *Marleasing*, C- 80/86 ve věci *Kolpinghuis*, C-334/92 ve věci *Wagner Merit*). Doktrína nepřímého účinku stanoví povinnost vnitrostátní právo určitým způsobem vykládat, přitom musí být dodržena podmínka, že pro užití nepřímého účinku, vnitrostátní předpis je schopen takového výkladu. Umožňují-li vnitrostátní interpretační techniky vyložit dané vnitrostátní ustanovení několika způsoby, má správní orgán, jakož i soud povinnost použít ten výklad, který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího komunitárního

⁹⁰ Odchylně od rozhodovacího postupu stanoveného v odstavci 1 článku 192 aniž je dotčen článek 114, přijme Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem, Hospodářským a sociálním výborem a Výborem regionů jednomyslně předpisy především fiskální povahy.

⁹¹ Evropský parlament z vlastního podnětu zvláštním legislativním postupem formou nařízení určí po vyžádání stanoviska Komise a se souhlasem Rady úpravu a obecné podmínky výkonu funkcí svých členů. Veškerá pravidla a podmínky týkající se daňového režimu jeho stávajících nebo bývalých členů vyžadují v Radě jednomyslnost.

⁹² Skalická, Hana: Lisabonská smlouva. [online]. Daňový expert, 2010, č. 3 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d25714v34072-lisabonska-smlouva/>>.

⁹³ Sekundární právo je možné vymezit jako právo, jež vzniká výkonem pravomocí svěřených orgánům EU.

⁹⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. dubna 1984. *Von Colson a Kaman (C-14/83)* [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61983CJ0014>>.

ustanovení. Pokud je tedy ustanovení zákona nejasné, neurčité nebo není definováno, nelze ani určit, zda je se směrnicí v rozporu. Ze svého principu tedy nepřímý účinek komunitárního práva nikdy nemůže být *contra legem*. Může však jít i v neprospěch daňového subjektu. Povinnosti vykládat národní právo v souladu se směrnicí je tedy podmíněno a priori tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se Směrnicí.⁹⁵ Lze tedy konstatovat, že právo Evropské unie a judikatura Soudního dvora EU představuje povinné výkladové vodítko pro aplikaci českého práva, které bylo přijato k provedení práva unie, a to nejen pro správní soudy, ale rovněž pro správní orgány.

Judikatura v případě směrnic vytvořila také institut tzv. bezprostředního účinku. Jeho cílem je nepřipustit, aby pochybením členského státu trpěla práva jednotlivců. Ti se v případě porušení svých práv, která měla vyplynout z komunitárního práva, mohou dovolat komunitárního práva přímo před národními orgány. Z konstantní judikatury rovněž vyplývá, že členský stát, který nevydal v určené lhůtě prováděcí opatření stanovené ve směrnici, nemůže se vůči jednotlivcům touto skutečností bránit. Povinností členských států tedy je transformovat směrnice do národního právního řádu. I netransformovaná směrnice má přitom bezprostřední účinek. Přímý účinek směrnice byl popsán ve věci *C-41/74 van Duyn*, ze dne 4. prosince 1974; byly zde definovány rozhodné skutečnosti pro jeho použití: 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci. Zejména poslední zásada je důležitá, neboť v tomto případě nemůže správce daně využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch použít může.⁹⁶

Z judikatury NSS vyplývá, že v praxi se soudy a následně i NSS prostřednictvím kasačních stížností zabývaly situací, ve které se žalobce jako daňový subjekt domáhal přímého účinku směrnice, se kterou nebyla zákonná úprava v souladu. Jako příklad rozhodnutí NSS, ve kterém byl stěžovatel „úspěšný“, bych uvedla rozsudek ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 – 63. Ve zmíněném rozhodnutí se zjednodušeně řečeno

⁹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, sp. zn. 5 Afs 68/2009

⁹⁶ Rozsudek Soudního dvora ze dne 4. prosince 1974. *C-41/74 van Duyn* [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A61974CJ0041>>.

jednalo o to, že ustanovení § 49 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období, nebylo v souladu s šestou směrnicí, jak vyplývá nejen z judikatury Evropského soudního dvora (ESD), ale také z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona č. 302/2008 Sb., účinného od 1. 1. 2009, kterým se změnil dosavadní zákon o dani z přidané hodnoty, a který pro rozpor s komunitárním právem napravil mimo jiné i zákaz opravy nesprávně uplatněné vyšší sazby DPH. Aniž bych zde chtěla podrobněji popisovat skutkový stav věci, chtěla bych formulovat dle mého názoru zásadní myšlenku tohoto rozsudku NSS ve vazbě na zásadu zákonnosti a povinnost správce daně aplikovat komunitární právo v případě tzv. přímého účinku směrnice. Správce daně nelze samozřejmě činit odpovědným za nesprávnou implementaci tzv. šesté směrnice Rady do zákona o DPH. Správní orgán je však odpovědný za znalost právních předpisů, šestou směrnicí nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů *in concreto*, konkrétně pak za uplatnění přímého účinku šesté směrnice. Postupoval-li správce daně podle ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které bylo neslučitelné s právem Evropských společenství, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil.⁹⁷

V souladu s další dostupnou judikaturou NSS bych dovedla závěr, že správce daně je povinen postupovat v souladu se zákonem, nelze však opomíjet ani povinnost, která jej stíhá stran eurokonformního výkladu zákona vždy tam, jedná-li se o práva jednotlivců.⁹⁸

4.1.3 Interní normativní akty a jejich vztah k zásadě zákonnosti

V souvislosti se zásadou zákonnosti nelze opomíjet oblast tzv. D pokynů Ministerstva financí nebo Generálního finančního ředitelství nebo jiných interních normativních aktů např. pokynů Ministerstva financí.

D pokyny je možné považovat za interní normativní akty, které nemají charakter normativního právního aktu a pro správce daně tak představují závazný pokyn nadřízeného orgánu. Ministerstvo financí ani Generální finanční ředitelství není zákonem zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů a tyto pokyny nenaplnují ani formální znaky pro obecně závazný normativní právní akt –

⁹⁷ Rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, sp. zn. 5 Afs 53/2009.

⁹⁸ Rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2012, sp. zn. 1 Afs 48/2012.

z ustálené praxe, že tyto pokyny jsou zpřístupněny veřejnosti např. na webu finanční správy, nelze samozřejmě dovozovat jejich obecnou závaznost.⁹⁹ Mám za to, že v charakteru D pokynů jako interních normativních aktů bez obecné závaznosti panuje mezi teorií, praxí i judikaturou shoda – nelze je tedy v žádném případě podřadit pod pojem „právní předpisy“ používaný DŘ v rámci zásady zákonnosti a tato zásada se na ně díky tomu nevztahuje. V oblasti D pokynů je tedy nutné mít neustále na paměti, že přes nespornou autoritu nejsou D pokyny obecně právně závazné a v konečném důsledku to bude pouze soud, kterému je svěřeno vyložit právní normu v rámci její aplikace na jednotlivé spory.¹⁰⁰

Podrobnější výklad si ale zaslouží situace, jak vidět vázanost správce daně D pokyny, pokud se na jejich základě vytvoří ustálená správní praxe a správce daně v jednotlivém případě přistoupí k její změně při nezměněném znění zákona. V takovém případě by totiž mohlo dojít k rozporu nikoli se zásadou zákonnosti, ale například s principem právní jistoty, který usiluje o ochranu oprávněné důvěry v právo včetně praxe, která se na jeho základě vyvinula.¹⁰¹ Jinými slovy lze říci, že taková pravidla jsou pro správce daně závazná, protože adresáti povinnosti jsou v dobré víře, že jednou zvolený postup při interpretaci a aplikaci práva nebudou orgány veřejné správy bezdůvodně a libovolně měnit.¹⁰² Což odpovídá zásadě legitimního očekávání.

V této souvislosti bych zmínila Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Azs 1/2005 – 61, ve kterém, zjednodušeně řečeno, NSS vyhověl kasační stížnosti stěžovatele z důvodu nerespektování lhůty finančním úřadem stanovené v D pokynu v oblasti uzavření vytýkácího řízení. Jeho odůvodnění je argumentačně založeno na vytvoření ustálené správní praxe a jejím nedůvodným porušením ze strany finančního úřadu porušujícím zásadu zákazu libovůle a neodůvodněného nerovného zacházení dle čl. 1 LZPS. Z rozhodnutí NSS vyjímám následující:

„Není tedy pochyb, že na základě pokynu D-144 se vytvořila správní praxe, která spočívá v tom, že vytýkácí řízení se uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodlužování těchto lhůt stanovených v pokynu D-144. Jestliže se takováto praxe

⁹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 8 Afs 3/2005.

¹⁰⁰ ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 6.

¹⁰¹ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 35.

¹⁰² SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk: *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 158.

vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřijatelná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila; prostorem pro uvážení je zde nutno rozumět i to, v jaké lhůtě správní orgán ve věci rozhodne, není-li taková lhůta právním předpisem konkrétně stanovena. Je-li určitá správní praxe upravena vnitřním předpisem, je přípustné (a zároveň nutné) se od něho výjimečně odchýlit v konkrétním případě, jde-li o případ zvláštní a atypický – pokyn D-144 s takovou eventualitou sám počítá ve svém čl. 1 větách páté a šesté. Obecně se odchýlit od určité správní praxe, jež se vytvořila, správní orgán může, avšak zásadně pouze pro futuro, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká. Je tedy nepochybně možné změnit pokyn D-144 a stanovit pro uzavírání vytykácích řízení jiné lhůty a jiné podmínky jejich uplatnění resp. prodlužování, anebo nestanovit lhůty žádné, ovšem něco takového může platit pouze do budoucna (změna či zrušení lhůt by tedy nemohla zpětně ospravedlnit porušení povinnosti rozhodovat ve lhůtách podle pokynu D-144, ke kterému došlo v minulosti) a pro všechny případy uzavírání vytykácích řízení (nemohla by tedy obstát praxe, že v jednotlivých případech nelišících se typově od případů ostatních by lhůty nebyly dodržovány, třebaže v zásadě, tj. v převážné většině případů, ano).¹⁰³

Obdobnou problematikou se zabýval i Ústavní soud ve svém Nálezu ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01 v němž tento soud vyslovil právní názor založený na tom, že pokud orgán veřejné moci nerespektuje při rozhodování vlastní interní předpisy o lhůtách pro vyřízení odvolání, je nutné takový postup hodnotit jako porušení práva občana na vyřízení jeho věci v přiměřené lhůtě (čl. 38 odst. 2 LZPS).¹⁰⁴

NSS řešil ve své rozhodovací praxi také problematiku závaznosti vnitřních předpisů celních orgánů, které mají charakter interních normativních aktů stejně jako D pokyny. NSS judikoval obdobné pravidlo založené na následující právní myšlence - pokud se ohledně postupů celních orgánů, k nimž jsou zmocněny zákonem, který jinak není regulován obecně závazným pravidlem chování, vytvořila správní praxe a tato je

¹⁰³ Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Azs 1/2005 – 61.

¹⁰⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01.

nepochybně všeobecně dodržována, nelze než konstatovat, že pro správní orgán je taková správní praxe právně závazná. Správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě nepřipustná. NSS dále konstatoval, že ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (čl. 1 věta první LZPS) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila. NSS shodně s výše uvedenou judikaturou v oblasti D pokynů uvádí, že od správní praxe se lze odchýlit, ale zásadně pouze *pro futuro* a z racionálních důvodů. Je totiž zcela v dispozici příslušného orgánu tuto správní praxi změnit anebo nestanovit pravidla žádná, ovšem něco takového může platit vždy pouze do budoucna.¹⁰⁵

V souvislosti se zásadou zákonnosti a pokyny řady D se stal známý rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve Štrasburku ze dne 9. listopadu 1999 ve věci stížnosti č. 26449/95 společnosti Špaček s.r.o. na postup České republiky. Ačkoliv se v této věci nejednalo přímo o pokyny řady D, ale o zásady a postupy přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojně uveřejněné ve Finančním zpravodaji. Stěžovatelská společnost (dále také jako „stěžovatelka“) ve stížnosti tvrdila, že dodatečné vyměření důchodové daně a penále národními orgány porušilo její právo podle článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále také jako „Úmluva“). Toto právo, spočívající v ochraně majetku, je Úmluvou garantováno následovně:

„ČLÁNEK 1

Ochrana majetku

1. Každá fyzická nebo právnická osoba má právo pokojně užívat svůj majetek. Nikdo nemůže být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva.

2. Předchozí ustanovení nebrání státům přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.“

¹⁰⁵ Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 – 251.

Pro přesnější představu o předmětu projednávané věci si dovolím krátké vylíčení skutkových okolností stížnosti a stěžejní odůvodnění Evropského soudu pro lidská práva. Stěžovatelce byla dne 22. dubna 1993 finančním úřadem vyměřena dodatečná důchodovou daň ve výši 385 600 Kč včetně penále 37 200 Kč za rok 1991, protože nezvýšil svůj daňový základ za daňový rok zahrnutím určitých aktiv, ačkoliv podle § 4 písm. e) Postupu přechodu z jednoduchého na podvojně účetnictví (dále jen "Postup přechodu"), uveřejněného ve Finančním zpravodaji č. 6/7 dne 30. května 1991, tak měl učinit. Finanční úřad konstatoval, že stěžovatelka porušila jak § 25 zákona o soukromém podnikání občanů, tak i Postup přechodu.

Stěžovatelka uvedla, že v roce 1991 vedla jednoduché účetnictví a v roce 1992 podvojně účetnictví v souladu s § 25 zákona o soukromém podnikání občanů. Zdůraznila, že ustanovení tohoto paragrafu nepožadují zvýšení daňové základny důchodové daně při přechodu z jednoduchého na podvojně účetnictví. Tuto povinnost zavedl teprve Postup přechodu, který nenabyl status obecně závazného právního předpisu ve smyslu zákona o Sběrce zákonů.

Finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatelské společnosti proti rozhodnutí finančního úřadu s tím, že finanční úřad rozhodl správně, a to v souladu se Zásadami uveřejněnými ve Finančním zpravodaji č. 5 a Postupem přechodu, uveřejněným, ve Finančním zpravodaji č. 6/7. Konstatoval také, že Zásady i Postup přechodu byly uveřejněny proto, aby vyjasnily povinnosti vyplývající z § 25 zákona o soukromém podnikání občanů. Stěžovatelka se proti výše uvedenému postupu odvolala k Městskému soudu v Praze. Stěžovatelka mimo jiné tvrdila, že pražské Finanční ředitelství uplatněním zásad, které nejsou právně závazné, porušilo § 2 odst. 1 ZSPD, který stanoví, že správce daně je povinen jednat a rozhodovat v souladu se zákony a ostatními obecně závaznými právními předpisy, a § 4 odst. 1 zákona č. 157/1989 Sb., o důchodové dani, ve znění pozdějších předpisů, tvrzením, že zisky stěžovatelské společnosti se zvýšily o částky, o něž nebyly zvýšeny její výdaje, v rozporu se zákonem. Městský soud v Praze toto odvolání stěžovatele zamítl a konstatoval, že v roce 1991 Ministerstvo financí bylo oprávněno upravit způsob vedení účetnictví, a že neexistuje žádný zákon, který by je zavazoval uveřejňovat zásady a předpisy v této oblasti ve Sběrce zákonů. Podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona

č. 131/1989 Sb., o Sbírce zákonů, opatření ústředních orgánů státní správy a ostatních ústředních orgánů se tak zveřejňují pouze, požaduje-li to zákon.

Stěžovatelka dne 1. března 1994 podala ústavní stížnost pro porušení svého práva podle článku 2 odst. 4 Ústavy a článku 4 odst. 1 LZPS. Dne 2. června 1994 Ústavní soud zamítl ústavní stížnost stěžovatelky jako nepodloženou. A nyní již k rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva. Není rozporu v tom, že vyměření dodatečné důchodové daně a penále stěžovatelce daňovými orgány představovalo zásah veřejného orgánu do stěžovatelova práva užívat svého vlastnictví ve smyslu článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. V daném případě připadá v úvahu pouze otázka zákonnosti zásahu do práv stěžovatelky podle druhého odstavce článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

Evropský soud pro lidská práva konstatoval, že zdaňování, jako zásah do práv zaručených článkem 1 Protokolu č. 1, je ospravedlněno druhým odstavcem článku 1. Toto ustanovení výslovně opravňuje smluvní státy k přijímání zákonů, které podkládají nutné k zajištění placení daní. Soud dále připomněl, že Úmluva neobsahuje žádné specifické požadavky na stupeň publicity jednotlivých předpisů. Kromě toho není úkolem Soudu vyjadřovat se k vhodnosti metod zvolených legislativou smluvního státu ani rozhodovat, zda způsob zveřejnění daňových a účetních zásad je kompatibilní s českým právem. Jeho úkol je omezen na stanovení, jsou-li metody použité smluvním státem v souladu s Úmluvou.¹⁰⁶

Evropský soud v popisovaném rozhodnutí konstatoval, že Postup přechodu byl dostatečně dostupný a předvídatelný a dospěl k závěru, že zásah, který je předmětem stížnosti, byl dostatečně právně zdůvodněn českým právem, takže splňuje druhý odstavec článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě. Soud konstatoval, že uveřejnění zásad i postupu přechodu ve Finančním zpravodaji dostačující. Z toho vyplývá, že daňovým subjektům popř. jejich daňovým poradcům či advokátům lze doporučit, aby pokyny řady D a informace zveřejněné ve Finančním zpravodaji sledovali a postupovali podle nich, ledaže jsou v rozporu či jdou nad rámec zákonné úpravy.¹⁰⁷ Soud tedy uzavřel, že nedošlo k porušení článku 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě.

¹⁰⁶ Evropský soud pro lidská práva - rozsudek v případě Špaček s.r.o. vs. Česká republika. [online]. e-pravo.cz [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/evropsky-soud-pro-lidska-prava-rozsudek-v-pripadu-spacek-sro-vs-ceska-republika-284.html>

¹⁰⁷ ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPÍČKOVÁ, Lenka, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání, s. 11 – 12.

4.1.4 Legislativní zkratka „právní předpis“ dle DŘ a její vztah k obecnému chápání tohoto pojmu

Jak již bylo uvedeno výše, dle zásady zákonnosti musí správce postupovat v souladu s právními předpisy. DŘ v této souvislosti zavádí legislativní zkratku pro pojem „právní předpisy“, pod nimiž rozumí zákony, jiné právní předpisy a mezinárodní smlouvy, které jsou součástí českého právního řádu.

Legislativní zkratka „právní předpis“ dle DŘ je tak dle mého názoru výkladově širší než je tradiční chápání pojmu právní předpis například dle právnických slovníků či právní teorie.

Dle právního slovníku *Hendrycha a kol.*, je právní předpis jedním ze stěžejních pramenů práva a nazývá se někdy také obecně závazný normativní právní akt. Příznačná je pak hierarchická výstavba soustavy právních předpisů založená na zákonu jako předpisu s nejvyšší právní silou. Zákonodárce může delegovat legislativní pravomoc v určitém rozsahu na orgány výkonné, tj. na vládu a správní úřady, které mohou vydávat právní předpisy na základě zákona a v jeho mezích. V rámci samostatné působnosti vydávají právní předpisy i zastupitelstva územních samosprávných celků.¹⁰⁸ Z výše uvedeného vymezení pojmu právní předpis dle *Hendrycha* je zřejmé, že jeho vymezení je jednoznačně užší oproti legislativní zkratce „právní předpis“ užívané DŘ, do které zákonodárce včlenil navíc závazné mezinárodní smlouvy.

Z hlediska teorie práva lze konstatovat, že mnoho z nich se ztotožňuje s uvedeným vymezením pojmu právní předpis dle *Hendrycha* a ztotožněním pojmu normativní právní akt a právní předpis. Například dle knihy teorie práva od autorského kolektivu *Boguszaka, Gerlocha a Čapka*, se pro normativní akty jako výsledky činnosti orgánů veřejné moci v různých právních řádech používá různých názvů. V České republice je dle jejich názoru namísto termínu právní předpisy. Dále je však rozvinuto, že jako název pro obecný pojem není termín „předpis“ zcela vyhovující, platný normativní akt nemusí být všude vždy „předpisem“, tj. být vyhlášen písemně. Ve vzdálené minulosti k platnosti obecně závazného aktu místního orgánu v obci stačilo ústní veřejné vyhlášení.¹⁰⁹

¹⁰⁸ HENDRYCH, Dušan. *Právní slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 793.

¹⁰⁹ BOGUSZAK, Jiří, ČAPEK, Jiří, GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. Praha: ASPI, 2004, s. 39-40.

Na druhou stranu někteří právní teoretici nesouhlasí s tím, že by bylo možno pojem právní předpis a normativní právní akt chápat jako synonyma a tyto pojmy oddělují. Dle jejich názoru obecný jazyk nesprávně spojuje význam pojmů normativní právní akt, právní norma a právní předpis, když každý z nich má svůj odlišný právní význam. Normativní právní akt je vnímán jako forma, v nichž jsou právní normy obsaženy (nositel právních norem) např. zákon, vyhláška a nařízení. Pro normativní právní akt je z obsahového hlediska charakteristická obecná závaznost obsažených pravidel chování ve vztahu k povinným subjektům. Normativní právní akty můžeme dělit na zákonné neboli primární (ústavní zákony, normální zákony a zákonná opatření Senátu) a podzákonné neboli sekundární normativní právní akty (nařízení vlády, vyhlášky ministerstev a obecně závazné vyhlášky obcí a krajů). Právní předpis je ve vztahu k normativnímu právnímu aktu užším pojmem, protože souvisí s okamžikem publikace právních norem – teprve od zveřejnění nazýváme normativní právní akt právním předpisem. Poslední pojem právní norma je chápán jak obecně závazné pravidlo chování obsažené v normativních právních aktech.¹¹⁰

Lze konstatovat, že z praktických důvodů a se zřetelem k platnému právu České republiky je možné používat termín „právní předpis“ jako synonymum termínu „normativní akt“. Je však zapotřebí nezahrnovat pod pojem „právní předpis“ nebo „normativní akt“ různé interní normativní akty a chápat je jako pramen práva, a to vzhledem k absenci jejich obecné závaznosti. Dále je rovněž důležité oddělovat toto obecné chápání pojmu právní předpis od legislativní zkratky „právní předpis“, která může zahrnovat ještě další prameny práva a při jejímž chápání je nutné respektovat výklad právního předpisu, který ji pro své potřeby používá. Tak jak to činí například DŘ, když pod tento pojem zahrnul kromě primárních a sekundárních normativních právních aktů také mezinárodní smlouvy, které jsou součástí českého právního řádu.

4.1.5 Komparace právní úpravy zásady zákonnosti v DŘ a ZSPD

V následujících řádcích se pokusím odpovědět na otázku, zda se změnilo vymezení zásady zákonnosti v DŘ oproti její původní úpravě dle ZSPD.

¹¹⁰ VEČEŘA, Miloš, a kol. *Teorie práva v příkladech*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 92.

Pro lepší srovnání nyní uvádím dikci zásady zákonnosti v obou komparovaných právních předpisech:

Zásada zákonnosti §5 odst. 1 DŘ:

„Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.“

Zásada zákonnosti §2 odst. 1 ZSPD:

„Při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.“

Především je nutno konstatovat, že tato zásada je v obou právních předpisech zásadou základní, která nemůže být omezena ve prospěch zásad jiných. Změnu spatřuji v přesnějším vymezení právních předpisů, dle kterých musí správce postupovat, když podle vymezení v DŘ je více zřejmé, že správce daně je povinen jednat v souladu také s mezinárodními smlouvami, jež jsou součástí právního řádu a tím i komunitárním právem. Pro správce daně to samozřejmě není povinnost nová založená DŘ (i v době účinnosti ZSPD musel správce daně postupovat dle závazných mezinárodních smluv a komunitárního práva), ale jeho povinnost nyní vychází pregnančněji z ustanovení DŘ a její oporou samozřejmě dále zůstávají v předchozím textu uvedené články Ústavy i LZPS.

Součástí zákonné úpravy zásady zákonnosti dle DŘ již není povinnost správců daně chránit zájmy státu na straně jedné a jejich povinnost dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení na straně druhé, tak jak ji stanovil ZSPD. Z tohoto ustanovení bylo zřejmé, že podle této formulace správce daně zájmy státu chránil, kdežto na práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a osob zúčastněných na správě daní „pouze“ dbal. Přestože bezesporu nebylo zájmem zákonodárce, aby byla v zájmu naplnění veřejných rozpočtů ignorována práva daňových subjektů, nebyla zmíněná formulace příliš vhodná. Správný výklad zásady zákonnosti, ze kterého vyplývá, že zájem státu na vybrání daní nelze vnímat jako zájem natolik prioritní, že by umožňoval

nedbat stejně intenzivně na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení byl dříve podpořen i judikaturou.

Například v Nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. ÚS 48/0 se uvádí, že správce daně se nemůže nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy a současně pak při tomto chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídicí.¹¹¹ Shodný výklad ze strany Ústavního soudu lze najít i v další judikatuře Ústavního soudu, například dle odůvodnění Nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. 664/04 nelze vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. V tomto nálezu je opětovně zdůrazněno, že při realizaci práva státu na vybírání daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu.¹¹²

Platné znění zásady zákonnosti dle DŘ tak pokládám za zdařilejší vyjádření této nejdůležitější zásady správy daní.

4.2 Zásada legální licence

Tato zásada patří v rámci DŘ do seznamu zásad „nových“ tzn. výslovně nevyjádřených v předcházejícím ZSDP. Přesto se již za jeho účinnosti dovozovala také pro oblast správy daní,¹¹³ přičemž její vymezení ve SŘ doslovně odpovídá tomu, které najdeme v ustanovení §5 odst. 2 DŘ:

¹¹¹ Nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. ÚS 48/0.

¹¹² Nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. 664/04.

¹¹³ Jak vyplývá z judikatury NSS např. Rozsudku NSS ze dne 24. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005, Rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005. Důvodová zpráva k DŘ říká, že tato zásada konkretizuje pro správce daně ústavní zásadu enumerativnosti státních pretenzí, legální licence a zákazu zmocnit orgán veřejné moci k libovůli, když stanoví, že správce daně může v rámci své činnosti činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje nebo umožňuje dovolit.

„Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.“¹¹⁴

Ústavně-právní odraz této zásady je obsažen v čl. 2 odst. 2 LZPS, dle kterého: „Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.“ V tomto kontextu bych chtěla rovněž zmínit zásadu enumerativnosti státních pretenzí vyjádřenou v čl. 2 odst. 3 Ústavy, který stanoví, že státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, mezích a způsoby, které stanoví zákon.¹¹⁵ Ačkoli uvedená ustanovení ústavněprávní úrovně hovoří o státní moci, tak s ohledem na postavení státu jako základního tvůrce práva, od jehož normotvorné činnosti jsou v zásadě tak či onak odvozeny kompetence veškerých orgánů veřejné moci, se tato ustanovení vztahují na jakoukoliv veřejnou moc, a to i tu vykonávanou správci daně.¹¹⁶ Obě výše uvedené zásady ústavněprávní úrovně jsou zásadami objektivit, jež je typická pro právo veřejné, mezi které právo finanční resp. daňové, řadíme - oproti soukromému právu, pro které je typická zásada autonomie vůle.¹¹⁷

Zásada legální licence je některými autory označována i jinak – např. jako zásada zákazu libovůle¹¹⁸ nebo zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení.¹¹⁹

Dle této zásady je správce daně limitován ve své pravomoci účelem a rozsahem, ve kterém mu byla zákonem svěřena. Jaké jsou však pravomoci správce daně? Obecné vymezení pravomoci správce daně nalezneme v ustanovení § 11 DŘ, další pravomoci nalezneme na mnoha dalších místech DŘ i jiných právních předpisů. Typickým příkladem jsou mnohá jeho oprávnění v rámci daňové kontroly. Pokud se vrátím k obecným pravomocem správce daně, tak dle zmíněného §11 DŘ správce daně:

¹¹⁴ Srov. §2 odst. 2 zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů: „Správní orgán uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.“

¹¹⁵ WAGNEROVÁ, Eliška, ŠIMÍČEK, Vojtěch., LANGÁŠEK, Tomáš, POSPÍŠIL, Ivo a kol., *Listina základních práv a svobod*. Komentář, s. 191.

¹¹⁶ VEDRAL, Josef, *Správní řád: komentář*. 2. vydání., s. 87.

¹¹⁷ Podrobněji srov. ŠVESTKA, Jiří, DVORÁK, Jan, FIALA, Josef a kol. *Občanský zákoník - Komentář - Svazek I (obecná část)*. Praha: Wolters Kluwer, 2014.

¹¹⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2015*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 16.

¹¹⁹ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010, s. 36. ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 29.

- „a) vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- b) provádí vyhledávací činnost,
- c) kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- d) vyzývá ke splnění povinností,
- e) zabezpečuje placení daní.“

Správce daně pro účely správy daní může také řídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností. V rámci této zásady je tedy zřejmé, že správce daně nemůže při své činnosti jít nad rámec zákona. Správci daně si tak nemohou rozšiřovat své kompetence a jednat a rozhodovat ve věcech, které jim nepřísluší. Jinými slovy, pokud by rozborem zákona nebylo možno dojít k jednoznačnému závěru, zda určitá pravomoc správci daně přísluší či nikoli (a přitom se jedná o pravomoc, jejíž realizaci by mohlo být právě zasaženo do autonomní sféry osoby), je namístě usuzovat, že správce daně takovou pravomoc nemá.¹²⁰ Souhlasím s názorem *Kobíka*, že v praxi takové jednání patrně nehrozí.¹²¹ Přesto bych doplnila, že lze najít některé zajímavé rozsudky NSS, kde žalobce porušení této zásady správcem daně namítá např. rozsudek týkající se postupu správce daně při průběžném ukončování daňové kontroly.¹²²

V praxi spíše bude hrozit jiný případ, a to zneužití správního uvážení ze strany správce daně, před kterým tato zásada také chrání.

Lze shrnout, že svěřenou pravomoc nemůže správce daně překročit, libovůle je zakázána a správní úvahu může použít pouze ve vymezených případech.¹²³ Tato zásada má velice blízko k předcházející zásadě zákonnosti. Jak zneužití pravomoci tak překročení stanovených mezí správního uvážení vede v souladu s § 78 odst. 1 SŘS ke zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost.¹²⁴

¹²⁰ Srov. LANDGRÁF, Roman. Jakým způsobem může finanční úřad uložit povinnost něco činit? [online]. Daně a právo v praxi, 2012, č. 9 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39613v49636-jakym-zpusobem-muze-financni-urad-ulozit-povinnost-neco-cinit/>>.

¹²¹ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání, s. 46.

¹²² Rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2015, sp. zn. 3 Afs 222/2014.

¹²³ PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Vzory korespondence podle daňového řádu*. Olomouc: ANAG, 2011, s. 20-21.

¹²⁴ §78 odst. 1 SŘS: „Je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vadu řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil.“

4.3 Zásada šetření práv osob zúčastněných na správě daní (zásada zdrženlivosti) a zásada přiměřenosti

„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“¹²⁵

Někteří autoři označují výše uvedenou zásadu pod shrnující termín přiměřenost (proporcionalita).¹²⁶ Mně osobně je bližší její rozdělení na dvě zásady spolu úzce související a korespondující, a to na zásadu šetření práv osob zúčastněných na správě daní (zásadu zdrženlivosti) a zásadu přiměřenosti.

Zásadě zdrženlivosti pak odpovídá formulace první věty výše zmíněného ustanovení. Povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní je ostatně aspektem některých ustanovení ústavního pořádku např. čl. 2 odst. 2, 3 a čl. 4 odst. 1 LZPS a čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy.¹²⁷ Zajímavě se jeví otázka vztahu této zásady k naplnění cíle správy daní dle §1 odst. 2 DŘ. Dle *Kobíka*: „Správce daně, i když si je vědom nezbytnosti dodržování této zásady, nemůže jít proti základnímu cíli správy daní, tedy správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§1 odst. 2).“¹²⁸ K tomuto se vyjádřil ve svém komentáři *Baxa*, který odmítl uvedený názor *Kobíka* a dovodil, že daň, která byla stanovena v rozporu s povinností šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní, nelze považovat za správně stanovenou.¹²⁹

Mám za to, že byl výše uvedený výrok *Kobíka* vytržen z kontextu jeho komentáře zásady přiměřenosti a nebyl myšlen tak, jak je prezentován v komentáři *Baxy* tzn. jako protiklad zásady přiměřenosti vůči cíli správy daní, kterému se musí dát vždy přednost. Z mého pohledu *Kobík* chápe zásadu dle §5 odst. 3 DŘ jako celek (tzn., neodděluje ji, tak jako *Baxa* na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti), čemuž napovídá jeden název zásada přiměřenosti a také text jeho komentáře, když ihned po „vytýkaném pojetí“ spojuje tuto zásadu se situacemi uplatňování správního uvážení. Osobně tedy

¹²⁵ §5 odst. 3 DŘ.

¹²⁶ Např. JUDr. Jaroslav Kobík, JUDr. Alena Kohoutková, JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský, JUDr. Lenka Hrstková Dubšeková.

¹²⁷ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád*. Komentář. I. díl, s. 36.

¹²⁸ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání, s. 38.

¹²⁹ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád*. Komentář. I. díl, s. 36.

nechápu jeho pojetí jako nesprávné, protože nehovoří o zásadě zdrženlivosti odděleně, ale jeho názor se vztahuje k ustanovení jako celku resp. jeho návaznosti na tu skutečnost, že tato zásada by měla být kritériem při aplikaci těch institutů správy daní, při kterých se uplatní správní uvážení. Já si v praxi vykládám *Kobikovo* vyjádření tak, že například při volbě způsobu daňové exekuce by správce daně postupoval proti cíli správy daní, pokud by zvolil takový způsob exekuce, kterým by nevyvymohl celou pohledávku např. prodej movitých věcí, ačkoliv by mohl zvolit způsob exekuce jiný, který sice razantněji zasahuje do práv dlužníka např. prodej nemovitých věcí, ale tento způsob by k zabezpečení úhrady daně vedl. Jinými slovy – není možné namítat nadměrné zatěžování daňového subjektu v případě, že by jiný „přiměřenější“ prostředek již mohl ohrozit dosažení cíle správy daní, tzn. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Z tohoto pohledu se mi jeví komentovaný pohled *Kobika* plně akceptovatelný.

Zásadě přiměřenosti (*dle odděleného pojetí Baxy*) pak odpovídá formulace druhé věty uvedeného ustanovení §5 odst. 3 DŘ. Zásada přiměřenosti se užije zejména tam, kde správce daně užívá při správě daní správního uvážení. Správní uvážení bývá spojeno se situací (nebo uplatněním legislativně – technického prostředku), kdy se vznikem nebo existencí určitých podmínek (skutkovým stavem) nespojuje příslušné ustanovení právního předpisu nutnost nastoupení jediného možného právního následku, a naopak ponechává subjektu vykonávajícímu veřejnou správu určitý (menší či větší) prostor pro volbu určitého řešení, resp. rozhodnutí.¹³⁰ Pokud se tedy správci daně nabízí při volbě postupu či vydání rozhodnutí více možností, je povinen zvolit tu, která osobu zúčastněnou na správě daní co nejméně zatěžuje. Cílem zásady přiměřenosti je tak zajistit ochranu daňovým subjektům, aby jejich práva byla omezována a povinnosti jim byly ukládány pouze v nezbytné míře.

Současně je v komentovaném ustanovení poprvé obsažena i legislativní zkratka „osoba zúčastněná na správě daní“, která zahrnuje daňové subjekty¹³¹ a třetí osoby.¹³²

Obecnou zásadu přiměřenosti pregnančně popsal ve svém Usnesení ze dne 2. 4. 2009, sp. zn 1 Ao /2009, NSS, který uvedl: „*Přiměřeností je myšleno, ať je již*

¹³⁰ SKULOVÁ, Soňa. *Správní uvážení: základní charakteristika a souvislosti pojmu*. Brno: Masarykova univerzita, 2003, s 15.

¹³¹ §20 DŘ.

¹³² §22 DŘ.

použito jakékoliv vnímání tohoto principu a z toho plynoucí míry přezkumu úvahy rozhodujícího subjektu, vztah cíle (cíle regulace) ke zvolenému prostředku (regulatorní technice). Prostředky zvolené k dosažení cíle musí být nejenom vhodné, ale zároveň nesmí jít nad rámec nezbytně nutného. Řečeno starším německým příměrem, špačci se nestříli salvou z děla. Tímto postupem by bylo sice dosaženo zamýšleného cíle (postřílení špačků), nikoliv však přiměřeným způsobem, s přiměřenou minimalizací zásahů. Při posuzování přiměřenosti se uvažuje pouze nad modalitami „jak“, nikoliv však nad tím „zda vůbec“. Vyjádřeno stejným příměrem, při zkoumání přiměřenosti odstřelu špačků již nikdo nezkoumá, zda se mají špačci vůbec vybijet (tedy otázku zda), ale pouze jakým přiměřeným způsobem tak učinit. To je, ve značně zjednodušené podobě, obsahem testu proporcionality.“¹³³

Zásadu přiměřenosti je nutno pojímat v nedílném kontextu se zásadou zákonnosti. Jak judikoval NSS opačným postupem si lze představit i takovou volbu prostředků, které budou sice znamenat minimální zásah, resp. budou pro daňový subjekt výhodné, na druhou stranu však budou užity v rozporu se zákonem např. sjednání daně, přitom daň bylo možné stanovit dokazováním.¹³⁴

V oblasti daňových kontrol by v souladu s těmito zásadami správce daně např. neměl požadovat kopie neúměrného počtu dokladů, úřední překlady rozsáhlých smluvních ujednání, předkládání výpisů z úředních databází, do kterých má sám správce daně přístup.¹³⁵ Ústavní soud aplikoval tuto zásadu také ve vztahu k rozsahu daňové kontroly a cíli správy daní. Z jeho nálezu vyjímán následující: „*Proto je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžadování plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených skutečností lze dovozovat, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů.*“¹³⁶

¹³³ Usnesení NSS ze dne 2. 4. 2009, sp. zn. 1 Ao 1/2009.

¹³⁴ Rozhodnutí NSS ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.

¹³⁵ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej, ZATLOUKAL, Tomáš, *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vydání, s. 39.

¹³⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02.

V oblasti daňových kontrol se zásadě proporcionality v obecné rovině věnoval NSS ve svém Rozsudku ze dne 3. 12. 2009 sp. zn. 2 Aps 2/209-52: *"V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním."*¹³⁷

Důležitost proporcionality v oblasti daňové kontroly můžeme vidět i u stěžejního stanoviska Pl. ÚS st. 33/11-1 ze dne 8. 11. 2011, které se zabývalo ústavností daňové kontroly zahájené bez podezření podloženého konkrétními skutečnostmi:

„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze

¹³⁷ Rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, sp. zn. 2 Aps 2/209-52. Srov. LANDGRÁF, Roman. Zásada proporcionality při správě daní aneb kde končí spravedlivá únosnost při správě daní. [online]. Daně a právo v praxi, 2012, č. 10 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39765v49790-zasada-proporcionality-pri-sprave-dani-aneb-kde-konci-sprave/>>.

považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“¹³⁸

Porušení zásady přiměřenosti v oblasti daňové kontroly se nachází také v nedávném Rozsudku NSS ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014, ze kterého vyjímám následující:

„Pakliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu.“¹³⁹

4.3.1 Komparace právní úpravy zásady zdrženlivosti a přiměřenosti v DŘ a ZSPD

Zásada zdrženlivosti a přiměřenosti je v obou právních předpisech vymezena následovně:

Zásada zdrženlivosti a přiměřenosti §5 odst. 3 DŘ:

„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“

Zásada přiměřenosti §2 odst. 2 ZSDP:

„Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.“

¹³⁸ Stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11.

¹³⁹ Rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014.

Zásada zdrženlivosti byla v předchozí právní úpravě součástí zásady zákonnosti, když v ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP bylo uvedeno, že správci daně dbají na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Zásada přiměřenosti pak byla součástí ustanovení, které v ZSDP vymezovalo rovněž zásadu součinnosti. U zásady přiměřenosti dle ZSDP si lze povšimnout, že se vztahuje pouze na postup správce daně vůči daňovým subjektům. Tato skutečnost byla v minulosti kritizována např. *Kobíkem*.¹⁴⁰ DŘ tento nedostatek napravil a tato zásada se výslovně vztahuje nejen na daňové subjekty, ale i třetí osoby, což je bezesporu preciznější vymezení. Zde si dokáží kupříkladu představit daňového ručitele, po kterém správce daně vymáhá úhradu daňového nedoplatku respektujíc ve svém postupu (mimo jiné) tuto zásadu.

4.4 Zásada procesní rovnosti

Zásada procesní rovnosti je založena na předpokládaném a dodržovaném rovném procesním postavení mezi osobami zúčastněnými na správě daní.

Tato zásada má své ústavní základy, a to jednak v čl. 1 LZPS, na základě kterého jsou lidé svobodní a rovní v důstojnosti i v právech a dále pak v čl. 37 odst. 3 LZPS, dle kterého jsou si všichni účastníci v řízení rovni. Čl. 37 odst. 3 LZPS je třeba interpretovat tak, že jde o princip zaručující rovná procesní práva a povinnosti konkrétních účastníků v konkrétním řízení. Tím se toto ustanovení LZPS odlišuje od čl. 96 odst. 1 Ústavy, který obecně předvídá rovnost účastníků v řízeních se shodným předmětem řízení před soudem.¹⁴¹

V souladu s judikaturou Ústavního soudu je zapotřebí rovnost pojímat jako kategorii relativní a nikoli absolutní. Z principu rovnosti tak nevyplývá požadavek rovnosti každého s každým, ale pouze zásada, aby se právo jedněch od druhých neodlišovalo bezdůvodně. V oblasti správy daní tak lze samozřejmě rozlišovat mezi rozsahem práv a povinností osob zúčastněných na správě daní v různých druzích řízení

¹⁴⁰ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 6. vydání. Olomouc: ANAG, 2008, s. 36.

¹⁴¹ Nález Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 19/02.

či postupech správce daně. Nepřijatelné je ale činit rozdíly mezi daňovými subjekty nebo mezi třetími osobami v rámci určitého typu řízení nebo postupu.¹⁴²

U této zásady bych chtěla akcentovat několik momentů. Především je zapotřebí si uvědomit, že tato zásada dopadá na osoby zúčastněné na správě daní obecně - vztahuje se tudíž jak na daňové subjekty, tak i na třetí osoby. Její text ale nemůžeme interpretovat doslovně, protože bychom dospěli k absurdnímu výkladu, že v řízení před správcem daně by měl daňový subjekt i třetí osoba disponovat stejným rozsahem procesních práv. Tento výklad by popíral podstatné rozdíly v samotném charakteru těchto osob zúčastněných na správě daní. Požadavek rovnosti tak musíme vnímat odděleně pro kategorii daňových subjektů a pro kategorii třetích osob. Na druhou stranu, pokud by byly třetím osobám ukládány obdobné povinnosti jako daňovým subjektům, měly by disponovat také obdobnými prostředky obrany.¹⁴³

Uvedené úvahy byly předmětem judikatury Ústavního soudu, a to ve vztahu k institutu ručení. Z vybraného Nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 72/06 ze dne 29. 1. 2008 vyjímám následující:

„Z principu rovnosti se však podává, že pokud má mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník - tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně - nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu k daňovému dlužníku a ručiteli tak, jak je shora popsána (mají k dispozici diametrálně kvalitativně odlišné prostředky k obraně před totožnou povinností - rozsah námitek uplatnitelných daňovým ručitelem proti rozhodnutí o daňové povinnosti v relaci k jeho osobě je věcně dosti omezen). Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že napadené ustanovení ve svých důsledcích vyvolává neodůvodněnou nerovnost mezi subjekty, kterým je ukládána daňová povinnost. Z postulátu rovnosti sice nevyplývá požadavek obecné rovnosti každého s každým, plyne z něj však požadavek, aby právo bezdůvodně nezvýhodňovalo ani neznevýhodňovalo jedny před druhými. V daném případě je nesporné, že požadavek poskytnutí stejných práv za stejných podmínek bez neodůvodněných rozdílů napadeným ustanovením respektován není, neboť zákonodárce bez v ústavní rovině akceptovatelných důvodů výrazně znevýhodnil subjekty v postavení daňového ručitele.“¹⁴⁴

¹⁴² BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 42.

¹⁴³ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 42.

¹⁴⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06.

Dalším momentem, který bych u této zásady chtěla zdůraznit, je skutečnost, že tato zásada míří na rovnost mezi daňovými subjekty v jejich procesních právech, a nikoli v právech hmotných. Správce daně by neměl dle této zásady například rozlišovat mezi fyzickou a právnickou osobou nebo mezi malou a velkou společností.¹⁴⁵ Dle judikatury NSS správce daně nesmí nedůvodně rozlišovat mezi jednotlivými daňovými subjekty tak, aby na základě zakázaných kritérií vyčlenil a znevýhodnil určitého jednotlivce či skupinu.¹⁴⁶ NSS rovněž ve své judikatuře konstatoval, že je málo právních odvětví, v nichž by platila nepřehlednější a méně logická pravidla a v nichž lze obtížněji hledat spravedlnost a řádné uplatnění ideje rovnosti než v právu daňovém. Více než ve většině jiných právních odvětví se zde prosazuje utilitární nazírání na právo, motivované především snahou získat daňové příjmy v potřebné výši, v kombinaci s vlivem zájmových skupin, prosazujících partikulární zájmy.¹⁴⁷

Praktickým promítnutím této zásady je ustanovení o vyloučení úřední osoby pro podjatost dle §77 DŘ.

4.4.1 Komparace právní úpravy zásady procesní rovnosti v DŘ a ZSPD

Vymezení zásady procesní rovnosti v DŘ oproti její původní úpravě dle ZSPD se na první pohled změnilo.

Pro lepší názornost uvádím dikci zásady procesní rovnosti v obou právních předpisech:

Zásada procesní rovnosti §6 odst. 1 DŘ:

„Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.“

Zásada procesní rovnosti §2 odst. 1 ZSDP:

„Všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.“

¹⁴⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2011*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 17.

¹⁴⁶ Usnesení NSS ze dne 2. 8. 2007, sp. zn. 1 Afs 20/2006.

¹⁴⁷ Rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006.

První změnou, které si můžeme povšimnout, je dopad této zásady dle DŘ na osoby zúčastněné na správě daní, nikoliv pouze na daňové subjekty.¹⁴⁸ Další pozitivní změnou je rozšíření této zásady na správu daní celkově, nikoliv pouze na daňové řízení. Změny učiněné v textu této zásady v DŘ jsou tak bezesporu pregnančnějším vyjádřením této důležité zásady správy daní.

4.5 Zásada součinnosti (spolupráce)

Pro správu daní je typická spolupráce mezi správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daní. Výslovně je vyjádřena v §6 odst. 2 DŘ: „*Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.*“

Tato zásada je konkretizována na mnoha místech DŘ a k jejímu naplnění bude v praxi docházet ve velkém množství situací. Především je nutné si uvědomit, že je odrazem preferovaného „klientského přístupu“ ve vztahu správce daně vůči osobám zúčastněným na správě daní. Víc než kdekoli jinde tady vidíme, že tato zásada prolíná celou oblastí správy daní a zdůrazňuje skutečnost, že správa daní nemá a ani by neměla mít jednostranný charakter. Jde o vzájemné právo i povinnost, kdy právu jedné strany odpovídá povinnost na straně druhé.¹⁴⁹

Prostředkem „ultima ratio“ pro případ, že osoby zúčastněné na správě daní nebudou se správcem daně spolupracovat, je pořádková pokuta dle §247 a násl. DŘ.

Na druhou stranu nerespektování této zásady ze strany správce daně bývá ze strany daňových subjektů často napadáno v odvolacím řízení nebo před soudem. Podotýkám, že správci daně nemají možnost svévolně odmítnout součinnost daňovému subjektu. Výjimkou, kdy správce daně nemá povinnost součinnosti s daňovým subjektem, by ale například bylo splnění zákonných podmínek pro stanovení daně dle pomůcek. Tato zásada se velice výrazně uplatňuje v institutu daňové kontroly, kdy již při samotném zahájení daňové kontroly počítá správce daně se součinností daňového subjektu. Výrazně se projevuje také v oblasti dokazování. Konkrétní projevy zásady spolupráce pak rozebírám podrobněji v kapitolách práce, které se již přímo zabývají daňovou kontrolou z pohledu základních zásad správy daní.

¹⁴⁸ PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. Subjekty správy daní. In KOHAJDA, Michael a kol. Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2013, s. 199.

¹⁴⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol., *Daňový řád: komentář*. 2. vydání, s. 29.

Závěrem bych podotkla, že nelze než souhlasit s komentářem *Baxy*, ve kterém je upozorňováno na meze této zásady, které vidí v čl. 2 odst. 2 a 3, čl. 4 odst. 1 LZPS a čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy. Jinými slovy lze říci, že tato zásada nemůže znamenat, že by osobám zúčastněným na správě daní ukládal správce daně nějaké další povinnosti nad rámec zákona. Tato zásada tak obsahuje pouze povinnost těchto osob spolupracovat se správcem daně při realizaci těch oprávnění správce daně, které mu DŘ dává k dispozici.¹⁵⁰

4.5.1 Komparace právní úpravy zásady součinnosti v daňovém řádu a zákonu o správě daní a poplatků

Pro lepší srovnání nyní uvádím dikci zásady součinnosti v obou právních předpisech:

Zásada součinnosti §6 odst. 2 DŘ:

„Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.“

Zásada součinnosti §2 odst. 2 a 9 ZSDP:

„(2) Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

(9) Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Přitom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy.“

Důvodová zpráva k DŘ uvádí, že pro správu daní je typická spolupráce daňových subjektů a správce daně, jejíž základ tvoří právě zásada součinnosti, kde je obecně vyjádřena povinnost správce daně spolupracovat s daňovým subjektem a opačně. Dále je zde uvedeno, že je však nutno mít na zřeteli, že součinnost je právem i povinností osob zúčastněných na správě daní, přičemž tato může být i vynucována (např. pořádková pokuta).¹⁵¹ V tomto ohledu, co do podstaty, je navzdory formulačnímu zjednodušení zcela shodná s právní úpravou dle ZSDP. Všimnout si můžeme ale změny

¹⁵⁰ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 43.

¹⁵¹ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 20.

v okruhu subjektů, na které tato zásada přímo dopadá, když v DŘ je okruh rozšířen nejen na daňové subjekty, ale také na třetí osoby, kdy namísto formulace daňový subjekt používá termín osoby zúčastněné na správě daní.

4.6 Zásada poučovací

V §6 odst. 3 DŘ jsou obsažena dvě pravidla. První spočívá v právu osoby zúčastněné na správě fakticky uplatňovat jejich procesní práva a druhá je zásada poučovací:

„Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.“

V souladu s první částí citovaného §6 odst. 3 DŘ, je správce daně povinen umožnit osobě zúčastněné na správě daní uplatnit její procesní práva. Při zkoumané daňové kontrole je správce daně povinen daňovému subjektu umožnit uplatnění celé řady procesních práv např.:

- připustit na návrh daňového subjektu k jednání daňového konzultanta,
- daňový subjekt si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat,
- daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací,
- zajistit dodržování mlčenlivosti ve věcech daňového subjektu,
- daňový subjekt má právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,
- daňový subjekt má právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- správce daně je povinen seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu jej k vyjádření. Daňový subjekt může vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně,

- na žádost daňového subjektu má správce daně povinnost stanovit přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění,
- daňový subjekt má právo seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a vyjádřit se,
- daňový subjekt má právo odvolat se proti platebnímu výměru, pokud je tento na základě daňové kontroly vydán atd.

Druhou část komentovaného ustanovení DŘ tvoří nově zavedená zásada poučovací. Zásada poučovací je velice úzce spojena se zásadou součinnosti a vyplývá z ústavní zásady čl. 37 odst. 2 LZPS, podle které má každý právo na právní pomoc v řízení před státními orgány, a to od počátku řízení.¹⁵² Jak uvádí důvodová zpráva k DŘ, smyslem této zásady je poskytnout poučení zejména o procesních o právech a povinnostech, nikoliv zajistit výklad textu zákona.¹⁵³

V době účinnosti ZSPD jsme ji mohli dovozovat ze SŘ, dle kterého správní orgán v souvislosti se svým úkonem poskytne dotčené osobě přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné.

Povinnost správce daně poskytnout osobě zúčastněné na správě daní poučení bych dle dikce v DŘ rozdělila na dvě rozdílné situace.

První je případ, kdy takovou povinnost poučení stanoví správci daně přímo zákon. V případě daňové kontroly takovou povinnost nalezneme např. v §88 odst. 6 DŘ, dle kterého odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku - o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Tato poučovací povinnost byla stanovena i předchozím ZSDP. Dle praxe některých daňových poradců docházelo ze strany správce daně při realizaci této zásady k mnohým pochybením. Kupříkladu k účelovému postupu pracovníka správce daně, kdy tento zavolal poplatníkovi, aby přišel podepsat zprávu o kontrole na finanční úřad. Zde mu předložil znění zprávy o kontrole tzv. k podpisu a zdráhal-li se poplatník podepsat zprávu o daňové kontrole, „byl poučen“, že když to

¹⁵² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání., s. 43.

¹⁵³ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 20.

nepodepíše, tak to „stejně platí.“ A pokud má nějaké připomínky, tak si může podat odvolání. V takovém případě se jednalo zjevně o nezákonný postup správce daně se zřejmou ignorací k zásadě poučovací.¹⁵⁴ Dalším příkladem poučovací povinnosti může být §96 odst. 4 DŘ dle kterého správce daně před výslechem poučí svědka o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Typickým poučením, jehož povinnost upravuje DŘ, konkrétně § 102 odst. 1 písm. f), je povinnost správce daně uvést v rozhodnutí, 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. Existuje samozřejmě velké množství dalších příkladů zákonného poučení správce daně podle DŘ např. poučení dle §32 odst. 3, §74 odst. 2, §89 odst. 3, §96 odst. 4, §112 odst. 2, § 180 odst. 1, §195 odst. 2, §208 odst. 3 písm. c).¹⁵⁵

Druhý případ se týká situace, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné – přičemž tuto potřebnost si vyhodnocuje sám správce daně správním uvážením. Může se v praxi jednat například o poučení o právech kontrolovaného daňového subjektu, poučení o důsledcích neunesení důkazního břemene daňového subjektu. Základní vodítko, se kterým nelze než souhlasit je dle *Baxy* úvaha o tom, že osoba zúčastněná na správě daní by neměla trpět újmu na svých právech jenom pro neznalost DŘ.

Zajímavou se jeví otázka rozsahu poučení, a to zejména v případě, kdy jeho povinnost nevyplývá ze zákona, kde je zpravidla předepsán obsah poučení, ale ze správního uvážení správce daně. Dle *Lichnovského* - přiměřenost poučení není možné posuzovat dle charakteru či jiných vlastností zúčastněné osoby, neboť by to odporovalo zásadě rovnosti.¹⁵⁶ Dle *Kobíka* je naopak třeba poučení poskytovat vždy i s ohledem na osobní poměry dotčené osoby, přičemž je nepochybně rozdíl mezi rozsahem poučení, které správce daně poskytne osobě se základním vzděláním a daňovému poradci. Dle mého názoru v případech poučení dle správního uvážení, kde rozsah poučení není dán, záleží také osobních poměrech osoby zúčastněné na správě daní, bližší mi je proto názor *Kobíka*.¹⁵⁷ Argumentovat bychom mohli výše uvedeným zněním poučovací povinnosti

¹⁵⁴ WERTHEIM, Zdeněk. Správce daně musí poskytovat přiměřené poučení. [online] [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: < <http://www.wertheim.cz/spravce-dane-musi-poskytovat-primerene-poucenii/> >.

¹⁵⁵ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 44.

¹⁵⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol., *Daňový řád: komentář*. 2. vydání, s. 30.

¹⁵⁷ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání., s. 42.

dle SR, který na osobní poměry přímo odkazuje a není dle mého názoru důvod k nim ohledně rozsahu poučení nepřihlédnout také ve správě daní. Dle názoru *Vedrala* správní orgán poskytuje přiměřené poučení o právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné, což umožní zejména odstupňovat rozsah poučení podle postavení poučované osoby.¹⁵⁸

Jak jsem již uvedla zásada poučovací je pro správce daně zásadou „novou“, která v ZSDP uvedena nebyla. Situace je v praxi nejsložitější ohledně poučovací povinnosti, která v zákoně uvedená není, nicméně by z logiky věci resp. z procesní situace měla pro správce daně vyplývat, leč správci daně tuto povinnost nevykonávají. Typickým příkladem jak uvádí *Kobík* jsou situace, kdy správce daně vyzve k prokázání určité skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, ale už nesdělí, jaké důkazní prostředky by podle jeho názoru měl daňový subjekt předložit či navrhnout. Správce daně sice daňový subjekt v jejich výběru důkazních prostředků neomezuje, což je v pořádku, ale ani jej nepoučí o tom, jaký důkazní prostředek by on považoval za postačující, což už v pořádku není.¹⁵⁹ K naznačené situaci se vyjadřoval NSS, a to v Rozsudku sp. zn. 7 Afs 55/2013 ze dne 4. 7. 2013, dle kterého je při tom povinností správce daně, ukládá-li daňovému subjektu povinnost procesního charakteru, aby v rámci odůvodnění této povinnosti řádně poučil daňový subjekt o tom, jakým způsobem lze tuto výzvu splnit, resp. jakým způsobem (za použití jakých důkazů, nebo předložením důkazů) lze výzvě vyhovět (zda tak lze učinit prostým tvrzením nebo jen předložením materiálních důkazů).¹⁶⁰ Z další judikatury, která dotýká zásady poučovací, bych zmínila Rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2015, sp. zn. 1 Afs 242/2014, z něhož vyjímám následující: „...*má-li správce daně indicie nasvědčující povinnosti k podání daňového tvrzení, musí nejprve vyzvat daňový subjekt, aby takový úkon sám učinil, a současně jej poučit o důsledcích nesplnění výzvy. Možným důsledkem je mj. možnost stanovení daně pomocí pomůcek. Tuto poučovací povinnost stanoví správci daně zákon v § 6 odst. 3 d. ř. Výtku stěžovatele, že mu správce daně vyhrožoval stanovením daně*

¹⁵⁸ VEDRAL, Josef: Nový správní řád [online]. Účetnictví neziskového sektoru, 2005, č. 6 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: < <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8853v11667-novy-spravni-rad/>>.

¹⁵⁹ KOBÍK, Jaroslav. Daňové spory a jejich řešení v soudní judikatuře. [online]. VOX, a.s., [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: <<http://www.vox.cz/dalsi-sluzby/danove-spory-on-line/rozdeleni-dukazniho-bremene.html>>, s. 6.

¹⁶⁰ Rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, sp. zn. 7 Afs 55/2013.

*podle pomůcek, musí proto soud odmítnout jako nedůvodnou. Naopak, správce daně má tuto povinnost stanovenou zákonem.*¹⁶¹ Ze starší judikatury bych zmínila velice známý Rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2010, sp. zn. 5 As 1/2010, dle kterého je poučovací povinnost správních orgánů v řízení, která vedou, je obecně zaměřena na poučení o procesních právech a povinnostech. Do poučovací povinnosti však již nepatří návod, co by účastník řízení měl nebo mohl činit, aby dosáhl žádaného výsledku.¹⁶²

4.7 Zásada vstřícnosti a slušnosti

Zásada vstřícnosti a slušnosti je upravena v §6 odst. 4 DŘ následovně:

„Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdrořilosti.“

Důvodová zpráva k DŘ u této zásady zdůrazňuje tzv. klientský přístup správce daně i jeho úředních osob vůči zúčastněným osobám v rámci správy daní.¹⁶³ Při nesplnění této zásady je možné podat stížnost proti chování jednotlivých úředních osob podle §261 DŘ.

U této zásady je dle mého názoru zřejmé spojení se zásadou součinnosti, protože právě na jejím základě se tato zásada realizuje a součinnost v podstatě blíže specifikuje z hlediska její formy. Úzkou návaznost těchto zásad a jejich spojení s tzv. klientským přístupem je možné dovodit rovněž z judikatury. Například v Rozhodnutí NSS, sp. zn. 2 Afs 88/2010 ze dne 22. 4. 2011, NSS souhlasil s argumentací žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích, které ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že hlediskem klientského přístupu minilo základní zásadu daňového řízení dle § 2 odst. 2 ZSDP, podle které postupuje správce daně v úzké součinnosti s daňovými subjekty, volí prostředky, které jej nejméně zatěžují a umožní přitom ještě dosáhnout cíle daňového řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. NSS považoval vysvětlení zásady klientského přístupu za zcela dostačující a především smysluplné a v souvislosti se zásadou součinnosti také zmínil vstřícnost žalovaného v konkrétní projednávané věci.¹⁶⁴

¹⁶¹ Rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2015, sp. zn. 1 Afs 242/2014.

¹⁶² Rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2010, sp. zn. 5 As 1/2010.

¹⁶³ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 20.

¹⁶⁴ Rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2011, sp. zn. 2 Afs 88/2010.

Jak vyplývá z výše uvedeného znění zásady vstřícnosti a slušnosti, tato zásada je do jisté míry zásadou jednostrannou. To znamená, že zavazuje ke vstřícnosti a slušnosti pouze správce daně. V reálném životě je vstřícnost a slušnost vždy záležitostí obou stran. A i přesto, že tato zásada povinnost chovat se slušně a vůči správci daně vstřícně neukládá, dalo by se říci, že je ve správě daní obsažena. Její porušení ze strany osob zúčastněných na správě daní je totiž sankcionováno pořádkovou pokutou dle § 247 DŘ. Dle tohoto ustanovení může správce daně uložit pořádkovou pokutu do 50.000 Kč tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje správu daní tím, že navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby, nebo se navzdory předchozímu napomenutí chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní. Z výše uvedeného lze dovodit, že povinnost vycházet si vstřícně a vyvarovat se nezdvořilosti mohla být zákonodárcem do DŘ naformulována rovněž vůči osobám zúčastněným na správě daní, a to z toho důvodu, že takové chování je od těchto osob pod sankcemi stejně vyžadováno.

Tato zásada je zásadou „novou“, která v předchozí právní úpravě dle ZSDP výslovně uvedena nebyla. Jak jsem již zmínila, souvisí s prosazovaným klientským přístupem ve správě daní jako takové. Nelze si samozřejmě myslet, že by se do jejího výslovného zavedení do textu zákona chovali správci daně vůči osobám zúčastněným na správě daní nezdvořile či nevstřícně a naopak. Stejně jako je tomu v současné právní úpravě ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní, slušné a vstřícné chování se ve správě daní předpokládalo a při porušení tohoto předpokladu měly obě strany zákonné možnosti, jakými dosáhnout nápravy. Při porušení této zásady v průběhu daňové kontroly bylo za doby účinnosti ZSPD možné využít námitku dle §16 ZSDP proti postupu správce daně. Do jisté míry „nevýhodné“ však bylo, že dle minulé právní úpravy se nebylo možné samostatně odvolat proti rozhodnutí správce daně o nevyhovění námitce podané daňovým subjektem proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole. Správce daně měl naproti tomu k dispozici právní úpravu pokuty dle §37 ZSDP.

Pokud bych měla zavedení zásady vstřícnosti a slušnosti do DŘ zhodnotit, uvedla bych, že zavedení této zásady vnímám jako jednoznačně pozitivní krok ze strany zákonodárce, který tím zlepšil postavení osob zúčastněných na správě daní. Před jejím výslovným zavedením do textu DŘ bychom zásadu vstřícného a slušného chování

dovodili z obecné neprávnické zásady slušnosti a klientského přístupu spojeného se zásadou součinnosti.

Tato zásada má vztah také k Etickému kodexu zaměstnanců ČR – Generálního finančního ředitelství, o kterém jsem již psala v rámci kapitoly o zásadách dobré správy.¹⁶⁵

Ve vztahu k daňové kontrole bych doplnila následující. Jak uvádí ve svém komentáři *Baxa*, nelze dovozovat, že by například daňová kontrola, při které by se správce daně choval vůči daňovému subjektu nezdvořile, byla kontrolou nezákonnou.¹⁶⁶ Na druhou stranu si lze v praxi představit, že porušení této zásady může být při daňové kontrole provázeno rovněž porušením některých zásad ostatních např. zásady součinnosti nebo rovnosti daňových subjektů. A v takovém případě by bylo možné nezákonnost daňové kontroly resp. zprávy o výsledku daňové kontroly namítat.

4.8 Zásada rychlosti

Zásada rychlosti je upravena v §7 odst. 1 DR následovně:

„Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.“

Tato zásada má svůj základ v ústavním pořádku, konkrétně v čl. 38 odst. 2 LZPS, která stanoví právo každého, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů. Tato kautela platí pro všechny orgány veřejné moci a znamená, že řízení má trvat tak dlouho, jak nezbytně vyžaduje jeho účel.¹⁶⁷ Na tomto místě považuji za důležité doplnit, že zásada rychlosti se nevtahuje pouze na daňové řízení v úzkém slova smyslu, jak by se mohlo zdát z jejího ústavního základu, ale také na jiné postupy správce daně probíhající v jeho rámci či mimo něj. Takovým postupem může být právě daňová kontrola.

V předchozí právní úpravě dle ZSDP tuto zásadu přímo vymezenou nenajdeme, nicméně pro oblast správy daní se dovozovala z ustanovení § 6 odst. 1 SR.¹⁶⁸ Díky její

¹⁶⁵ Etický kodex zaměstnanců ČR – Generálního finančního ředitelství [online]. Finanční správa [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/firemni-kultura-financni-spravy/eticky-kodex> >.

¹⁶⁶ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 44.

¹⁶⁷ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 48.

¹⁶⁸ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. Ustanovení §6 odst. 1: „*Správní orgán vyřizuje věci bez zbytečných průtahů. Nečiní-li správní orgán úkony v zákonem stanovené lhůtě nebo ve lhůtě přiměřené, není-li zákonná lhůta stanovena, použije se ke zjednání nápravy ustanovení o ochraně před nečinností (§ 80).*“

výslovné úpravě v DŘ již dovozování z tohoto právního předpisu v současné době není zapotřebí. Tato zásada je vyjádřena v zásadách dobré správy Veřejného ochránce práv – konkrétně se jedná o princip včasnosti, který zavazuje úřad vyřídit každé podání osoby v rozumném a přiměřeném čase bez zbytečných průtahů, případně vyrozumět osobu o důvodech prodlevy a předpokládaném termínu vydání rozhodnutí. Rovněž v platném Etickém kodexu zaměstnanců ČR – Generálního finančního ředitelství je samostatná část věnována právě rychlosti a efektivitě, dle které zaměstnanec vyřizuje pracovní záležitosti zodpovědně, bez zbytečných průtahů, nejpozději v zákonem stanovených lhůtách. A při plnění jemu svěřených úkolů postupuje zaměstnanec tak, aby stranám ani finanční správě nevznikaly zbytečné náklady.¹⁶⁹

Aby mohla být tato zásada ze strany správce naplněna, jeví se jako esenciální stanovení lhůt, které by délku řízení či postupy časově určovaly. V tomto ohledu byla velice často kritizována předchozí právní úprava dle ZSDP. Kupříkladu dle názoru *Kobíka* ZSDP lhůtami zavazoval pouze daňové subjekty. Na druhou stranu správcům daně stanovil závaznou lhůtu v podstatě pouze pro vyměření daně, pro její vybrání a pro vrácení přeplatku.¹⁷⁰ DŘ se snažil tento nedostatek překlenout. Například obecná část lhůt byla dle ZSDP upravena pouze v jediném §14, současná úprava je o poznání přehledněji upravena §32 – §38 DŘ.

Pokud nebudou lhůty ať již zákonné nebo upravené daňovými pokyny, ze strany správce dodrženy, může osoba zúčastněná na správě využít institutu ochrany před nečinností dle § 38 DŘ a dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně. Může tak učinit případně, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon nebo neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí. Ochrana před nečinností dle §38 DŘ tak chrání osoby zúčastněné na správě daní v případě porušení zásady rychlosti. Institut ochrany před nečinností existoval již v ZSDP, kde byl včleněn novelou 230/2006 s účinností od června 2006. Prvotní úprava vykazovala ze strany zákonodárce četné nedostatky, které v převážné většině odstranila

¹⁶⁹ Podrobněji viz podkapitola o zásadách dobré správy této disertační práce.

¹⁷⁰ KOBÍK, Jaroslav. Problémy s uplatňováním principů dobré správy v daňovém řízení. Principy dobré správy definované veřejným ochráncem práv. In Principy dobré správy. Brno: Masarykova univerzita, 1. vydání, 2006, s. 239.

až další (pro tento institut zásadní) novela ZSDP provedená zákonem č. 270/2007 Sb. Jak uvádí *Kobík*, podle prvotní právní úpravy byl další postup správců daně poté, co daňový subjekt podá svůj podnět, pojat ryze vrchnostensky. To, že byl podnět oprávněný, mohl subjekt zjistit pouze z další činnosti dosud nečinného správce daně. Vyrozuměn o oprávněnosti svého podnětu daňový subjekt nebyl, nikdo se mu neomlouval a nic mu nevysvětloval. Až podle novely provedené zákonem č. 270/2007 Sb. měl nadřízený správce daně daňový subjekt alespoň vyrozumět o provedených opatřeních a na jeho žádost mu sdělit i to, které podklady pro vydání rozhodnutí dosud nebyly soustředěny. Jako další důvod pro podání podnětu k ochraně před nečinností tato novela zakotvila skutečnost, že správce daně neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu obvyklá. Tedy ve lhůtě stanovené v pokynu řady D-x. Dle prvotní úpravy tohoto institutu bylo možno tento podnět podat mimo jiné i v případě, kdy uplynula lhůta stanovená daňovým zákonem, ovšem skutečností známou a NSS kritizovanou, bylo, že ZSDP se stanovením zákonných lhůt pro správce daně zrovna „nehýřil“. Tyto mezery v zákoně sice Ministerstvo financí překlenulo vydáním pokynů řady D-x, ovšem lhůty v nich stanovené nejsou lhůtami stanovenými daňovými zákony, jak to nejprve vyžadoval ZSDP. Provedenou technickou novelou se tedy předešlo sporům, zda je ve smyslu judikatury Ústavního soudu a NSS možno klást rovnítko mezi lhůty stanovené pokyny a lhůty zákonné.¹⁷¹ Institut ochrany proti nečinnosti dle DŘ zachovává v tomto ohledu stejné vnímání rovnosti.

Je možné tedy závěrem konstatovat následující. Aby mohla být zásada rychlosti ze strany správce daně naplněna, jeví se jako esenciální stanovení lhůt, které by délku řízení či postupy časově určovaly. V tomto ohledu byla velice často kritizována předchozí právní úprava dle ZSDP, ať již ze strany NSS či daňové praxe. DŘ se snažil tento nedostatek překlenout. Ani DŘ ale neupravuje podrobně běh všech lhůt, které se ke správě daní vztahují a tyto musí být řešeny daňovými pokyny. Ostatně z hlediska přehlednosti právního předpisu dle mého názoru ani není možné upravit podrobně všechny lhůty, které se ke správě daní vážou. Je důležité zopakovat, že daňové pokyny nejsou pramenem práva a nejsou tudíž obecně závazné. Na druhou stranu dle ustálené

¹⁷¹ KOBÍK, Jaroslav. „Technická novela“ zákona o správě daní a poplatků [online]. Daňový expert, 2007, č. 6 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10048v12948-technicka-novela-zakona-o-sprave-dani-a-poplatku/>>.

judikatury NSS jsou způsobilé vytvořit ustálenou správní praxi, od které se nelze neodůvodněně ze strany správce daně odchýlit.

V samotném úvodu platného daňového pokynu č. MF-4 upravujícího od 1. 9. 2014 lhůty ve správě daní se uvádí: „*S ohledem na ustanovení § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy jsou osoby zúčastněné na správě daní oprávněny při porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu) domoci se nápravy tím, že upozorní na porušení této zásady správce daně nejblíže nadřízeného správci daně, který výše uvedenou zásadu porušil, a z důvodu vyřizování podání osob zúčastněných na správě daní v přiměřených lhůtách, zejména s přihlédnutím k principům „dobré správy“, stanovím pro věcně příslušné útvary Ministerstva financí, orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky (dále jen „správní orgán“)* k vyřízení podání osob zúčastněných na správě daní lhůty.“¹⁷²

Z tohoto textu je patrná jasná spojitost tohoto pokynu se zásadou rychlosti, kterou časově konkretizuje, principy dobré správy a ochranou před nečinností, kterou DŘ poskytuje v §38.

4.8.1 Historický exkurz - daňové pokyny upravující lhůty ve správě daní

Tato podkapitola se věnuje stručnému historickému přehledu daňových pokynů upravujících lhůty ve správě daní.¹⁷³

- **Pokyn D-125 (o stanovení lhůt při vyřizování odvolání proti vyměření a dodatečnému vyměření daně)**

Tento pokyn byl vydán s účinností od 1. 7. 1995. Vydalo ho MF, a to z důvodu, že došlo ke zjištění skutečnosti, že územní finanční orgány nevyřizovaly v řadě případů odvolání proti vyměření nebo dodatečnému vyměření daně v přiměřených lhůtách. Obecně, zde byla pro finanční úřady stanovena lhůta pro vyřízení odvolání tři měsíce. Finančním ředitelstvím bylo uloženo rozhodnout o odvolání proti vyměření nebo dodatečnému vyměření daně nejpozději do šesti měsíců ode dne, ve kterém obdržely

¹⁷² Pokyn MF -4. [online]. Finanční správa [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF-4_lhutnik.pdf>.

¹⁷³ Pokyny D. [online]. Finanční správa [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/legislativa-a-metodika/pokyny-d>>.

odvolání postoupená jim finančním úřadem. Tento pokyn byl zrušen vydáním Pokynu D-308.

- **Pokyn D-144 (o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacího řízení)**

Tento pokyn byl vydán s ohledem na sjednocení postupu územních finančních orgánů při vytýkacím řízení, a to od data 30. 6. 1996. Uvedený pokyn ukládal zajištění uzavření vytýkacích řízení ze strany finančních úřadů v obecné lhůtě nejpozději do tří měsíců, ze strany finančních ředitelství do čtyř měsíců. Ve zvláště složitých a odůvodněných případech může stanovené lhůty prodloužit nejblíže vyšší správce daně nejvýše na dvojnásobek původní lhůty k vyřízení s tím, že celková doba uzavření vytýkacího řízení nesmí přesáhnout dvanáct měsíců. Byl zrušen Pokynem č. D-345, a to k datu 31. 12. 2010.

- **Pokyn D-308 (o stanovení lhůt v daňovém řízení)**

MF vydalo tento pokyn, aby daňové subjekty věděly, kdy mohou tzv. oprávněně upozornit na nečinnost správce daně a také z důvodu vyřizování podání správcem daně v tzv. přiměřených lhůtách, zejména s přihlédnutím k principům "dobré správy". Pokyn byl účinný ode dne 1. 6. 2007.

Pokyn byl rozdělen do tří oblastí:

1. Délka lhůt – byly stanoveny na 3 měsíce, resp. 6 měsíců a na 30 dnů, a konkretizovány případy, kterých se týkají. V tomto pokynu byla stanovena lhůta 30 dnů pro vydání rozhodnutí o námitce v průběhu daňové kontroly dle ustanovení § 16 odst. 6 ZSDP, lhůta končila nejpozději ke dni ukončení daňové kontroly,
2. Běh lhůt – stanovení počátku běhu lhůty, stavění lhůt, prodloužení lhůt apod.,
3. Přechodná a závěrečná ustanovení.

Tento pokyn byl nahrazen Pokynem D-348 a byl účinný do 31. 12. 2010.

- **Pokyn D-348 (o stanovení lhůt při správě daní)**

Tento pokyn je již pokynem, který je vydán k doplnění ustanovení DŘ a nikoli ZSDP. Pokyn upravoval možnosti, kdy se mohou osoby zúčastněné na správě daní domáhat nápravy v případě nečinnosti správce daně a z důvodu vyřizování podání osob zúčastněných na správě daní v přiměřených lhůtách, zejména s přihlédnutím k principům "dobré správy". Proti předchozímu pokynu (D-308) však byly rozšířeny oblasti, pro něž by měl správce daně vydat rozhodnutí do 30 dnů – místo písmen a) až f)

došlo k rozšíření na písmena a) až n). Pokyn byl zrušen vydáním Pokynu č. MF-1 a byl účinný do 31. 12. 2012.

- **Pokyn č. MF-1 (o stanovení lhůt při správě daní)**

S účinností od data 1. 1. 2013 nahradil tento pokyn předchozí pokyn D-348.

Délka lhůt je koncipována stejně jako u předchozího pokynu:

1. 6 měsíců: např. rozhodnutí o povolení obnovy řízení, rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství (oprávněn je rozhodnout pouze ministr financí a pouze v některých případech),
2. 3 měsíce: rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti, rozhodnutí o vyloučení úřední osoby, rozhodnutí o odvolání, rozhodnutí o závazném posouzení, rozhodnutí o námitce, rozhodnutí o přijetí ručení třetí osoby,
3. 30 dnů: např. rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav, rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, rozhodnutí o odvolání, pokud je nepřipustné nebo podáno po stanovené lhůtě, rozhodnutí o stanovení záloh, rozhodnutí o stížnosti na správce daně.

Co se konkrétně změnilo oproti předchozímu pokynu? Pozitivní informací pro daňové subjekty bylo zkrácení lhůty pro rozhodnutí o závazném posouzení z původních 6 měsíců na 3 měsíce. Další důležitá změna se týká vydání rozhodnutí o změně registrace, o zrušení registrace, o datu, kterým přechází místní příslušnost na nového správce daně. Na toto rozhodnutí měl správce daně podle původního pokynu D-348 maximálně 30 dní. Nový pokyn MF-1 lhůtu pro toto rozhodnutí zcela vypustil ze svých ustanovení. Dále pokyn stanovil běh těchto lhůt. Obecně začínají běžet dnem doručení daného podání správci daně a neběží např. po dobu, kdy správce daně vyzve protistranu k poskytnutí součinnosti. V odůvodněných případech může nadřízený správce daně lhůtu prodloužit.

- **Pokyn č. MF-4 (o stanovení lhůt při správě daní)**

Nový pokyn je věcně shodný s původním pokynem č. MF-1, který je tímto nahrazen. Tento pokyn nabývá účinnosti dnem 1. září 2014. Pouze odkazy na právní normy jsou aktualizovány.

4.9 Zásada hospodárnosti a procesní ekonomie

Zásada hospodárnosti (procesní ekonomie) je „novou“ zásadou, DŘ upravenou v §7 odst. 2. Dle této zásady:

„Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.“

Tato zásada velice úzce souvisí se zásadou přiměřenosti. Lze konstatovat, že hospodárný postup správce daně bude zpravidla v souladu se zásadou přiměřenosti a v době před účinností DŘ se zásada hospodárnosti dala podřadit pod ZSDP upravenou zásadu přiměřenosti vykládanou v širším slova smyslu, a to společně s tehdy rovněž vyjádřenou zásadou rychlosti.¹⁷⁴ Zásada přiměřenosti je rovněž jednou ze zásad vyjádřenou ve SŘ a její dovození pro oblast správy daní bylo v době účinnosti ZSDP možné také z tohoto právního předpisu.¹⁷⁵

Vztah obou těchto zásad je patrný také z judikatury, když v době účinnosti ZSDP lze najít, že zásadu přiměřenosti (dle §2 odst. 2 ZSDP)¹⁷⁶ NSS označoval také jako zásadu hospodárnosti a účelovosti a nerozlišoval mezi těmito zásadami, proto lze konstatovat, že v současnosti zákonem upravená zásada hospodárnosti a procesní ekonomie je konkretizací zásady přiměřenosti vykládané v širším slova smyslu. Zásadu hospodárnosti je nutné pojímat v nedílném kontextu také se zásadou zákonnosti. Na podporu tohoto tvrzení jsem vybrala část rozsudku NSS ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004, věcně se týkající opakování daňové kontroly: *„Daňová kontrola je tak jedním z nástrojů, které správce daně v rámci správy daně ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., má k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. Tohoto cíle však nelze dosahovat, aniž by byly brány na zřetel zásady daňového řízení vymezené v ust. § 2 cit. zákona. Správce daně proto musí jednat vždy v souladu se zákony, musí rovněž chránit zájmy státu, tak, aby docházelo ke správnému stanovení a vybrání daně a nebyly kráceny daňové příjmy. Přitom však musí dbát i zachování práv*

¹⁷⁴ Srov. KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání, s 36. BAXA, Josef a kol.: *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 49.

¹⁷⁵ §6 odst. 2 SŘ

¹⁷⁶ §2 odst. 2 ZSDP: *„...při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.“*

*a právem chráněných zájmů daňových subjektů, postupovat v řízení v součinnosti s nimi, ale také současně v řízení volit pouze takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a stále ještě vedou k cíli, tj. stanovení a vybrání daně. Zásadu zákonnosti a posledně uvedenou zásadu hospodárnosti a účelnosti nelze pojímat odděleně, ale pouze v nedílném kontextu. Opačným postupem si lze představit i takovou volbu prostředků, které budou sice znamenat minimální zásah, resp. budou pro daňový subjekt výhodné, na druhou stranu však budou užity v rozporu se zákonem (např. sjednání daně, přitom daň bylo možno stanovit dokazováním). Kromě zásady hospodárnosti a účelnosti je povinen správce daně řídit se i ostatními zásadami celého našeho právního řádu, o něž se opírá především ústavní ochrana práv občanů a dalších subjektů.*¹⁷⁷

Důvodová zpráva k DŘ uvádí, že tato zásada opravňuje za stanovených podmínek správce daně k provedení úkonů pro různá řízení společně v případě, že je tento postup z hlediska správy daní hospodárny.¹⁷⁸ Pravidelně dochází ke společnému řízení při daňové kontrole ohledně povinností za několik zdaňovacích období nebo při společném vymáhání nedoplatků, které jsou předmětem různých daňových řízení. U daňové kontroly bývá běžné, že jejím předmětem může být více daňových období např. několik navazujících let u daně z příjmů či měsíců u DPH – kontrola pak bude prováděna pro několik daňových řízení společně. Tento postup je podpořen ve vztahu k této zásadě také judikaturou NSS, a to např. v Rozsudku ze dne 23. 4. 2015, sp. zn. 7 Afs 44/2015, z něhož vyjímám: „*Pokud tedy žalovaný správní orgán zahájil daňovou kontrolu u stěžovatelky nikoliv jen za rok 2011, ale současně i za rok 2012 a 2013, je takový postup - zabýval-li se stejným okruhem kontrolovaných výnosů a nákladů žalobkyně - nejen logický a rozumný, ale především hospodárny. Není zde totiž žádného logického důvodu, proč by měl správce daně duplicitně činit každý rok opakovaně pro každou jednotlivou daň (za rok 2011, 2012 a 2013) každý úkon jednotlivě (např. výzvy, dožádání a další dílčí úkony v průběhu daňové kontroly - např. projednání zprávy o kontrole atd.), když tak může učinit naráz - jedním úkonem. Naopak, nekonal-li by tak žalovaný správní orgán, stěžovatelka by mohla dovozovat, že správce daně šikanózně a na vrub zvýšených nákladů stěžovatelky provádí kontrolu*

¹⁷⁷ Rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.

¹⁷⁸ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 20.

opakovaně a tudíž i neekonomicky každým rokem, a právě proto je taková kontrola nezákonná, resp. mohla by nabýt i rozměrů nezákonného zásahu.“¹⁷⁹

Dalším příkladem v souvislosti s daňovou kontrolou bude situace, kdy správce daně může provádět jednotlivé důkazní prostředky a bude jimi zjišťovat jediný skutkový stav, který bude rozhodný jak pro řízení například ve věci daně z příjmů tak pro jiné řízení ve věci DPH. Ke společnému řízení bych doplnila, že společné řízení bude možné, pokud se bude týkat více řízení u stejného daňového subjektu. V případě více subjektů by tato zásada byla v rozporu se zásadou mlčenlivosti a neveřejnosti správy daní. Protože konání úkonů pro různá řízení společně musí být samozřejmě přezkoumatelné, byla do této zásady vložena její poslední věta, že ze spisu popř. rozhodnutí musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny. Nesplnění tohoto požadavku by zatížilo zřejmě konečné rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.¹⁸⁰

Důležité je, že dle této zásady nemají zbytečné náklady vznikat „nikomu“. To znamená, že se vztahuje nejen na daňové subjekty resp. všechny osoby zúčastněné na správě daní, ale také na správce daně. Typickým případem, kdy správce daně postupuje v souladu s touto zásadou, je dožádání. Dožádání umožňuje, aby místně příslušný správce daně dožádal jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. Kupříkladu při výslechu svědka, který má místo pobytu značně vzdálené od příslušného správce daně může správce daně tohoto svědka buď předvolat a poté mu samozřejmě uhradit náklady spojené s jeho výslechem nebo využít zmíněného institutu dožádání dle §17 DŘ. V souladu se zásadou hospodárnosti ve vztahu k nákladům správce daně by mělo mít dožádání před předvoláním svědka přednost.

Problematikou, která má vztah k zásadě hospodárnosti a také samozřejmě k zásadě rychlosti, je otázka délky daňové kontroly. Souhlasím s názorem *Kobíka*, že je nutné si položit otázku – je pro správce daně dlouhá kontrola výhodná? Své kapacity – personální, finanční by měl správce daně bezesporu využívat racionálně. Přesto se stává, že daňová kontrola trvá v praxi i několik let, aby se následně často přesunula do řízení odvolacího. Je to tudíž otázka efektivity kontrolního oddělení pro vedení

¹⁷⁹ Rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2015, sp. zn. 7 Afs 44/2015.

¹⁸⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol., *Daňový řád: komentář*. 2. vydání, s. 33.

finančního úřadu.¹⁸¹ K délce daňové kontroly se vyjadřoval i NSS, a to například v rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 37/2012 ze dne 29. 5. 2013. V tomto rozhodnutí NSS konstatoval, že správce daně musí v každém případě postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Maximální délku daňové kontroly lze určit jen nepřímou, a to s ohledem na obecnou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit.¹⁸² Jak uvádí ve svém komentáři k DŘ *Kobík*, bude záležet na posouzení odvolacích orgánů resp. soudů, zda případné nedodržení zásady procesní ekonomie mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí.¹⁸³

Zajímavý případ, ve kterém se rozhodovalo, zda samotný procesní postup finančního úřadu poté, co se rozhodl dokončit daňovou kontrolu, nemůže naplňovat znaky nezákonného zásahu, respektive donucení, z důvodu porušování zásady přiměřenosti, rychlosti a hospodárnosti, řešil Rozsudek NSS sp. zn. 2 Aps 3/2012 ze dne 16. 1. 2013. V této věci se jednalo o využití práva správce daně dokončit daňovou kontrolu po změně místní příslušnosti podle § 87 odst. 1 DŘ. NSS konstatoval, že ve vztahu k daňovému subjektu, je správce daně povinen plně respektovat zásadu hospodárnosti, tj. postupovat tak, aby mu nevznikaly zbytečné náklady, a v souladu se zásadou přiměřenosti musí volit jen takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatíží a ještě umožní dosáhnout cíle správy daní. O nezákonný zásah vůči daňovému subjektu by mohlo jít pouze v případě, kdy by správce daně tyto zásady nerespektoval a postupoval by vůči daňovému subjektu šikanózně či svévolně, například pokud by daňový subjekt nepřiměřeně zatěžoval bezdůvodným vyžadováním jeho osobní účasti na prováděných úkonech.¹⁸⁴

Dalším z mnoha projevů zásady hospodárnosti může být vrácení daňového přeplatku, který pokud činí méně než 100 Kč, tak jej správce daně vrátí jen ve výjimečných případech.

¹⁸¹ KOBÍK, Jaroslav. Daňové spory a jejich řešení v soudní judikatuře. [online]. VOX, a.s., [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: <<http://www.vox.cz/dalsi-sluzby/danove-spory-on-line.html>>.

¹⁸² Rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, sp. zn. 2 Afs 37/2012.

¹⁸³ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání, s. 45.

¹⁸⁴ Rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2013, sp. zn. 2 Aps 3/2012.

4.10 Zásada volného hodnocení důkazů

Zásada volného hodnocení důkazů je v DŘ vyjádřena v ustanovení §8 odst. 1:

„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“

V kontextu dosavadní judikatury i odborné literatury je možné konstatovat, že zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků. Neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá případnému přezkoumání správních soudů. Z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.¹⁸⁵

Ve výše uvedeném textu byly použity některé pojmy, které na mnoha místech používá DŘ, a to je pojem *dokazování, důkaz, důkazní prostředek a hodnocení důkazů*. Mám za to, že dokazování je jednou z nejdůležitějších činností, které správce daně vykonává a také jednou z nejnáročnějších. Na základě *dokazování* totiž správce daně zjišťuje skutkový základ pro své rozhodování či jiný procesní postup. Předmětem dokazování jsou skutečnosti, které mají být zjištěny. Jde o různé jevy, výsledky těchto jevů, někdy též nazývané skutkové okolnosti. Rozsahem dokazování rozumíme okruh důkazů nezbytných pro zjištění předmětu dokazování, tedy jejich množství, kvalitu a vymezení hranic dokazování v konkrétním řízení.

Pramenem důkazu či zdrojem důkazu je buď osoba, např. svědek, daňový subjekt, znalec nebo věc např. listina či jiný věcný důkaz. *Pramenem důkazů* jsou tudíž

¹⁸⁵ Rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, sp. zn. 5 Afs 5/2008.

nositelé informace, z nichž se čerpá poznatek, který je předmětem dokazování. *Důkazním prostředkem* rozumíme procesní postup (činnost) správce daně za zákonem upravené součinnosti osob zúčastněných na správě daní, který slouží k objasnění a poznání skutkové okolnosti, která má být zjištěna. V praxi se jedná např. výpověď svědka, čtení listiny. *Důkazem* v procesním smyslu je pak výsledek procesu poznávání (jeho obsah), přímý poznatek (informace), který správce daně získal provedenou procesní činností o předmětu důkazu z pramene důkazu použitím důkazního prostředku. Například tvrzení svědka může být důkazem toho, že byla provedena přeprava určitého zboží do zahraničí. Tento důkaz bude samozřejmě správcem daně hodnocen při samotném dokazování.¹⁸⁶ Hodnocení důkazů je myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota:

- Závažnosti resp. důležitosti – pro rozhodnutí. Správce daně vyhodnocuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda je lze v dané situaci použít.¹⁸⁷
- Zákonnosti – důkazní prostředky musí být opatřeny v souladu se zákonem.
- Pravdivosti – správce daně posuzuje, které skutečnosti, o nichž důkazy podávají zprávu lze považovat za pravdivé a které nikoli.¹⁸⁸

Tato myšlenková činnost správce daně dle judikatury NSS nesmí obsahovat formy libovůle či nelogičnosti.¹⁸⁹

Je časté, že správce daně hodnotí důkazy jinak, než by je vyhodnotil sám daňový subjekt, u kterého se kupříkladu odehrává daňová kontrola. V tomto směru je nesmírně důležité dostatečné odůvodňování správce daně – v případě daňové kontroly provedené ve zprávě o daňové kontrole. V souvislosti s potřebou odůvodnění ve vztahu k dokazování, rozložením důkazního břemene a aplikací zásady volného hodnocení důkazů existuje velice bohatá judikatura, protože zejména otázka dostatečného resp. nedostatečného odůvodnění správcem daně bývá často předmětem sporů.

Jak judikoval NSS *„právo na odůvodnění je jedním ze všeobecně uznávaných práv účastníků správních, potažmo daňového řízení, a to jak teorií, správních i soudních*

¹⁸⁶ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád*. Komentář. I. díl, s. 506.

¹⁸⁷ Srov. Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2005, sp. zn. 1 Afs 63/2004.

¹⁸⁸ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010, s. 46.

¹⁸⁹ Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2011, sp. zn. 9 Afs 52/2010.

rozhodovací praxí. ¹⁹⁰ Rovněž i Ústavní soud ve svých rozhodnutích zdůraznil potřebu řádného odůvodnění rozhodnutí a především uvedl, že povinnost soudů a ostatních veřejných orgánů svá rozhodnutí řádně odůvodnit je jedním z principů představujících neopominutelnou součást práva na spravedlivý proces a vylučujících libovůli při rozhodování je i povinnost soudů a ostatních veřejných orgánů svá rozhodnutí řádně odůvodnit. Ústavní soud již mnohokrát konstatoval, že pokud odůvodnění neobsahuje odkaz na relevantní důkazy, je posuzované rozhodnutí nepřezkoumatelné, čímž právní závěry vedou k porušení ústavního principu zákazu libovůle v rozhodování, což vede zároveň k porušení čl. 36 odst. 1 LZPS.¹⁹¹ O nutnosti řádné odvodňovat svá rozhodnutí, a to nikoliv pouze strohým konstatováním závěru bez řádného vyhodnocení svého procesu odkázání hovoří rovněž Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. Afs 7/2007, z něhož vyjímám: *„Je nutno zdůraznit, že hodnocením důkazů není uvedení jejich výčtu a konstatování závěru. Jedná se o proces, kdy správce daně porovnává, které skutečnosti z jednotlivých důkazů vyplývají, jakým způsobem zapadají do příslušného zákonného rámce, jaké pochybnosti provedením důkazu vznikají a jaké jsou odstraněny. Pokud správce daně v odůvodnění rozhodnutí nesdělí, jaké skutečnosti má za prokázané a z jakých důvodů je vyvodil, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, jak vyhodnotil veškeré rozpory mezi nimi, proč případně neprovedl další navrhované důkazy, jaký je jeho konečný závěr o skutečném stavu věci a jak postupoval při aplikaci zákonných ustanovení na takto zjištěný stav, nesplnil tak povinnost odvolacího orgánu danou mu § 50 odst. 7 ZSDP. Na důsledném zachování práva na srozumitelné odůvodnění rozhodnutí o odvolání je nutno trvat v daňovém řízení zejména proto, že prvostupňová rozhodnutí ve formě platebních výměrů odůvodněna nejsou.“*¹⁹²

Z hlediska hodnocení důkazů bude pro správce daně bezesporu obtížné, pokud se při dokazování objeví protichůdné důkazy získané typicky na základě rozporných výpovědí svědků. V kontextu s ustálenou judikaturou se musí správce daně v návaznosti na rekapitulaci obsahu svědeckých výpovědí zabývat tím, jakou roli jednotliví svědci v posuzované věci hráli a tím, zda mohli být při svých výpovědích ovlivněni možnými následky vůči sobě samým nebo vůči blízké osobě. Taková analýza by se pak měla promítnout do hodnocení věrohodnosti vyslechnutých svědků a pravdivosti jejich

¹⁹⁰ Rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2008, sp. zn. 2 Afs 100/2007.

¹⁹¹ Nález Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2011, sp. zn. I. ÚS 2771/10.

¹⁹² Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. Afs 7/2007.

výpovědí. Teprve na základě takto provedených úvah může správce daně přezkoumatelně uvést, ke kterým důkazům při činění svých skutkových závěrů přihlédl, ke kterým nikoliv, a proč.¹⁹³

Lze shrnout, že správce daně je samozřejmě oprávněn posoudit, která z protichůdných skutkových verzí vyplývajících z provedení dokazování odpovídá skutečnosti, ovšem až po důkladném zhodnocení důkazní hodnoty a věrohodnosti každého provedeného důkazu, včetně těch důkazů, které jsou ve prospěch tvrzení daňového subjektu.¹⁹⁴

4.11 Zásada legitimního očekávání

Dle zásady legitimního očekávání, vyjádřené v §8 odst. 2 DŘ: „Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“

Jedná se o zásadu, která byla před účinností DŘ dovozována ze SŘ a jejíž použití pro správu daní bylo podpořeno judikaturou.¹⁹⁵ Jak ostatně již dříve judikoval Ústavní soud, zásada legitimního očekávání je jedním ze znaků právního státu. Dle názoru Ústavního soudu platí, že předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci je vyjádřením maximy, na základě níž se lze v demokratickém právním státě spolehnout na to, že ve své důvěře v platné právo nikdo nebude zklamán. Tato předvídatelnost je pak dle Ústavního soudu společně s předvídatelností práva nepominutelnými komponenty principu právní jistoty, který patří mezi základní znaky právního státu.¹⁹⁶ Jak vidíme, Ústavní soud nepoužívá přímo termín legitimní očekávání, ale spojení „důvěra v platné právo“. V soudní praxi najdeme i jiná spojení, která spojujeme se zásadou legitimního očekávání jako např. „oprávněné očekávání“, „zákaz překvapivých rozhodnutí“, „ustálená rozhodovací praxe“.

Z této zásady je dovozován také **princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí**. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně

¹⁹³ Srov. Rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010, sp. zn. 8 Afs 22/2010.

¹⁹⁴ Rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2013, sp. zn. 5 Afs 57/2011.

¹⁹⁵ Např. Rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2008, sp. zn. 8 Afs 84/2007.

¹⁹⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/01.

potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů.¹⁹⁷ NSS se několikrát zabýval možnou aplikací interních předpisů v případech, kdy k postupu správních orgánů obecně závazné normy „mlčí“. Vyjádřil názor, že ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (čl. 1 věta první LZPS), vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila. Vyslovil dále, že obecně se od vytvořené určité správní praxe lze odchýlit, avšak zásadně do budoucna a z racionálních důvodů.¹⁹⁸

Princip legitimního očekávání má značný význam zejména v oblasti správního uvážení. Správní uvážení je limitováno různými principy a legitimní očekávání k nim bezesporu patří. Pokud by se správce daně odchýlil od své obvyklé rozhodovací praxe ve správním uvážení, překročil jeho meze či jej dokonce zneužil, šlo by následně o nezákonné rozhodnutí, které by muselo být zrušeno ať již v řízení daňovém či posléze soudním.¹⁹⁹

Zdrojem poznání je v tomto ohledu zejména ustálená soudní praxe vrcholných soudů, mám tím na mysli, Ústavního soudu a NSS. V České republice neexistuje centrální databáze rozhodnutí správců daně, proto správci daně nemají povědomí o rozhodnutí jiných správců daně. Sjednocení postupů správců daní je tak uskutečňováno spíše v rovině metodického řízení ze strany nadřízených orgánů.²⁰⁰ Jak upozorňuje ve svém komentáři *Lichnovský*, je zcela věcí daňového subjektu, aby v případě, že mu bude známo pro něj příznivější rozhodnutí jiného správce daně, toto rozhodnutí svému správci poskytl. Pouze takto docílí toho, že jeho správce daně bude povinen poskytnuté rozhodnutí zohlednit v rámci dokazování.²⁰¹ Tato situace nebude ale dle mého názoru tak častá, protože správa daní je neveřejná a platí zde povinnost mlčenlivosti a nějak si nedokážu představit způsob, jak by takové „příznivější“ rozhodnutí jiného správce daně v podobné věci daňový subjekt získal. Jeho pozornost by dle mého názoru měla být upřena na judikaturu vnitrostátních soudů v jeho věci, kterou by mohl využít, pokud by se správce daně neodůvodněně odchýlil od ustálené

¹⁹⁷ Rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2012, sp. zn. 7 Afs 48/2012.

¹⁹⁸ Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005, Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. 7 Afs 45/2007, Usnesení NSS ze dne 21. 7. 2009, sp. zn. 6 Ads 88/2006.

¹⁹⁹ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 54-57.

²⁰⁰ Srov. Rozhodnutí NSS týkající se svobodného přístupu k informacím k zápisům z porad metodiků finančního ředitelství a Ministerstva financí, Rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2011, sp. zn. 1 As 107/2011.

²⁰¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol., *Daňový řád: komentář*. 2. vydání, s. 36.

správní nebo soudní praxe. NSS vyjádřil dokonce názor, že ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má.²⁰² Neméně užitečně se jeví také znalost judikatury evropské, například v daňových věcech týkajících se DPH. Dalším podstatným zdrojem poznání ustálené správní praxe správců daně jsou již zmíněné Pokyny řady D.

4.12 Zásada materiální pravdy

Tato zásada je vyjádřena v § 8 odst. 3 DŘ následovně:

„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“

Dle této zásady je pro správce daně vždy prioritní, jaký je skutečný obsah právního úkonu. Ohledně této zásady nese plně důkazní břemeno správce daně, který musí prokázat, že nějaký právní úkon je právním úkonem dissimulovaným.

Jak uvádí důvodová zpráva k DŘ rozsah této zásady vedle formálního zastření konkrétního právního úkonu dopadá i na případy, kdy je nutné zkoumat skutečný obsah dané skutečnosti rozhodné pro správu daní. Předpokládá se, že ekonomicky odůvodněné chování, ze kterého vyplývají jednotlivé skutečnosti a právní úkony, je definováno v jednotlivých hmotně právních zákonech jako předmět daně.²⁰³

4.12.1 Komparace právní úpravy zásady materiální pravdy v DŘ a ZSPD

Vymezení zásady materiální pravdy v DŘ oproti její původní úpravě dle ZSPD se na první pohled změnilo. Pro lepší názornost uvádím dikci zásady procesní rovnosti v obou právních předpisech:

²⁰² Usnesení NSS ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 8 As 47/2005.

²⁰³ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 21.

Zásada materiální pravdy §8 odst. 3 DŘ:

„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“

Zásada materiální pravdy §2 odst. 7 ZSDP:

„Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.“

První změnou, které si můžeme povšimnout je dopad této zásady dle ZSPD pouze na daňové řízení. Pozitivní změnou je rozšíření této zásady na správu daní celkově, nikoliv pouze na daňové řízení. Změny učiněné v textu této zásady v DŘ jsou tak bezesporu pregnantnějším vyjádřením této důležité zásady správy daní.

Jak za doby účinnosti ZSDP tak i v současné době, není možné tuto zásadu aplikovat na případy tzv. obcházení zákona. Jak judikoval již za účinnosti ZSDP NSS, zásada materiální pravdy nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití této zásady určující.²⁰⁴

4.13 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti

Zásada neveřejnosti a s ní spojená povinnost mlčenlivosti je upravena v §9 odst. 1 DŘ následovně:

„Správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.“²⁰⁵

Toto ustanovení je vlastně zákonnou výjimkou z práva na veřejné projednání věci. Veřejnost může být dle čl. 38 odst. 2 věty druhé LZPS v zákonem stanovených případech vyloučena.²⁰⁶ V souladu se stále použitelnou judikaturou NSS, konkrétně Rozsudkem ze dne 18. 9. 2007, sp. zn. 8 Afs 27/2005, bych chtěla poznamenat, že

²⁰⁴ Usnesení NSS ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004.

²⁰⁵ §9 odst. 1 DŘ.

²⁰⁶ Čl. 38 odst. 2. LZPS.

právo na veřejné projednání věci je nutné odlišovat od práva na projednání věci v přítomnosti účastníka řízení.²⁰⁷

Zásada neveřejnosti správy daní ve spojitosti s povinností mlčenlivosti představuje prostředek právní ochrany daňových subjektů a dává jim záruku, že informace získané správcem daně či jinými osobami zúčastněnými na správě daní nebudou vyzrazeny neoprávněným osobám. Pokud by správce daně neposkytl záruku v podobě této zásady, stěží si lze představit, že by daňové subjekty byly ochotny spolupracovat se správcem daně a naplňovat své důkazní břemeno ohledně svých daňových povinností.

Souhlasím s komentářem *Baxy*, že neveřejnost správy daní je nezbytným předpokladem pro fungování správy daní. Neveřejnost je možné také charakterizovat jako legální omezení obecného principu otevřenosti veřejné správy. Princip neveřejnosti by pak nemohl být naplněn bez povinnosti mlčenlivosti.²⁰⁸

Aby byla povinnost mlčenlivosti dodržena, na § 9 odst. 1 DŘ navazují i další ustanovení tohoto i jiných právních předpisů, které upřesňují legální rámec této důležité povinnosti. V DŘ jsou to zejména ustanovení §52-55 začleněna systematicky pod hlavu VI. Ochrana a poskytování informací. V nich nalezneme samotný „obsah“ zachování mlčenlivosti a jeho zákonné průlomy. Opětovně je zde zdůrazněno, že úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho vlastních daní. O svých daňových záležitostech proto může daňový subjekt informovat každého, koho uzná za vhodné jakýmkoliv způsobem. Z povahy věci jsou z povinnosti mlčenlivosti vyloučeny informace veřejně známé, nebo které jsou veřejnosti dostupné z informačních systémů veřejné správy. To jsou např. údaje z katastru nemovitostí, obchodního rejstříku, živnostenského rejstříků, administrativního registru ekonomických subjektů. DŘ také umožňuje, aby docházelo ke zveřejňování informací získaných z úřední činnosti, pokud na základě takto zveřejněných informací není možné identifikovat osoby, kterých se týkají. Používání zobecněných informací bude nejčastěji spojeno s publikační či pedagogickou činností.

²⁰⁷ Rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2007, sp. zn. 8 Afs 27/2005.

²⁰⁸ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. I. díl., s. 72 – 73.

V §53 DŘ jsou pak zakotveny případy, ve kterých dochází k legálnímu průlomu do povinnosti mlčenlivosti. Jedná se o výslovně určené instituce, které v rámci zvláštních zákonů údaje z daňového řízení využívají pro své vnitřní potřeby a jsou samy vázány mlčenlivostí podle § 55 odst. 2 DŘ. Výjimky z povinnosti mlčenlivosti dále najdeme také v §52 odst. 5 DŘ. Tyto výjimky jsou rozděleny na tři různé případy:

1. Za porušení mlčenlivosti se jednak nepovažuje poskytování informací úřední osobě téhož nebo jiného správce daně pro výkon jeho pravomoci; v praxi se jedná o pracovní kontakt mezi jednotlivými pracovníky správce daně, dále o poskytování informací nadřízenému či podřízeném správci daně a další případy, kdy informace se poskytují výlučně v rámci výkonu pravomoci toho, komu jsou poskytovány.
2. Dalším případem je poskytování informací úřední osobě při plnění povinností ve věcech archivnictví, neboť povinnost poskytovat daňové informace pro účely archivnictví a spisové služby vyplývá přímo ze zvláštního zákona, a to zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě.
3. Posledním případem, kdy se nejedná o porušení mlčenlivosti, je poskytování informací osobě zúčastněné na správě daní v rozsahu, v jakém jsou dotčena její práva a povinnosti. V těchto případech půjde nejčastěji o svědky, znalce, tlumočníky apod., kterým správce daně sdělí informace, které se dotýkají jejich působení v konkrétním daňovém řízení.

4.13.1 Porušení povinnosti mlčenlivosti

Porušení povinnosti mlčenlivosti je dle §246 DŘ přestupkem. Za tento přestupek lze uložit pokutu až 500.000 Kč a může jej spáchat pouze fyzická osoba. Vystává podle mého názoru otázka k diskusi, proč je odpovědnost omezena pouze na fyzickou osobu. Důvodová zpráva k DŘ tuto otázku neřeší vůbec. Již několik let v trestním právu existuje právní odpovědnost právnických osob, kolektivní odpovědnost a odpovědnost za cizí vinu není tedy institutem neznámým. Osobně se domnívám, že konkrétní odpovědnost za porušení povinnosti mlčenlivosti se u právnické osoby zřejmě bude obtížněji dovozovat vůči konkrétní fyzické osobě a proto by možná nebylo *de lege ferenda* zbytečné, pokud by se odpovědnost rozšířila také na právnické osoby v rámci vhodné změny stávající právní úpravy. Dle současné právní úpravy u právnické osoby

odpovídá za porušení povinnosti ten, kdo za právnickou osobu jednal nebo měl jednat, případně ten kdo dal příkaz. Pokud se vrátím k faktu, že toto jednání je dle DŘ chápáno jako přestupek, chtěla bych doplnit vymezení přestupku podle § 2 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích:

„Přestupkem je zaviněné jednání, které porušuje nebo ohrožuje zájem společnosti a je za přestupek výslovně označeno v tomto nebo jiném zákoně, nejde-li o jiný správní delikt postižitelný podle zvláštních právních předpisů anebo o trestný čin.“²⁰⁹

Skutková podstata přestupku v DŘ je odkazovací povahy, protože § 246 DŘ přesně nestanoví, v čem spočívá porušení právní povinnosti, pouze odkazuje na povinnost mlčenlivosti. Proto je mlčenlivost nutné vykládat s výše zmíněnými §9 a §52 an. DŘ. K odpovědnosti za přestupek postačí zavinění z nedbalosti, není-li výslovně zákonem stanoveno, že je zapotřebí prokázat zavinění. Protože DŘ nevyžaduje úmysl, postačí u tohoto přestupku nedbalost, a to vědomá i nevědomá. Zvláštní okolnost vyžadovaná DŘ pro způsobilost fyzické osoby spáchat tento přestupek je její účast na správě daní, neboť povinnost mlčenlivosti stihá osoby podílející se na správě daní, tedy jednak úřední osoby jednající za správce daně, jednak osoby zúčastněné na daňovém řízení. Správním orgánem příslušným k projednání přestupku je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje; v případě, že se povinnost mlčenlivosti vztahuje k činnosti více správců daně, projedná přestupek ten z nejbližší nadřízených správců daně, který zjistil podezření z porušení povinnosti mlčenlivosti jako první. DŘ nestanoví žádná procesní pravidla nutná k projednání tohoto přestupku, na toto řízení se použije přestupkový zákon a subsidiárně správní řád. Nejedná se totiž o správu daní, ale o správní řízení.²¹⁰ V momentu, kdy je jednoznačně rozhodnuto, zda byl přestupek spáchán či nikoliv a kolik činí uložená pokuta, nastupuje již opět působnost DŘ při jejím placení.

²⁰⁹ § 2 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů.

²¹⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol., *Daňový řád: komentář*. 2. vydání, s. 563.

4.13.2 Komparace právní úpravy zásady neveřejnosti a mlčenlivosti v DŘ a ZSPD

Jakým způsobem byla zásada neveřejnosti a povinnost mlčenlivosti upravena v ZSPD?

Pro lepší názornost uvádím dikci těchto zásad v obou právních předpisech:

Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti §9 odst. 1 DŘ:

„Správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.“

Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti §2 odst. 4, 5 ZSDP:

„§2 odst. 4 - Daňové řízení je vždy neveřejné.

§2 odst. 5 - Jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly; tato povinnost však nezprošťuje správce daně povinnosti poskytnout údaje osobě, která prokáže, že je oprávněna tyto údaje získat podle zvláštního právního předpisu. Této povinnosti mohou být zproštěny jen za podmínek stanovených tímto zákonem.“

Povinnost zachovávat mlčenlivost pak byla podrobněji charakterizována v §24 ZSDP. Toto ustanovení patřilo k nejčastěji novelizovaným a z jediné výjimky na počátku jeho účinnosti se dostalo až k více než dvaceti výjimkám v době ukončení účinnosti. Stejný osud stihl i DŘ, který byl do legislativního procesu předložen s minimem výjimek, ale současný průlom do daňového tajemství jak v DŘ, tak v jiných zákonech, je poměrně široký.²¹¹ Již při prvním pohledu na právní úpravu zásad dle ZSPD a DŘ je zřejmý první rozdíl, a to že právní úprava dle ZSDP dopadala pouze na daňové řízení, kdežto dle DŘ se vztahuje na správu daní obecně. Její dopad je tedy dle DŘ širší.

Další změnou je vymezení okruhu subjektů, na které se tato pravidla vztahují – zatímco u ZSDP se týkala jakékoli osoby, která byla jakkoli zúčastněna na daňovém řízení, tak DŘ již hovoří přímo o osobách zúčastněných na správě daní a úředních osobách.

²¹¹ JAREŠOVÁ, Jana. Povinnost mlčenlivosti. Daňový expert. 2015, č. 1. [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT50991 CZ. Dostupné v systému ASPI.

Oproti dříve koncipované mlčenlivosti dle ZSDP, DŘ poskytuje ochranu pouze těm informacím, které souvisejí s poměry jednotlivých osob zúčastněných na správě daní, nikoli všemu, co se správce daně v rámci tohoto řízení dozvěděl. V tomto ohledu je rozsah mlčenlivosti dle DŘ užší než dle předcházející právní úpravy tzn. DŘ již nechrání údaje, které nesouvisejí s osobními nebo majetkovými poměry jiných osob.²¹² Tady bych doplnila, že blíže nespecifikovaný pojem „poměry jiných osob“ dle DŘ, který nahradil ono „vše“ dle ZSDP, zřejmě může způsobovat v praxi výkladové problémy.²¹³

Za porušení povinnosti mlčenlivosti bylo také podle původní právní úpravy možno uložit pokutu správci daně či třetí osobě. Na rozdíl od platné právní úpravy ale nešlo o přestupek, ale správní delikt a pokutu ukládalo finanční ředitelství. Díkce zákona byla relativně nepřesná v tom ohledu, že nebylo jasné, zda je k uložení pokuty oprávněno finanční ředitelství příslušné daňovému subjektu nebo osobě, která mlčenlivost porušila. Výše pokuty 500.000,-Kč je v obou právních úpravách totožná. Shodně je rovněž upraveno, že touto povinností není vázán sám daňový subjekt, pokud se týká informací, které jsou spojeny se správou jeho daní.

Další rozdíl v obou právních úpravách tkví v poučovací povinnosti správce daně. Zatímco v ZSDP byla výslovně upravena v ustanovení §24 odst. 2,²¹⁴ v DŘ tuto poučovací povinnost v ustanoveních upravujících povinnost zachovávat mlčenlivost nenajdeme. Neznamená to samozřejmě, že by správce daně poučovací povinnost neměl, ale v současné právní úpravě se vychází z obecné zásady poučovací uvedené v §6 odst. 3DŘ. Z časového hlediska by logicky poučení mělo předcházet situaci, v rámci kterých jsou osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby povinny za podmínek DŘ nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly, například před zahájením výslechu svědka. Poučení by mělo obsahovat rovněž informaci o následcích porušení povinnosti mlčenlivosti. Osobně se domnívám, že v případě ochrany mlčenlivosti jako jedné ze stěžejních pilířů celé správy daní by měla být poučovací povinnost a její rozsah vymezen přímo v ustanoveních DŘ,

²¹² TARANDA, Petr. Nad povinností správce daně zachovávat mlčenlivost a k úvahám o možnosti jejího dalšího prolomení. *Daně a právo v praxi*. 2016, č. 1 [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT163876 CZ. Dostupné v systému ASPI.

²¹³ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání, s. 225.

²¹⁴ §24 odst. 2 ZSPD: „Osoby zúčastněné na daňovém řízení musí být poučeny o své povinnosti zachovávat mlčenlivost a o právních důsledcích porušení této povinnosti.“

kteřá se k ochraně mlčenlivosti vztahují. V tomto ohledu více oceňuji bývalou právní úpravu. Naopak bych v současné právní úpravě tuto povinnost nejen opětovně zakotvila, ale také specifikovala její rozsah. Zásada poučovací je v DŘ dle mého názoru vymezena dosti obecně, aby byla dostačující pro aplikaci na tak důležitou zásadu, jakou je povinnost mlčenlivosti. Jak jsem již uvedla, maximální výše možné pokuty je stanovena zákonem ve výši 500.000,-Kč, což není určitě nikterak malá částka a její výše odráží důležitost povinnosti, kterou chrání. Z tohoto důvodu bych nepokládala za nepřiměřeně duplicitní a nadbytečné vymezení poučovací povinnosti včetně jejího rozsahu přímo do ustanovení DŘ týkající se povinnosti mlčenlivosti.

V judikatuře lze vysledovat případy, ve kterých daňové subjekty napadají nesprávné poučení ze strany správce daně. Příkladem by mohl být Rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2008, sp. zn. 5 Afs 23/2008. V projednávaném případě žalobce (daňový subjekt) mimo jiné namítal, že byl on i jeho právní zástupce od počátku daňového řízení opakovaně v rozporu s daňovým řádem poučen zachovávat mlčenlivost, ačkoliv podle něj tato povinnost platí pouze pro pracovníky správce daně a třetí osoby na daňovém řízení zúčastněné. V tom žalobce spatřoval porušení jeho práva na právní pomoc zakotveného v čl. 37 odst. 2 LZPS. Pokud jde o tuto námitku stěžovatele, NSS dovodil, že § 24 odst. 1 ZSPD sice ukládá povinnost mlčenlivosti výlučně pracovníkům správce daně a třetím osobám, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, a nikoliv i samotnému daňovému subjektu, nicméně z toho neplyne porušení § 24 ZSPD vůči stěžovateli. Stěžovatel i jeho právní zástupce se totiž dozvěděli v průběhu daňového řízení o poměrech jiných daňových subjektů ve věci daňových řetězců a neoprávněného uplatňování nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty a byli zpraveni o vyšetřování Policie ČR ve věci této hospodářské trestné činnosti. Ve vztahu k těmto jiným daňovým subjektům se pak stěžovatel i jeho právní zástupce ocitli v postavení třetích osob, což mělo za následek, že na ně dopadala povinnost zachovávat mlčenlivost ohledně skutečností týkajících se osobních či podnikatelských poměrů jiných daňových subjektů či jiných osob. Takové poučení ze strany správce daně chybou rozhodně nebylo.²¹⁵ V postřezích z praxe uvádí *Kobík*, že se přesto stává, že pracovníci správce daně poučí daňový subjekt, že se jich týká povinnost mlčenlivosti v plné šíři. Takto nesprávně poučený subjekt se pak obává obrátit na daňového poradce ve své věci, protože pokud

²¹⁵ Rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2008, sp. zn. 5 Afs 23/2008.

by poradce za něj činil před správcem daně úkony jako jeho zástupce, tak by tento zjistil, že subjekt povinnost mlčenlivosti porušil. Příčinou stavu bývá chybné chápání institutu mlčenlivosti a také praxe používání jednoho tiskopisu protokolu o ústním jednání, bez odlišení, zda pracovník správce daně jedná s daňovým subjektem o jeho daňové povinnosti nebo jedná se třetí osobou, která má povinnost mlčenlivosti absolutní.²¹⁶

4.13.3 Zástupci osob zúčastněných na správě daní a povinnost mlčenlivosti

V následující části se chci dotknout postavení zástupců resp. zmocněnců osob zúčastněných na správě daní. Osoby zúčastněné na správě daní – nejčastěji se bude jednat o daňové subjekty, nezdědka využívají svého práva zvolit si zmocněnce dle § 27 an. DŘ a dávají plnou moc do rukou daňových poradců nebo advokátů.

O postavení advokátů a daňových poradců ve správě daní a rozsahu jejich povinnosti mlčenlivosti pojednává již sice letité, ale i v novější judikatuře stále citované a „živé“ Usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 189/01, z něhož vyjímám:

„Postavení daňového poradce při výkonu daňového poradenství je obdobné a srovnatelné s postavením advokáta při poskytování právní pomoci podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, jakož i zákon č. 85/1996 Sb. upravují, a to v podstatě shodně, povinnost mlčenlivosti. Podle § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb. jsou daňový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávnění k výkonu daňového poradenství povinni zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Podle § 21 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb. je advokát povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb. V § 21 odst. 5 zákona č. 85/1996 Sb. se pak uvádí, že povinnosti mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny povinnosti stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků; i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o totožnosti klienta, jakož i o povaze věci, ve které právní služby

²¹⁶ KOBÍK, Jaroslav, *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 6. vydání, s. 47.

poskytl nebo poskytuje. Takovou povinností je povinnost součinnosti se správcem daně podle § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. To je možné analogicky vztáhnout i na postavení daňového poradce. Na daňové poradce stejně tak jako na advokáty se tedy vztahuje § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., který ukládá osobám, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, povinnost na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak.“²¹⁷

Pokud se podíváme na aktuální právní úpravu oblastí, kterou výše uvedené usnesení cituje a dává ji do kontextu, tak zjistíme následující. V případě zákona o advokacii nedoznaly uvedené ustanovení §21 podstatnějších změn, až na odst. 5, kde již není výslovně uvedena mlčenlivost ohledně totožnosti klienta, ale pouze o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje. Ustanovení o mlčenlivosti daňových poradců se nyní nachází v §6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství.²¹⁸ Výše zmíněnou editační povinnost dle §34 odst. 4 ZSPD obsahuje nyní ustanovení §93 odst. 4 DŘ.²¹⁹

Z výše uvedeného vyplývá jednoznačná povinnost daňových poradců i advokátů zachovat ve vztahu k informacím o svých klientech mlčenlivost. Jak je to ale s otázkou sankcionování za její porušení? Tuto problematiku řešil NSS, a to poměrně známých Rozsudkem ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. 1 Afs 107/2006. Právní věta tohoto judikátu zní: *„Ačkoli je daňový poradce při zastupování daňového subjektu v daňovém řízení vázán povinností zachovávat mlčenlivost (§ 2 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, § 6 odst. 1 a 8 zákona ČNR č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky), nelze jej považovat za třetí osobu*

²¹⁷ Usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 189/01.

²¹⁸ §6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, ve znění pozdějších předpisů: *„Daňový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávnění k výkonu daňového poradenství, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Této povinnosti, a to i pro účely trestního řízení, je může zprostit pouze klient svým prohlášením, avšak i v tomto případě je daňový poradce nebo jeho zástupce povinen zachovat mlčenlivost, pokud je to v zájmu klienta. Povinnost mlčenlivosti se nevztahuje na případy zákonem uložené povinnosti překazit a oznámit spáchání trestného činu. Porušením povinnosti mlčenlivosti není plnění povinností vůči příslušnému orgánu podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a zákona o provádění mezinárodních sankcí.“*

²¹⁹ §93 odst. 4 DŘ: *„Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odst. 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie.“*

zúčastněnou na řízení ve smyslu § 7 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Pravomoc správce daně uložit pokutu za porušení této povinnosti (§ 25 odst. 1 téhož zákona) se vztahuje jen na pracovníky správce daně a na třetí osoby zúčastněné na daňovém řízení; daňový poradce jakožto zástupce daňového subjektu nemůže být proto takovou pokutou postižen.“ Dle uvedeného rozhodnutí: „Nelze zástupce daňového subjektu zahrnout do pojmu třetí osoba zúčastněna na řízení ani na základě analogie, protože právní postavení zástupce je zcela odlišné od postavení všech osob vypočtených v § 7 odst. 2 písm. g) ZSDP, které je formulováno nejobecněji, sice upravuje kategorii „dalších osob“, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným tímto zákonem, ovšem i zde se mají na mysli osoby, které jsou v řízení nezastupitelné, neboť jen ony mají k dispozici listiny, věci či údaje v daňovém řízení nezbytné. Zástupce daňového subjektu je naproti tomu „zastupitelný“.“²²⁰

Co z tohoto rozhodnutí vyplývá? Lze konstatovat, že dle ZSDP byl daňový poradce povinen dodržovat povinnost mlčenlivosti danou tímto zákonem v §2 odst. 5 (plus samozřejmě tu plynoucí z jeho povinného členství v Komoře daňových poradců), ale pokud by daňový poradce porušil mlčenlivost vůči svému klientovi, nebylo jej možno sankcionovat pokutou podle téhož právního předpisu v §25 odst. 1. Povinnost mlčenlivosti obecně stanovená v § 2 odst. 5 ZSDP se sice vztahovala také na zástupce daňového subjektu; NSS ale dovedl, že nesplnění této povinnosti nelze u zástupce sankcionovat prostřednictvím pokuty podle § 25 odst. 1 ZSPD, protože osobní působnost pravidla obsaženého v § 2 odst. 5 a pravidla obsaženého v § 25 odst. 1 (ve spojení s § 7 odst. 2 a s § 24 odst. 1) ZSPD je odlišná. Postih za porušení této veřejnoprávní povinnosti spadá do pravomoci orgánů Komory daňových poradců, tj. disciplinární komise Komory. NSS dále jednoznačně vyloučil možnost nazírat na daňového poradce jako na třetí osobu. Ačkoliv je argumentace NSS jednoznačně správná v kontextu tehdy platného ZSDP, může se zdát poněkud nelogické, aby daňový poradce měl dle ZSDP pouze povinnost, ale nevztahovala se na něj sankce za její porušení dle téhož právního předpisu. V tomto ohledu se domnívám, že osobní působnost dotčených ustanovení měla být určena shodně, což nebyla.

²²⁰ Rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. 1 Afs 107/2006.

Okruh subjektů, na které povinnost mlčenlivosti dopadá je v platné právní úpravě nastaven rozdílně. V případě DŘ si musíme nejprve odpovědět na otázku, zda se vůbec bude povinnost mlčenlivosti dle DŘ na daňového poradce vztahovat, resp. zda jej lze podřadit pod osoby zúčastněné na správě daní, na které se tato povinnost vztahuje. Osobami zúčastněnými na správě daní se rozumí daňový subjekt a třetí osoby. Domnívám se, že stejný závěr, jaký vyslovil ohledně podřazení daňového poradce pod skupinu třetích osob ve výše citovaném rozhodnutí NSS, lze aplikovat také na právní úpravu dle DŘ. Třetí osoby jsou sice vymezeny již nikoli výčtem, ale dle §22 DŘ jako „osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.“ Toto vymezení nemá ale vliv na skutečnost, že daňový zástupce nemá postavení třetí osoby s ohledem na argumentaci dle uvedeného rozhodnutí. Ustanovení §9 odst. 1 DŘ se tudíž nevztahuje na daňového poradce daňového subjektu a nedopadá na něj ani ustanovení o uložení pokuty za jeho porušení.

Další otázka, kterou bych si ráda položila, je, zda může správce daně „donutit“ vypovídat daňového poradce, který byl svým klientem zproštěn povinnosti mlčenlivosti a jeho výpovědi by proto „nemělo stát nic v cestě“. Tato otázka byla řešena rovněž v rovině judikatury, na základě které se ponechává možnost daňovému poradci odmítnout výpověď i v případě zproštění. Dle stále použitelného rozhodnutí NSS: „*Tvrdí-li osoba, která je daňovým poradcem, že daňovému subjektu poskytovala daňové poradenství, může v daňovém řízení odmítnout vypovídat s poukazem na povinnost mlčenlivosti vyplývající z § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Může tak učinit i za situace, kdy ji daňový subjekt zprostil povinnosti mlčenlivosti, neboť úvaha o nezbytnosti ochrany zájmu klienta přísluší daňovému poradci. Ani při sporném názoru na povahu smluvního vztahu mezi daňovým poradcem a daňovým subjektem není v pravomoci správce daně jej k podání výpovědi přinutit. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“²²¹

²²¹ Rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 7/2006 .

Ke zproštění povinnosti mlčenlivosti bych jen doplnila, že daňový subjekt samozřejmě může zprostit povinnosti mlčenlivosti také správce daně. Je zajímavé, že DŘ neukládá pro takové zproštění písemnou formu. Dle DŘ je možné zprostit mlčenlivosti správce daně – jakožto organizační složku státu – a nikoli pouze konkrétní pracovníky správce daně, jako v době účinnosti ZSDP.²²²

V § 255 DŘ se nachází speciální ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci - tzn. dle terminologie DŘ daňovému poradci nebo advokátovi. V souladu s tímto paragrafem platí, že správce daně může vstupovat do prostor, v nichž se mohou nacházet písemnosti, které obsahují skutečnosti, na něž se podle jiného právního předpisu vztahuje povinnost mlčenlivosti poradce, pouze za přítomnosti poradce, který je povinností mlčenlivosti vázán. Správce daně se může s obsahem písemností, o nichž advokát prohlásí, že obsahují skutečnosti, na něž se podle jiného právního předpisu vztahuje povinnost mlčenlivosti advokáta, seznámit pouze za přítomnosti a se souhlasem zástupce České advokátní komory (dále jen „ČAK“), kterého ustanoví na základě žádosti správce daně její předseda z řad jejích zaměstnanců nebo z řad advokátů, přičemž stanovisko zástupce ČAK se uvede v protokolu. Obdobně se toto ustanovení použije pro daňové poradce. Pokud zástupce příslušné komory odmítne výše uvedený souhlas udělit, musí být písemnosti za účasti správce daně, poradce a zástupce příslušné komory zabezpečeny tak, aby se s jejich obsahem nemohl nikdo seznámit, popřípadě je zničit nebo poškodit tak, aby mohl být zmařen cíl správy daní. Bezprostředně poté musí být příslušné listiny nebo jiné nosiče informací předány příslušné komoře. Komora vrátí poradci tyto listiny nebo jiné nosiče informací bez odkladu poté, co marně uplyne lhůta k podání návrhu správce daně nahradit souhlas zástupce příslušné komory rozhodnutím soudu (podle § 200j až 200m zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád). Pokud byl tento návrh včas podán, příslušná komora s nimi naloží v souladu s rozhodnutím soudu.²²³

Závěrem bych chtěla jen zopakovat, že zásada neveřejnosti a s ní spojená povinnost mlčenlivosti není jen „planou“ zásadou a principem, který by postrádal

²²² TARANDA, Petr. Nad povinností správce daně zachovávat mlčenlivost a k úvahám o možnosti jejího dalšího prolomení. *Daně a právo v praxi*. 2016, č. 1 [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT163876 CZ. Dostupné v systému ASPI.

²²³ NOVOTNÝ, Libor. Poskytování informací a povinnost mlčenlivosti správce daně dle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2015, č. 2 [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT50879 CZ. Dostupné v systému ASPI.

praktický dopad. Bez této zásady by neměl daňový subjekt důvěru ve správu daní jako takovou a správa daní by nemohla vůbec fungovat. Jakékoliv odborné diskuze resp. problematická ustanovení v této oblasti by proto finanční správa měla vnímat velice vážně např. otázku možného porušení advokátního tajemství ve vztahu ke kontrolnímu hlášení DPH.²²⁴ Efektivní výběr daní by měl být spojen s motivačními prvky a také s posilováním důvěry ve správce daně – tzn. důvěry mimo jiné založené na dodržování zásady neveřejnosti a mlčenlivosti.

4.14 Zásada oficiality a zásada vyhledávací

Zásada oficiality je vyjádřena v §9 odst. 2 DŘ, a to následovně:

„Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.“

Tato zásada je úzce spojena s některými dalšími základními zásadami správy daní např. zásadou přiměřenosti, kterou musí mít správce daně při aplikaci zásady oficiality na paměti, protože by měl volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují. Lze konstatovat, že existence zásady oficiality je jedním z předpokladů k tomu, aby správce daně mohl naplňovat samotný cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Naplnění zákonem stanoveného cíle správy daní pak úzce spojuje zásadu oficiality se zásadou zákonnosti, kterou v tomto směru prakticky naplňuje. Správce daně je povinen zahájit a vést řízení z moci úřední zejména v situaci, kdy daňový subjekt svoji povinnost vedoucí k zahájení řízení neučinil řádně či vůbec.

Primární povinností správce daně ve smyslu této zásady je soustavná činnost spočívající v aktivním zjišťování předpokladů pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní.²²⁵ K tomu může využívat jak obecných zdrojů informací

²²⁴ Srov. Stanovisko ČAK ke kontrolním hlášením podle zákona o DPH. [online]. Česká advokátní komora [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.cak.cz/scripts/detail.php?id=15001>>.

NĚMEC, Robert. Kontrolní hlášení a advokátní mlčenlivost... aneb hledá se Jan Nepomucký nebo advokát (ka) JUDr. I. D. [online]. E-pravo.cz [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <http://tablet.epravo.cz/1-2016/4_nazory-kontrolni-hlaseni-a-advokatni-mlcenlivost-aneb-hleda-se-jan-nepomucky-nebo-advokatka-judr-i-d>. Hlášení DPH nepodáme, řekli „odbojní“ advokáti. Babišův plán skončí u soudu [online]. VLTAVA-LABE-PRESS, a.s. [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.denik.cz/ekonomika/hlaseni-dph-nepodame-rekli-odbojni-advokati-babisuv-plan-skonci-u-soudu-20160226.html>>.

²²⁵ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 70.

(internet, denní tisk, hospodářská sdělení), tak zdrojů oficiálních např. katastrálních úřadů.²²⁶

Opakem zásady oficiality je zásada dispoziční, která není pro správu daní dominantní, nicméně je velice významná. Zjednodušeně lze konstatovat, že zásada oficiality často nastupuje tam, kde zásada dispoziční není využita např. v situaci, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání. Dispoziční zásada je limitována textem zákona a vyskytuje se v DŘ na více místech – dle mého názoru je nejtýpčtějším projevem této zásady je možnost podat proti rozhodnutí odvolání, pokud zákon nestanoví jinak.²²⁷ Dalším čistým projevem zásady dispoziční by mohlo být řízení o závazném posouzení, v rámci kterého správce daně vydá daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, a to v případech, kdy tak stanoví zákon.

Lze konstatovat, že zásada oficiality prostupuje celou správou daní, např. z moci úřední správce daně provádí celou škálu vyhledávacích činností, kterými zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností např. ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3 DŘ, opatřuje nezbytná vysvětlení nebo provádí místní šetření. Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.²²⁸ Správce daně výše uvedenými postupy vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. I když lze samozřejmě říci, že správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrh na provedení důkazních prostředků, pokud jsou však předloženy, musí se jimi zabývat. Je třeba mít stále na paměti důkazní povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Výše uvedené tudíž často provází další zásada, kterou je zásada součinnosti, i když správce daně při nespolupráci daňového subjektu má možnost jak daň vyměřit i bez jeho spolupráce, a to

²²⁶ HANUŠ, Jaromír, HOLUŠA, Bohumil, MUSILOVÁ, Lydie. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: EconomiCon, 2012, s. 25.

²²⁷ §109 DŘ.

²²⁸ §78 DŘ.

prostřednictvím kontumačního stanovení daně pomůckami. Správce daně kromě vyhledávací činnosti z moci úřední např. provádí daňovou kontrolu, vyzývá k podání daňového přiznání, pokud jej daňový subjekt nepodal sám, převádí přeplatky na úhradu nedoplatků, sankcionuje tyto nedoplatky, nařizuje provedení dozorčích prostředků a zásada oficiality je velice zřetelná v řízení exekucním, kde jednoznačně dominuje.

Při správě daní však existují i řízení, kde obě zásady existují pospolu a závisí na konkrétní situaci, která z nich se projeví. Jinými slovy nemůžeme mluvit o tak jednoznačně dominujícím projevu té které zásady jako u výše zmíněných případů řízení odvolacího (dominuje zásada dispoziční) nebo exekucního (zásada oficiality). Typicky je to při řízení o stanovení daně, kdy se primárně předpokládá, že daňové tvrzení podá sám daňový subjekt. V případě, že se tak nestane, teprve potom nastupuje iniciativa správce daně v rámci zásady oficiality.

Důležité je rovněž doplnit, že při realizaci této zásady je správce daně limitován lhůtami, a to uplynutím lhůty pro stanovení daně a lhůtou pro placení daně.²²⁹

4.15 Zásada shromažďování údajů

Tato zásada je uvedena jako poslední ze základních zásad správy daní v DŘ, a to v §9 odst. 3:

„Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.“

Je to zásada, která je v DŘ nová. Jejím smyslem je zdůraznit, že správce daně shromažďuje toliko osobní údaje, jež jsou potřebné pro správu daní, a to v nezbytném rozsahu. Jinými slovy, není-li dána potřeba, není dáno ani oprávnění správce daně údaje shromažďovat. U nezbytného rozsahu můžeme vysledovat další konkrétní projev zásady přiměřenosti, která je této zásadě velice blízká.

Je nezbytné zmínit, že shromažďování osobních údajů je upraveno zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů. Smyslem zákona o ochraně osobních údajů, kterým byla do právního řádu České republiky implementována ustanovení Směrnice Evropského Parlamentu a Rady č. 95/46/ES o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů, je bezesporu chránit právo na soukromí občanů. Právo na respekt

²²⁹ §148, §160 DŘ.

k soukromému životu je deklarováno v LZPS (např. čl. 7 odst. 1, čl. 10, čl. 12 a čl. 13 Listiny). Tento zákon se vztahuje na osobní údaje, které zpracovávají státní orgány, orgány územní samosprávy, jiné orgány veřejné moci, jakož i fyzické a právnické osoby. Působnost zákona o ochraně osobních údajů je tudíž koncipována velmi široce a nevztahuje se pouze na fyzické a právnické osoby, které osobní údaje zpracovávají, ale zjednodušeně řečeno na všechny subjekty, které osobní údaje zpracovávají včetně státních orgánů. Při výkonu veřejné moci však zákon sám logicky souhlas subjektů údajů se zpracováním svých údajů nevyžaduje, neboť výkon veřejné moci, v rámci kterého dochází ze zákona ke zpracování osobních údajů, nemůže být závislý na poskytnutí takového souhlasu.

V souvislosti s tímto právním předpisem bych stručně připomenula, jak jsou v tomto právním předpise definovány nejdůležitější pojmy, se kterými pracuje i text samotné zásady dle DŘ. Pokud začneme u samotného pojmu osobní údaj, pak osobním údajem je jakákoliv informace týkající se určeného nebo určitelného subjektu údajů. Subjekt údajů se považuje za určený nebo určitelný, jestliže lze subjekt údajů přímo či nepřímo identifikovat zejména na základě čísla, kódu nebo jednoho či více prvků, specifických pro jeho fyzickou, fyziologickou, psychickou, ekonomickou, kulturní nebo sociální identitu. Shromažďování osobních údajů je systematický postup nebo soubor postupů, jehož cílem je získání osobních údajů za účelem jejich dalšího uložení na nosič informací pro jejich okamžité nebo pozdější zpracování. Zpracováním osobních údajů je jakákoliv operace nebo soustava operací, které správce nebo zpracovatel systematicky provádějí s osobními údaji, a to automatizovaně nebo jinými prostředky. Zpracováním osobních údajů se rozumí zejména shromažďování, ukládání na nosiče informací, zpřístupňování, úprava nebo pozměňování, vyhledávání, používání, předávání, šíření, zveřejňování, uchovávání, výměna, třídění nebo kombinování, blokování a likvidace. Subjektem údajů fyzická osoba, k níž se osobní údaje vztahují. Správcem každý subjekt, který určuje účel a prostředky zpracování osobních údajů, provádí zpracování a odpovídá za něj.

Jak vidíme v samotném textu zásady shromažďování osobních údajů, tato obsahuje zmocnění správce daně ke shromažďování osobních údajů, přičemž DŘ má k zákonu o shromažďování osobních údajů postavení *lex specialis*. Ochranu osobních údajů totiž řeší na mnoha místech samotný DŘ, a to v návaznosti na zásadu nevěřejnosti

správy daní a s ní spojenou povinností mlčenlivosti. Uvedený vztah DŘ k zákonu o ochraně osobních údajů neznamena, že by správci daně byli z působnosti zákona o ochraně osobních údajů absolutně vyjmuti. Všude tam, kde správce daně systematicky pracuje s osobními údaji jakýchkoliv fyzických osob (např. různé evidence subjektů či jakékoliv soubory, ve kterých jsou osobní údaje správcem daně systematicky členěny či tříděny), půjde o zpracování osobních údajů ve smyslu zákona o ochraně osobních údajů. Stejně tak se bude zákon na ochranu osobních údajů vztahovat na situace, kdy správci daně poskytují systematicky členěné osobní údaje získané v daňovém řízení jiným orgánům veřejné správy.

Pokud správce daně shromažďuje i jiné nežli nezbytné údaje ke správě daní, vztahuje se na něj z hlediska jeho povinností působnost zákona na ochranu osobních údajů v celém rozsahu, a to včetně dozorové působnosti Úřadu na ochranu osobních údajů na dodržování této povinnosti.²³⁰

Tuto dozorovou působnost však nelze vykládat extenzivně, jak judikoval NSS, který řešil případ, kdy Úřad pro ochranu osobních údajů (žalovaný) uložil jednomu z finančních úřadů (žalobce) pokutu za neposkytnutí součinnosti při kontrole ve věci zpracování osobních údajů. Předmětem sporu byla otázka, zda získáním konkrétního důkazního prostředku, který obsahuje osobní údaje fyzické osoby, a to v rámci zákonem stanovené působnosti stěžovatele, došlo ke shromáždění osobních údajů ve smyslu zákona o ochraně osobních údajů, a dále zda založením takové listiny do daňového spisu dochází ke zpracování osobních údajů ve smyslu uvedeného zákona a zda má tedy žalovaný pravomoc takový postup správce daně prověřovat z hlediska dodržování příslušných ustanovení zákona o ochraně osobních údajů, případně zda takový postup správce daně spadá pod výjimky stanovené v ustanovení § 3 odst. 6 uvedeného zákona o ochraně osobních údajů. V rámci odůvodnění daného rozhodnutí NSS mimo jiné připustil, že působnost zákona o ochraně osobních údajů je koncipována velmi široce a nevztahuje se pouze na fyzické a právnické osoby, které osobní údaje zpracovávají, ale zjednodušeně řečeno na všechny subjekty, které osobní údaje zpracovávají, včetně státních orgánů. Jak dodal, při výkonu veřejné moci zákon sám logicky souhlas subjektů údajů se zpracováním svých údajů nevyžaduje, neboť výkon veřejné moci, v rámci kterého dochází ze zákona ke zpracování osobních údajů, nemůže být závislý na

²³⁰ BAXA, Josef a kol.: *Daňový řád. Komentář*. I. díl, s. 73.

poskytnutí takového souhlasu. Jedinou plošnou výjimkou z obecné působnosti zákona jsou zpravodajské služby.

Jak z tedy z odůvodnění daného rozhodnutí plyne, nelze konstatovat, že jakékoliv získání osobního údaje je automaticky podřazeno pod režim upravený zákonem o ochraně osobních údajů. NSS zdůraznil, že samotná skutečnost, že si stěžovatel v rámci důkazního řízení při výkonu své činnosti vyžádal konkrétní listiny, nečiní z tohoto postupu postup, jehož cílem bylo získání osobních údajů pro jejich další zpracování ve smyslu zákona o ochraně osobních údajů. Cílem tohoto postupu bylo získat důkazní prostředky, které by mohly být rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Podle soudu ani vědomé vyžádání těchto listin nesledovalo získání osobního údaje. Skutečnost, že vyžádané listiny osobní údaje obsahovaly, je vedlejším (nahodilým) důsledkem příslušného postupu správce daně. Jak z odůvodnění popisovaného rozhodnutí dále plyne, aby mohlo jít o zpracování osobních údajů ve smyslu uvedeného zákona, musí jít o systematickou činnost prováděnou přímo s osobními údaji. Nejčastější formou takové činnosti bude nepochybně vytvoření určitého uspořádaného souboru osobních údajů, nebo pomocí technických prostředků uspořádání docílit. Skutečnost, že důkazní prostředky jsou po jejich získání založeny do daňového spisu, tam jsou uchovávány a v rámci jednotlivých fází daňového řízení či postupů při správě daně jsou následně v různých daňových souvislostech hodnoceny, nemůže naplnit pojem zpracování ve smyslu zákona o ochraně osobních údajů. Účelem takového postupu nepochybně není žádná systematická zpracovatelská operace s osobními údaji. Účelem založení důkazních prostředků do daňového spisu není evidence osobního údaje či jeho strukturované užívání, které má za cíl identifikovat konkrétní fyzickou osobu. Účelem založení takové listiny do daňového spisu je uchování této listiny pro následné hodnocení její daňové relevantnosti. Závěr žalovaného, podle něhož každý spis vytvořený podle příslušného procesního předpisu bude představovat zpracování osobních údajů, bez ohledu na to, jakým způsobem se takový údaj stal jeho součástí, a že je to žalovaný, který kontroluje nejen soulad zpracování osobních údajů se zákonem o ochraně osobních údajů, ale také se zákony zvláštními, vede podle NSS v konečném důsledku k natolik extenzivnímu výkladu pravomoci žalovaného, který má za následek porušení dělby moci uvnitř exekutivy.

Způsob, rozsah a relevantnost jednotlivých podkladů či důkazních prostředků, které správní orgány v rámci výkonu své působnosti opatřují a vyhodnocují, neupravuje zákon o ochraně osobních údajů, ale je pro jednotlivé správní orgány stanoven přímo příslušnými zákony, v rámci kterých jsou oprávněny a současně povinny při výkonu veřejné moci postupovat. Kompetence žalovaného je vymezena pouze zákonem o ochraně osobních údajů a žádné hodnocení podkladů či důkazních prostředků z hlediska jejich relevantnosti pro ten který úsek veřejné správy tento zákon neupravuje.²³¹

²³¹ Rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2013, sp. zn. 9 Aps 5/2012. Srov. PODHRÁZKÝ, Milan. Dokazování v daňovém řízení a ochrana osobních údajů. [online]. Daňový expert, 2013, č. 2 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: < <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41693v52635-dokazovani-v-danovem-rizeni-a-ochrana-osobnich-udaju/> >.

5 Zahájení daňové kontroly z pohledu základních zásad správy daní

Touto kapitolou začíná další část disertační práce, která se již věnuje daňové kontrole z pohledu základních zásad správy daní dle DŘ. Daňová kontrola je systematicky rozdělena na zahájení daňové kontroly, práva a povinnosti v průběhu daňové kontroly, průběh daňové kontroly a zakončení daňové kontroly.

Ustanovení §87 odst. 1 DŘ stanoví následující:

“Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.”

Zahájení daňové kontroly podle výše uvedeného ustanovení je vždy spojeno až s okamžikem provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, ze kterého je jasné, co je předmětem a v jakém rozsahu bude kontrolován. Zároveň musí dojít k započetí samotné kontrolní činnosti. Spolu se sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly by tak mělo dojít i k faktickému prověřování, resp. připravenosti toto faktické prověřování vykonat; může nastat situace, kdy z důvodů na straně kontrolovaného bude faktické prověřování efektivnější provést později (např. daňový subjekt přislíbí připravit příslušné podklady apod.), což bude často věcí vzájemné dohody obou stran. Pokud nebude bezprostředně po zahájení daňové kontroly správce daně pokračovat v její realizaci, musí důvody, proč nepřezkoumává jednotlivé doklady (což může být zapříčiněno důvody na straně daňového subjektu, např. organizací archivu) pečlivě zaprotokolovat.

Cílem tohoto ustanovení DŘ je zejména vyplnit mezery, na které poukazovala jak praxe, tak judikatura ve vztahu k problematice zahájení daňové kontroly i jejího opakování za účinnosti ZSDP. Platná právní úprava se tak snaží zohlednit požadavek na jasné vymezení začátku daňové kontroly.

Důležitá je i poslední věta citovaného ustanovení, která nově umožňuje správci daně dokončit daňovou kontrolu, pokud v jejím průběhu dojde ke změně místní příslušnosti. Podle ZSDP byl správce daně při změně místní příslušnosti oprávněn učinit

pouze neodkladné úkony. V takovém případě byl často k provedení (dokončení) kontroly původně příslušný správce daně dožádán. DŘ nově umožňuje dokončit kontrolu původně příslušnému správci daně, i bez využití institutu dožádání, což pokládám za pozitivní moment mající vliv na omezení účelových změn místní příslušnosti ze strany daňového subjektu a praktickou aplikaci zásady hospodárnosti a rychlosti.²³²

V kontextu zahájení daňové kontroly je nepochybně zajímavý vztah mezi ustanovením § 143 odst. 3 DŘ²³³ a § 145 odst. 2 DŘ²³⁴. Otázkou k zamyšlení je, zda správce daně může přistoupit k zahájení daňové kontroly, pokud jsou splněny podmínky pro postup dle §145 odst. 2 DŘ. Text ustanovení §145 odst. 2 DŘ to přímo nevylučuje, protože stanoví správci daně pouze možnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání a nikoliv povinnost tento krok učinit. Na druhou stranu nerespektování tohoto postupu by mohlo být v konkrétním případě vnímáno jako porušení zásady přiměřenosti, zdrženlivosti, hospodárnosti a rychlosti ze strany správce daně, např. když daňový subjekt obecně spolupracuje se správcem daně a jednalo by se kupříkladu o pochybnost správce daně ohledně nezahrnutí zcela konkrétního příjmu do daňového přiznání, o jehož existenci měl dostatečné informace. Zmíněnou problematikou „předčasnosti“ daňové kontroly se v poměrně nedávné zabýval NSS, a to ve svém Rozsudku ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014. Z jeho závěrů vyplývá, že pokud správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu.²³⁵ Dle mého názoru nelze vyvodit z tohoto rozhodnutí požadavek, aby správce daně v každém případě, kdy chce zahájit daňovou kontrolu,

²³² KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. Praha: Sagit, 2013, s. 269.

²³³ §143 odst. 3 DŘ: „K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“

²³⁴ §145 odst. 2 DŘ: „Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“

²³⁵ Rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014.

musel postupovat nejprve způsobem dle §145 odst. 2 DŘ, nicméně v každém případě zahájení daňové kontroly s přihlédnutím k individuálním odlišnostem případu by měl tento postup zvažovat, a to právě s ohledem na aplikaci některých základních zásad správy daní, konkrétně zásady přiměřenosti, zdrženlivosti, hospodárnosti a rychlosti.²³⁶

5.1 Oznámení/neoznámení zahájení daňové kontroly

DŘ nestanoví správci daně povinnost jakkoli informovat daňový subjekt, že se u něj chystá daňovou kontrolu provést. Přesto je oznámení jeho úmyslu v praxi velice časté, a to s ohledem na zásadu hospodárnosti, spolupráce, přiměřenosti a zdrženlivosti. Protože díky oznámení daňové kontroly je dán daňovému subjektu prostor se na ni připravit, lze tady vidět i odraz zásady rychlosti, protože u připraveného daňového subjektu lze očekávat rychlejší průběh daňové kontroly. Obsahem oznámení je pak samozřejmě místo a čas daňové kontroly a její předmět. Pokud neexistují konkrétní důvody, že by takovým oznámením byl zmařen či ohrožen cíl daňové kontroly, měl by být takový postup dle mého názoru pro správce daně povinností. Bez předchozího oznámení může nastat, že například daňový subjekt nebude přítomen, požadované doklady budou uchovány na jiném místě či u jiné osoby vedoucí pro daňový subjekt účetnictví apod. Takovéto formální oznámení daňové kontroly, pokud samozřejmě neexistuje podezření na zmaření jejího účelu např. zničením účetních dokladů, je tedy postupem velice vhodným. Protože jej ale DŘ ve svých ustanoveních neupravuje, nejsou zákonem stanoveny postupy, jakými se takové oznámení má učinit. V praxi se nejčastěji jedná o zaslání dopisu, e-mailu či telefonický kontakt mezi správcem daně a daňovým subjektem. Je na místě připomenout, že takové oznámení nemá pro daňový subjekt žádné právní důsledky.

Druhou možností je samozřejmě zahájit daňovou kontrolu bez jakéhokoli předchozího oznámení, což platná právní úpravě umožňuje. Tento způsob závisí na správní úvaze správce daně, který by měl mít dle mého názoru v patrnosti nejen cíl

²³⁶Rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014. Srov.: „*Přednostně přichází v úvahu právě výzva daňovému subjektu k podání dodatečného daňového přiznání, k níž je třeba přistoupit vždy, kdy není prima facie zjevné, že na základě dodatečného daňového přiznání nebude možné dosáhnout cíle řízení, pročez by využití výzvy nebylo v souladu s požadavkem rychlosti a hospodárnosti daňového řízení. Podstatné je v takovém případě vyhodnocení všech známých skutkových okolností vztahujících se k důvodu pochybností, k daňovému subjektu a jeho postoji k plnění daňových povinností, nevyjímaje z toho ani časový faktor, vyžadující volbu postupu ovlivňujícího běh lhůty, pokud je toho třeba.*“

správy daní, ale také realizaci zásad správy daní, zejména zásady hospodárnosti, spolupráce, přiměřenosti a zdrženlivosti. V takovém případě se většinou úřední osoby dostaví do sídla daňového subjektu a dle § 88 odst. 1 DŘ sepiší s daňovým subjektem protokol o zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola může být zahájena i v sídle příslušného finančního úřadu, a to v případě, dostaví-li se daňový subjekt resp. jeho zástupce na jednání u správce daně a správce daně mu při tomto jednání oznámí zahájení daňové kontroly a současně začne daňovou kontrolu fakticky vykonávat např. prověřovat přinesené účetní doklady, záznamy či jiné písemnosti.²³⁷

A podle čeho si správce daně vybírá ke komu na daňovou kontrolu jít? Tato otázka je velice složitá, nicméně pro odraz reálné situace bych si dovolila ocitovat vysvětlení Generálního ředitele Knížka: *„V podstatě polovina doporučení, kam jít na kontrolu, pochází z centrály. K tomu se dodá dalších třicet až čtyřicet procent ze znalosti místních „riskářů“ na krajských pracovištích a v případě územních pracovišť můžeme mluvit o deseti až dvaceti procentech. Takto se sestaví plán kontrol a podle něj se jede. A ten se modifikuje. Například máte indicie, že za hranicemi stojí padesát cisteren a čekají na vhodnou dobu, aby přejely. Takže něco zastavíte a přemístíte kapacity na tento případ. Nebo zjistíte, že se sem z Rumunska řítí dřevo. Z Běloruska přijíždí vlak plný pohonných hmot a máte obavu, že se může stát, že to neuvidí DPH ani spotřební daň. A když to takto dáte dohromady, tak zjistíte, že vzhledem ke kapacitním možnostem berní správy musíte risk analýzu dotáhnout do detailů tak, abyste pokud možno šel na kontrolu cíleně a nešel se plácet zbytečně a neřikal si pak, co jste tam vlastně měsíc dělal. Z toho nám vychází, že kontrol je méně, ale jsou účinněji zaměřeny.“*²³⁸

Stručně bych doplnila, že při výběru daňových subjektů ke kontrole, pomáhá správcům daně Automatizovaný daňový informační systém tzv. ADIS.²³⁹ U DPH lze

²³⁷ ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011, s. 27.

²³⁸ Méně kontrol? To není pravda, jen je děláme cíleněji. [online]. Ministerstvo financí ČR [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2013/mene-kontrol-to-neni-pravda-jen-je-delam-15072>>.

²³⁹ „ADIS je aplikačně technickou podporou Finanční správy ČR. Jedná se o celorepublikovou aplikaci, která má vybudovanou jednotnou technickou infrastrukturu. ADIS se skládá z dílčích modulů pro zpracování daňových přiznání jednotlivých daní, z modulů společných průřezových činností, které jsou potřebné pro správu, evidenci, vybírání a vymáhání daní, převod finančních prostředků oprávněným příjemcům a z modulů nezbytné systémové podpory. V rámci ADIS existuje na Internetu Finanční správy ČR aplikace Daňový portál, která je službou pro daňové subjekty. ADIS komunikuje s dalšími systémy. Přebírají se např. data z katastru nemovitostí, z insolvenčního rejstříku, z registru obyvatel, z registru motorových vozidel. Další nezbytností je výměna dat s ČNB, která vede účty všech finančních úřadů.

očekávat, že při využití výše uvedeného systému se správci daně budou zaměřovat např. na subjekty, u kterých se vyskytne mimořádný nadměrný odpočet, na opakovaně se vyskytující nadměrné odpočty, na subjekty, které uplatňují pouze vstupy a neuskutečňují zdanitelná plnění. U daně z příjmů lze zase očekávat zaměření na subjekty vykazující opakovaně daňové ztráty, mající vysoké obraty, ukončující podnikání apod. Při výběru daňových subjektů k daňové kontrole by měla být akcentována efektivita a s ohledem na zásady správy daní také zásada hospodárnosti. Důvodem pro zařazení daného subjektu do plánu kontrol mohou být také jiné momenty, než analýza určité „rizikosti“ s využitím daňového informačního systému např. oznámení o podezření z krácení daně od jiných subjektů, anonymní oznámení, dožádání jiného finančního úřadu.

S výběrem subjektů k provedení daňové kontroly souvisí mnohé další otázky a témata k diskuzím. Jednou z nich je „častost“ daňových kontrol dle místní příslušnosti daňového subjektu, kdy ze zpráv z periodik nutně dospějeme k závěru, že např. Praha má podobu takřka daňového ráje při zjednodušeném přepočtení v jaké periodicitě se k vám úřední osoby na daňovou kontrolu dostaví. S tímto problémem souvisí přímo také otázka cíleného zřizování „virtuálních“ sídel společností právě v Praze v tzv. „office housech“, kdy skutečné sídlo je někde jinde a jedním z motivů pro zřizování takového sídla je právě snaha vyhnout se daňové kontrole. Finanční správa si je tohoto problému vědoma a je jistě potěšující skutečností, že aktivně využívá možností, které jí DŘ přináší, a to konkrétně institutu delegace dle §18 DŘ na jehož využití bylo upozorňováno i odbornou veřejností.²⁴⁰ Pozitivní v tomto ohledu byla také změna právní úpravy §18 odst. 1 DŘ, kdy od 1. 1. 2015 již není možné se proti rozhodnutí o delegaci Odvolacího finančního ředitelství odvolat.

Opačnou situací jsou případy častých daňových kontrol daňových subjektů, na které reagoval NSS v zajímavém rozhodnutí, které se dle mého názoru poněkud zjednodušeně spojuje s právem daňového subjektu na občasnost kontrol.²⁴¹ V rozhodnutí NSS je totiž výslovně uvedeno, že je důležité, aby daňové kontroly byly

ADIS rovněž poskytuje informace systému státní sociální podpory provozovanému MPSV ohledně oprávněnosti nároků na sociální dávky fyzickým osobám. ADIS zajišťuje i mezinárodní výměnu informací v oblasti správy daní. [online]. Dostupný z: <http://www.gist.cz/cz/software/adis/> [cit. 1. 2. 2016].

²⁴⁰ Srov. JEROUŠEK, David. Místní příslušnost správce daně – prostředek optimalizace daňové zátěže? Přehled Daní a Financí. 2015, č. 00, s. 11-15.

²⁴¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňové spory v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Mimořádná příloha časopisu Daně a právo v praxi. 2012, č. 11, s. 15 – 16.

skutečně namátkové, čili založené na principu náhodného výběru, a aby tedy jimi byly daňové subjekty zatěžovány s rovnoměrnou periodicitou.²⁴²

V návaznosti na předem oznámené daňové kontroly se nabízí zajímavá problematika týkající se podání dodatečného daňového přiznání po takovém oznámení. Možnost podání dodatečného daňového přiznání tady samozřejmě v souladu s DŘ stále trvá, protože daňová kontrola oznámením jejího zahájení ještě fakticky zahájena nebyla. Může ale existovat obava daňového subjektu, aby správce daně nevzal dodatečné daňové přiznání pouze jako podklad pro doměření daně v daňové kontrole.²⁴³ NSS se takovým případem zabýval v poměrně nedávném Rozsudku ze dne 9. 12. 2015, sp. zn. 10 Afs 105/2015. V posuzované věci podal daňový subjekt dodatečné daňové přiznání, ve kterém nově vyčíslil daňovou ztrátu, a to pouhý jeden den před termínem dohodnuté daňové kontroly. Je tedy zřejmé, že podání daňového přiznání bylo důsledkem oznámení daňové kontroly. Daňový subjekt v tomto případě zřejmě před oznámeným datem kontroly prověřil své účetnictví a zjistil, že jeho poslední daňové přiznání je zapotřebí upravit. Daňový subjekt byl bezesporu veden úvahou, že podá-li dodatečné daňové přiznání na daň vyšší nebo daňovou ztrátu nižší a daň je mu poté doměřena na základě daňového přiznání, nevzniká mu povinnost platit penále.²⁴⁴ Na tomto postupu neshledal NSS nic neobvyklého ani zapovězeného a potvrdil i správní praxi, která vede správce daně v takových případech nejčastěji k tomu, aby nejprve daň podanou na základě takového dodatečného daňového přiznání doměřili a teprve poté zahájili daňovou kontrolu. V takové praxi správce daně vidíme opět praktickou aplikaci zásady spolupráce ve správě daní a vzhledem k ustálené praxi také zásadu legitimního očekávání na postup správce daně v obdobných případech.

V popisovaném rozhodnutí NSS šlo ale ještě o další rozměr, který byl vlastní příčinou sporu. Daňovému subjektu se v projednávaném případě „povedlo“ udělat početní chybu v jeho dodatečně podaném daňovém přiznání, která neodpovídala jeho příloze k tomuto přiznání – díky této početní chybě, byla jeho daňová ztráta chybně vypočtena vyšší, než jakou deklaroval v příloze. Správce daně chybu „neodhalil“ –

²⁴² Rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, sp. zn. 7 Afs 14/2010.

²⁴³ ŠVECOVÁ Alena, DOLOŽÍLKOVÁ, Eva. Podat, či nepodat dodatečné přiznání před zahájením kontroly. [online]. KPMG [cit. 1. 2. 2016]. Dostupné z: <<http://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG-Danove-pravni-aktuality-2016-02.pdf>>.

²⁴⁴ §251 odst. 4 DŘ.

doměřil daň, ačkoli příloha a vlastní daňové přiznání byly zjevně v rozporu. Daňový subjekt na tuto svoji chybu sám upozornil až v průběhu daňové kontroly, ale to už mu správce daně vypočetl z rozdílu penále. Správce daně si tedy jednak nevšiml této chyby, ačkoliv si ji samozřejmě všimnout měl – jeho úkolem je v souladu s cílem správy daní správné zjištění a stanovení daně. Na tuto chybu byl upozorněn daňovým subjektem ještě dříve, než byla daňová kontrola ukončena a vydán dodatečný daňový výměr na jejím základě, přesto toto upozornění nepovažoval za podstatné a setrval na názoru, že daňový subjekt při vyplňování daňového přiznání pochybil vlastní vinou a že mu byla vyšší daňová ztráta doměřena společně s penále jako výsledek daňové kontroly právem. Výše uvedený postup správce daně byl vyhodnocen NSS jako nesprávný. Lze uzavřít, že NSS nevidí důvod, aby byla stěžovatelka (jako daňový subjekt) penalizována za to, že svým dodatečným daňovým přiznáním „předběhla“ daňovou kontrolu a uvedla položky zvyšující základ daně – tedy že měla sama v úmyslu dosáhnout dodatečného snížení daňové ztráty, pouze se jí nepodařilo vyjádřit dostatečně jasně svou vůli. Chybu daňového subjektu i v zásadě chybu svoji měl správce daně „napravit“ po proběhlé daňové kontrole (tím, že by stěžovatelce pouze doměřil nižší daňovou ztrátu a nestanovil jí penále); to ale neučinil, a stěžovatelku jako daňový subjekt zkrátit na právech. K popisovanému rozhodnutí bych doplnila, že v posuzované věci lze spatřovat ze strany správce porušení hned několika základních zásad správy daní, které dále konkretizují.

NSS výslovně uvádí: *„Ačkoli to však zákon v těchto ustanoveních neříká výslovně, musí platit – s ohledem na zásadu správného zjištění daně –, že onou „stanovenou daní“ může být (v režimu § 144 DŘ) jen daň stanovená na základě srozumitelného a vážného daňového tvrzení, které správce daně podrobí alespoň základní revizi, než je přijme za své.“* Jinými slovy lze říci, že správce daně je zkrátka povinen respektovat cíl správy daní a ve smyslu §1 odst. 2 DŘ dbát na to, aby byla daň stanovena ve správné výši. V daném případě tak správce daně porušil zásadu zákonnosti, pokud se nevyrovnal se zjevnou chybou mezi přílohou daňového přiznání a vlastním podáním. Daňová kontrola totiž dospěla ke stejným závěrům, jaké plynuly z tabulek přílohy k dodatečnému daňovému přiznání daňového subjektu. Jeho další postup je v rozporu se zásadou spolupráce, když nadále nereagoval na snahu o spolupráci, když na chybu v dodatečném daňovém přiznání upozorňoval subjekt

v průběhu daňové kontroly. Konečně nevyužil možnosti situaci napravit v průběhu daňové kontroly bez penále daňového subjektu, který se snažil zjevně od počátku spolupracovat, místo toho zvolil postup pro daňový subjekt přísnější bez respektu k cíli správy daní. V tomto vidím porušení zásady hospodárnosti i vstřícnosti.²⁴⁵

5.2 Výzva k zahájení daňové kontroly

Oznámení zahájení daňové kontroly výše popsaným způsobem, nelze zaměňovat s novým institutem tzv. výzvy k zahájení daňové kontroly, který má správce daně k dispozici, a to v případě, kdy daňový subjekt neumožní správci daně daňovou kontrolu zahájit.

Dle § 87 odst. 3 DŘ správce daně v takové výzvě stanoví:

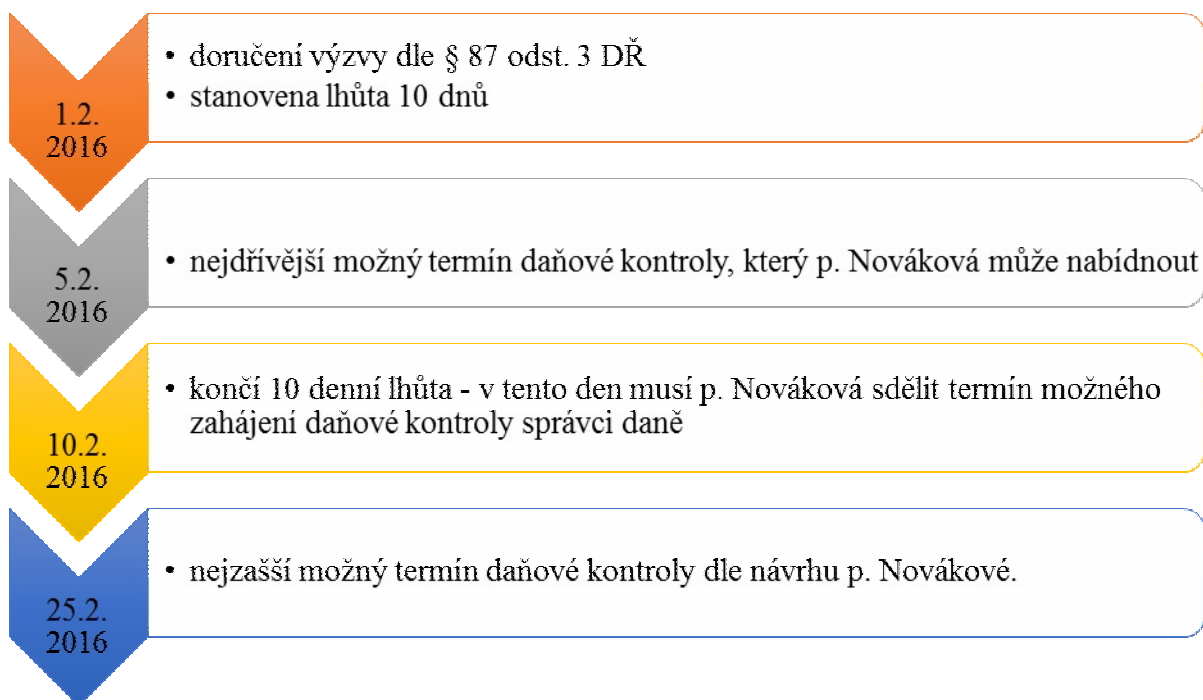
- místo zahájení daňové kontroly,
- předmět daňové kontroly, lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit. Den, který je daňový subjekt povinen podle odstavce 3 písm. c) sdělit, musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.

Aplikaci výše uvedeného ustanovení bych doložila modelovým příkladem. K paní Novákové, kterou ze strany správce daně nebylo možno telefonicky zkontaktovat a nereagovala ani na písemné oznámení daňové kontroly, přišel na konci ledna 2016 pracovník správce daně provést daňovou kontrolu. Paní Nováková s ním nekomunikovala, naopak jej vykázala z místa svého podnikání. Správce daně s ohledem na výše uvedenou absenci spolupráce, zaslal paní Novákové výzvu dle § 87 odst. 3 DŘ, ve které stanovil lhůtu 10 dnů, dokdy má oznámit zahájení kontroly. Výzva byla paní Novákové doručena 1. 2. 2016. Určená lhůta 10 dnů končí 10. 2. 2016 – v tento den nejpozději musí paní Nováková oznámit termín možného zahájení kontroly. Paní Nováková může správci daně nabídnout termín daňové kontroly nejdříve ve čtvrtek 5. 2. 2016 za předpokladu, že by mu její zahájení stihla oznámit ještě v den doručení výzvy. Nejpozdější možný termín ke konání daňové kontroly je do 15 dnů ode dne

²⁴⁵ Rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2015, sp. zn. 10 Afs 105/2015.

následující po skončení lhůty tzn. 25. 2. 2016, ke konání daňové kontroly je možné navrhopat samozřejmě jen pracovní dny.

Grafické znázornění uvedeného modelového příkladu:



Vlastní zpracování autorky

Pokud by paní Nováková nevyhověla výše uvedené výzvě ve stanovené lhůtě, aniž by sdělila správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 DŘ. Marné uplynutím lhůty stanovené ve výzvě má pro prodloužení lhůty pro stanovení daně stejný účinek jako zahájení kontroly.

DŘ tak zcela novým způsobem upravuje řešení situace, kdy se daňový subjekt v rozporu se zásadou spolupráce vyhýbá zahájení daňové kontroly. Pokud daňový subjekt neumožní provést daňovou kontrolu, pak se dle důvodové zprávy k DŘ konkludentně vzdává svého práva na stanovení daně dokazováním a porušení zásady spolupráce v tomto případě vede ke stanovení daně dle pomůcek ze strany správce daně.²⁴⁶ Na tuto situaci je zapotřebí nazírat také s ohledem na další zásadu správy daní, a to zásadu přiměřenosti, takže správce daně by se měl před podáním výzvy o zahájení

²⁴⁶ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 61.

daňové kontroly alespoň pokusit.²⁴⁷ Daňovým subjektům rozhodně nelze doporučit, aby správce daně přikročil k tomuto kroku, protože pokud jsou splněny podmínky pro použití pomůcek, následně stanovenou výši daně nelze již moc úspěšně rozporovat.

Nyní bych se chtěla pozastavit nad otázkou samotného obsahu výzvy dle §87 odst. 3 DŘ. Jak jsem již uvedla, dle DŘ je správce daně povinen ve výzvě uvést místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly a lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení výzvy, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Vidíme tedy, že DŘ nestanoví správci daně povinnost uvést ve výzvě rovněž rozsah daňové kontroly. Důvodová zpráva k DŘ se k obsahu výzvy v tomto směru nevyjadřuje. Otázka, která se nabízí, je, proč zákonodárce nedal správci daně povinnost ve výzvě určit také rozsah daňové kontroly, který je samozřejmě důležitý, jak s ohledem na možné opakování daňové kontroly, tak i pro lepší přípravu daňového subjektu na předpokládanou kontrolu. Není bez zajímavosti, že tato problematika byla předmětem stanoviskem GFŘ, jak vyplývá ze zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24. 4. 2013. Souhlasím s názorem předkladatelů,²⁴⁸ že byt' je výzva vydávána v situaci, kdy daňový subjekt neplní svoji povinnost součinnosti vůči správci daně, což může mít někdy objektivní důvody, tak není důvod, proč by se měl daňový subjekt připravovat na kontrolu ve větším rozsahu, než ve kterém bude daňová kontrola skutečně probíhat. Považuji stejně jako předkladatelé i v tomto případě za vhodné, aby výzva obsahovala i rozsah daňové kontroly. Takový postup je rovněž v souladu se zásadou součinnosti, přiměřenosti a hospodárnosti. Naopak, absence uvedení rozsahu daňové kontroly ve výzvě významně omezuje daňovému subjektu prostor k tomu, aby mohl splnit svou povinnost sdělit termín, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly, jestliže neví, co hodlá správce daně prověřovat a co vše má pro kontrolu připravit.

Stanovisko GFŘ přisvědčilo, že rozsah daňové kontroly je žádoucí daňovému subjektu sdělit z důvodu ekonomie řízení a minimalizace zatěžování daňového subjektu – jinými slovy, aby nemusel připravovat „celé účetnictví“, když správce daně bude kontrolovat jen jeho část. Vychází též z toho, že cílem daňové kontroly jakožto součástí

²⁴⁷ ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPÍČKOVÁ, Lenka, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání, s. 47.

²⁴⁸ Předkladateli této otázky Koordinačnímu výboru byli Ing. Tomáš Hajdušek a JUDr. Jaroslav Kobík.

správy daní je správné zjištění a stanovení daní (viz § 1 odst. 2 DŘ), nikoli „přistihnout“ daňový subjekt v jeho nepřipravenosti či chybách. I ve fázi zasílání výzvy dle § 87 odst. 2 a 3 DŘ je totiž správce daně povinen postupovat dle zásady spolupráce (i v situaci, kdy daňový subjekt „zatím“ spolupracovat nechce, neboť neumožnil zahájit daňovou kontrolu). Současně ale GFŘ doplnilo, že zavazující je samozřejmě až vymezení daňové kontroly v protokolu o jejím zahájení, a proto může klidně dojít ke změně rozsahu v době mezi odesláním výzvy a zahájením vlastní kontroly. Jak se uvádí ve stanovisku GFŘ, tak pokud by platilo, že se správce daně musí striktně držet rozsahu, který si určil ve výzvě, pak by se celý proces zahajování daňové kontroly stal složitějším, pomalejším (vzhledem k zásadě rychlosti řízení) a více by zatěžoval daňový subjekt – správce daně by v takovém případě zahájil daňovou kontrolu v prvotním rozsahu a následně (zřejmě v ten samý den do jiného protokolu) by dle § 85 odst. 3 DŘ upřesnil rozsah daňové kontroly.²⁴⁹ Stanovisko GFŘ hodnotím kladně, protože se domnívám, že byť neformální sdělení rozsahu daňové kontroly je v souladu se zásadou součinnosti, přiměřenosti i hospodárnosti a tyto zásady by měl správce uplatňovat i vůči dosud nespolupracujícímu subjektu. Není proto problém, že rozsah není uveden mezi povinnými požadavky na obsah výzvy DŘ, ani není pro praxi žádoucí, aby bylo jeho sdělení právně zavazující – byť rozsah může být v průběhu daňové kontroly rozšiřován nebo zužován. Mám za to, že podstatné je, že sdělování předpokládaného rozsahu ve výzvě dle §87 odst. 3 DŘ by se mělo stát pro správce daně správní praxí.

Velice zajímavý případ řešil NSS ve svém Rozsudku ze dne 17. 6. 2015, sp. zn. 2 Afs 78/2015, ve kterém rozhodoval o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného (finančního úřadu), v řízení o kasační stížnosti žalobce (daňového subjektu) proti rozsudku Městského soudu v Praze. Nezákonný zásah do práv žalobce měl být dle žalobních námitek představován nezákonným zahájením daňové kontroly. Nezákonost jejího zahájení měla být dána tím, že žalovaný daňovou kontrolu zahájil až na základě druhé výzvy dle § 87 odst. 2 DŘ, když dříve žalobcem sdělený termín připravenosti k umožnění zahájení daňové kontroly zmeškal a nedostavil se v navrženém čase do provozovny žalobce. Výše popsaný postup (opětovné vyzvání k umožnění zahájení daňové kontroly) považoval žalobce za rozporný se zásadou

²⁴⁹Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24. 4. 2013. [online]. Finanční správa. [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2013KV_KDP_24_4_13.pdf>.

ne bis in idem, zakotvenou v ustanovení § 101 odst. 4 DŘ. Je nutno poznamenat, že DŘ výslovně neupravuje postup správce daně v případě, když daňový subjekt vyhoví jeho výzvě k zahájení daňové kontroly, avšak k samotnému zahájení kontroly v subjektivně sděleném termínu nedojde, a to v důsledku pochybení na straně správce daně. Domnívám se ale stejně jako NSS, že patřičný postup lze v takovém případě z DŘ dovodit a mám za to, že k tomuto správného dovození využil NSS zcela zásadně aplikaci některých základních zásad správy daní, a to zásady spolupráce a zásady přiměřenosti.

V posuzovaném případě NSS judikoval, že smysl institutu výzvy k zahájení daňové kontroly plyne jednak z jeho systematického zařazení do ustanovení o zahájení daňové kontroly, jednak též z jeho samotné podstaty, kdy je daňovému subjektu, v souladu se zásadou přiměřenosti a zásadou spolupráce, dána další příležitost k poskytnutí součinnosti potřebné k zahájení daňové kontroly. S přihlédnutím k základnímu cíli správy daní, tj. správnému zjištění a stanovení daně, je tudíž třeba preferovat vyměření daně na základě dokazování před jejím stanovením podle pomůcek. Správce daně dle názoru NSS nepostupoval nezákonně, pokud ve svém sdělení navrhl nové datum zahájení daňové kontroly (když se předtím ke dni zahájení daňové kontroly navrhnuté daňovým subjektem nedostavil), neboť tím zjevně sledoval naplnění procesního postupu, který DŘ preferuje, tj. postupu, při kterém správce daně a daňový subjekt naplňují zásadu spolupráce. Byl přitom veden snahou zachovat smysl § 87 odst. 2 DŘ, kterým je umožnění faktického zahájení daňové kontroly za spolupráce daňového subjektu. Soud v daném případě posoudil, že sdělení správce daně není opakovanou výzvou ve smyslu § 87 odst. 2 DŘ, ale toliko pokračováním v rámci již vydané výzvy neformálním postupem směřujícím k dohodnutí náhradního termínu zahájení daňové kontroly. Jestliže se tedy nejednalo o rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 DŘ, nemohlo dojít ani k porušení zákazu dvojího rozhodnutí v téže věci (§ 101 odst. 4 téhož zákona), jak se mylně domnívá stěžovatel. Za velice pozitivní hodnotím i fakt, že NSS se v popisovaném judikátu vyjádřil nad rámec tohoto rozhodnutí k řešení situace, kdy by správce daně vydal opětovnou výzvu dle § 87 odst. 2 DŘ. Jak konstatoval NSS ani v hypotetickém případě, kdy by správce daně opětovně vyzval daňový subjekt k zahájení daňové kontroly, nelze paušálně dovozovat nezákonnost takového postupu. NSS je naopak toho názoru, že výzvu dle

§ 87 odst. 2 DŘ je možno v zásadě vydat i opakovaně (takový postup by však měl být odůvodněn individuálními okolnostmi případu), neboť se jedná toliko o procesní postup správce daně upravující průběh řízení, kterým není bezprostředně rozhodováno o věci samé (tj. zjištění a stanovení daně), a na který obecně nelze aplikovat zásadu *ne bis in idem*.²⁵⁰

Ve svém výše uvedeném rozhodnutí NSS jednoznačně vycházel z přímé aplikace zásady spolupráce a přiměřenosti na posuzovanou věc.

Ustanovení DŘ týkající se výzvy by měly být vykládány nejen v souladu se základními zásadami správy daní, ale také v souladu s faktem, že primárně je nutné klást důraz na stanovení daně dokazováním, nikoli podle pomůcek, což je nejvážnější důsledek nevyhovění výzvě ve stanovené lhůtě bez sdělení závažných důsledků. Důraz na preferenci dokazování před stanovením daně dle pomůcek nalezneme také v další judikatuře NSS.²⁵¹ Z uvedeného tak vyplývá apel na poněkud volnější interpretaci výše uvedených ustanovení, a to s ohledem na zásadu spolupráce, přiměřenosti, vstřícnosti a preferenci stanovení daně dokazováním před využitím pomůcek. V praxi by se mohlo jednat například o následující situace:

- Případ, kdy daňový subjekt po obdržení výzvy oznámí připravenost ke kontrole, ale učiní tak až po lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě např. daňovému subjektu vyprší lhůta dle § 87 odst. 3 písm. c) DŘ dne 1. 3. 2016 a daňový subjekt dne 2. 3. 2016 oznámí správci daně termín možné daňové kontroly.
- Termín dle výzvy je stanoven, ale nedojde k faktickému vytvoření podmínek pro zahájení kontroly, kdy v dané situaci nelze spatřovat snahu o vyhýbání se kontrole ze strany daňového subjektu. V takovém případě bych preferovala neformální sjednání nového termínu v rámci uvedených zásad a preference stanovení daně dokazováním.
- Výzva byla doručena pouze fiktivně, daňový subjekt se o ní nedozvěděl a předtím než správce daně přikročil ke stanovení daně dle pomůcek, jeví snahu o spolupráci a stanovení termínu daňové kontroly.
- Posuzování závažnosti důvodů, pro které nebylo vyhověno, pokud daňový subjekt se správcem daně spolupracuje poté, co závažné důvody

²⁵⁰ Rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2015, sp. zn. 2 Afs 78/2015.

²⁵¹ Např. Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014.

pominuly a v jeho jednání nelze spatřovat snahu o vyhýbání se daňové kontrole.²⁵²

5.3 Datum zahájení daňové kontroly

Jak jsem již uvedla, zahájení daňové kontroly je vždy spojeno až s okamžikem provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, ze kterého je jasné, co je předmětem a v jakém rozsahu bude kontrolován. Zároveň musí dojít k započetí samotné kontrolní činnosti. Z výše uvedeného je patrné, že popsané zahájení daňové kontroly je podmíněno součinností a spoluprací daňového subjektu, kterou DŘ předpokládá a nedojde k němu, pokud bude zahájení daňové kontroly daňový subjekt „sabotovat“ a vyhýbat se mu. V případě, že se daňový subjekt bude zahájení daňové kontroly vyhýbat, přistoupí následně správce daně k vynucenému zahájení daňové kontroly pomocí výše popsané výzvy dle §87 odst. 3 DŘ, a to pod sankcí určení daně dle pomůcek.

Pokud budeme předpokládat spolupráci daňového subjektu se správcem daně, pak je důležité upřesnit co je předmětem a rozsahem daňové kontroly. A protože se daňová kontrola zahajuje zpravidla při ústním jednání, je předmět a rozsah kontroly zachycen v protokolu o ústním jednání, který se o něm pořizuje. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Podle § 85 odst. 3 DŘ „*správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení.*“ Z daných ustanovení v návaznosti na § 134 DŘ vyplývá, že předmět daňové kontroly je nutné vztáhnout k jedné dani za jedno zdaňovací období. V souladu se stanoviskem GFŘ lze uvést, že rozsah daňové kontroly je nutno chápat jako ty skutečnosti, které budou v rámci daného předmětu (tj. dané daně za dané zdaňovací období) kontrolovány – buď bude kontrolován celý rozsah, nebo si může správce daně určit, že bude kontrolovat např. pouze skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu partnerovi daňového subjektu nebo jen výdaje (nikoli příjmy) nebo jen odpisy hmotného majetku apod. Jak již bylo uvedeno výše, rozsah lze v průběhu daňové

²⁵² KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád aktuálně. Metodické aktuality Svazu účetních, 2014, č. 8, s. 25.

kontroly rozšiřovat nebo zužovat, což je velice důležité s ohledem na dále popsané omezení ohledně opakování daňových kontrol.

Z článku *Děrgela* vyplývá, že v praxi lze vysledovat tendenci k nárůstu účelově úzce vymezených daňových kontrol. Správce daně kupříkladu omezí daňovou kontrolu co do rozsahu pouze na daňové odpisy. Za několik měsíců může přijít znovu zkontrolovat u daně z příjmů za stejný rok opravné položky, za pár měsíců může prověřit zásoby. Toto počínání není v rozporu se současnou právní úpravou, protože i když mají tyto kontroly stejný předmět, jejich rozsah je jiný a není možné je považovat za „opakované“. Pokud by však v praxi takové jednání bylo opakováno bez zjevného důvodu, proč nemohl správce daně uzavřít svoji kontrolu hned napoprvé a tuto musel „kvazi“ opakovat, souhlasím s názorem *Děrgela*, že by se měl NSS vyjádřit k takovéto praxi, která je v rozporu se zásadami správy daní, a to zejména zásadou přiměřenosti i hospodárnosti, kterými se správce daně musí řídit.²⁵³

Stejně tak může být daňová kontrola prováděna společně pro více daňových řízení (různé daně nebo roky) týkající se jednoho daňového subjektu. Když správce daně uvidí u daňového subjektu nesrovnalosti v daňových výdajích za určitý rok např. 2015, může rozšířit probíhající kontrolu také na další roky např. 2014, 2013. Ustanovení § 85 odst. 4 DŘ, které takový postup umožňuje, tímto v praxi odráží zásadu hospodárnosti, jak ostatně přisvědčuje i novější judikatura NSS.²⁵⁴

Provedením prvního úkonu spojeného s vymezením předmětu a rozsahu kontroly daňová kontrola ještě nezačíná. Vždy musí být ještě započata sama kontrolní činnost. Zahajování ryze formálních daňových kontrol často na poslední chvíli před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně bez zahájení faktické kontrolní činnosti, která následovala někdy až několik měsíců po jejím formálním zahájení, se v praxi vyskytovalo za účinnosti ZSDP. Tato praxe však byla naštěstí „zastavena“ judikaturou NSS, která definovala začátek daňové kontroly a vyplnila tak absenci jeho přesného určení ZSDP. V tomto kontextu bych zmínila např. Rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005, který posuzoval případ, kdy správce daně pouze sepsal formální protokol o zahájení daňové kontroly a další úkon správce daně následoval po deseti měsících. NSS judikoval, že provedl-li tak první faktický úkon daňové kontroly deset

²⁵³ DĚRGEL, Matin. Daňová kontrola. Účetnictví v praxi, 2015, č. 12, s. 31. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016].

²⁵⁴ Srov. Rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2015, sp. zn. 7 Afs 44/2015.

měsíců po jejím formálním zahájení, a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně stěžovateli, nelze formální zahájení daňové kontroly považovat za úkon směřující k vyměření daně, nebo jejímu dodatečnému stanovení, kterým se přerušuje běh prekluzivní lhůty.²⁵⁵ DŘ mezeru bývalého ZSDP napravuje a přesným vymezením zahájení daňové kontroly dává do souladu s dosavadní judikaturou NSS, ze které vychází.

Další otázka, která se v souvislosti se zahájením daňové kontroly nabízí, je, zda lze daňovou kontrolu zahájit pouze tehdy, má-li správce daně pochybnosti o správnosti daňových tvrzení daňového subjektu a tyto pochybnosti by měl při zahájení daňové kontroly daňovému subjektu sdělit. O této otázce vznikla velice rozsáhlá diskuze v odborné i široké veřejnosti v souvislosti s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, který toto odůvodnění po správci daně při zahájení daňové kontroly vyžadoval. Následná judikatura NSS i Ústavního soudu tento názor, který byl zcela proti smyslu daňové kontroly jako takové, překonala a setrvala na principu, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétními podezřeními či pochybnostmi.²⁵⁶

Jak jsem již uvedla, DŘ nově umožňuje, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu ještě před vyměření daně. Dne 19. 3. 2015 vydal NSS velice zajímavý Rozsudek sp. zn. 10 Afs 215/2014, ve kterém uvádí, že před zahájením daňové kontroly před vyměření daně s účinky odkladu vykázaného nadměrného odpočtu není třeba, aby správce daně disponoval jakýmkoliv důvody či pochybnostmi. Jeho názory ohledně absence důvodů pro zahájení daňové kontroly tak byly vztaženy i k této „preventivní“ daňové kontrole, kterou DŘ umožňuje. NSS se v uvedeném rozhodnutí plně ztotožnil se závěry Krajského soudu, který konstatoval, že nelze dovodit rozlišování mezi dvěma „variantami“ daňové kontroly, tak jak tento názor předložil v dané věci žalobce – daňový subjekt, s tím, že v případě zahájení kontroly před

²⁵⁵ Rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005.

²⁵⁶ Rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/ 2009, Rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, sp. zn. 2 Aps 2/ 2009. Dle stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11: „Legitimním cílem v případě daňové kontroly prováděné dle § 16 zákona o správě daní a poplatků je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.“

vyměřením daně, musí mít správce daně konkrétní podezření neplnění povinností daňového subjektu. Pokud se stěžovatelka domnívá, že měl žalovaný využít jiných mírnějších instrumentů, a to místního šetření nebo postupu k odstranění pochybností, NSS s ní nesouhlasí. Již krajský soud v přezkoumávaném rozsudku důsledně vysvětlil, že tyto instituty plní odlišné funkce a v zásadě směřují k rozdílným cílům. Zahájením daňové kontroly v této věci správce daně vyloučil konkludentní vyměření daňové povinnosti. Takováto – slovy stěžovatelky – preventivní daňová kontrola fakticky až do momentu doměření daně odložila vyplacení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, který v daňovém tvrzení stěžovatelka požadovala. Stěžovatelka se domnívá, že právě proto žalovaný správce daně měl v době zahájení daňové kontroly disponovat konkrétními pochybnostmi, jež by jej k tomuto postupu opravňovaly. NSS se s touto argumentací stěžovatelky neztotožnil. V textu ani účelu DR nespaturuje přesvědčivé důvody, proč by pro zahájení preventivní daňové kontroly bylo, na rozdíl od kontroly následné, třeba konkrétních pochybností o výši daňové povinnosti.²⁵⁷

S uvedeným rozhodnutím NSS řada praktiků ze strany daňových poradců příliš nesouhlasí, neboť někdy naráží ve své praxi na skutečnost, že správci daně zahajují preventivní daňové kontroly tam, kdy by bylo místní šetření, postup k odstranění pochybností či jen email poplatníkovi dostatečný.²⁵⁸ Velice ostře se proti tomuto rozhodnutí NSS vyjádřil např. *Lichnovský*: „Nejvyšší správní soud zde uvádí, že před zahájením daňové kontroly před vyměřením s účinky odkladu vykázaného nadměrného odpočtu není třeba, aby správce daně disponoval jakýmikoliv důvody či pochybnostmi. S tímto závěrem nelze souhlasit. Je si totiž třeba uvědomit, že daňová kontrola vykázaného odpočtu před vyměřením patří mezi druhý nejzásadnější zásah ve vyměřovacím řízení. Za první nejzásadnější lze považovat zajišťovací příkaz a za třetí nejzásadnější postup k odstranění pochybností. Přitom pro zákonnou aplikaci obou zmíněných zákon vyžaduje naplnit přísné podmínky. Bylo by tak v rozporu s teleologickým výkladem, aby daňová kontrola stojící mezi těmito zásahy byla od

²⁵⁷ Rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2015, sp. zn. 10 Afs 215/2014.

²⁵⁸ Srov. 5 ANS 11/2013 - 31: DAŇOVOU KONTROLU JE MOŽNÉ ZAHÁJIT JEŠTĚ PŘED VYMĚŘENÍM DANĚ. [online]. Daňový konzultant.cz. [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: <<http://www.danovykonzultant.cz/reserse/danovou-kontrolu-je-mozne-zahajit-jeste-pred-vymerenim-dane>>

jakýchkoliv podmínek zcela oproštěna, byť prostý text zákona by tomuto mohl nasvědčovat.“²⁵⁹

Já osobně se přikláním k názoru NSS i jeho argumentaci, která daňovou kontrolu, ať již probíhá kdykoli, nechce spojovat s nutností odůvodnění jejího zahájení.

5.4 Důsledky zahájení daňové kontroly

Okamžik zahájení daňové kontroly u daňového subjektu je pro výkon správy daní velice důležitým okamžikem, a to ze dvou zásadních důvodů:

- má vliv na přerušení a obnovení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 DŘ,
- způsobuje nepřipustnost podat dodatečné daňové přiznání dle § 141 odst. 6 DŘ.

Dle § 148 odst. 3 DŘ platí: *„Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“* Připomenu, že lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení a činí tři roky. Toto pravidlo o přerušení běhu lhůty pro stanovení daně zahájením daňové kontroly platilo již v předcházející právní úpravě dle ZSDP. Právní vymezení prekluzivní lhůty pro stanovení daně je odrazem principu právní jistoty, který dává daňovým subjektům jistotu, že po jejím uplynutí již výše daně zůstane nezměněna, a to bez ohledu na její správnost.²⁶⁰ Zákon ale současně upravuje mnoho situací, které tuto lhůtu prodlužují o rok, přerušují a obnovují běh lhůty, nebo které způsobují, že lhůta pro stanovení daně

²⁵⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, Důvody pro daňovou kontrolu před vyměřením. Daně a právo v praxi, č. 2015, č. 7, s. 72.

²⁶⁰ Za doby účinnosti ZSDP zastával NSS dlouhou dobu názor, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ust. § 47 ZSPD soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení např. v Rozsudcích č. j. 7 Afs 58/2006 - 117 ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64, ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73 a v Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161. Tento názor byl posléze překonán rozsáhlou judikaturou Ústavního soudu - právní názor, že správní soud je povinen přihlédnout k prekluzi práva daň doměřit i bez námítky, vyslovil Ústavní soud v řadě svých nálezů, např. ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07. Lze se logicky domnívat, že také za účinnosti DŘ je soud povinen přihlédnout k prekluzi práva i bez námítky.

neběží. S výjimkou daňových trestných činů lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku.

Pokud ale prekluzivní lhůta uplyne, vytvoří překážku pro zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola prováděná v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně je judikaturou považována za nezákonnou.²⁶¹ K prekluzi musí správce daně přihlížet z úřední povinnosti.²⁶²

Druhým důsledkem zahájení daňové kontroly je nepřipustnost podat dodatečné daňové přiznání dle § 141 odst. 6 DŘ. V tomto kontextu bych chtěla upozornit na změnu judikatury NSS ohledně možnosti uplatnění odpočtu daňové ztráty v průběhu daňové kontroly. Dle předcházející právní úpravy bylo možné uplatnit daňovou ztrátu v rámci tzv. vytýkacího řízení, odvolacího řízení, nebo před zahájením daňové kontroly a to na základě projevené vůle daňového subjektu, tj. před zahájením jejího samotného výkonu. Uplatnění daňové ztráty v průběhu daňové kontroly možné nebylo.²⁶³ Tato změna náhledu na uvedenou problematiku byla provedena v Rozhodnutí NSS ze dne 27. února 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2013. Dle uvedeného rozhodnutí je daňový subjekt oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení vyměřovacím, jehož účelem je stanovení daně, v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to i v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v kterémkoliv z uvedených řízení. Podá-li daňový subjekt v průběhu daňové kontroly dodatečné daňové přiznání, bude se jednat o nepřipustné dodatečné přiznání a správce daně zastaví řízení. V případě vyměření či doměření daně je však správce daně dle § 141 odst. 7 DŘ povinen údaje obsažené v dodatečném přiznání využít. Z uvedených ustanovení nelze žádným způsobem dovodit, že by se obecně formulovaná povinnost zohlednit údaje uvedené v nepřipustně podaném dodatečném daňovém přiznání nevztahovala na uplatněnou daňovou ztrátu. Okolnost, zda je či není daňový subjekt oprávněn v rámci určitého postupu při správě daní či v určité fázi řízení předložit dodatečné daňové přiznání, je tak pro případné uplatnění daňové ztráty zcela

²⁶¹ Rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, sp. zn. 9 Afs 276/2014.

²⁶² BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. II. díl, s. 472. Srov. Rozsudek NSS ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. 9 Afs 89/2012.

²⁶³ Srov. Usnesení NSS ze dne 27. 3. 2007 sp. zn. 8 Afs 111/2005: „*Daňový subjekt přitom svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním zpravidla daňovým přiznáním. Vykonat toto právo je však zákonem dočasně omezeno v době od počátku do skončení daňové kontroly; dodatečné daňové přiznání může podat až poté. Až na výši penále pro něj takový odklad nemá negativní účinky*“

nepodstatná. Vyjádření vůle daňového subjektu je však více než důležité, protože nelze očekávat, že by správce daně k možnému uplatňování ztrát přihlížel z vlastní iniciativy.²⁶⁴

Změna judikatury byla dle argumentace NSS ovlivněna dvěma okolnostmi. První z nich je již neaplikovatelné rozlišování vyměřovacího a doměřovacího řízení pro uplatnění (odečtu) ztráty, jak činila dosavadní judikatura. Daňová kontrola dle DŘ je zařazena mezi postupy při správě daní. Jakkoliv tedy bude kontrola prováděna zpravidla v řízení doměřovacím, lze ji provádět i před prvotním vyměřením daně. Tuto zásadní změnu potvrzuje i důvodová zpráva k DŘ, která výslovně uvádí: „*Daňová kontrola má své uplatnění v řízení nalézacím ve fázi vyměřovací a doměřovací, popř. v řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti rozhodnutím vydaným v nalézacím řízení*“.²⁶⁵ Dalším důvodem je nové vymezení cíle správy daní, kterým je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební).²⁶⁶ S takto vymezeným cílem správy daně koresponduje i vymezení předmětu daňové kontroly. Povinnost správce daně přihlídnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tak vyplývá přímo z cíle a předmětu daňové kontroly.²⁶⁷ Při uplatněním daňové ztráty při daňové kontrole ušetří daňový subjekt v případě sankce v podobě úroku z prodlení, nikoliv však u penále z částky doměřené daně.

5.5 Opakování daňové kontroly

ZSDP neomezoval opakování daňových kontrol. Tuto problematiku musela opět doplnit judikatura, která vytvořila určitá pravidla pro jejich opakování. Z judikatury

²⁶⁴ STRMISKA, Zdeněk, TOMAN, Petr. Nejvyšší správní soud: daňovou ztrátu lze uplatnit i v rámci daňové kontroly. [online]. KPMG [cit. 1. 2. 2016]. Dostupné z: <<https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG-Financi-aktuality-2014-04.pdf>>.

²⁶⁵ Důvodová zpráva k daňovému řádu s. 60.

²⁶⁶ Ke změně základního cíle správy daně se ostatně již NSS vyjádřil, a to v Rozsudku ze dne 23. 8. 2013, sp. zn. 5 Afs 83/2012: „*Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.*“

²⁶⁷ Rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2013.

Ústavního soudu i NSS opět vyšel DŘ, když meze opakování daňových kontrol včlenil přímo do svých ustanovení.²⁶⁸

Daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud:

- správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo
- daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

Správce daně seznámí daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.²⁶⁹

K opakování daňové kontroly postačí naplnění alespoň jedné z výše uvedených podmínek. Pojmy „nové skutečnosti nebo nové důkazy“ lze vyložit s odkazem na stále použitelnou judikaturu NSS tak, že u tzv. „nových skutečností“ se jedná o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy poplatníkovi, ani správci daně, a proto nemohly být žádným způsobem využity. Mohly však vyjít najevo i „nové důkazy“, které subjekt neměl v rozhodné době k dispozici, které však potvrzují, nebo mohou prokazovat jím uváděné skutečnosti. Musí se však jednat o takový nový důkaz, který dodatečně umožňuje prokázat již dříve tvrzené skutečnosti. Novým důkazem ve věci může být zcela jistě chápáno i rozhodnutí ve věci, které učiní dodatečně jiný příslušný orgán v jiném řízení.²⁷⁰

Pokud se jedná o druhý důvod pro opakování daňové kontroly, bude v praxi spojen nejčastěji s podáním dodatečného daňového tvrzení daňovým subjektem.²⁷¹

²⁶⁸ Např. Rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 233/2004, Rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005, Rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005, Rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007, sp. zn. 8 Afs 28/2005, Rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, sp. zn. 5 Afs 7/2008.

²⁶⁹ §85 DŘ.

²⁷⁰ Rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. 1 Afs 36/ 2006.

²⁷¹ ŠRETR, Vladimír, *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*, s. 57-61.

Zahájení opakované daňové kontroly v případě, že by nebyly splněny výše uvedené podmínky pro její zahájení, představuje nezákonný zásah a nebylo by způsobilé vyvolat účinky přerušení běhu lhůty pro stanovení daně.²⁷²

Závěrem k opakované kontrole bych doplnila její vztah k obnově řízení dle §117 odst. 1 písm. a) DŘ. Této problematice se v poměrně nedávné době věnoval NSS, který dospěl k jednoznačnému závěru, že opakovaná daňová kontrola je ve vztahu k obnově řízení institutem speciálním.²⁷³ V předmětném rozhodnutí byla po ukončení původní daňové kontroly zpochybněna věrohodnost svědecké výpovědi, která byla hlavním důkazem o uskutečnění fakturovaných prací v rozsahu deklarovaném daňovým subjektem. Spornou otázkou bylo, zda za této situace bylo možné bez dalšího zahájit opakovanou daňovou kontrolu, pokud bylo možno nařídit z moci úřední obnovu řízení. NSS dospěl k závěru, že opakovaná daňová kontrola je již prostředkem zákonem upraveným a na základě jejích výsledků může být doměřena daň, takže má zahájení daňové kontroly přednost před nařízením obnovy řízení z moci úřední. Pokud tedy jsou splněny podmínky dle § 85 odst. 5 DŘ, přistoupí správce daně k zahájení opakované daňové kontroly, aniž by zároveň nařídil obnovu nalézacího řízení.²⁷⁴

5.6 Projevy základních zásad správy daní při zahájení daňové kontroly

Zásada zákonnosti a zásada legální licence

- Správce daně při zahájení daňové kontroly postupuje v souladu zejména s ustanovením §87 - 88 DŘ a množstvím dalších souvisejících ustanovení např. §148 odst. 3, §141 odst. 6 DŘ.
- Problematika „předčasnosti“ daňové kontroly, vztah mezi ustanovením § 143 odst. 3 DŘ a § 145 odst. 2 DŘ, v podrobnostech – Rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014.
- Nezákonnou daňovou kontrolou judikatura rozumí například kontrolu při shodném rozsahu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně – srov. Rozsudek NSS ze dne 5. 2.2015, sp. zn. 9 Afs 276/2014.

²⁷² BAXA, Josef a kol.: *Daňový řád. Komentář*. II. díl, s. 472.

²⁷³ Rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, sp. zn. 6 Afs 79/2015.

²⁷⁴ PODHRÁZKÝ, Milan. Vztah opakované daňové kontroly a obnovy řízení. *Daňový expert*, 2016, č. 3. [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT205813 CZ. Dostupné v systému ASPI.

Zásada přiměřenosti (proporcionality) a zásada zdrženlivosti

- Neformální oznámení správce daně o zahájení daňové kontroly např. dopisem, telefonicky, emailem.
- Výzva k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 3 DŘ v případě, že se v rozporu se zásadou spolupráce vyhýbá daňový subjekt zahájení daňové kontroly. Na výzvu dle uvedeného ustanovení je nutné pohlížet optikou této zásady a přistupovat k ní až poté, co se o zahájení daňové kontroly správce daně předtím neúspěšně pokusil a s ohledem na absenci spolupráce daňového subjektu, byl tento pokus neúspěšný.
- Uvedení rozsahu daňové kontroly ve výzvě dle §87 odst. 3 DŘ - tato povinnost není stanovena DŘ, reflektuje stanovisko GFŘ (č. 404/24.04.13, Koordinační výbor 24. 4. 2013).
- Postup správce daně v případě, že se nedostaví v navrženém čase k provedení daňové kontroly na základě výzvy dle §87 odst. 3 DŘ, možné opakování výzvy dle §87 odst. 3 DŘ – podrobněji Rozsudek NSS ze dne 17. června 2015, sp. zn. 2 Afs 78/2015.
- Tendence k nárůstu účelově úzce vymezených daňových kontrol. Správce daně kupříkladu omezí daňovou kontrolu co do rozsahu pouze na daňové odpisy. Za několik měsíců může přijít znovu zkontrolovat u daně z příjmů za stejný rok opravné položky, za pár měsíců může prověřit zásoby. Toto počínání není v rozporu se současnou právní úpravou, protože i když mají tyto kontroly stejný předmět, jejich rozsah je jiný a není možné je považovat za „opakované“. Pokud by však v praxi takové jednání bylo opakováno bez zjevného důvodu, proč nemohl správce daně uzavřít svoji kontrolu hned napoprvé a tuto musel „kvazi“ opakovat, je otázka, zda toto počínání není v rozporu s touto zásadou.
- Pravidla pro opakování daňové kontroly - §85 odst. 5 DŘ.
- §85 odst. 4 DŘ - daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.
- Problematika „předčasnosti“ daňové kontroly, vztah mezi ustanovením § 143 odst. 3 DŘ a § 145 odst. 2 DŘ, v podrobnostech – Rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014.

Zásada procesní rovnosti

- Žádná osoba, ať právnická nebo fyzická, velká nebo malá, nesmí býti zvýhodňována. Tato zásada se promítá v celém průběhu daňové kontroly, tedy i při zahájení daňové kontroly a lze si pod ní představit rovnost před zákonem.²⁷⁵

²⁷⁵ JANOUŠEK, Karel. *Daňová kontrola a vy.* Praha: Verlag Dashofer, 2004, s. 7.

Zásada vzájemné součinnosti (spolupráce)

- Zahájení daňové kontroly dle §87 odst. 1 DŘ předpokládá naplnění této zásady mezi správcem daně a daňovým subjektem.
- Neformální oznámení správce daně o zahájení daňové kontroly např. dopisem, telefonicky, emailem.
- Výzva k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 3 DŘ v případě, že se v rozporu se zásadou spolupráce vyhýbá daňový subjekt zahájení daňové kontroly. Odstavce 2 až 6 tak podrobně řeší situaci, kdy daňový subjekt neumožní zahájit a provést daňovou kontrolu, čímž se konkludentně vzdává svého elementárního práva na stanovení daně dokazováním. Porušení zásady spolupráce tak může vést ke stanovení daně podle pomůcek.
- Uvedení rozsahu daňové kontroly ve výzvě dle §87 odst. 3 DŘ - tato povinnost není stanovena DŘ, reflektuje stanovisko GFŘ (č. 404/24.04.13, Koordinační výbor 24. 4. 2013) a je odrazem snahy o lepší spolupráci mezi správcem daně a daňovým subjektem.
- Postup správce daně v případě, že se nedostaví v navrženém čase k provedení daňové kontroly na základě výzvy dle §87 odst. 3 DŘ – podrobněji Rozsudek NSS ze dne 17. června 2015, sp. zn. 2 Afs 78/2015.

Zásada poučovací

- Poučení ve výzvě dle § 87 odst. 3 DŘ - lhůtu stanovenou touto výzvou nelze prodloužit, poučení o následcích nevyhovění výzvy dle §87 odst. 5, marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě nastávají účinky podle §148 odst. 3 (§87 odst. 6 DŘ), proti této výzvě se nelze samostatně odvolat (§109 odst. 2 DŘ).
- Poučení jsou obsahem protokolu o zahájení daňové kontroly (§88 odst. 1 písm a) DŘ).
- §85 odst. 6 DŘ - správce daně je povinen seznámit daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.

Zásada vstřícnosti a slušnosti

- Neformální oznámení správce daně o zahájení daňové kontroly např. dopisem, telefonicky, emailem.
- Uvedení rozsahu daňové kontroly ve výzvě dle §87 odst. 3 DŘ - tato povinnost není stanovena DŘ, reflektuje stanovisko GFŘ (č. 404/24.04.13, Koordinační výbor 24. 4. 2013).
- Případy vstřícnosti správce daně v případě výzvy dle §87 odst. 3 DŘ ve spojení se zásadou spolupráce a preference dokazování před stanovením daně dle pomůcek - např. oznámení připravenosti k daňové kontrole těsně po lhůtě uvedené ve výzvě, ve stanoveném termínu nedojde k faktickému uskutečnění daňové kontroly, nicméně v důvodech na straně daňového subjektu nelze spatřovat snahu o vyhýbání se kontrole.

Zásada rychlosti

- Neformální oznámení správce daně o zahájení daňové kontroly např. dopisem, telefonicky, emailem.
- Uvedení rozsahu daňové kontroly ve výzvě dle §87 odst. 3 DŘ - tato povinnost není stanovena DŘ, reflektuje stanovisko GFŘ (č. 404/24.04.13, Koordinační výbor 24. 4. 2013).
- §85 odst. 4 DŘ- daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.
- § 87 odst. 1 DŘ - dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

Zásada hospodárnosti a procesní ekonomie

- Neformální oznámení správce daně o zahájení daňové kontroly např. dopisem, telefonicky, emailem.
- Uvedení rozsahu daňové kontroly ve výzvě dle §87 odst. 3 DŘ - tato povinnost není stanovena DŘ, reflektuje stanovisko GFŘ (č. 404/24.04.13, Koordinační výbor 24. 4. 2013).
- §85 odst. 4 DŘ - daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.
- Tendence k nárůstu účelově úzce vymezených daňových kontrol. Správce daně kupříkladu omezí daňovou kontrolu co do rozsahu pouze na daňové odpisy. Za několik měsíců může přijít znovu zkontrolovat u daně z příjmů za stejný rok opravné položky, za pár měsíců může prověřit zásoby. Toto počínání není v rozporu se současnou právní úpravou, protože i když mají tyto kontroly stejný předmět, jejich rozsah je jiný a není možné je považovat za „opakované“. Pokud by však v praxi takové jednání bylo opakováno bez zjevného důvodu, proč nemohl správce daně uzavřít svoji kontrolu hned napoprvé a tuto musel „kvazi“ opakovat, je otázka, zda toto počínání není v rozporu s touto zásadou.²⁷⁶
- § 87 odst. 1 DŘ - dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

²⁷⁶ DĚRGEL, Martin. Daňová kontrola. Účetnictví v praxi, 2015, č. 12, s. 31. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016].

Zásada volného hodnocení důkazů

- V této fázi daňové kontroly se neuplatňuje.

Zásada legitimního očekávání

- Rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2015, sp. zn. 10 Afs 105/2015 - NSS tak nepřímou schválil postup správce daně, který přistoupil k zahájení daňové kontroly až poté, co vyměřil daňovou ztrátu podle dodatečného přiznání. Lze dovést, že dle tohoto rozhodnutí, NSS nepovažuje za správný postup, který by dodatečné přiznání podané před zahájením kontroly správce daně automaticky vzal pouze jako podklad pro doměření daně v daňové kontrole.
- Uvedení rozsahu daňové kontroly ve výzvě dle §87 odst. 3 DŘ - tato povinnost není stanovena DŘ, reflektuje stanovisko GFŘ (č. 404/24.04.13, Koordinační výbor 24. 4. 2013, měla by stát správní praxí.
- Dle Rozsudku NSS ze dne 27. února 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2013 je na rozdíl od právní úpravy dle ZSDP možné uplatnit daňovou ztrátu také v průběhu daňové kontroly.

Zásada materiální pravdy

- Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní – možným projevem této zásady při zahájení daňové kontroly by mohla být situace, kdy by daňový subjekt reagoval na výzvu dle §87 odst. 3 ohledně termínu daňové kontroly a tuto repliku formálně jinak označil, ale obsahově by se jednalo bezpochyby o reakci na výzvu správce daně. Správce daně by byl povinen toto podání vyhodnotit dle skutečného obsahu.

Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti

- K ochraně neveřejnosti a mlčenlivosti lze doporučit daňovým subjektům, aby při zahájení daňové kontroly vyžadovaly od pracovníků správce daně prokázání se služebním průkazem v souladu s §12 odst. 3 DŘ.
- Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly, to neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní - správce daně o této zásadě poučí subjekt při ústním jednání o zahájení daňové kontroly, v písemné podobě je obsahem protokolu o zahájení daňové kontroly (§88 odst. 1 písm. a) DŘ).

Zásada oficiality a zásada vyhledávací

- Provedení daňové kontroly je manifestací této zásady – správce daně provádí daňovou kontrolu z moci úřední.

Zásada shromažďování údajů

- Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Odrazem této zásady je právo daňového subjektu požadovat, aby byly shromažďovány pouze výše specifikované údaje. Jinými slovy, není-li dána potřeba, není dáno ani oprávnění správce daně údaje shromažďovat.

Vlastní zpracování autorky

6 Základní zásady správy daní v oblasti práv a povinností

6.1 Práva daňového subjektu

Práva daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou dle § 86 odst. 2 DŘ vymezena následovně:

„Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo

- a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,*
- b) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,*
- c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.“*

Uvedený výčet práv daňového subjektu je při porovnání s předcházející úpravou dle ZSPD stručnější, neboť další práva daňového subjektu, která byla u ZSDP systematicky zařazena do ustanovení týkajících se daňové kontroly, jsou nyní umístěna v jiných částech DŘ. Jejich rozsah ale věcně zůstává nezměněn, jak dokládají následující tabulky.

Srovnání výčtu práv daňového subjektu dle ZSDP a DŘ v ustanoveních upravujících daňovou kontrolu			
ZSDP		DŘ	
§16 odst. 4: <i>Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo:</i>		§86 odst. 2: <i>Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo:</i>	
a)	<i>na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně</i>	a)	<i>být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti</i>
b)	<i>být přítomen jednání s jeho pracovníky</i>	b)	<i>předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,</i>
c)	<i>předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhopat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici</i>	c)	<i>vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně</i>

d)	podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně		
e)	klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření		
f)	vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění		
g)	nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů.		

Vlastní zpracování autorky

Srovnání práv daňového subjektu dle ZSDP a jejich umístění v DŘ	
ZSDP	DŘ
§16 odst. 4: Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo:	
a) na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně	§12 odst. 3 : Úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem.
b) být přítomen jednání s jeho pracovníky	§86 odst. 2 a): Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti.
c) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici	§86 odst. 2 b): Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici.

d)	<i>podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně</i>	§261 - Stížnost <i>odst. 1: Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.</i>
e)	<i>klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření</i>	§95 odst. 4: <i>Je-li ve věci daňového subjektu prováděn výslech znalce, má daňový subjekt právo být tomuto výslechu přítomen a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku. O tom, že bude prováděn výslech znalce, správce daně daňový subjekt včas vyrozumí.</i> §96 odst. 5: <i>Daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.</i>
f)	<i>vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění</i>	§88 odst. 2: <i>Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.</i> §88 odst. 3: <i>Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.</i>
g)	<i>nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů.</i>	§66 – Nahlížení do spisu

Vlastní zpracování autorky

Jak jsem již doložila výše, strohý výčet práv daňového subjektu v průběhu daňové kontroly dle §86 odst. 2 DŘ není konečný a mohli bychom k němu přiřadit i všechna další práva, která korespondují s výčtem dle ZSDP a která se nachází na jiných místech DŘ.

Ani poté by seznam práv daňového subjektu nebyl konečný, v tabulkách nebylo zmíněno např. právo být seznámen s důvody pro opakování daňové kontroly, právo zvolit si zmocněnce dle §27 DŘ, přibrat si k jednání odborného konzultanta dle §31 DŘ, právo na ochranu před nečinností dle §38 DŘ, odvolat se proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě výsledku daňové kontroly dle §109 DŘ a mnohá další. Nesmíme samozřejmě zapomínat na práva, která jsou odvozena ze základních zásad správy daní, stejně jako základní lidská práva a svobody dle LZPS.

Krátce bych se ještě zmínila o právu daňového subjektu na pořízení zvukového záznamu jednání a pořízení kopií ze spisového materiálu vlastním fotoaparát, protože je v souladu se zásadou součinnosti snažit se vyhovět racionálním požadavkům daňového subjektu a zvolit způsob pořízení kopií ze spisů, který subjekt požaduje. Těmto právům nemůže být ze strany správce daně nikterak bráněno.²⁷⁷ Uvedená práva byly podpořeny judikaturou NSS.²⁷⁸

V následujících řádcích se stručně zaměřím na ta práva, která jsou obsažena přímo v ustanoveních týkající se daňové kontroly v DŘ.

6.1.1 Právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti

Pokud srovnáme právní úpravu tohoto práva dle ZSPD a DŘ, lze konstatovat, že toto práva je formulováno v DŘ širěji. Daňový subjekt má právo být přítomen nejen jednání se svými zaměstnanci, ale také s dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost. Jak uvádí důvodová zpráva k DŘ mohou to být nejrůznější osoby, které se podílejí, resp. zajišťují jeho činnost, nejtypičtější jsou to pracovníci účetních firem.²⁷⁹

²⁷⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Pořizování zvukových záznamů jednání a fotografií spisu. Daně a právo v praxi, 2012, č. 7. ISSN 1211-7293. Dostupné také z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39044v49029-porizovani-zvukovych-zaznamu-jednani-a-fotografii-spisu/?search_query=\\$issue=11564](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39044v49029-porizovani-zvukovych-zaznamu-jednani-a-fotografii-spisu/?search_query=$issue=11564)>.

²⁷⁸ Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 1 Afs 1/2011.

²⁷⁹ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 61.

Toto právo má za účel umožnit daňovému subjektu dohled nad zákonným průběhem takového jednání a zamezit možnému zkreslování závěrů, které by z tohoto jednání mohly být správcem daně dovozeny. Informace podávané takovými osobami může díky svojí osobní přítomnosti uvádět na pravou míru.²⁸⁰

Zajímavé je zamyšlení jaké postavení mají tyto osoby s ohledem na DŘ. Souhlasím s názorem *Kobíka*, že komentované ustanovení neukládá těmto osobám žádné povinnosti a v jejich případě se tedy nejedná o třetí osoby dle §22 DŘ.²⁸¹ Uvedené platí až do doby, kdy jsou správcem daně označeni jako svědci.²⁸² K uvedenému bych doplnila, že do tohoto okamžiku nemohou být správcem daně nijak postihováni za neúplnou či nepravdivou výpověď.

Aby daňový subjekt mohl uvedené právo uplatnit, musí být o takovém jednání ze strany správce daně předem informován. Pokud by tuto povinnost správce daně nesplnil, porušil by zásadu spolupráce.

6.1.2 Právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopvat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici

Toto právo je projevem zásady spolupráce a je nejen právem, ale s odkazem na §86 odst. 3 písm. c) DŘ také povinností, co se týká předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení.

V praxi se může jednat o opravdu širokou škálu návrhu v rámci uplatnění tohoto práva – od návržení výsledku svědka, návrhů na vyhledání nových důkazních prostředků např. návrh na provedení místního šetření u obchodního partnera daňového subjektu, návrhu na provedení znaleckého posudku. Správce daně samozřejmě nemusí všechny takové návrhy provést, ale v případě jejich odmítnutí by se měl s tímto krokem vyrovnat v odůvodnění zprávy o daňové kontrole. Stejně tak daňový subjekt, pokud chce, aby jeho návrhům bylo ze strany správce daně vyhověno, by měl své návrhy dostatečně odůvodňovat resp. osvětlit, co takovým návrhem sleduje a jakou skutečnost se snaží prokázat. Jeho návrhy by měly být patřičně konkrétní a neměly by být zjevně

²⁸⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 186.

²⁸¹ §22 DŘ: „*Třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.*“

²⁸² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Anag, 2010, s. 321.

nepřiměřené např. navrzení výsledku blíže neurčených svědků. Pokud by správce daně měl pochybnosti, zda navržený důkaz provést, měl by před zásadou hospodárnosti dát přednost sledovanému cíli správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně.²⁸³

6.1.3 Právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně

Také v tomto ustanovení se projevuje zásada spolupráce, protože, aby mohl daňový subjekt realizovat toto právo, potřebuje být v průběhu daňové kontroly s pochybnostmi správce daně seznamován. Toto právo velice úzce souvisí s právem daňového subjektu předkládat a navrhopvat důkazní prostředky.

6.2 Povinnosti daňového subjektu

Prvotní povinností daňového subjektu, kterou jsem již zmínila v souvislosti se zahájením daňové kontroly, je umožnit správci daně její zahájení a provedení.²⁸⁴

Na tuto základní povinnost navazují další v § 86 odst. 3 DŘ. Dle tohoto ustanovení je daňový subjekt, u kterého je prováděna daňová kontrola povinen:

„a) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,

- daňová kontrola se dle §85 odst. 2 DŘ provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Pokud má daňová kontrola takový charakter, že je nejvhodnější ji provést u daňového subjektu, má daňový subjekt povinnost k tomu zajistit vhodné místo a podmínky. Vhodnost tohoto místa posoudí správce daně.

To, jestli místo a podmínky jsou „vhodné“, musí posoudit správce daně s ohledem na konkrétní okolnosti daňové kontroly, a to zejména rozsah kontrolovaných písemností, její předpokládanou časovou náročnost, dostupnost takto zvoleného místa pro pracovníky správce daně, jejich časové možnosti při vytížení dalšími pracovními úkoly atp. Výběr místa, které daňový subjekt zajistil, proto musí podrobit své úvaze správce daně a využít jej nebo nevyužít.²⁸⁵ Při tomto uvážení by měl mít správce daně na paměti, že tato úvaha může být následně podrobena přezkumu, a že by měl jednat

²⁸³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol., *Daňový řád: komentář*, s. 187.

²⁸⁴ § 86 odst. 1 DŘ.

²⁸⁵ Rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004.

v souladu se zásadami správy daní např. zásadou zneužití pravomocí a správního uvážení, zásadou hospodárnosti a zásadou přiměřenosti.

Povinnost daňového subjektu je ovšem nutné vyložit s ohledem na jeho možnosti. Tzn., že tuto povinnost nelze vykládat tím způsobem, že by správce daně byl oprávněn požadovat, aby daňový subjekt, který nedisponuje vhodnými prostory, musel např. pronajmout kancelář, kde by daňová kontrola mohla probíhat.²⁸⁶ V takovém případě by se daňová kontrola měla jednoznačně uskutečnit u správce daně, a to plně v souladu se zásadou přiměřenosti i hospodárnosti. Uvedené ustanovení v zásadě zabraňuje, aby v případě konání daňové kontroly u daňového subjektu nebyl správce daně nucen pobývat v prostorách, které jsou nevhodné pro její výkon.

V případě, že daňový subjekt disponuje prostory, které jsou vhodné pro provádění daňové kontroly, a přesto by její provádění s ohledem na uvedenou povinnost neumožnil, mohl by být sankcionován pořádkovou pokutou dle §247 odst. 2 DŘ.²⁸⁷ Shodný názor na možnost udělení pořádkové pokuty prezentoval ve svém komentáři DŘ *Lichnovský*, přičemž rozlišuje povinnost zajištění místa, kterou sankcionovat pořádkovou pokutou nelze, protože „sankcí“ bude v daném případě provádění daňové kontroly v sídle správce daně. Na druhou stranu možnost udělení pořádkové pokuty je spojená s povinností zajištění vhodných podmínek.²⁸⁸ Tím je zdůrazněno, že uvedená povinnost stíhá daňový subjekt pouze, pokud disponuje vhodnými prostory k provedení daňové kontroly.

b) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby,

- u této povinnosti bych chtěla zdůraznit její informační charakter i její možné spojení s povinnostmi dle písm. d) – správce daně díky ní získá povědomí o struktuře podnikání daňového subjektu a vyhodnotí, se kterým zaměstnancem potřebuje vést jednání resp. z něj udělat svědka. Požadavek na splnění této povinnosti musí být prokazatelný, např. měl by být zachycen v protokolu o ústním jednání.

²⁸⁶ DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej a ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2006, s. 141.

²⁸⁷ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. II. díl, s. 468.

²⁸⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol., *Daňový řád: komentář*, s. 187.

c) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,

- u této povinnosti bych upozornila na skutečnost, že povinnost předložit důkazní prostředky se neváže pouze na důkazní prostředky, které jsou spojeny s daňovým tvrzením, i když to bude nejčastější případ. Dle tohoto ustanovení má daňový subjekt předložit důkazní prostředky k tvrzení obecně – k těm, které uvedl v průběhu daňové kontroly. Daňový subjekt má povinnost předložit ty důkazní prostředky, které má ve své dispozici nebo navrhuje důkazní prostředky způsobilé k prokázání toho co tvrdí, které ve své dispozici nemá.²⁸⁹

d) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti,

- jak jsem již uvedla tato povinnost má velice úzký vztah k povinnosti dle písm. b) a také k právu daňového subjektu dle § 86 odst. 2 a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti.

e) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.

- tato povinnost v praxi stíhá daňový subjekt ohledně takových důkazních prostředků, které dle jeho mínění příliš nepodporují jím uváděné tvrzení nebo jsou s ním dokonce v rozporu. Je samozřejmě otázka, jak mohou být reálně správcem daně zjištěny v případě, že o jejich existenci správce daně neví a daňový subjekt uvedenou povinnost nesplní.

Ustanovení § 86 odst. 3 DŘ dále odkazuje na § 82 DŘ o místním šetření, který je aplikovatelný také na daňovou kontrolu. Dle tohoto ustanovení je daňový subjekt povinen:

- Daňový subjekt a další přítomné osoby jsou povinny poskytnout úřední osobě, která provádí daňovou kontrolu, všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost k účinnému provedení daňové kontroly.
- Osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, jsou povinny zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, jinak správce daně tyto věci zajistí postupem podle § 83 DŘ.

²⁸⁹ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. II. díl, s. 468.

- Správce daně si může od osoby, u níž je daňová kontrola prováděna, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věcí. Takto získané vzorky se vrací po expertize či posouzení, připouští-li to jejich povaha. Zapůjčení dokladů a jiných věcí nebo odebrání vzorků potvrdí správce daně při jejich převzetí nebo odebrání. Převzaté doklady a další věci nebo odebrané vzorky vrátí správce daně osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání. Ve zvlášť složitých případech, zejména, je-li nutno zapůjčené doklady a další věci nebo odebrané vzorky podrobit vnější expertize, může tuto lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně; pokud důvody pro zapůjčení trvají, může být tato lhůta z důležitých důvodů prodlužována opakovaně.

Dle ustanovení § 86 odst. 4 DŘ má správce daně při provádění daňové kontroly také pravomoci podle §80 – 84 DŘ. Těmto pravomocem, které jsou popsány v následující podkapitole, odpovídají zrcadlově povinnosti daňového subjektu.

6.3 Právomoci správce daně

Mimo výše uvedená oprávnění správce daně, korespondující se zrcadlovou povinností daňového subjektu, má správce daně pravomoci dle § 80 - 84 DŘ. DŘ tím dává správci daně pravomoc postupovat obdobně jako při místním šetření.

Úřední osoba vykonávající daňovou kontrolu může pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, o čemž předem uvědomí osoby, které se tohoto úkonu účastní.

Dalším důležitým právem je právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní. Toto právo má též, jde-li o obydlí, které daňový subjekt užívá současně pro podnikání, je-li to nezbytné a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem. K tomuto právu bych doplnila, že jde o prolomení práva na nedotknutelnost obydlí a z tohoto hlediska by k užití tohoto práva měl správce daně přistupovat – tzn. využívat ho jen ve zcela ojedinělých případech, a to pokud výsledku není možné dosáhnout jinak. S ohledem na zásadu přiměřenosti a ústavní meze čl. 12 odst. 3 LZPS.

Správce daně může rovněž provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. Tady by měl také správce daně rovněž respektovat zásadu přiměřenosti a hospodárnosti. V rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny. Správce daně si dále může od daňového subjektu, u kterého je daňová kontrola prováděna, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věcí. Takto získané vzorky se vrací po expertize či posouzení, připouští-li to jejich povaha. Správce daně může zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, je-li důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi. Ohledně zajištění a jeho podmínek stanoví DŘ pravidla v §83 a §84.

6.4 Projevy základních zásad správy daní ve sféře práv a povinností

Zásada zákonnosti a zásada legální licence

- Právní úprava jednotlivých práv a povinností daňového subjektu/správce daně je roztržena do velkého množství ustanovení DŘ (odkazují na text této kapitoly).
- Zásada legální licence se projevuje například ve správním uvážení při výkonu práva správce daně na zajištění vhodného místa a podmínek k provádění daňové kontroly - §86 odst. 3 DŘ - společně se zásadou přiměřenosti a hospodárnosti.

Zásada přiměřenosti (proporcionality) a zásada šetření práv osob zúčastněných na správě daní

- Zásada přiměřenosti se projevuje u mnoha povinností daňového subjektu/práv správce daně např.
- §86 odst. 3 DŘ – povinnost daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly je nutné vykládat s ohledem na jeho možnosti - tzn. že tuto povinnost nelze vykládat tím způsobem, že by správce daně byl oprávněn požadovat, aby daňový subjekt, který nedisponuje vhodnými prostory, musel např. pronajmout kancelář, kde by daňová kontrola mohla probíhat.

- Osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, jsou povinny zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, jinak správce daně tyto věci zajistí postupem podle § 83.
- Správce daně si může od osoby, u níž je daňová kontrola prováděna, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věcí. Takto získané vzorky se vrací po expertize či posouzení, připouští-li to jejich povaha. Zapůjčení dokladů a jiných věcí nebo odebrání vzorků potvrdí správce daně při jejich převzetí nebo odebrání. Převzaté doklady a další věci nebo odebrané vzorky vrátí správce daně osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání. Ve zvlášť složitých případech, zejména, je-li nutno zapůjčené doklady a další věci nebo odebrané vzorky podrobit vnější expertize, může tuto lhůtu prodloužit nejblíže nadřízený správce daně; pokud důvody pro zapůjčení trvají, může být tato lhůta z důležitých důvodů prodlužována opakovaně.
- Správce daně může rovněž provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. V rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny.
- Důležitým právem je právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní. Toto právo má též, jde-li o obydlí, které daňový subjekt užívá současně pro podnikání, je-li to nezbytné a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem. K tomuto právu bych doplnila, že jde o prolomení práva na nedotknutelnost obydlí a z tohoto hlediska by k užití tohoto práva měl správce daně přistupovat – tzn. využívat ho jen ve zcela ojedinělých případech, a to pokud výsledku není možné dosáhnout jinak.

Zásada procesní rovnosti

- Tato zásada vyjadřuje právo osob zúčastněných na správě daní na rovná procesní práva a povinnosti – v daňové kontrole se samozřejmě uskutečňuje v plné šíři, kdy různým daňovým subjektům nemohou být ze strany správce daně poskytovány nestejně procesní práva a povinnosti.

Zásada vzájemné součinnosti (spolupráce)

- Práva daňového subjektu často umožňují realizaci zásady spolupráce se správcem daně.
- Právo daňového subjektu na pořízení zvukového záznamu jednání a pořízení kopií ze spisového materiálu vlastním fotoaparátem, protože je v souladu se zásadou součinnosti snažit se vyhovět racionálním požadavkům daňového subjektu a zvolit způsob pořízení kopií ze spisů, který subjekt požaduje – v podrobnostech Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 1 Afs 1/2011.
- Stejně tak povinnosti daňového subjektu, kterým zrcadlově odpovídají zase práva správce daně „nutí“ daňový subjekt ke spolupráci se správcem daně – prvotní povinnosti daňového subjektu, kterou jsem již zmínila v souvislosti se zahájením daňové kontroly, je umožnit správci daně její zahájení a provedení. Na tuto základní povinnost navazují další v § 86 odst. 3 DŘ. Dle ustanovení § 86 odst. 4 DŘ má správce daně při provádění daňové kontroly také pravomoci – těm odpovídají povinnosti daňového subjektu - podle §80 – 84 DŘ.

Zásada poučovací

- Poučení je součástí protokolu o zahájení daňové kontroly – v podrobnostech předcházející kapitola práce – kde jsou obsažena mnohá práva i povinnosti daňového subjektu/správce daně.
- Poučení je součástí také výzvy k zahájení daňové kontroly dle §87 odst. 2 DŘ - v podrobnostech předcházející kapitola práce - (součástí je poučení o nemožnosti se proti této výzvě samostatně odvolat, lhůtu stanovenou výzvou nelze samostatně prodloužit a poučení o důsledcích nevyhovění výzvě).
- Poučení součástí protokolu o ústním jednání - v podrobnostech předcházející kapitola práce – kde jsou obsažena mnohá práva i povinnosti daňového subjektu/správce daně.
- Poučení je součástí zprávy o daňové kontrole – v podrobnostech kapitola 8. této práce – kde jsou obsažena mnohá práva i povinnosti daňového subjektu/správce daně.

Zásada vstřícnosti a slušnosti

- Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí. Tato zásada a její zrcadlové oprávnění daňového subjektu se samozřejmě projevuje také při vlastním výkonu práv/povinností daňového subjektu a správce daně. Při jejím porušení ze strany správce daně má daňový subjekt oprávnění podat dle § 261 DŘ stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně.

Zásada rychlosti

- Tato zásada se plně projevuje u daňové kontroly. Odpovídá jí obecně povinnost správce daně/právo daňového subjektu, aby se při ní postupovalo bez zbytečných průtahů.
- V souvislosti s možným porušením této zásady má daňový subjekt právo na ochranu před nečinností dle §38 DŘ.
- Právo na vyřízení stížnosti dle §261 DŘ ve lhůtě 30 dnů.

Zásada hospodárnosti a procesní ekonomie

- Správce daně má dle této zásady povinnost postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Optikou této zásady je nutné nazírat na uskutečnění mnohých práv správce daně při daňové kontrole. Např.:
- 86 odst. 3 DŘ – povinnost daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly je nutné vykládat s ohledem na jeho možnosti - tzn., že tuto povinnost nelze vykládat tím způsobem, že by správce daně byl oprávněn požadovat, aby daňový subjekt, který nedisponuje vhodnými prostory, musel např. pronajmout kancelář, kde by daňová kontrola mohla probíhat.
- Osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, jsou povinny zapůjčit správci daně jím vyžádané doklady a další věci nezbytné pro správu daní i mimo své prostory, jinak správce daně tyto věci zajistí postupem podle § 83 DŘ.
- Správce daně si může od osoby, u níž je daňová kontrola prováděna, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věcí. Takto získané vzorky se vrací po expertize či posouzení, připouští-li to jejich povaha. Zapůjčení dokladů a jiných věcí nebo odebrání vzorků potvrdí správce daně při jejich převzetí nebo odebrání. Převzaté doklady a další věci nebo odebrané vzorky vrátí správce daně osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání. Ve zvlášť složitých případech, zejména, je-li nutno zapůjčené doklady a další věci nebo odebrané vzorky podrobit vnější expertize, může tuto lhůtu prodloužit nejblíže nadřazený správce daně; pokud důvody pro zapůjčení trvají, může být tato lhůta z důležitých důvodů

prodlužována opakovaně.

- Správce daně může rovněž provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat. V rozsahu nezbytném k prověření údajů na technických nosičích dat má správce daně právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny.
- Důležitým právem správce daně je právo na přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat, v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní. Toto právo má též, jde-li o obydlí, které daňový subjekt užívá současně pro podnikání, je-li to nezbytné a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným způsobem. K tomuto právu bych doplnila, že jde o prolomení práva na nedotknutelnost obydlí a z tohoto hlediska by k užití tohoto práva měl správce daně přistupovat – tzn. využívat ho jen ve zcela ojedinělých případech, a to pokud výsledku není možné dosáhnout jinak.

Zásada volného hodnocení důkazů

- Tato zásada se manifestuje ve fázi dokazovací – správce daně při dokazování při daňové kontrole vychází zejména z §88 a §92 – 96 DŘ a důležitá je v tomto ohledu judikatura, která upřesňuje rozložení daňového břemene, jeho přechod apod. Dle §92 odst. 7 DŘ správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.
- Daňový subjekt má právo, aby jej správce daně seznámil s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložil mu jej k vyjádření. Hodnocení důkazů je pak součástí zprávy o daňové kontrole, která často představuje podklad pro vydání dodatečného platebního výměru.

Zásada legitimního očekávání

- Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly – zrcadlově tomu odpovídá právo daňových subjektů na takové rozhodování. Z této zásady je dovozován také princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. V tomto ohledu je důležitá judikatura soudů ve věcech daňové kontroly i případné související metodické pokyny.

Zásada materiální pravdy

- Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní – možným projevem této zásady by mohla být situace, kdy by daňový subjekt podal stížnost dle §261 DŘ, kterou by formálně označil jako námitku. Správce daně by byl povinen toto podání vyhodnotit jako stížnost se všemi právními důsledky.

Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti

- Odrazem této zásady je právo daňového subjektu na zachování mlčenlivosti ze strany správce daně a osob zúčastněných na správě daní o všem, co se v souvislosti se správou daně dozvěděly a na neveřejnou správu daní – v podrobnostech zejména §52-55 DŘ, porušení povinnosti mlčenlivosti §246 DŘ.

Zásada oficiality a zásada vyhledávací

- Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Odrazem této zásady je zejména vyhledávací činnost.

Zásada shromažďování údajů

- Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Odrazem této zásady je právo daňového subjektu požadovat, aby byly shromažďovány pouze výše specifikované údaje. Jinými slovy, není-li dána potřeba, není dáno ani oprávnění správce daně údaje shromažďovat.

Vlastní zpracování autorky

7 Průběh daňové kontroly z pohledu základních zásad správy daní

Vlastní průběh daňové kontroly je závislý na mnoha faktorech. Dle dříve platné Metodické pomůcky pro finanční úřady z r. 2001²⁹⁰ „*Vlastní průběh daňové kontroly závisí na druzích kontrolovaných daní a plánovaném zaměření (programu) daňové kontroly.*“ Toto konstatování je bezesporu platné i dnes. Doplnila bych jen, že vlastní průběh bude ovlivňovat také charakter daňového subjektu – např. druh ekonomické činnosti, které se věnuje, jeho velikost, zda subjekt se správcem daně spolupracuje, kde se kontrola koná. V současné době dle mě dostupných údajů neexistuje jakýkoli pokyn či metodická pomůcka, která by pro správce daně průběh daňové kontroly upravovala.

Jednotlivé fáze daňové kontroly DŘ přímo nedefinuje, ale jsou zde samozřejmě obsaženy ustanovení o zahájení daňové kontroly, jejím opakování, právech a povinnostech a zakončení daňové kontroly. Konkrétnější představu o samotném průběhu daňové kontroly mezi jejím začátkem a ukončením si dle mého názoru z DŘ příliš neuděláme. Mám za to, že s ohledem na neskutečnou variabilitu vlastního průběhu daňové kontroly vzhledem k výše uvedeným faktorům to ani není možné, takže postačí rozčlenění daňové kontroly do fází dle právní teorie a není možné v tom vidět nedostatek právní úpravy. V této kapitole používám členění dle *Zatloukala*, a to na fázi seznamovací, shromažďovací, vyhodnocovací a dokazovací.²⁹¹ Zahájení daňové kontroly a zakončení daňové kontroly věnuji samostatné kapitoly práce.

7.1 Fáze seznamovací

Předmětem této fáze, jak ostatně ukazuje její samotný název, je seznámení správce daně s charakterem daňového subjektu, a to s ohledem na volbu vhodného kontrolního postupu. Pro realizaci této fáze je stěžejní již popsaná povinnost daňového subjektu dle §86 odst. 3 písm. b) DŘ poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení

²⁹⁰ Daňová kontrola – metodická pomůcka pro finanční úřady v působnosti Finančního ředitelství v Praze, červen 2001.

²⁹¹ ZATLOUKAL, Tomáš, KRUPÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 348.

účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby. Daňovému subjektu lze doporučit spolupráci se správcem daně při realizaci tohoto oprávnění, ale také bych podotkla, že v uvedeném ustanovení má správce daně jasně definováno, jaké informace může od subjektu požadovat, přičemž se jedná o informace obecné povahy určené právě pro získání jeho představy o fungování daňového subjektu. Spolupráce daňového subjektu jednoznačně pomůže i realizaci zásady rychlosti, protože čím dříve si udělá správce daně představu o daňovém subjektu, tím rychleji je schopen vyhotovit si plán kontroly.

V této fázi by se mělo vyjasnit, kdo bude za daňový subjekt jednat, zda bude jednat se správcem daně sám nebo prostřednictvím zmocněnce, zda bude při jednání přítomen např. odborný konzultant apod..

Správce daně nemá povinnost sdělovat daňovému subjektu, jak bude daňová kontrola dlouho trvat – zákon mu tuto povinnost neukládá. Ale souhlasím se *Zatloukalem*, že sdělení správce daně o jeho představě co do časového rozsahu a postupu by mělo být součástí této fáze.²⁹² K tomu bych dodala, že tento byť neformální postup pokládám za realizaci zásady spolupráce a vstřícnosti. Tady by si správce daně měl opětovně uvědomit, jak závažným zásahem do sféry daňového subjektu daňová kontrola je.

Daňové subjekty by ještě před vlastním zahájením daňové kontroly – pokud jde o kontrolu předem oznámenou – měly pro realizaci zásady rychlosti, součinnosti i přiměřenosti připravit potřebné materiály k jejímu bezproblémovému provedení.²⁹³

7.2 Fáze shromažďovací

V této fázi správce daně shromažďuje konkrétní informace pro řádné provedení daňové kontroly a důkazní prostředky.

S touto fází daňové kontroly úzce souvisí povinnosti daňového subjektu ve smyslu §81 DŘ. V souvislosti s právem správce daně na přístup k účetním záznamům nebo jiným informacím, kdy správce daně může rovněž požadovat výpis nebo kopii těchto záznamů, a to i na technických nosičích dat, bych zdůraznila praktické využití zásady hospodárnosti a přiměřenosti, kterou by měl mít správce daně na zřeteli

²⁹² ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 106.

²⁹³ ŠRETR, Vladimír, *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*, s. 74 – 75.

např. vyžadování neúměrného množství kopií. V rámci těchto oprávnění může např. správce daně zkontrolovat, zda data předaná daňovým subjektem na technickém nosiči dat se shodují s těmi, které jsou obsaženy v softwaru, ze kterého je daňový subjekt generoval.²⁹⁴ S předkládáním dokladů souvisí již popsaná povinnost daňového subjektu nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí dle §86 odst. 3 písm. e) DŘ. Pokud důkazní prostředek např. listina byla v dispozici někoho jiného než je daňový subjekt, správce daně disponuje procesními instrumenty, jak ji získat na vyžádání, a to jak od orgánů veřejné moci, tak od jiných osob, a to přímo vydáním, nebo pořízením např. jejich kopií či zapůjčením k ohledání.²⁹⁵

A protože správce daně shromažďuje zejména nejrozličnější druhy účetních záznamů, odkázala bych na jejich vymezení dle zákona o účetnictví. Tento předpis chápe účetní záznam jako data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy. Jednotlivé účetní záznamy mohou být seskupovány do souhrnných účetních záznamů; takovými účetními záznamy jsou zejména účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva.²⁹⁶ Je tedy zřejmé, že zákon o účetnictví, uvádí pouze demonstrativní výčet co je možné za účetní záznam považovat a správce daně má právo vyžadovat i jiné než uvedené doklady, pokud je to nezbytné k dosažení cíle správy daní.

7.3 Fáze vyhodnocovací

Tato fáze přirozeně navazuje na fázi předchozí, kdy získané informace a důkazní prostředky správce daně vyhodnocuje, resp. v nejčastějších případech srovnává zjištěný skutkový stav s podaným daňovým tvrzením. Jakým způsobem má výše uvedené udělat, jaké metody, techniky použít, to se nedozvíme z žádného právního předpisu, pokynu MF nebo vnitřní normativní instrukce platné pro všechny subjekty finanční správy. Způsob provedení je čistě na závislý na úvaze správci daně samozřejmě v rámci respektování právních předpisů i právních zásad.

²⁹⁴ ZATLOUKAL, Tomáš, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání, s. 109.

²⁹⁵ §93 odst. 4 DŘ.

²⁹⁶ § 4 odst. 10 a 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Při provedení daňové kontroly a volbě jejích metod bude záležet, zda se správce daně rozhodl pro zcela „namátkovou“ daňovou kontrolu či pro kontrolu „systematickou“. Namátková kontrola je založena na vytipování určitých skutečností, které mohou vzbuzovat pochybnosti a jejich prověření, má své místo u středně velkých nebo velkých daňových subjektů. „Systematická kontrola“ resp. kontrola provedená vyčerpávajícím dokladovým způsobem je zase typická spíše u daňových subjektů, jejichž účetnictví nebude příliš obsáhlé.²⁹⁷

7.4 Fáze dokazovací

Dokazování je vedle vlastního rozhodnutí nejdůležitější činností správce daně, protože v rámci tohoto procesu je možné zjistit skutkový základ pro jeho rozhodnutí.²⁹⁸ Dokazování je DŘ uvedeno na prvním místě mezi prostředky pro stanovení daně, teprve tehdy pokud nejde daň stanovit dokazováním lze ji stanovit pomůckami nebo jejím sjednáním. O tom, co znamená pojem dokazování, důkazní prostředek a důkaz jsem již psala v rámci jedné ze základních zásad správy daní, a to zásady volného hodnocení důkazů. Obecné vymezení jednotlivých pojmů již tedy znovu provádět nebudu a zaměřím se na podrobnější popis této stěžejní fáze daňové kontroly, která má zásadní vliv na její výsledek.

7.4.1 Důkazní břemeno

Důkazní břemeno je mezi daňový subjekt a správce daně rozloženo dle pravidla v §92 DŘ. Důkazním břemenem se rozumí procesní odpovědnost účastníka řízení (rozuměno procesní odpovědnost daňového subjektu a správce daně) za to, zda v řízení byla či nebyla prokázána jeho tvrzení a že z tohoto důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho prospěch či neprospěch.²⁹⁹ Daňový subjekt dle uvedeného ustanovení prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Důkaznímu břemenu daňového subjektu předchází jeho břemeno tvrzení, kdy tato povinnost je stanovena

²⁹⁷ ZATLOUKAL, Tomáš, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání, s. 112.

²⁹⁸ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. II. díl, s. 505.

²⁹⁹ KOBÍK, Jaroslav. Důkazní břemeno v daňovém řízení - některé úvahy nad judikaturou Nejvyššího správního soudu. *Daňový expert*, 2015, č. 8. Dostupné také z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12180v15090-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-nektere-uvahy-nad-jud/?search_query=\\$issue=17163](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12180v15090-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-nektere-uvahy-nad-jud/?search_query=$issue=17163)>.

zákonem resp. jednotlivými daňovými zákony. Daňové řízení obecně je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit - tedy břemeno důkazní. Unesení jeho důkazního břemeno je spojeno s popsanou povinností daňového subjektu předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení §86 odst. 3 písm. c) DŘ.

DŘ dále stanoví, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. V tomto směru bych zmínila zásadu přiměřenosti i hospodárnosti, kdy správce daně by neměl daňový subjekt vyzývat k prokazování těch skutečností, které může ověřit informacemi z vlastních zdrojů. Ústavností úpravy dokazování v daňovém řízení se dokonce v devadesátých letech zabýval Ústavní soud, když judikoval, že právní úprava nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co tvrdí daňový subjekt sám. Shledal, že taková úprava daňového břemene není v rozporu s Ústavou ani LZPS, což zajisté platí i v současné úpravě dle DŘ, kde je rozložení důkazního břemeno de facto stejné jako bylo za účinnosti ZSDP.³⁰⁰ Důkazní břemeno je objektivní odpovědností, tzn., že svého důkazního břemene se daňový subjekt nezproští, i když jej přenesse na jinou osobu, která mu kupříkladu vede účetnictví nebo toto účetnictví bylo prokazatelně zničeno např. při požáru nebo odcizeno. V takovém případě by musel daňový subjekt obstarat jiné důkazy, které by toto nahradily, resp. například doložily údaje uvedené v kontrolovaném daňovém tvrzení. Ačkoliv se tato skutečnost může zdát pro daňový subjekt velice přísná, liberační důvody v této oblasti by měly dle mého názoru za následek „fingování“ takových „ztrát“ či „odcizení“ v praxi s úmyslem zkrácení daně. Podstatnější problém je ale, že v judikatuře NSS existuje nesoulad v názoru na způsob stanovení daně za situace, kdy v důsledku odcizení či ztráty účetnictví se daňovému subjektu nepodaří prokázat podstatnou část uplatněných daňových výdajů.

V současné době se čeká na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS, kterému byla Usnesením ze dne 17. 6. 2015, sp. zn. 4 Afs 87/2015 předložena tato otázka: *„Jestliže se v důsledku odcizení či ztráty účetnictví nepodaří daňovému subjektu prokázat*

³⁰⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Srov. také Rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2009, sp. zn. 1 Afs 57/2009.

*podstatnou část daňových výdajů pro účely stanovení daně z příjmů nebo podstatnou část přijatých zdanitelných plnění pro účely uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, lze za takové situace stanovit daň dokazováním, nebo je nutné přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek?*³⁰¹ Jsem velice zvědavá na posouzení tohoto problému ze strany rozšířeného senátu NSS, protože přechod na stanovení daně dle pomůcek je určitě specifickým případem neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu a měl by následovat až po vyčerpání možností stanovení daně dokazováním – přičemž kdy se k pomůckám přejde, by mělo být i vzhledem k zásadě legitimního očekávání konzistentní, a to jak z pohledu judikatury NSS, tak z pohledu ustálené správní praxe správce daně. Současná situace je tak dle mého názoru v přímém rozporu se zásadou legitimního očekávání daňového subjektu, že při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nebudou vznikat nedůvodné rozdíly.

Důkazní břemeno daňového subjektu je o poznání širší než důkazní břemeno správce daně, který má povinnost prokazovat oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti a skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Výše uvedený výčet je proveden v §92 odst. 5 DŘ a uvozen je větou „správce daně prokazuje.“ Podstatnou se tak jeví otázka, zda je tento výčet taxativní nebo demonstrativní. K úplné jednoznačnosti jazykového výkladu nám tak chybí berlička ve slovním spojení „pouze“, „zejména“ apod. Z důvodové zprávy k DŘ vyčteme, že: „*Základní výčet skutečností, při jejichž prokazování důkazní břemeno nese správce daně, vymezuje ustanovení odstavce 5.*“³⁰² Použití slova základní by tak svědčilo spíše pro výklad, že tento seznam je pouze demonstrativní. Co se týká dostupných komentářů k DŘ, názory nejsou jednotné. Dle *Zatloukala* jde o výčet taxativní.³⁰³ V komentáři *Baxy* je uvedeno, že „*uvedený výčet zřejmě není taxativní*“.

³⁰¹ Usnesení NSS ze dne 17. 6. 2015, sp. zn. 4 Afs 87/2015.

³⁰² Důvodová zpráva k DŘ, s. 65.

³⁰³ ZATLOUKAL, Tomáš, *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání, s. 189.

³⁰⁴ S ohledem na možné spory v této věci by de lege ferenda bylo vhodné toto upřesnit přímo v textu DŘ.

V praxi dochází často k tomu, že i když daňový subjekt předloží důkazní prostředky na prokázání svých tvrzení, správce daně má za to, že jeho zákonná povinnost je odlišná od jím tvrzené a prokazované. V takovém případě v souladu s výše uvedenými ustanoveními, a to zejména § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, přechází důkazní břemeno zpět na správce daně. Ten je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil daňovým subjektem tvrzené a dokládané skutečnosti jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jak vyplývá ze stále použitelné judikatury NSS, správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) „zatemní“ obraz o hospodaření daňového subjektu.³⁰⁵ Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokázal, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt, který bude opětovně povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví v intencích výhrad daňového orgánu; z logiky věci tak měl činit zpravidla jinými důkazními prostředky a správce daně je povinen umožnit mu takový postup.³⁰⁶

Judikatura NSS ve věci unesení a přenosu důkazního břemene je rozsáhlá, ale jak v minulosti upozornil *Kobík*, není zcela konzistentní. Dle něj pracovníci správců daně (a nejenom ti) většinou zastávají právní názor, podle kterého pouhé předložení účetních či daňových dokladů k unesení důkazního břemene nepostačuje. Judikatura k tomuto právnímu názoru je poměrně bohatá. Existuje ovšem i druhý právní názor,

³⁰⁴ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. II. díl, s. 511.

³⁰⁵ Srov. Rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, sp. zn. 9 Afs 30/2008, Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007.

³⁰⁶ Rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, sp. zn. 8 Afs 40/2011.

podle kterého pouhým předložením účetních či daňových dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno opravdu unesl a toto přešlo na správce daně.³⁰⁷

Aniž bych chtěla detailněji analyzovat velké množství judikátů NSS v této oblasti za účinnosti ZSDP, přeci jen bych zmínila některé novější judikáty za dobu účinnosti DŘ, které jsou důležité i ve vazbě na prokázané porušení některých základních zásad správy daní v projednávaných věcech. K judikatuře za doby účinnosti ZSDP bych chtěla doplnit, že i samotný NSS konstatoval, že je obecně možné vycházet i z judikatury založené na dříve platném ZSDP, neboť tento zákon upravoval rozložení důkazního břemene v zásadě shodně jako nyní účinný DŘ.³⁰⁸

Jako první jsem vybrala Rozhodnutí NSS ze dne 7. 8. 2015, sp. zn. 5 Afs 180/2014 týkající se prokazování nároku na odpočet DPH v případě, že poskytovatel plnění není kontaktní. Z tohoto rozhodnutí vyjímám: *„Nejvyšší správní soud již několikrát konstatoval, že nelze požadovat po daňovém subjektu, aby v rámci důkazního břemena prokazoval skutečnosti, které svědčí jiným osobám. Nelze přičítat k tíži stěžovatele ani to, že společnost RAVS s.r.o., s níž měl stěžovatel obchodovat v roce 2008, nebyla v době provádění kontroly v roce 2011 dle sdělení dožádaného správce daně kontaktní. Nelze pominout, že se jedná o existující právnickou osobu, sídlící na konkrétním místě, která rovněž přísluší konkrétnímu správci daně, který vykonává (má vykonávat) správu daní a je (resp. do okamžiku dožádání v roce 2011 byla) plátcem DPH. Skutečnost, že uvedená společnost není kontaktní v době prováděné kontroly, nelze hodnotit ex post a přičítat ji k tíži stěžovatele. Nelze mu ani přičítat k tíži, že i přesto, že přislíbil, že se pokusí navrhovaného svědka kontaktovat, se mu to nepodařilo. Daňový subjekt je oprávněn, jakož i povinen ke svým tvrzením navrhopvat důkazní prostředky, je rovněž povinen navrhovaného svědka řádně identifikovat, jakož i správci daně sdělit jaké skutečnosti hodlá provedením toho kterého důkazního prostředku prokázat.“*³⁰⁹ V posuzované věci NSS dovodil porušení zásady volného hodnocení důkazu spočívající v povinnosti správce daně přihlédnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo ve spojení s povinností zjistit co nejúplněji skutečnosti

³⁰⁷ KOBÍK, Jaroslav. Důkazní břemeno v daňovém řízení - některé úvahy nad judikaturou Nejvyššího správního soudu. Daňový expert, 2015, č. 8. Dostupné také z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12180v15090-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-nektere-uvahy-nad-jud/?search_query=\\$issue=17163](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12180v15090-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-nektere-uvahy-nad-jud/?search_query=$issue=17163)>.

³⁰⁸ Srov. Rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2015, sp. zn. 3 Afs 12/2015.

³⁰⁹ Rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2015, sp. zn. 5 Afs 180/2014.

rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. NSS v tomto rozhodnutí opětovně zopakoval, že nejsou-li v odůvodnění rozsudku alespoň v protokolu o jednání uvedeny konkrétní důvody, pro které soud neprovedl účastníkem řízení navržené důkazy, jedná se o vadu řízení zakládající jeho nepřezkoumatelnost.

Dalším z novějších rozhodnutí NSS je Rozsudek ze dne 25. 2. 2014, sp. zn. 8 Afs 39/2013, který se zabýval prokázáním tvrzení v daňovém přiznání ve vztahu k důvodnosti nákladů na poskytnutou zprostředkovatelskou činnost. NSS se v tomto rozhodnutí plně ztotožnil se závěry Krajského soudu, dle kterého daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že dodavatel provedl tvrzenou zprostředkovatelskou činnost. Smlouva o zprostředkování a následně vystavená faktura dle názoru obou soudů nepostačuje ke splnění požadavků dle zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt nepředložil další důkazy k prokázání svých tvrzení např. výpovědi dalších osob ze zúčastněné společnosti, se kterými dodavatel komunikoval při zprostředkovatelské činnosti a které mohly jeho aktivity potvrdit. Tímto neunesl své důkazní břemeno. Možná trochu zjednodušeně tak můžeme konstatovat, že dle popsání rozhodnutí NSS není samotná existence faktury ani uzavřená smlouva dostatečným důkazem o skutečné realizaci dokumentované činnosti a daňový subjekt musí být připraven nabídnout správci daně v případě daňové kontroly ještě další důkazní prostředky, kterými by své tvrzení doložil.³¹⁰

Náklady na zprostředkovatelskou činnost stejně jako náklady vynaložené na reklamu mohou, jak trefně uvedl *Kobík*, působit na správce daně jako „červený hadr na býka.“ Ono se asi nelze správci daně divit, když bylo často běžné, že si některé daňové subjekty „optimalizovaly“ svoji daňovou povinnost pomocí nákladů vynaložených na reklamu. Tyto náklady mohly být vynaloženy „údajně“ nebo reklamní služby byly záměrně nadhodnoceny apod. Pokud jde o spory ohledně správnosti uplatnění odpočtu DPH u poskytnutí reklamních služeb, předmětem dokazování vždy bylo to, zda k tvrzenému zdanitelnému plnění opravdu došlo a kdo je poskytnul. Z judikatury NSS vztahující se k uvedené problematice bych vybrala Rozhodnutí NSS ze dne 12. 1. 2012, sp. zn. 9 Afs 43/ 2011. V posuzované věci se rámci daňového řízení daňovému subjektu nepodařilo prokázat, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatnil oprávněně, neboť se nepodařilo prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo

³¹⁰ Rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2014, sp. zn. 8 Afs 39/2013.

takovým způsobem, jak byl deklarován. Daňový subjekt nebyl zejména schopen vysvětlit extrémní navýšení cen za poskytované služby na konci řetězce transakcí týkajících se reklamních služeb, kdy správce daně i soudy vyjádřily názor, že daný případ vykazuje znaky zneužití práva za účelem dosažení daňové výhody, resp. uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty na úkor státního rozpočtu.³¹¹

Navazující judikatura NSS v této věci např. Rozsudek ze dne 15. 2. 2013, sp. zn. 5 Afs 31/2012, jak uvádí *Kobík*, zdůrazňuje navíc i fakt, že předmětem dokazování nemůže být pouze to, zda byla tvrzená reklamní činnost opravdu realizována v tvrzeném rozsahu, ale také skutečnost, zda se daňový subjekt mohl oprávněně domnívat, že tato reklamní činnost bude sloužit k dosažení či zajištění příjmů a že cena, kterou za reklamu zaplatil nebyla, vzhledem k poměrům na trhu uvedených služeb v době sjednání smlouvy, natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by musel její nepřiměřenou výši rozpoznat.³¹² Jiná dvě rozhodnutí se zabývala prokazováním dodání reklamní služby, konkrétně reklamních spotů. Z těchto rozhodnutí vyplývá jednoznačný závěr, že je v zájmu daňového subjektu, aby při sjednání reklamní služby, myslel i na prokázání jejího dodání. Jedná se o Rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2015, sp. zn. 3 Afs 12/2015 a obdobný Rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, sp. zn. 7 Afs 55/2011. V. U těchto rozhodnutí NSS stanovil, jakým způsobem může daňový subjekt unést důkazní břemeno ohledně prokázání skutečného vynaložení nákladů ve zdaňovacím období, ve kterém měly být vynaloženy.

7.4.2 Důkazní prostředky

DŘ stanoví, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Dále je v zákoně demonstrativně uvedeno, jakých důkazních prostředků lze užít - jedná se o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Nejčastější a dalo by se také říct, že velice

³¹¹ Rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2012, sp. zn. 9 Afs 43/ 2011.

³¹² KOBÍK, Jaroslav. Daňové spory a jejich řešení v soudní judikatuře. [online]. VOX, a.s., s. 63-76 [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: <<http://www.vox.cz/dalsi-sluzby/danove-spory-on-line/rozdeleni-dukazniho-bremene.html>>.

důležitými důkazními prostředky jsou - listina, znalecký posudek a svědci, o čemž svědčí také skutečnost, že je DŘ podrobněji specifikuje v samostatných ustanoveních.

Listina

Listina vydaná orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zákonem prohlášena za veřejnou, potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno.

Za veřejnou listinu je podle důvodové zprávy k DŘ považován jak protokol pořizovaný při ústním jednání, tak i zpráva o daňové kontrole. K podrobnostem a možným problémům při absolutním chápání principu „veřejnosti“ listiny se již důvodová zpráva nevyjadřuje.³¹³ Souhlasím s názorem *Kobíka*, který upozorňuje, že presumpce pravdivosti se nemůže vztahovat například na pravdivost tvrzení daňového subjektu či svědka uvedených v protokolu. V tomto ohledu podléhá protokol stejnému hodnocení jako každý jiný důkazní prostředek.³¹⁴ Dle mého názoru stále použitelná judikatura NSS dodává, že protokol o ústním jednání, nepředstavuje onu korunu důkazů. Nejedná se tedy o důkazní prostředek, který by činil zbytečným provádění jiných důkazů.³¹⁵

Také v případě zprávy o daňové kontrole, která je rovněž dle důvodové zprávy k DŘ jednoznačně zařazena mezi veřejné listiny, nemůžeme její „veřejnost“ chápat absolutně.

Znalecký posudek

Na rozdíl od předcházející právní úpravy je znalecký posudek výslovně zařazen mezi důkazní prostředky. Funkci znalce vykonávají znalci zapsaní do seznamu znalců dle zákona o znalcích a tlumočnicích.³¹⁶ V souladu s ustanovením §95 DŘ může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně,

a) závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, nebo

³¹³ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 66.

³¹⁴ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd., s. 397.

³¹⁵ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 1. 2001, sp. zn 10 Ca 242/2000.

³¹⁶ Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnicích, ve znění pozdějších předpisů.

b) nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na výzvu správce daně.

I když z ustanovení §95 DŘ tato možnost pro daňový subjekt přímo nevyplývá, je zřejmé, že i daňový subjekt může provedení tohoto důkazního prostředku správci daně navrhnout či jej vypracovaný přímo správci daně předložit. Nepůjde však o důkaz znaleckým posudkem, ale tento „znalecký posudek“, byť předložený znalcem zapsaným do seznamu znalců a tlumočnicků, bude dle názoru DŘ listinou. O znalecký posudek půjde jen ve výše uvedených případech, kdy jej nechá vypracovat sám správce daně. Samozřejmě i při předložení „znaleckého posudku“ ze strany daňového subjektu se jím správce daně musí zabývat, vyrovnat se s ním v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a v případě rozporu dvou znaleckých posudků – vypracovaného jím a daňovým subjektem, musí tento rozpor v dokazování zohlednit a s tímto se vyrovnat například výsledky obou znalců či revizním znaleckým posudek. Správci daně by rozhodně nepříslušelo, aby pouze prohlásil znalecký posudek, který mu nevyhovuje, za nadbytečný, resp. irelevantní a proto, že jej neosvědčuje jako důkaz.³¹⁷

Pokud by měl daňový subjekt pochybnosti o podjatosti znalce, který vypracovává znalecký posudek, může se bránit pomocí §77 DŘ, který se týká vyloučení úřední osoby. Toto ustanovení se totiž dle §77 odst. 7 použije také pro znalce i tlumočníky. Proti rozhodnutí o ustanovení znalce, které se doručuje také daňovému subjektu, není totiž možné podání odvolání, a proto je jedinou možností postup dle §77 DŘ v případě jeho možné podjatosti.

DŘ ukládá daňovým subjektům povinnost součinnosti s ustanoveným znalcem a současně umožňuje, aby byl přítomen výsledku znalce, pokud je prováděn a klást mu otázky. O tom, že bude prováděn výslech znalce, musí být daňový subjekt ze strany správce daně včas vyrozuměn. Pokud je k vypracování znaleckého posudku nutná součinnost dalších osob, může jim správce daně rozhodnutím uložit tuto povinnost, a to v rozsahu nezbytném k vypracování znaleckého posudku.

Svědci

Pozitivní zákonné vymezení svědka v DŘ nenajdeme. Negativně jej lze charakterizovat jako osobu rozdílnou od správce daně a daňového subjektu, kterou

³¹⁷ Rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2010, sp. zn. 7 Afs 50/2010.

řadíme mezi tzv. třetí osoby dle § 22 DŘ. Důkazní prostředek svědeckou výpovědi má nezastupitelnou úlohu také při daňové kontrole, na čemž nic nemění skutečnost, že svědecké výpovědi mohou a často bývají zatíženy nesprávnostmi, omyly či rozpory.³¹⁸

Svědék je fyzická osoba, která je způsobilá vypovídat o tom, co vnímala svými smysly resp., co viděla či slyšela. DŘ v §96 odst. 1 formuluje povinnost svědka vypovídat o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Výpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým. Zásada neveřejnosti a s ní spojená povinnost mlčenlivosti se projevuje konkrétně v §96 odst. 3DŘ, dle kterého jako svědek nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací podle jiného právního předpisu, nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má. S uvedenou možností odmítnout vypovídat souvisí praktická realizace zásady poučovací, protože na výše uvedené možnosti musí být svědek ze strany správce daně upozorněn. Toto poučení zahrnuje také poučení o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet a o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi, samozřejmě v případě, že svědek vypovídá a nesvědčí mu právo odepřít výpověď z výše uvedených důvodů.

Daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Toto právo je odrazem práva na spravedlivý proces dle §38 odst. 2 LZPS a je velice zásadním právem daňového subjektu, kterého by v případě daňové kontroly měl rozhodně využít. Za důležitou změnu je nutné pokládat výslovné zakotvení povinnosti správce daně uvést ve vyrozumění daňového subjektu o provádění svědecké výpovědi, označení věci, ve které bude svědek vypovídat, a označení svědka, nehrozí-li nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi. Tato povinnost se v minulosti dovozovala z judikatury, později včetně údaje o osobě svědka a účelu výslechu.³¹⁹ Výslech svědka by měl mít obdobná pravidla jako výslech prováděný např. v trestním řízení.³²⁰ Já osobně poněkud postrádám alespoň základní předestření způsobu provádění svědecké výpovědi, které by závazným

³¹⁸ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. II. díl, s. 551.

³¹⁹ Rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003.

³²⁰ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena, *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd., s. 407.

způsobem sjednotilo praxi správců daně. Komentáře k DŘ se shodují, že v úvodu by měl být dát prostor k provedení souvislé výpovědi o všech skutečnostech, které jsou předmětem výpovědi. Teprve poté mohou být svědkovi kladeny otázky k doplnění. Svědecká výpověď je zaprotokolována do protokolu o ústním jednání.

Při daňové kontrole je to často daňový subjekt, který navrhuje provedení svědeckých výpovědí, kterými by podložil svá tvrzení. V tomto ohledu bych upozornila na § 92 odst. 6 DŘ, dle kterého je současně povinen s tímto návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.

7.5 Projevy základních zásad správy daní v průběhu daňové kontroly

Zásada zákonnosti a zásada legální licence

Správce daně postupuje v průběhu daňové kontroly v zejména v souladu s následujícími ustanoveními DŘ:

- fáze seznamovací – pro realizaci této fáze je důležitý §86 odst. 3 DŘ, v této fázi se vyjasňuje i případné zastoupení daňového subjektu zmocněncem či přizvání odborného konzultanta (§25 - §31 DŘ),
- fáze shromažďovací – např. 81 DŘ,
- fáze vyhodnocovací a fáze dokazovací - §88 a §92 – 96 DŘ, jako příklad porušení zásady zákonnosti bych uvedla získání důkazních prostředků v rozporu s právním předpisem.

Zásada přiměřenosti (proporcionality) a zásada šetření práv osob zúčastněných na správě daní

- Daňové subjekty by ještě před vlastním zahájením daňové kontroly – pokud jde o kontrolu předem oznámenou – měly pro realizaci zásady přiměřenosti ve spojení se zásadou rychlosti i součinnosti připravit potřebné materiály k jejímu bezproblémovému provedení.
- Fáze shromažďovací – tuto zásadu by měl mít správce daně na paměti v souvislosti s realizací svých oprávnění požadovat po daňovém subjektu výpisy nebo kopie účetních záznamů a jiných informací. Vyžadování neúměrného množství kopií a tím i nadměrné zatěžování daňového subjektu by v konkrétním případě mohlo být porušením této zásady ve spojení se zásadou hospodárnosti.
- §92 odst. 4 DŘ - pokud to vyžaduje průběh řízení, správce daně vyzve daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Zásada procesní rovnosti

- Tato zásada vyjadřuje právo osob zúčastněných na správě daní na rovná procesní práva a povinnosti – v daňové kontrole se samozřejmě uskutečňuje v plné šíři, kdy různým daňovým subjektům nemohou být ze strany správce daně poskytovány nestejně procesní práva a povinnosti.

Zásada vzájemné součinnosti (spolupráce)

- Fáze seznamovací - správce daně nemá povinnost sdělovat daňovému subjektu, jak bude daňová kontrola dlouho trvat – zákon mu tuto povinnost neukládá. Sdělení správce daně o jeho představě co do časového rozsahu a postupu by mělo být součástí této fáze a je projevem této zásady. V této fázi lze doporučit daňovým subjektům součinnost se správcem daně, zejména s ohledem na jejich povinnost dle § 86 odst. 3 DŘ.
- Daňové subjekty by ještě před vlastním zahájením daňové kontroly – pokud jde o kontrolu předem oznámenou – měly pro realizaci zásady součinnosti ve spojení se zásadou rychlosti i přiměřenosti připravit potřebné materiály k jejímu bezproblémovému provedení.
- Fáze dokazovací:
- Projevuje se v §92 odst. 4 DŘ, který zajišťuje součinnost mezi správcem daně a daňovým subjektem, když dává správci daně právo vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
- Neprokáže-li je, tedy neunes-li daňový subjekt důkazní břemeno, tj. nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň podle pomůcek, které má nebo které si opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Tento postup je průlomem do zásady součinnosti, tedy do práva daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení její výše. Teprve kdyby nemohla být daň stanovena ani podle pomůcek, může správce daně v dohodě s daňovým subjektem základ daně i daň sjednat.
- Skutečnost, že správce daně není v důkazním řízení vázán jen návrhy daňových subjektů, znamená, že si může důkazní prostředky opatřovat též sám nezávisle na daňovém subjektu. Neznamená to ale, jak si to vykládají někteří správci daně, že s takto získanými důkazními prostředky nemusí daňové subjekty seznamovat. Takovýto názor je v rozporu s touto zásadou.³²¹
- §93 odst. 4 DŘ - v rámci naplnění této zásady ukládá DŘ v obecné rovině orgánům veřejné moci, ale i fyzickým a právnickým osobám, poskytnout správci daně důkazní prostředky hmotného charakteru (zejména listinné

³²¹ KOBÍK, Jaroslav. Daňové spory a jejich řešení v soudní judikatuře. [online]. VOX, a.s., [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: < www.vox.cz/dalsi-sluzby/danove-spory-on-line/povinnosti-spravce-dane-pri-dokazovani.html >.

povahy). Musí při tom ctít povinnosti těchto orgánů a osob spojené s ochranou utajovaných informací, obdobně jako je tomu při vyžadování svědecké výpovědi.

- §95 odst. 3 DŘ stanoví povinnost daňového subjektu spolupracovat s ustanoveným znalcem – maření této spolupráce by šlo kvalifikovat jako maření správy daní s možností uložení pořádkové pokuty dle §247 DŘ. Pokud je k vypracování znaleckého posudku nutná součinnost dalších osob, může jim správce daně rozhodnutím uložit tuto povinnost, a to v rozsahu nezbytném k vypracování znaleckého posudku.
- §95 odst. 4 DŘ stanoví právo daňového subjektu být přítomen u výsledku znalce, klást otázky a být včas vyrozuměn o prováděném výsledku.
- §96 odst. 5 a 6 DŘ stanoví povinnost vyrozumění daňového subjektu o svědecké výpovědi, právo na přítomnost u výsledku a kladení otázek. Ve vyrozumění daňového subjektu o provádění svědecké výpovědi správce daně uvede označení věci, ve které bude svědek vypovídat, a označení svědka, nehrozí-li nebezpečí, že by došlo ke zmaření účelu výpovědi.

Zásada poučovací

- §95 odst. 2 DŘ - poučení v rozhodnutí o ustanovení znalce – součástí poučení je upozornění na to, že znalec nesmí podat posudek, pokud lze mít pro jeho poměr věci, k orgánům provádějícím řízení, k účastníkům nebo jejich zástupcům pochybnosti o jejich nepodjatosti. Znalec musí být před podáním posudku upozorněn také na to, že je povinen podat pravdivý znalecký posudek s upozorněním na trestněprávní následky podání nepravdivého znaleckého posudku - §346 trestního zákoníku. V rozhodnutí je také daňový subjekt poučen o nemožnosti podat proti takovému rozhodnutí odvolání. Naopak znalec se proti tomuto rozhodnutí odvolat může – podrobnosti stanoví poučení. Součástí je také poučení o pořádkové pokutě dle §247 DŘ a povinnosti mlčenlivosti.
- §96 odst. 4 DŘ – poučení svědka správcem daně – *„Správce daně před výsledkem poučí svědka o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi.“*

Zásada vstřícnosti a slušnosti

- Fáze seznamovací - správce daně nemá povinnost sdělovat daňovému subjektu, jak bude daňová kontrola dlouho trvat – zákon mu tuto povinnost neukládá. Sdělení správce daně o jeho představě co do časového rozsahu a postupu by mělo být součástí této fáze a je projevem dle mého názoru nejen zásady součinnosti, ale i této zásady.
- V celém průběhu daňové kontroly má daňový subjekt právo podat stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně podle §261 DŘ.

Zásada rychlosti

- Daňové subjekty by ještě před vlastním zahájením daňové kontroly – pokud jde o kontrolu předem oznámenou – měly pro realizaci zásady rychlosti ve spojení se zásadou součinnosti i přiměřenosti připravit potřebné materiály k jejímu bezproblémovému provedení.
- Stížnost dle §261 DŘ musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení.

Zásada hospodárnosti a procesní ekonomie

- Fáze shromažďovací – tuto zásadu by měl mít správce daně na paměti v souvislosti s realizací svých oprávnění požadovat po daňovém subjektu výpisy nebo kopie účetních záznamů a jiných informací. Vyžadování neúměrného množství kopií apod. by v konkrétním případě mohlo být porušením této zásady.
- §92 odst. 4 - pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Zásada volného hodnocení důkazů

- Tato zásada se manifestuje ve fázi dokazovací – správce daně při dokazování při daňové kontrole vychází zejména z §88 a §92 – 96 DŘ a důležitá je v tomto ohledu judikatura, která upřesňuje rozložení daňového břemene, jeho přechod apod. Dle §92 odst. 7 DŘ správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise. U daňové kontroly správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Hodnocení důkazů je pak součástí zprávy o daňové kontrole, která často představuje podklad pro vydání dodatečného platebního výměru.

Zásada legitimního očekávání

- V současné době se čeká na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS, kterému byla Usnesením ze dne 17. 6. 2015, sp. zn. 4 Afs 87/2015 předložena tato otázka: „Jestliže se v důsledku odcizení či ztráty účetnictví nepodaří daňovému subjektu prokázat podstatnou část daňových výdajů pro účely stanovení daně z příjmů nebo podstatnou část přijatých zdanitelných plnění pro účely uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, lze za takové situace stanovit daň dokazováním, nebo je nutné přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek? – současná judikatura není v tomto ohledu jednotná, což je v rozporu se zásadou legitimního očekávání.“

Zásada materiální pravdy

- Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní – možným projevem této zásady by mohla být situace, kdy by daňový subjekt podal stížnost dle §261 DŘ, kterou by formálně označil jako námitku. Správce daně by byl povinen toto podání vyhodnotit jako stížnost se všemi právními důsledky.
- Porušení zásady materiální pravdy v průběhu daňové kontroly správcem daně je předmětem zajímavého Rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 5. 2015, sp. zn. 10Af 23/2014, kde soud dovedl formalistický přístup správce daně, jež vycházel pouze z označení podání daňového subjektu a vyhodnotil jej tak, že se vyjádření i stížnost týkají pouze kontrolního zjištění ve věci daně z příjmů právnických osob. A to v situaci, kdy daňová kontrola po celou dobu probíhala společně pro daň z příjmů právnických osob a pro daň z přidané hodnoty. Všechny úkony byly činěny společně až na protokoly o kontrolních zjištěních a na zprávy o daňové kontrole. Oba protokoly

o kontrolním zjištění (jak na daň z příjmů, tak na daň z přidané hodnoty) byly obsahově téměř totožné, neboť oba vycházely ze stejných skutkových zjištění správce daně. Krajský soud vyslovil přesvědčení, že nelze vyloučit, že vyjádření žalobce mohlo zpochybnit výsledky daňové kontroly, a bylo proto naprosto nezbytné, aby vyjádření žalobce správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole ve věci daně z přidané hodnoty a vypořádal jej, resp. bylo minimálně nutné, aby se v souladu se zásadou vstřícnosti a šetření práv daňového subjektu dotázal, zda má jeho vyjádření považovat i za vyjádření ve vztahu ke kontrolnímu zjištění na dani z přidané hodnoty. Teprve pokud by žalobce na takový dotaz nereagoval, bylo by možno vycházet z toho, že se vyjádření týkalo pouze daně z příjmů právnických osob.³²²

Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti

- Legální rámec zejména §52 – 55 DŘ.
- §95 DŘ – povinnost mlčenlivosti ustanoveného znalce na základě rozhodnutí.
- §96 odst. 3 DŘ - jako svědek nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací podle jiného právního předpisu, nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má.
- Porušení povinnosti mlčenlivosti je dle §246 DŘ přestupkem. Za tento přestupek lze uložit pokutu až 500.000,-Kč a může jej spáchat pouze fyzická osoba.
- Mlčenlivost advokátů a daňových poradců – upravena právními předpisy jejich komor, nikoliv DŘ, rovněž jako sankce za porušení povinnosti mlčenlivosti se nebude aplikovat § 246 DŘ.
- V § 255 DŘ se nachází speciální ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci - tzn. dle terminologie DŘ daňovému poradci nebo advokátovi.

Zásada oficiality a zásada vyhledávací

- Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Odrazem této zásady je zejména vyhledávací činnost.

³²² Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 5. 2015, sp. zn. 10Af23/2014.

Zásada shromažďování údajů

- Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Odrazem této zásady je právo daňového subjektu požadovat, aby byly shromažďovány pouze výše specifikované údaje. Jinými slovy, není-li dána potřeba, není dáno ani oprávnění správce daně údaje shromažďovat.

Vlastní zpracování autorky

8 Zakončení daňové kontroly z pohledu základních zásad správy daní

Daňová kontrola je nejčastěji ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole, kterým je ukončeno její projednání. DŘ umožňuje ještě jiné dvě alternativní cesty – první z nich nastává v případě, kdy se v rozporu se zásadou spolupráce odmítne daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole a správce daně ji proto postupem dle §88 odst. 5 DŘ doručí a den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení. Druhou z nich je situace předpokládaná v §88 odst. 6 DŘ, kdy účinky projednání, oznámení a ukončení kontroly jsou spojeny s okamžikem bezdůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole.

Zakončení daňové kontroly by dle mého názoru měla být ze strany správce daně i daňového subjektu věnována mimořádná pozornost. Zpráva o daňové kontrole se totiž v mnoha případech stává často jediným podkladem pro následné doměřovací řízení. Může sehrát významnou roli i v případném dalším „procesním pokračování“ v odvolacím řízení nebo řízení před soudem.

8.1 Zpráva o daňové kontrole a její projednání

Lze konstatovat, že zprávou o daňové kontrole se celá kontrola završuje. Slovy důvodové zprávy k DŘ je zpráva o daňové kontrole „formálním završením tohoto postupu.“³²³ Na rozdíl od předcházející právní úpravy dle ZSDP, kde byl tomuto důležitému dokumentu věnován pouze jediný odstavec §16 ZSDP³²⁴, právní úprava dle DŘ nabízí obsáhlejší pojetí dané problematiky v §88 DŘ, což bezesporu není na škodu. Naopak podrobněji formulovaný postup plně odpovídá významu této zprávy. Přesto je toto ustanovení nutné vykládat v souladu s judikaturou.

³²³ Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 62.

³²⁴ §16 odst. 8 ZSDP: „O výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.“

Z ustálené judikatury NSS například jednoznačně vyplývá, že zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím dle § 101 DŘ, nebyla rozhodnutím v souladu s předcházející právní úpravou dle §32 ZSDP a není možné ji chápat ani jako rozhodnutí dle §65 S. Ř. S.. Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, protože se jedná pouze o procesní úkon.³²⁵ Dle NSS jde o posouzení skutkového stavu věci, které může, avšak nutně nemusí, tvořit podklad pro další postup příslušných správních orgánů. Nepříznivé následky, které daňovému subjektu hrozí, mohou nastat až v důsledku dalších úkonů příslušných správních orgánů, např. právě vydáním dodatečných platebních výměrů. Kontrolní zjištění a závěry z nich vyplývající však nejsou bez dalšího samostatně vykonatelné ani způsobí vyvolat samy o sobě jakékoliv jiné právní následky, jež by znamenaly újmu pro stěžovatele.³²⁶ I když daňová kontrola není rozhodnutím, jde samozřejmě o úkon velice významný, který může být v souladu s judikaturou NSS chápán jako jeden z důkazních prostředků při následném rozhodování správce daně. Ten také dovodil, že pokud ve zprávě o kontrole není správně vyčíslen důsledek zjištěného nesprávného postupu, nemá to vliv na možnost vydání dodatečného platebního výměru, v němž je teprve výše daně stanovena.³²⁷ Může samozřejmě nastat situace, že daňová kontrola skončí tzv. bez nálezu. To ale neznamená pro správce daně zproštění povinnosti vypracovat zprávu o daňové kontrole, kterou musí vypracovat vždy. Podle komentářů některých autorů např. *Lichnovský nebo Šretr*, pak ale nebude nutné ani účelné důsledné lpění na formálních požadavcích, které by měly být ve zprávě o daňové kontrole obsaženy.³²⁸

DŘ na rozdíl od předcházející právní úpravy přesně stanoví, jaké náležitosti musí zpráva o daňové kontrole mít. Dle § 88 odst. 1 DŘ obsahuje: „...výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o

- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
- b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,

³²⁵ Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014, Rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2006, sp. zn. 2 Afs 85/2005.

³²⁶ Rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2013, sp. zn. 5 Afs 59/2012.

³²⁷ Rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2006, sp. zn. 2 Afs 85/2005.

³²⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol., *Daňový řád: komentář*. 2. vydání, s. 196. ŠRETR, Vladimír., *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*, s. 102.

- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,*
- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,*
- e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,*
- f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.“*

Zásadní část zprávy o daňové kontrole představuje výsledek kontrolního zjištění. V něm správce daně shrnuje celý proces dokazování, a to od fáze jejich shromáždění, přes jejich provedení a hodnocení v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. NSS již v době účinnosti ZSDP judikoval, že ze zprávy o daňové kontrole musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč je správce daně považoval za nedostatečné.³²⁹ Ve výsledku kontrolního zjištění tak musí správce daně uvést všechny důkazní prostředky, které byly provedeny včetně toho, které z nich osvědčil jako důkaz, jaké úvahy jej k tomuto kroku vedly a jaká skutková zjištění z nich učinil. Výsledek kontrolního zjištění se totiž může stát základem odůvodnění rozhodnutí o daňové povinnosti, pokud daňová kontrola skončí tzv. s nálezem. Přezkoumatelnost závěrů učiněných ve zprávě o daňové kontrole s ohledem na výše uvedené okolnosti judikoval již za doby platnosti ZSDP také Ústavní soud.³³⁰

Jak je patrné z výše uvedeného výčtu obsahových náležitostí zprávy o daňové kontrole, tak tato obsahuje rovněž odkaz na protokoly nebo úřední záznamy pojednávající o uvedeném okruhu úkonů nebo podání, které mají pro průběh daňové kontroly význam. Tyto písemnosti tvoří součást spisu a ke zprávě se přímo nepřipojují.³³¹

Nyní se ještě vrátím ke kontrolnímu zjištění a jeho vztahu k projednání zprávy o daňové kontrole. Výše uvedené ustanovení §88 odst. 1 DŘ určilo náležitosti zprávy o daňové kontrole. Navazující ustanovení §88 odst. 2 DŘ stanoví, že správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Tento odst. byl již v DŘ novelizován,

³²⁹ Rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2005, Rozsudek NSS ze dne 5. 9. 2008, sp. zn. 7 Afs 71/2008.

³³⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01.

³³¹ BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. II. díl, s. 481.

a to konkrétně zákonem č. 30/2011 Sb., čl. I, odst. 12, byla slova „*V rámci projednání zprávy o daňové kontrole správce*“ nahrazena slovem „*Správce*“. Došlo tím k odstranění jazykové nepřesnosti, protože k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nedochází až při projednání zprávy o daňové kontrole, ale již dříve, aby bylo umožněno daňovému subjektu reagovat na zjištěný výsledek kontrolního zjištění. Po novelizaci je tak již i ze zákona zřejmý postup, kdy nejprve správce daně vypracuje výsledek kontrolního zjištění spolu s hodnocením provedených důkazů, s tím pak musí daňový subjekt seznámit a předložit mu je k vyjádření. Navazující §88 odst. 3 DŘ dodává, že na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Po seznámení s kontrolním výsledkem tak daňový subjekt může například navrhnout provedení nových důkazních prostředků, sdělit správci daně nová tvrzení či výhrady ke kontrolnímu zjištění. A teprve poté, co se daňový subjekt k výsledku kontrolního zjištění vyjádří, dopracuje zprávu o daňové kontrole a provede úkony směřující k dokončení daňové kontroly.³³² Na všechny výše uvedené úkony musí být ve zprávě odkázáno. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Je zde tedy patrná jistá koncentrace vztahující se k samotnému projednávání zprávy. Pokud by daňový subjekt svým doplněním dosáhl změny kontrolního zjištění, musel by se celý proces uvedený v § 88 odst. 2 a 3 DŘ zopakovat.³³³

Z výše naznačeného postupu vyplývá, že pokud by měl být §88 DŘ seřazen dle časové souslednosti jednotlivých kroků, současné ustanovení §88 odst. 1 DŘ bychom museli zařadit až za odst. 2 a 3, kterými bychom pojednání o ukončení daňové kontroly začali.

Poté co je výsledek kontrolního zjištění s daňovým subjektem projednán, sepíše správce daně formou úředního záznamu stanovisko k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu, pokud je daňový subjekt k výsledkům kontrolního zjištění zaujal. Posléze dokončí zprávu o daňové kontrole s ohledem na její náležitosti dle §88 odst. 1 DŘ. Po dopracování zprávu o daňové kontrole předkládá správce daně daňovému subjektu k podpisu. V této fázi již není možné vznášet námitky do obsahu

³³² BAXA, Josef a kol., *Daňový řád. Komentář*. II. díl, s. 481.

³³³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol., *Daňový řád: komentář*. 2. vydání., s. 199.

kontrolního zjištění, ale lze souhlasit s komentářem *Baxy*, že v souladu se zásadou spolupráce i v zájmu procesní ekonomie lze připustit námitky, které by směřovaly např. k tomu, že zpráva neobsahuje odkazy na protokoly a záznamy v jejich úplnosti. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání a současně je ukončena daňová kontrola, stejnopis zprávy se předá daňovému subjektu. Předpokladem k uvedenému způsobu ukončení daňové kontroly je jednání daňového subjektu a správce daně v souladu se zásadou součinnosti. NSS řešil v době účinnosti ZSDP případ, kdy zprávu o daňové kontrole, ačkoliv byla projednána, omylem opomněl podepsat pracovník správce daně. Tuto vadu lze zhojit dodatečným zasláním podepsaného vyhotovení a tato vada tedy nepůsobí na neplatnost zprávy o daňové kontrole resp. na zákonnost ukončení daňové kontroly. Domnívám se, že toto rozhodnutí by bylo použitelné také pro řešení podobné situace za účinnosti DŘ.³³⁴

Protože se zpráva o daňové kontrole stává odůvodněním dodatečného platebního výměru, je-li daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly,³³⁵ je možné proti jejímu nezákonnému projednání brojit v odvolacím řízení proti tomuto vyměření. Je pak na odvolacím orgánu, aby posoudil, zda byla zpráva projednána v souladu se zákonem a zda byla daňová kontrola řádně ukončena. Dospěje-li odvolací orgán k závěru, že tomu tak nebylo, bude na něm, aby tuto situaci řešil v souladu s § 115 DŘ.³³⁶

8.2 Odmítnutí seznámení/projednání zprávy o daňové kontrole

Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.³³⁷ Tento zákonný postup můžeme chápat jako důsledek porušení povinnosti součinnosti ze strany daňového subjektu ohledně seznámení se a projednání zprávy o daňové kontrole. DŘ výslovně neuvádí, že by uvedenému postupu muselo předcházet neúspěšné předvolání daňového subjektu bez

³³⁴ Rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, sp. zn. 9 Afs 40/2007.

³³⁵ § 147 odst. 4 DŘ.

³³⁶ Rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, sp. zn. 2 Afs 143/2015.

³³⁷ §88 odst. 5 DŘ.

dostatečného důvodu, ale tento postup dle mého názoru vyplývá z naplnění zásady součinnosti i hospodárnosti ze strany správce daně.

Pokud se podrobněji zaměřím na přesnou formulaci komentovaného ustanovení §88 odst. 5 DŘ, pak pokud daňový subjekt „odmítne“ seznámení či projednání, lze toto jeho jednání nějak doložit a půjde o projev vůle učiněný jednou. Na druhou stranu ve formulaci „vyhýbá se“ vidíme jasně určité opakování. Bude na správci daně, aby pak takové vyhýbání byl schopen pro aplikaci výše uvedeného postupu nějakým způsobem prokázat např. opakovanými předvoláními, na které subjekt nereagoval či reagoval omluvami, které byly, buď, zjevně neopodstatněné nebo v případě, kdy mu v tom nebránily žádné překážky objektivního charakteru, se přesto nedostavil na předvolání správce daně. Prokázání prvku opakování bude proto s ohledem na text DŘ pro správce daně zásadní. V tomto ohledu se vyjádřil také NSS. V předmětné věci byla daňovému subjektu zaslána zpráva o daňové kontrole poštou z důvodu, že ten se měl dle názoru správce daně projednání zprávy vyhýbat. Jak zjistil NSS, daňový subjekt se projednání zprávy vyhnul (nedostatečně se omluvil) toliko jednou. S ohledem na textaci zákona je však nutno požadovat, aby pro zvolený postup správce daně disponoval minimálně dvěma neomluvenými snahami o projednání. Pro tyto účely pak dle NSS není možno zohlednit obstrukční postupy daňového subjektu v době před první snahou o projednání zprávy, tzn. obstrukční postupy v průběhu kontroly samé.³³⁸

Protože má ukončení daňové kontroly pro daňový subjekt závažné důsledky, musí být zpráva o kontrole projednána a předána, respektive doručena, v úplném znění – tedy není možné, aby absentovaly některé její strany. Jak judikoval NSS, pokud by totiž nebyla zpráva o daňové kontrole řádně (tedy kompletně) doručena, nedošlo by k zákonnému ukončení daňové kontroly a nekompletní zpráva o daňové kontrole by nemohla sloužit jako zákonný důkazní prostředek pro dodatečné vyměření daně.³³⁹

8.3 Odepření podpisu u zprávy o daňové kontrole

DŘ stanoví, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný

³³⁸ Rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, sp. zn. 7 Afs 87/2012.

³³⁹ Rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2013, sp. zn. 2 Afs 17/2012.

daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.³⁴⁰

Ve výše uvedeném lze spatřovat projev zásady poučovací, kdy v tomto případě vyplývá nutnost poučení o následku odepření podpisu zprávy o daňové kontrole pro správce daně přímo ze zákona. Jak upozorňuje *Šretr* je však otázkou, co vykládat jako „prokazatelné poučení“ a zejména jaké důvody lze považovat v praxi za „dostatečné“, aby zpráva nemusela být daňovým subjektem podepsána, a tím nebyla daňová kontrola považována za skončenou.

Navíc je tady v souladu s textem zákona nutné odlišovat situace, kdy se hovoří o „odepření podpisu bez dostatečného důvodu“ – a tady právě vzniká debata, jaké důvody jsou považovány za dostatečné, když samozřejmě na tuto problematiku mohou mít daňový subjekt a správce daně zcela odlišný pohled a DŘ neposkytuje žádný „návod“, který by toto rozlišení usnadnil. Jde o otázku z mého pohledu velice zásadní, protože z textu DŘ vyplývá, že důvodně nepodepsaná zpráva není konečným výstupem daňové kontroly a nemůže tak vést k následnému doměření daně z moci úřední, ke kterému může dojít na základě výsledku daňové kontroly. Za nedostatečný důvod bychom teoreticky mohli považovat takový důvod, u kterého by byl schopen správce daně jednoznačně prokázat, že jde o důvod neopodstatněný, nedůvodný apod. Pokud by jeho nedostatečnost nebyl schopen správce takto jednoznačně prokázat, domnívám se, že by byl vystaven velkému riziku následného konstatování nezákonnosti navazujících rozhodnutí – zejména platebního výměru atd., protože by se nejednalo o řádné ukončení daňové kontroly a zpráva o daňové kontrole by neměla hodnotu důkazního prostředku. Takže jinými slovy mám za to, že pokud správce není schopen jednoznačně vyvrátit důvodnost odepření podpisu ze strany daňového subjektu, je možné takové odepření považovat za důvodné a není možné daňovou kontrolu pro odepření podpisu ukončit. V případě tvrzení zdravotní indispozice daňového subjektu bude zřejmě probíhat, pokud je toto možné, verifikace jeho zdravotní indispozice ze strany správce daně. Posouzení, zda se jedná o důvodné, nebo nedůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, je ve fázi jejího projednávání v kompetenci správce daně.

³⁴⁰ §88 odst. 6 DŘ.

Druhým případem je zřejmé bezdůvodné odepření podpisu – tam je situace samozřejmě jednodušší, protože za bezdůvodné odepření podpisu můžeme považovat odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nijak a ničím neodůvodněné ze strany daňového subjektu.³⁴¹

8.4 Vydání rozhodnutí – dodatečný platební výměr

V návaznosti na ukončení daňové kontroly a její výsledek bude v mnoha případech vydán správcem daně dodatečný platební výměr, kterým bude daňovému subjektu uložena povinnost k zaplacení dodatečně vyměřené daně. Dodatečný platební výměr je rozhodnutím ve smyslu §101 an. DŘ, protože jen na základě rozhodnutí může správce daně ukládat daňovému subjektu povinnosti a je důsledkem *ex offio* zahájeného doměřovacího řízení. Dodatečný platební výměr musí splňovat veškeré náležitosti rozhodnutí dle §102 DŘ. Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že dodatečným platebním výměrem může být daň doměřena pouze na základě zahájené a provedené daňové kontroly při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje zákon, z čehož vyplývá, že dodatečný platební výměr nemůže být důsledkem výsledků získaných např. pouze na základě místního šetření.³⁴²

Samozřejmě, že se může stát, že daňová kontrola skončí tzv. bez nálezu, kdy daň tvrzená daňovým subjektem se nebude odlišovat od výsledku kontrolního zjištění při daňové kontrole, v takovém případě samozřejmě nebude doměřovací řízení následovat.

³⁴¹ ŠRETR, Vladimír, *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*, s. 105-106.

³⁴² Rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2006, sp. zn. 1 Afs 60/2005.

8.5 Projevy základních zásad správy daní při zakončení daňové kontroly

Zásada zákonnosti a zásada legální licence

- NSS řešil v době účinnosti ZSDP případ, kdy zprávu o daňové kontrole, ačkoliv byla projednána, omylem opomněl podepsat správce daně. Tuto vadu lze zhojit dodatečným zasláním podepsaného vyhotovení a tato vada tedy nepůsobí na neplatnost zprávy o daňové kontrole resp. na zákonnost ukončení daňové kontroly. Domnívám se, že toto rozhodnutí by bylo použitelné také pro řešení podobné situace za účinnosti DŘ.³⁴³
- Zpráva o kontrole musí být předána resp. doručena, v úplném znění – není možné, aby absentovaly některé její strany. Jak judikoval NSS, pokud by totiž nebyla zpráva o daňové kontrole řádně (tedy kompletně) doručena, nedošlo by k zákonnému ukončení daňové kontroly a nekompletní zpráva o daňové kontrole nemohla sloužit jako zákonný důkazní prostředek pro dodatečné vyměření daně.³⁴⁴

Zásada přiměřenosti (proporcionality) a zásada šetření práv osob zúčastněných na správě daní

- 88 odst. 3 DŘ – *Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění.* K seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění dochází s předstihem před projednáním zprávy, tak aby, bylo daňovému subjektu umožněno na zjištěný kontrolní výsledek zareagovat.

Zásada procesní rovnosti

- Tato zásada vyjadřuje právo osob zúčastněných na správě daní na rovná procesní práva a povinnosti – v daňové kontrole se samozřejmě uskutečňuje v plné šíři, kdy různým daňovým subjektům nemohou být ze strany správce daně poskytovány nestejně procesní práva a povinnosti.

³⁴³ Rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, sp. zn. 9 AfS 40/2007.

³⁴⁴ Rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2013, sp. zn. 2 AfS 17/2012.

Zásada vzájemné součinnosti (spolupráce)

- §88 odst. 3 DŘ – *Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění.* K seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění dochází s předstihem před projednáním zprávy, tak aby, bylo daňovému subjektu umožněno na zjištěný kontrolní výsledek zareagovat.
- Poté co je výsledek kontrolního zjištění s daňovým subjektem projednán, sepíše správce daně formou úředního záznamu stanovisko k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu, pokud je daňový subjekt k výsledkům kontrolního zjištění zaujal. Posléze dokončí zprávu o daňové kontrole s ohledem na její náležitosti dle §88 odst. 1 DŘ. Po dopracování zprávu o daňové kontrole předkládá správce daně daňovému subjektu k podpisu. V této fázi již není možné vznášet námitky do obsahu kontrolního zjištění, ale lze souhlasit s komentářem *Baxy*, že v souladu se zásadou spolupráce i v zájmu procesní ekonomie lze připustit námitky, které by směřovaly např. k tomu, že zpráva neobsahuje odkazy na protokoly a záznamy v jejich úplnosti.
- Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly – jedná se o důsledek porušení této zásady - §88 odst. 5 DŘ. Uvedenému postupu by mělo v rámci naplnění této zásady předcházet neúspěšné předvolání daňového subjektu.
- Pokud se daňový subjekt vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, nelze v souladu s judikaturou NSS zohlednit dřívější porušení této zásady obstrukčními postupy v průběhu daňové kontroly samé, ale s ohledem na textaci zákona je však nutno požadovat, aby pro zvolený postup správce daně disponoval minimálně dvěma neomluvenými snahami o projednání.³⁴⁵
- *„Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“* – výše uvedené ustanovení §88 odst. 6 DŘ je sankčním důsledkem porušení této zásady ze strany daňového subjektu.

³⁴⁵ Rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, sp. zn. 7 Afs 87/2012.

Zásada poučovací

- Poučení bude obsahovat rozhodnutí o stanovení lhůty podle §88 odst. 3 DŘ. Jeho součástí bude poučení o možnosti odvolání proti tomuto rozhodnutí a poučení o skutečnosti, že nedojde-li na základě vyjádření ke změně výsledků kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění.
- §88 odst. 6 DŘ – odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen.

Zásada vstřícnosti a slušnosti

- Také při zakončení daňové kontroly je možné podat stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, která je ochranou těchto zásad. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. V praxi se bude jednat často o stížnosti směřující proti formě a rozsahu možnosti daňového subjektu seznámit se s výsledky kontrolních zjištění. De facto se bude jednat o to, zda mu vůbec existence kontrolních zjištění byla odpovídající formou předložena. Stížností lze také účinně brojit proti způsobu a formě projednání zprávy o výsledku daňové kontroly, a to včetně eventuality kontumačního projednání či kontumačního podpisu této zprávy dle ustanovení § 88 odst. 5 a 6 DŘ.³⁴⁶

Zásada rychlosti

- §88 odst. 3 DŘ - *Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění.* – zamezuje tomu, aby možnost vyjádřit se ke kontrolním zjištěním nebyla ze strany daňového subjektu zneužívána k účelovému prodlužování zprávy o daňové kontrole, a tím i celé daňové kontroly. Vidíme zde prvek koncentrace.
- §88 odst. 5 a odst. 6 DŘ – brání neopodstatněnému prodlužování průběhu daňové kontroly.

³⁴⁶ JEROUŠEK, David. Stížnost dle daňového řádu v průběhu daňové kontroly. Daňový expert 2013, č. 4 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d42640v53704-stiznost-dle-danoveho-radu-v-prubehu-danove-kontroly/>>.

Zásada hospodárnosti a procesní ekonomie

- §88 odst. 3 DŘ - nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. – zamezuje tomu, aby možnost vyjádřit se ke kontrolním zjištěním nebyla ze strany daňového subjektu zneužívána k účelovému prodlužování zprávy o daňové kontrole, a tím i celé daňové kontroly.
- §88 odst. 5 a odst. 6 DŘ – brání neopodstatněnému prodlužování průběhu daňové kontroly.
- Poté co je výsledek kontrolního zjištění s daňovým subjektem projednán, sepíše správce daně formou úředního záznamu stanovisko k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu, pokud je daňový subjekt k výsledkům kontrolního zjištění zaujal. Posléze dokončí zprávu o daňové kontrole s ohledem na její náležitosti dle §88 odst. 1 DŘ. Po dopracování zprávy o daňové kontrole předkládá správce daně daňovému subjektu k podpisu. V této fázi již není možné vznášet námitky do obsahu kontrolního zjištění, ale lze souhlasit s komentářem *Baxy*, že v souladu se zásadou spolupráce i v zájmu procesní ekonomie lze připustiti námitky, které by směřovaly např. k tomu, že zpráva neobsahuje odkazy na protokoly a záznamy v jejich úplnosti.

Zásada volného hodnocení důkazů

- §88 odst. 1 DŘ – na rozdíl od předcházející právní úpravy toto ustanovení určuje povinné náležitosti zprávy o daňové kontrole. V nárocích na obsah tohoto dokumentu se tato zásada realizuje. Ze zprávy o daňové kontrole musí být mimo jiné zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč je správce daně považoval za nedostatečné především pak je nutno zdůvodnit, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň pomůckami.³⁴⁷

³⁴⁷ Rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2005.

Zásada legitimního očekávání, materiální pravdy, neveřejnosti a mlčenlivosti, shromažďování údajů

- Uvedené zásady jsou aplikovatelné v průběhu celé daňové kontroly, tedy i ve fázi zakončení daňové kontroly je musí správce daně dodržovat – v podrobnostech odkazují na komentář učiněný v předcházejících částech práce a souvisejících tabulkách projevů těchto zásad.

Vlastní zpracování autorky

9 Daňová kontrola z pohledu základních zásad správy daní ve Slovenské republice

9.1 Základní zásady správy daní

Význam základních zásad správy daní v oblasti daňové kontroly ve Slovenské republice je dle mého názoru pregnančně vyjádřen v Nálezu Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 16. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 238/06. Z uvedeného rozhodnutí s ohledem na rozsah práce vyjímám pouze následující část: „*Daňové konanie je ovládané celou radou princípov, resp. zásad, ktoré sú spoločné pre celú oblasť správy daní a ktoré sa premietajú najmä do roviny práv a povinností subjektov zúčastnených na daňovej kontrole a nadväzujúcich konaní a procesov. Tieto princípy, resp. zásady možno rozdeliť do viacerých základných skupín, z ktorých sú z pohľadu posudzovanej veci najdôležitejšie princípy ústavné a princípy vyplývajúce zo zákona o správe daní.*“³⁴⁸ V ďalšej časti nálezu Ústavný súd podrobnejšie vymedzuje jednotlivé články Ústavy, ktoré jsou pro daňovou oblast relevantní a také jednotlivé zásady správy daní dle tehdy platného zákona o správě daní a poplatků. Ačkoliv jde o nález, který zohledňoval právní úpravu dle již neplatného zákona č. 511/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jde o rozhodnutí, které je použitelné i v platné právní úpravě. Jak ostatně dokládají aktuální rozhodnutí Ústavního soudu Slovenské republiky, které na něj ve svých odůvodněních přímo odkazují např. Nález Ústavního soudu ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. I. ÚS 314/2015.³⁴⁹

Základem právní úpravy správy daní ve Slovenské republice je zákon č. 563/ 2009 Zb., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Tento procesní předpis (dále jako „daňový řád SR“) nahradil s účinností od 1. 1. 2012 již zmíněný původní zákon č. 511/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Základní zásady správy daní nalezneme v daňovém řádu SR v §3 a jedná se o tyto zásady:

- §3 odst. 1 - zásada zákonnosti,
- §3 odst. 2 - zásada součinnosti, zásada poučovací, zásada rychlosti, zásada hospodárnosti,

³⁴⁸ Nález Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 16. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 238/06.

³⁴⁹ Nález Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. I. ÚS 314/2015.

- §3 odst. 3 – zásada volného hodnocení důkazů,
- §3 odst. 4 – zásada neveřejnosti,
- §3 odst. 5 – zásada oficiality,
- §3 odst. 6 – zásada neformálnosti,
- §3 odst. 7 – zásada procesní rovnosti,
- §3 odst. 8 – zásada spolupráce,
- §3 odst. 9 – zásada legitimního očekávání.³⁵⁰

Jak uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu SR, výše uvedené základní zásady platí pro celou správu daní. Zásady jako základní pravidla jsou důležitým prostředkem pro správnou interpretaci daňového řádu SR i ostatních daňových zákonů. Dodává, že zásady nejsou pouze deklarací všeobecných principů vyplývajících z Ústavy anebo právní teorie, ale obsahují také zásady typické pro daňové právo např. zásada neveřejnosti.³⁵¹

Po srovnání právní úpravy základních zásad správy daní v České a Slovenské republice, lze konstatovat velkou podobnost v jejich vymezení v obou zkoumaných

³⁵⁰ §3 zákona č. 563/ 2009 Zb., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov: „(1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

(4) Správa daní je verejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

(5) Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

(6) Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

(7) Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

(8) Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

(9) Správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.“

³⁵¹ KUBINCOVÁ, Soňa. *Daňový poriadok*. 1. vydání. Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 27.

zemích. Při podrobnějším pohledu ve výčtu základních zásad správy daní ve Slovenské republice absentuje zásada vstřícnosti a slušnosti, zásada legální licence a zásada shromažďování osobních údajů. Zásada spočívající v právu slyšení ve své věci je součástí zásady zákonitosti v prvním odstavci §3 daňového řádu SR. Stejně jako v České republice tak i ve Slovenské republice byla teprve daňovým řádem učiněna součástí základních zásad správy daní zásada legitimního očekávání.

Jak jsem již uvedla, můžeme hovořit o velké podobnosti obou právních úprav, nikoliv ale o úplné totožnosti. Z rozdílů ve vymezení zásad, které jsou zařazeny mezi základní zásady správy daní jak v České tak ve Slovenské republice, mě kupříkladu zaujala odlišnost u zásady poučovací. Dle právní úpravy české platí, že v souvislosti se svým úkonem správce daně poskytne osobám zúčastněným na správě daní přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. Poučovací povinnost se tak rozpadá na dvě možné situace – první z nich je případ, kdy tak stanoví přímo zákon a druhá je situace spojená se správním uvážením správce daně v konkrétním případě. Ve slovenské právní úpravě je tato zásada pojata v užším slova smyslu. Dle §3 odst. 2 daňového řádu SR, kde je tato zásada obsažena, je správce daně povinen poskytnout poučení o procesních právech a povinnostech daňovým subjektům a jiným osobám, pouze pokud tak stanoví tento zákon. Ve srovnání s právní úpravou českou tak není zakotven uvedený druhý případ poučovací povinnosti na základě správního uvážení správce daně. V tomto případě musím souhlasit s názorem *Kubincové*, která považuje v tomto znění zakotvení této zásady za nadbytečné, právě z důvodu, že platí jen v případech uvedených zákonem a nedá se uplatnit při správě daní jako celku.³⁵² Právní úpravu této zásady lze tak dle mého názoru považovat za zdařilejší v České republice.

Pokud bych měla vybrat další zajímavou odlišnost, upozornila bych na fakt, že ve slovenské právní úpravě jsou formulovány dvě související zásady v rámci dvou samostatných ustanovení, a to zásada součinnosti a spolupráce. Taková právní úprava odpovídala v České republice předcházejícímu ZSDP, konkrétně jeho §2 odst. 2 a §2 odst. 9. V platné právní úpravě došlo ke zjednodušení, kdy je zásada součinnosti (spolupráce), uvedena v jediném ustanovení, a to §6 odst. 2 DŘ, přičemž co do

³⁵² KUBINCOVÁ, Soňa. *Daňový poriadok*. 1. vydání. Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 30.

podstaty, je navzdory formulačnímu zjednodušení zcela shodná s právní úpravou dle ZSDP i právní úpravou slovenskou.

9.2 Daňová kontrola z pohledu základních zásad správy daní

Základní právní úprava daňové kontroly ve Slovenské republice je vymezena v §44 - §47 daňového řádu SR. Dle §44 odst. 1 daňového řádu SR daňovou kontrolou správce daně zjišťuje nebo prověřuje skutečnosti rozhodující pro správné určení daně nebo dodržování zvláštních předpisů. V právní úpravě SR absentuje legislativní vymezení předmětu daňové kontroly, které poskytuje právní úprava česká v § 85 odst. 1 DŘ. I přes absenci tohoto vymezení, bude ve Slovenské republice v praxi předmět daňové kontroly stejný, tzn. primárně zaměřený na kontrolu daňových povinností a daňových příznání daňového subjektu resp. jiných okolností.

Pokud se zaměřím na zahájení daňové kontroly, lze konstatovat, že ve Slovenské republice může daňová kontrola začít dvojím způsobem. Většinou se daňová kontrola začíná na základě písemného oznámení daňového úřadu, kde je obsažen den zahájení daňové kontroly, místo výkonu, druh kontrolované daně a kontrolované zdaňovací období. Pokud by termín daňovému subjektu nevyhovoval, může požádat správce daně o termín náhradní, a to do 8 dní ode dne doručení oznámení a dohodnout s ním nový termín zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola však musí začít nejpozději do 40 dní ode dne doručení oznámení o daňové kontrole. Druhým typem je „přepadová kontrola“ bez oznámení, pokud například existuje důvodné podezření, že účetní doklady by mohly být pozměněné, znehodnocené nebo zničené nebo o vykonání kontroly požádají orgány činné v trestním řízení.³⁵³ V tomto případě sepíše správce daně „zápisnicu o začatí daňovej kontroly“, což dle mého názoru odpovídá našemu protokolu o zahájení daňové kontroly. Takový protokol pak musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti.³⁵⁴ Zahájení daňové kontroly vykazuje oproti právní úpravě české mnohé odlišnosti. Pokud bych provedla maximální možné zjednodušení, lze konstatovat, že stejné je pouze obecné rozdělení možného zahájení na dva způsoby – zahájení na základě oznámení o daňové kontrole a zahájení daňové kontroly bez

³⁵³ BOJMÍROVÁ, Simona. Novela daňového poriadku. *Justičná revue*, 2012, č. 5, s. 671.

³⁵⁴ §46 zákona č. 563/ 2009 Zb., o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

předchozího oznámení tzv. přepadové daňové kontroly. V první řadě bych chtěla uvést, že podstatný rozdíl u předem oznámených daňových kontrol v právní úpravě obou zemí je ve skutečnosti, že toto oznámení a jeho náležitosti jsou ve Slovenské republice na rozdíl od České republiky upraveny přímo v zákoně, a to konkrétně v §46 odst. 1 daňového řádu SR. S ohledem na tyto náležitosti lze konstatovat, že pokud by oznámení o zahájení daňové kontroly neobsahovalo uvedené náležitosti, byla by taková daňová kontrola zahájena v rozporu se zásadou zákonnosti. Přesné vymezení předmětu a rozsahu je dle právní úpravy české spojeno až se zahájením daňové kontroly ve spojení se započítáním vlastní kontrolní činnosti, při které správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti.

V právní úpravě slovenské se při zahájení daňové kontroly projevují obdobné zásady jako v právní úpravě české. S ohledem na výše uvedené je dominantní jako vždy zásada zákonnosti, v možnosti dohodnout si jiný termín daňové kontroly než je uveden v oznámení daňové kontroly spatřuji zase evidentní projev zásady součinnosti a spolupráce, s ohledem na časové ohraničení sdělení tohoto jiného termínu je třeba zmínit projev zásady rychlosti i hospodárnosti, v §46 slovenského daňového řádu je také obsažena zákonná poučovací povinnost ve smyslu zásady poučovací. Stejně jako v České republice se v průběhu daňové kontroly projevuje také zásada neveřejnosti, zásada oficiality, zásada materiální pravdy a zásada rovnosti.

S ohledem na praktický výklad mě zaujalo ustanovení §46 odst. 2 daňového řádu SR, které je speciálním ustanovením začátku daňové kontroly v případě, že je vykonávána daňová kontrola na zjištění oprávněnosti nároku na vrácení nadměrného odpočtu nebo jeho části. V poměrně nedávné době se v některých otázkách výkladu tohoto ustanovení sešla pracovní komise k zajištění jednotného metodického výkladu pro oblast správy daní organizovaná Ministerstvem financí Slovenské republiky. Pracovní komise například řešila otázku, zda se při zahájení daňové kontroly na zjištění oprávněnosti nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH dá aplikovat §46 odst. 1 daňového řádu SR s ohledem na možnost stanovení jiného termínu zahájení daňové kontroly na základě dohody s daňovým subjektem při respektování tam uvedených lhůt. Dle Ministerstva financí i Finančního ředitelství se na takovou kontrolu § 46 odst. 1 daňového řádu SR nevztahuje, tzn., že daňový subjekt si nemůže dohodnout se správcem daně jiný termín výkonu daňové kontroly, než ten který je stanovený

v oznámení o daňové kontrole.³⁵⁵ Toto ustanovení nemá paralelu v právní úpravě české, a jak z výsledku pracovní komise vyplývá, je pro daňové subjekty žádající vrácení nadměrného odpočtu DPH v případě daňové kontroly mnohem přísnější.

Zajímavá změna se odehrála v právní úpravě daňové kontroly ve Slovenské republice od 1. 1. 2016, a to zákonem č. 563/ 2009 Sb., na základě kterého je dle platné právní úpravy možné, aby i po zahájení daňové kontroly podaly daňové subjekty dodatečné daňové přiznání, ale pouze ve lhůtě 15 dnů. Dle § 16 odst. 9 daňového řádu SR tak nově platí, že dodatečné daňové přiznání není možné podat za zdaňovací období, za které se vykonává daňová kontrola po uplynutí 15 dnů ode dne sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, doručení oznámení o daňové kontrole, doručení rozšíření daňové kontroly na jiné zdaňovací období, kterého by se dodatečné daňové přiznání týkalo, a to až do dne nabytí právní moci rozhodnutí vydaném v doměřovacím řízení, přičemž pokud toto řízení nezačne, tak dodatečné daňové přiznání není možné podat do dne ukončení daňové kontroly. Pokud toto daňové subjekty učiní, tak budou „odměněni“ výhodnější výší pokuty, která bude 7% p.a. oproti 10% p.a. v případě doměření správcem daně, na základě výsledku daňové kontroly. Bude bezesporu zajímavé počkat na vyhodnocení této změny v praxi, kolik daňových subjektů této možnosti využije. Tuto změnu bezesporu považuji za snahu podpořit zásadu hospodárnosti i součinnosti v rámci právní úpravy daňové kontroly. Jak jsem již popsala výše, situace v České republice je co do zahájení daňové kontroly poněkud rozdílná a daňové subjekty, pokud se jedná o kontrolu předem oznámenou, mají možnost před jejím vlastním zahájením podat dodatečné daňové přiznání se všemi výhodami z toho plynoucími. V tomto ohledu byla do 1. 1. 2016 právní úprava slovenská znatelně přísnější, protože blokovala možnost podat dodatečné daňové přiznání již doručením oznámení o daňové kontrole.

Daňový úřad může předmět kontroly i po jejím zahájení dodatečně rozšířit, pokud usoudí, že k tomuto kroku existují důvody. Daňová kontrola může trvat nejdéle rok, ale v určitých případech může být přerušena. Daňový řád SR rozlišuje obligatorní a fakultativní přerušování daňové kontroly. Obligatořně je daňová kontrola přerušena,

³⁵⁵ Srov. Zápis zo zasadnutia pracovnej komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť správy daní, 23. 1. 2015 [online]. Ministerstvo financií SR [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Zasadanie/2016.04.19_met_vyklad.pdf>.

pokud se správce daně dozví, že bylo zahájeno řízení o předběžné otázce. Pokud je v dané věci potřebné například získat informace na základě mezinárodní výměny informací je na úvaze správce daně, zda lhůtu přeruší či nikoliv. Stanovení maximální lhůty pro uskutečnění daňové kontroly považuji za velice významný rozdíl mezi právní úpravou českou a slovenskou, která v naší právní úpravě obdobu nemá. Stanovením této maximální lhůty slovenský zákonodárce bezpochyby akcentoval zásadu přiměřenosti (proporcionality) i rychlosti v právní úpravě daňové kontroly, která představuje citelný zásah do sféry daňového subjektu, což vyplývá z výčtu a charakteru velkého množství povinností, které v průběhu daňové kontroly daňový subjekt má. Zajímavá je samotná geneze ohraničení maximální délky daňové kontroly ve slovenské právní úpravě. Ta započala již za předcházející právní úpravy, kdy zákonodárce novelou č. 114/2003 Sb., omezil s účinností od 1. 5. 2003 dobu trvání daňové kontroly na šest měsíců ode dne jejího zahájení. Ve složitých případech bylo umožněno nejbližší nadřízenému správci daně prodloužit daňovou kontrolu před uplynutím základní šestiměsíční lhůty nejvíce o šest měsíců. Následně se v judikatuře jak Nejvyššího soudu, tak Ústavního soudu krystalizovalo chápání této lhůty. A to od chápání této lhůty ze strany správců daně jako lhůty pořádkové, s jejímž nedodržením nejsou spojovány žádné procesní důsledky až po ustálené chápání této lhůty jako závazného limitu determinující zákonnost uskutečňované daňové kontroly. Jak již bylo uvedeno výše, dle platné právní úpravy je maximální délka daňové kontroly jeden rok. V porovnání s předcházející právní úpravou sice došlo na první pohled k jejímu prodloužení, na druhé straně daňový řád SR již neumožňuje prodloužení lhůty ve složitých případech.

V souvislosti s maximální dobou trvání daňové kontroly je nejvíce diskutovanou otázkou problematika přerušení daňové kontroly, jehož důvody jsem již nastínila výše. Možnost přerušení daňové kontroly explicitně stanovil až daňový řád SR. V průběhu přerušení samozřejmě lhůta pro maximální dobu trvání kontroly neběží a diskutovaným problémem je možné „zneužívání“ tohoto institutu ze strany správce daně pro faktické prodloužení trvání daňové kontroly. Jak upozorňuje *Vernarský*, bude důležité, aby když je daňová kontrola přerušena, správce daně nevykonával kontrolní úkony u daňového subjektu a není ani oprávněný od něj v této době vyžadovat součinnost. Na druhou stranu i při přerušení kontroly může správce daně uskutečňovat jiné postupy jako např. místní šetření. Daňové subjekty by v takovém případě měly od správce daně

vyžadovat, aby se žádné dokazování v průběhu přerušení daňové kontroly neuskutečňovalo. Důsledky přerušení jsou velice významné v případě, že se vykonává daňová kontrola na zjištění oprávněnosti nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH anebo jeho části. V tomto případě dle slovenské právní úpravy platí, že správce daně nadměrný odpočet vrátí do deseti dnů od skončení daňové kontroly, a to ve výšce jím zjištěné.³⁵⁶ Ještě bych doplnila, že pokud je daňová kontrola přerušena, neplynou ani jiné lhůty dle daňového řádu SR, a to ani prekluzivní lhůta. Prekluzivní lhůta je na rozdíl od české právní úpravy přísnější, trvá 5 let a její začátek se váže na konec roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání.³⁵⁷

Práva a povinnosti daňových subjektů jsou v obou právních úpravách víceméně shodné např. právo daňového subjektu být přítomen jednání se svými zaměstnanci, klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání, nahlížet do spisu, předkládat a navrhopvat důkazy nebo naopak povinnost zabezpečit vhodné podmínky a místo pro výkon kontroly, předkládat důkazy prokazující jeho tvrzení, předkládat účetní záznamy a jiné doklady apod. V rámci práv i povinností daňových subjektů a správce daně se stejně jako v České republice nejvíce manifestuje zásada spolupráce a součinnosti.

Výsledkem daňové kontroly ve Slovenské republice je písemný protokol, který správce daně zasílá kontrolovanému subjektu a pokud má být výsledkem doměření daně, současně jej vyzve, aby se k protokolu vyjádřil ve lhůtě, která musí být nejméně 15 pracovních dnů. Poté následuje případné doměření daně, proti kterému je možné se odvolat popř. podávat další opravné prostředky. V případě, že správce daně v průběhu daňové kontroly nezjistí rozdíl v částce, kterou měl daňový subjekt uhradit a neučinil tak, tzn., že daňová kontrola skončí „bez nálezu“, pak se výzva k vyjádření se k protokolu nezasílá. Daňová kontrola je ukončena nejčastěji dnem doručení protokolu o výsledku daňové kontroly. Může být ukončena také doručením oznámení o určení daně dle pomůcek podle §48 odst. 2 daňového řádu SR nebo zánikem nároku na vrácení nadměrného odpočtu.³⁵⁸ V této souvislosti je nutné uvést, že daňová kontrola stejně jako v České republice nekončí rozhodnutím. Výše uvedený protokol, kterému odpovídá zpráva o daňové kontrole dle právní úpravy české, není považován za rozhodnutí. Aby

³⁵⁶ ŠTRKOLEC, Miroslav. Prerušenie daňovej kontroly – prípustnosť, dôsledky a možnosti procesnej obrany. *Justičná revue*, 2014, č. 11, s. 1359.

³⁵⁷ VERNARSKÝ, Martin. Limity daňovej kontroly. *Justičná revue*, 2012, č. 1, s. 48- 60.

³⁵⁸ BOJMÍROVÁ, Simona. Novela daňového poriadku. *Justičná revue*, 2012, č. 5, s. 672.

bylo možné daňovou kontrolu uzavřít, musí tomuto předcházet fáze dokazování, kterou ovládá další společná zásada obou právních úprav, a to zásada volného hodnocení důkazů.

Kubincová ve svém komentáři k daňovému řádu SR uvádí, že správce daně při vykonávání daňové kontroly musí respektovat základní zásady správy daní a musí dbát také na zachování práv a oprávněných zájmů daňových subjektů.³⁵⁹ Právní úprava základních zásad správy daní i daňové kontroly vykazuje v obou zemích četné rozdíly i společné prvky. Domnívám se, že s ohledem na historické, kulturní a právní základy těchto zemí, může být právní úprava daňové kontroly obou zemí vzájemnou inspirací, a to s ohledem na možné změny úpravy *de lege ferenda*.

³⁵⁹ KUBINCOVÁ, Soňa. *Daňový poriadok*. 1. vydání. Bratislava: C. H. Beck, 2015, s. 240.

Závěr

Základní zásady správy daní, které mají vliv na daňovou kontrolu, se nacházejí v několika skupinách pramenů. Jednak jsou to ustanovení §5 až §9 DŘ, z jejichž úhlu jsem daňovou kontrolu vymezila v kapitolách č. 5 - 8 a mám za to, že tyto kapitoly tvoří vlastní jádro předkládané disertační práce. Dále jsou pramenem některá pravidla ústavněprávní úrovně, nacházející se zejména v LZPS. Domnívám se, že ty jsem nemohla ponechat stranou pozornosti hned z několika důvodů. Jednak jsou zdrojem, ze kterého mnohé základní zásady dle DŘ vycházejí a jsou jejich pouhou konkretizací. Na druhé straně mě napadá i jejich praktická aplikace např. v oblasti ústavních stížností věcně souvisejících s daňovou kontrolou, kde právě porušení některé zásady ústavněprávní úrovně musí být ze strany stěžovatele prokázáno, což bývá v praxi velký problém a důvodem pro odmítnutí stížnosti Ústavním soudem. V předkládané práci jsem samostatnou kapitolu věnovala také tématu dobré správy a detailnějšímu pohledu na možnou aplikaci zásad dle SŘ v oblasti správy daní, kdy se domnívám, že toto téma nelze jednoduše uzavřít odkazem na § 262 DŘ, že ve správě daní se SŘ nepoužije. Naopak jsem příznivec právního názoru, že podpurná aplikace SŘ v oblasti zásad je nadále možná, stejně jako tomu bylo u předcházející právní úpravy dle ZSDP a proto SŘ považuji za možný další pramen některých zásad správy daní např. zásady dobré víry.

Při tvorbě této disertační práce jsem si znovu a znovu ověřovala, že pro uchopení problematiky základních zásad správy daní, je velice důležitá práce s judikaturou, a to zejména judikaturou NSS a Ústavního soudu, o čemž dozajista svědčí i skutečnost, že do vlastního textu práce jsem zakomponovala, resp. v podrobnostech k podanému výkladu odkázala na 25 rozhodnutí Ústavního soudu, 96 rozhodnutí NSS, 2 Rozhodnutí Krajských soudů a 6 rozhodnutí zahraničních soudů. Do tohoto počtu nezahrnuji celkem 82 rozhodnutí Ústavního soudu o ústavních stížnostech souvisejících věcně s daňovou kontrolou z let 2015 – 2011 (jejich seznam tvoří přílohu č. 2), které jsem prostudovala, abych mohla v příloze č. 3 vypracovat přehledné tabulky, ve kterých jsem zachytila, jaká ustanovení LZPS, Ústavy nebo Úmluvy jsou dle názoru stěžovatelů ze strany finančních orgánů porušována a na jejichž základě jsem zpracovala výsledný Paretův graf. Nezbyvá než dodat, že čtyři samostatné přílohy jsem věnovala rovněž

judikatuře, konkrétně té nejzajímavější (alespoň dle mého názoru), jež je spojena se zásadou dobré víry, zahájením, průběhem a zakončením daňové kontroly.

Celou práci jsem se snažila „oživit“ a doplnit nejrůznějšími tabulkami i grafy, např. tabulkou i grafem zohledňujícím formu rozhodnutí u ústavních stížností věcně souvisejících s daňovou kontrolou v letech 2015 – 2011, Paretovým grafem četnosti napadených ústavněprávních principů v ústavních stížnostech v letech 2015 – 2011, tabulkou základních zásad činnosti správních orgánů dle SŘ, tabulkami za účelem srovnávání základních zásad dle ZSPD, DŘ i SŘ, grafy ohledně podnětů směřovaných Veřejnému ochránci práv, tabulkou zásad dle Etického kodexu zaměstnanců GFŘ, tabulkami, které srovnávají výčet práv daňového subjektu dle ZSDP a DŘ v ustanoveních upravujících daňovou kontrolu a srovnání práv daňového subjektu dle ZSDP a jejich umístění v DŘ, tabulkami projevů zásad správy daní při zahájení daňové kontroly, ve sféře práv a povinností, v průběhu daňové kontroly a nakonec při zakončení daňové kontroly, časovým grafem výzvy dle §87 odst. 3 DŘ.

Pokud bych měla zhodnotit směřování jednotlivých kapitol této práce a jejich výsledky, uvedla bych následující.

Vlastní text práce začal definováním pojmu daňová kontrola. Toto vymezení jsem pojednala stručně, protože představuje pouhý vstup do zvolené problematiky, když o tomto postupu správce daně je detailněji pojednáno v samostatných kapitolách.

Ve druhé kapitole jsem se zaměřila na ústavní principy ovládající daňovou kontrolu, a to s akcentem na čl. 11 odst. 5 a čl. 36 LZPS. Nechtěla jsem zůstat u pouhé charakteristiky vybraných ustanovení Ústavy a LZPS, ale zajímalo mě, na jaká konkrétní ustanovení je ze strany navrhovatelů odkazováno v ústavních stížnostech, které se věcně daňové kontroly dotýkají a jaká je „úspěšnost“ těchto ústavních stížností. Za tímto účelem jsem podrobila analýze vybrané ústavní stížnosti za r. 2015 – 2011. V této kapitole jsem se zabývala v kontextu platné judikatury také možnou aplikací čl. 6 Úmluvy ve věcech souvisejících s daňovou kontrolou.

V této části jsem zjistila, že v ústavních stížnostech věcně souvisejících s daňovou kontrolou v r. 2015 – 2011 je nejčastěji namítán rozpor s čl. 36 odst. 1 a 2 LZPS, dále čl. 11 odst. 5 a 1 LZPS, z dalších ustanovení jsou více zastoupeny ustanovení čl. 2 odst. 2 a čl. 38 odst. 2 LZPS. Další vybraná ustanovení Ústavy či LZPS se vyskytují pouze v menší míře, nicméně veškeré z nich jsem

zohlednila v textu kapitoly. Rozpor s ustanovením čl. 6 Úmluvy byl stěžovateli ve zkoumaných letech napadán v 18 stížnostech. Co se týká odkazu na jeho možné porušení, tak ten s ohledem na aktuální judikaturu považuji za relevantní, pouze pokud se dotýká penále dle §251 DŘ a nikoliv průběhu daňové kontroly.

Obecně lze říct, že ústavní stížnosti související s daňovou kontrolou nejsou s ohledem na nápad podání Ústavního soudu (příloha č. 1) příliš časté. Ve zkoumaných letech největšího počtu dosahují r. 2012 a 2011 s počtem 21 a 29 rozhodnutí, v r. 2015 Ústavní soud rozhodoval v pouhých 5 případech. Ve všech zkoumaných letech bylo z celkového počtu 82 rozhodnutí vydáno pouze pět nálezů, ostatní stížnosti byly odmítnuty nejčastěji pro zjevnou neopodstatněnost, některé rovněž pro nepřipustnost. Mám za to, že možná někdy absentuje správné vyhodnocení otázky, zda ve věci podávat ústavní stížnost. Ústavní soud není možné považovat za další instanci v systému obecného soudnictví. Jeho úkolem je ochrana ústavnosti a není povolán k přezkumu správnosti aplikace "jednoduchého" práva a zasáhnout do rozhodovací činnosti obecných soudů může jen tehdy, shledá-li současně porušení základního práva či svobody. Jak jsem již uvedla ve vlastním textu práce - argumentace advokáta, jež za daňový subjekt podává ústavní stížnost v daňové věci, nemůže kopírovat jeho argumentaci použitou například v kasační stížnosti NSS. Advokátem nemůže být apelována „pouhá nezákonnost“, protože zjednodušeně řečeno lze konstatovat, že ne každá nezákonnost představuje omezení nějakého ústavně zaručeného práva. Argumentačně by tedy úsilí advokáta mělo směřovat do vlastního výsledku předchozího řízení, např. jakým konkrétním způsobem bylo posledním rozhodnutím ve věci porušeno právo stěžovatele na spravedlivý proces. Při podání ústavní stížnosti proti pravomocnému rozhodnutí, opatření a jinému zásahu správce daně ve věcech souvisejících s daňovou kontrolou je nesmírně důležitá správná aplikace výše uvedených článků LZPS nebo Ústavy, protože právě porušení norem ústavního práva musí být stěžovatelem nejen tvrzeno, ale také prokázáno. V rozhodnutích se pak často opakuje konstatování Ústavního soudu, že ústavní stížnost z hlediska svého obsahu nepřináší v podstatě žádné nové argumenty a de facto představuje toliko pokračující polemiku se závěry správních soudů resp. orgánů daňové správy, vedenou zejména v rovině práva podústavního. Stěžovatel pak nepřipadně - předpokládá, že na jejím základě Ústavní soud podrobí ústavní stížností napadené rozhodnutí běžnému

instančnímu přezkumu a stěžovateli se zásah do ústavně zaručených základních práv nebo svobod doložit nepodaří.

Třetí kapitola navázala problematikou zásad dobré správy, a rozdělila jsem ji na tři podoblasti, a to analýzu zásad dle SŘ a jejich aplikovatelnosti ve správě daní resp. daňové kontrole, Katalog dobré správy formulovaný Veřejným ochráncem práv Otakarem Motejlem v r. 2006 a problematiku etických kodexů se zaměřením na Etický kodex Generálního finančního ředitelství.

V první podkapitole jsem dospěla k následujícím závěrům. Domnívám se, že za účinnosti ZSDP bylo možné dovodit ze SŘ některé zásady, které ZSDP neobsahoval a které bylo nutné při správě daní aplikovat. U většiny takto dovozovaných zásad lze najít poměrně snadno i jejich ústavněprávní dimenzi, a proto i bez jejich dovození ze SŘ by bylo nutné je při správě daní respektovat a aplikovat např. zásada rychlosti, kterou lze spojit s ústavněprávní zásadou dle čl. 38 odst. 2 LZPS, že každý má právo na to, aby jeho věc byla projednána a vyřízena bez zbytečných průtahů. Požadavek, aby správce daně jednal v kontextu zásad, které jsou obsaženy v zásadách dle SŘ vyplývá i z tehdejší judikatury NSS. Dokládá to například rozhodnutí NSS ze dne 20. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005, ze kterého jednoznačně vyplývá aplikace zásady legitimního očekávání vyjádřené SŘ v oblasti správy daní. Závěr o použití některých zásad SŘ v oblasti správy daní za účinnosti ZSDP potvrzuje i následné přijetí DŘ, který zakotvil ve svém textu většinu zásad, které se dovozovaly pro oblast správy daní ze SŘ resp. ústavněprávní úrovně. Dle mého názoru je i současná právní úprava dle DŘ v této otázce poněkud problematická a nejednoznačná. Osobně se domnívám, že zákonodárce (ačkoliv svůj úmysl o vyloučení aplikace zásad SŘ pro správu daní vyjádřil v důvodové zprávě a dle §262 DŘ se při správě daní správní řád nepoužije) nic neudělal pro to, abychom mohli na výchozí otázku podpůrné aplikace zásad odpovědět jednoznačně ve shodě s důvodovou zprávou DŘ a textem zákona. Je to díky tomu, že stejně jako dříve, musíme vzít v úvahu §177 SŘ, který má dle mého názoru aplikační přednost. Pro jiný výklad těchto dvou stěžejních ustanovení by musel být v souladu s §262 DŘ změněn také §177 SŘ, což se ale nestalo. Dle mého názoru nadále platí, že zásady dle §2 až §8 SŘ se použijí také pro oblast správy daní, pokud DŘ obdobnou úpravu neobsahuje. V této kapitole jsem se dále pokoušela dovodit, zda nějaké takové zásady, které by se daly podpůrně při správě daní aplikovat a jež DŘ neupravuje, existují.

Výsledek jsem zpracovala do tabulky, kde jsou vymezeny ty, jejichž obdobu v DŘ mezi základními zásadami nenajdeme. V tomto ohledu je zapotřebí mít stále na paměti, že správa daní má oproti jiným správním řízením svá specifika. A díky nim jsem z použití v oblasti správy daní vyloučila např. zásadu smírného řešení rozporů v oblasti správy daní. Způsob určení výše daňové povinnosti vychází z příslušných zákonných ustanovení a těmito je i v rámci zásady zákonnosti správce daně vázán a nemůže proto z logiky věci docházet ke smírnému řešení sporů. Na druhou stranu některé další zásady SŘ považuji v oblasti správy daní za uplatnitelné. Na jejich čelní příčce stojí zásada dobré víry, jež se v daňové praxi projevuje a v tomto ohledu existuje poměrně bohatá judikatura, ze které vybrala rozhodnutí, které jsou uvedena v příloze č. 4 této disertační práce a některá jsou zmíněna v textu této části. Mám za to, že tato zásada by měla být „*de lege ferenda*“ mezi základní zásady správy daní do DŘ zákonodárcem doplněna, pokud je jeho úmyslem vytvořit úplný katalog základních zásad správy daní bez podpůrného dovozování ze SŘ.

Pokud jde o další podkapitoly, Katalog dobré správy formulovaný Veřejným ochráncem práv Otakarem Motejlem v r. 2006 pomohl neurčitý právní pojem „dobré správy“ vymežit a dát mu konkrétnější rozměr. Dle argumentace v této podkapitole provedené se některé tyto principy podpůrně v oblasti správy daní bezesporu aplikovat dají. Provedla jsem rovněž vlastní analýzu o množství podnětů přijatých a vyřízených Veřejným ochráncem práv ve sledované oblasti daní, poplatků a cel v letech 2005-2014, dále také statistiku odložených/objasněných případů a šetřením zjištěných/nezjištěných pochybení. Z uvedených grafů jsem dovedla, že počet podnětů v oblasti daní, poplatků nebo cel rozhodně není nijak velký (pohybuje se ve všech zkoumaných letech od 100 do 200 za rok), což lze bezesporu hodnotit kladně. V návaznosti na množství podnětů shledávám za pozitivní počet objasněných podnětů resp. těch, u kterých byla poskytnuta jiná pomoc. K principům dobré správy mají velice blízko etické kodexy, které často s těmito principy korespondují nebo je doplňují a v této souvislosti jsem stručně upozornila na principy Etického kodexu zaměstnanců ČR – Generálního finančního ředitelství. U některých pravidel Etického kodexu vidíme paralelu s některými základními zásadami správy daní dle DŘ. Samozřejmě v mnoha bodech základní zásady správy daní etický kodex přesahuje, což odpovídá jeho účelu, kterým je podporovat žádoucí standardy chování úředních osob k veřejnosti a spolupracovníkům.

Čtvrtou kapitolou jsem již zaměřila pozornost na základní zásady správy daní, tak jak jsou v DR vyjádřeny v §5 - §9, přičemž tyto blíže charakterizují a v některých případech stručně srovnávám s právní úpravou dle ZSPD. Snažila jsem se co možná nejvíce pracovat s judikaturou, a to s cílem tyto zásady blíže specifikovat jako určitý základ pro další část práce, která již popisuje jejich konkrétní odraz v rámci daňové kontroly.

Kapitoly pět až osm se věnovaly daňové kontrole z pohledu zásad správy daní dle DR, tak jak odpovídá samotnému názvu práce. Tyto kapitoly výše vymezené základní zásady správy daní daly do kontextu s právní úpravou daňové kontroly. Problematika byla rozdělena na zahájení daňové kontroly, práva a povinnosti v průběhu daňové kontroly, průběh daňové kontroly a poslední kapitola pojednává o zakončení daňové kontroly. Aplikačním výstupem každé kapitoly je závěrečná tabulka, ve které se snažím manifestovat některé konkrétní projevy základních zásad správy daní v dané fázi/etapě daňové kontroly. U daňové kontroly nalezneme v různé míře odraz všech základních zásad správy daní. Velice výrazně se kromě základní zásady zákonnosti, projevuje zásada vzájemné součinnosti, zásada přiměřenosti, zásada volného hodnocení důkazů a zásada hospodárnosti. Stranou samozřejmě nezůstávají ani ostatní zásady např. zásada poučovací, zásada vstřícnosti a slušnosti nebo zásada legitimního očekávání. Jejich konkrétní projevy jsou obsaženy a zhodnoceny v textu práce.

Poslední kapitola se zaměřuje na popis a komparaci platné právní úpravy daňové kontroly a základních zásad správy daní ve Slovenské republice. Zde bylo mým cílem srovnat zásady i právní úpravu daňové kontroly na Slovensku s právní úpravou českou. Na slovenské právní úpravě velice kladně hodnotím akcentaci zásady rychlosti, jež se manifestuje kupříkladu v maximální délce daňové kontroly. Pozitivní efekt může mít i změna, která se odehrála v právní úpravě daňové kontroly ve Slovenské republice od 1. 1. 2016, na základě které je dle platné právní úpravy možné, aby i po zahájení daňové kontroly mohly podat daňové subjekty dodatečné daňové přiznání, ale pouze ve lhůtě 15 dnů. Pokud toto učiní, tak budou „odměněni“ výhodnější výší pokuty, která bude 7% p. a. oproti 10% p. a. v případě doměření správcem daně, na základě výsledku daňové kontroly. Bude bezesporu zajímavé si počkat na zhodnocení po ukončení roku, kolik subjektů tuto možnost využije vzhledem k počtu zahájených daňových kontrol popř., jak moc bude taková úspora pro daňové subjekty zajímavá.

V úvodu práce jsem uvedla, že mým cílem je analyzovat daňovou kontrolu optikou základních zásad správy daní a prokázat skutečnost, že základní zásady správy daní nemají charakter pouhých deklaratorních požadavků, ale představují základní východiska pro výklad i aplikaci jednotlivých ustanovení upravujících daňovou kontrolu. Toto je ona „červená nit“, která měla celou disertační práci prostupovat a já doufám, že se mi tento můj cíl podařilo naplnit.

Seznam zkratek

ČAK	Česká advokátní komora
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
ES	Evropské společenství
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
LZPS	Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů
MF	Ministerstvo financí
NSS	Nejvyšší správní soud
SŘ	Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
SŘS	Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
Ústava	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
Úmluva	Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod (Evropská úmluva o lidských právech)

Použitá literatura

Monografie

1. BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
2. BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka a kol. *Daňový řád*. Komentář. I. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
3. BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka a kol. *Daňový řád*. Komentář. II. díl. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
4. BOGUSZAK, Jiří, ČAPEK, Jiří, GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. Praha: ASPI, 2004. 347 s. ISBN 80-7357-030-0.
5. BORCHARDT, Klaus – Dieter. *ABC práva Evropské Unie*. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské Unie, 2011. 129 s. ISBN 978-92-78-40726-1.
6. DRÁB, Ondřej, TRUBAČ, Ondřej a ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2006. 358 s. ISBN 80-7357-223-0.
7. HANUŠ, Jaromír, HOLUŠA, Bohumil, MUSILOVÁ, Lydie. *Daňový řád v kostce*. Ostrava: EconomiCon, 2012. 422 s. ISBN 978-80-905065-2-7.
8. HENDRYCH, Dušan. *Právní slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 1459 s. ISBN 978-80-7400-059-1.
9. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2015*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Meritum (Wolters Kluwer ČR). 216 s. ISBN 978-80-7478-695-2.
10. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2011*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 172 s. ISBN 978-80-7357-650-9.

11. HUBÁLKOVÁ, Eva. *Stručná rukojeť českého advokáta k Evropské Úmluvě o lidských právech*. Praha: Česká advokátní komora: 2008. 272 s. ISBN 978-80-254-4013-1
12. JANOUŠEK, Karel. *Daňová kontrola a vy.* Praha: Verlag Dashofer, 2004. ISBN 80-86229-68-8.
13. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
14. KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 6. vydání. Olomouc: ANAG, 2008. 863 s. ISBN 978-80-7263-459-0.
15. KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: ANAG, 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.
16. KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: ANAG, 2013. 1192 s. ISBN: 978-80-7263-769-0.
17. KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu*: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zpracování změn účinných od 1. 1. 2013]. 2. vydání. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5.
18. KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Meritum (Wolters Kluwer ČR). 432 s. ISBN 978-80-7478-890-1.
19. KUBINCOVÁ, Soňa. *Daňový poriadok*. 1. vydání. Bratislava: C. H. Beck, 2015. 752 s. ISBN 978 – 80-89603-28-2.
20. LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 614 s. ISBN 978-80-7400-390-5.
21. MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011. 926 s. ISBN 978-80-87212-70-7.

22. PRUDKÝ, Pavel, LOŠŤÁK, Milan. *Vzory korespondence podle daňového řádu*. Olomouc: ANAG, 2011. 335 s. ISBN 978-80-7263-680-8.
23. SKULOVÁ, Soňa. *Správní uvážení: základní charakteristika a souvislosti pojmu*. Brno: Masarykova univerzita, 2003. 241 s. ISBN 80-210-3237-
24. SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 202 s. ISBN 978-80-7380-223-3.
25. ŠIROKÝ, Jan. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011. 208 s. ISBN 978-80-251-3510-5.
26. ŠRETR, Vladimír. *Daňová kontrola z pohledu daňového řádu*. Praha: Linde, 2011. 151 s. ISBN 978-80-7201-856-7.
27. ŠVESTKA, Jiří, DVOŘÁK, Jan, FIALA, Josef a kol. *Občanský zákoník - Komentář - Svazek I (obecná část)*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN: 9788074783708.
28. VEČEŘA, Miloš, a kol. *Teorie práva v příkladech*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 416 s. ISBN 978-80-7357-551-9
29. VEDRAL, Josef. *Správní řád: komentář*. 2. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2012. 1458 s. ISBN 978-80-7273-166-4.
30. WAGNEROVÁ, Eliška, ŠIMÍČEK, Vojtěch, LANGÁŠEK, Tomáš, POSPÍŠIL, Ivo a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s. 2012. 931 s. ISBN 978-80-7357-750-6
31. ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 341 s. ISBN 978-80-7400-057-7
32. ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

Odborné stati a články

1. BOHÁČ, Radim. Ústavní základy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. *Daně a finance*, 2015, č. 1, s. 4-10. ISSN 1801-6006.

2. BOHÁČ, Radim. Je daňová kontrola kontrolou ve veřejné finanční činnosti? In DNY PRÁVA 2015 - Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 26 – 38. ISBN 978 – 80- 210 – 8196 – 3.
3. BOJMÍROVÁ, Simona. Novela daňového poriadku. Justičná revue, 2012, č. 5, s. 667-673. ISSN 1335-6461.
4. ČERNÍN, Karel. Principy dobré správy definované veřejným ochráncem práv. In Principy dobré správy. Brno: Masarykova univerzita, 1. vydání, 2006, s. 12.
5. DĚRGEL, Martin. Daňová kontrola. 1. část. Účetnictví v praxi, 2015, č. 12, s. 31. [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT 162918 CZ.
6. Dobrá víra v daňovém řízení [online]. Daně a právo v praxi, 2012, č. 7 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39041v49026-dobra-vira-v-danovem-rizeni/?search_query=\\$issue=11564](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39041v49026-dobra-vira-v-danovem-rizeni/?search_query=$issue=11564)>.
7. HUDCOVÁ, Zdenka. Možné definice pojmu daň, poplatek a clo z hlediska výuky předmětu finanční právo. In Acta Universitatis Carolinae Iuridica 3-4/2013. „Teoretické otázky“ finančního práva. Praha: Nakladatelství Karolinum, 2004, s. 89.
8. JAGER, Petr. Ústavní stížnost. [online]. ČAK [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <http://www.cak.cz/assets/pro-koncipienty/vzdelavani/ustavni-stiznost--mgr--petr-jager.pdf>
9. JAREŠOVÁ, Jana. Povinnost mlčenlivosti. Daňový expert. 2015, č. 1. [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT50991 CZ. Dostupné v systému ASPI.
10. JEROUŠEK, David. Místní příslušnost správce daně – prostředek optimalizace daňové zátěže? Přehled Daní a Financí. 2015, č. 00, s. 11-15.
11. JEROUŠEK, David. Stížnost dle daňového řádu v průběhu daňové kontroly. Daňový expert 2013, č. 4 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d42640v53704-stiznost-dle-danoveho-radu-v-prubehu-danove-kontroly/>

12. KOBÍK, Jaroslav. Důkazní břemeno v daňovém řízení - některé úvahy nad judikaturou Nejvyššího správního soudu. Daňový expert, 2015, č. 8. ISSN: 1801-2779. Dostupné také z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12180v15090-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-nektere-uvahy-nad-jud/?search_query=\\$issue=17163](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12180v15090-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-nektere-uvahy-nad-jud/?search_query=$issue=17163)>.
13. KOBÍK, Jaroslav. Problémy s uplatňováním principů dobré správy v daňovém řízení. Principy dobré správy definované veřejným ochráncem práv. In Principy dobré správy. Brno: Masarykova univerzita, 1. vydání, 2006, s. 237.
14. KOBÍK, Jaroslav. „Technická novela“ zákona o správě daní a poplatků [online]. Daňový expert, 2007, č. 6 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10048v12948-technicka-novela-zakona-o-sprave-dani-a-poplatku/>>.
15. KOBÍK, Jaroslav. Daňové spory a jejich řešení v soudní judikatuře. [online]. VOX, a.s., [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: <<http://www.vox.cz/dalsi-sluzby/danove-spory-on-line.html>>.
16. KOBÍK, Jaroslav. Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno? Daňový expert. 2006, č. 2, s. 33-36.
17. KOBÍK, Jaroslav. Daňová kontrola. [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT26296CZ CZ. Dostupné v systému ASPI.
18. KOUHOUTKOVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu: „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? Daňový expert. 2006, č. 2, s. 30-33.
19. KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád aktuálně. Metodické aktuality Svazu účetních, 2014, č. 8, s. 25. ISSN 1211-4138.
20. LANDGRÁF, Roman. Jakým způsobem může finanční úřad uložit povinnost něco činit? [online]. Daně a právo v praxi, 2012, č. 9 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39613v49636-jakym-zpusobem-muze-financni-urad-ulozit-povinnost-neco-cinit/>>.

21. LANDGRÁF, Roman. Zásada proporcionality při správě daní aneb kde končí spravedlivá únosnost při správě daní. [online]. Daně a právo v praxi, 2012, č. 10 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: < <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39765v49790-zasada-proporcionality-pri-sprave-dani-aneb-kde-konci-sprave/>>.
22. LANDGRÁF, Roman. Ochrana dobré víry má své místo i před finančním úřadem! [online]. Daně a právo v praxi, 2011, č. 5 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33807v43261-ochrana-dobre-viry-ma-sve-misto-i-pred-financnim-uradem/>>.
23. LICHNOVSKÝ, Ondřej. Pořizování zvukových záznamů jednání a fotografií spisu. Daně a právo v praxi, 2012, č. 7. ISSN 1211-7293. Dostupné také z: < [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39044v49029-porizovani-zvukovych-zaznamu-jednani-a-fotografii-spisu/?search_query=\\$issue=1I564](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39044v49029-porizovani-zvukovych-zaznamu-jednani-a-fotografii-spisu/?search_query=$issue=1I564)>.
24. LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňové spory v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Mimořádná příloha časopisu Daně a právo v praxi. 2012, č. 11.
25. LICHNOVSKÝ, Ondřej. Důvody pro daňovou kontrolu před vyměřením. Daně a právo v praxi, 2015, č. 7, s. 72. ISSN 1211-7293. Dostupné také z: < <http://www.danarionline.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d50915v62508p1-duvody-pro-danovou-kontrolu-pred-vymerenim/>>.
26. MOTEJL, Otakar. Několik slov k zahájení konference. In Hrabcová, D. (ed.). Principy dobré správy. Brno: Masarykova univerzita, 2006. s. 7
27. NĚMEC, Robert. Kontrolní hlášení a advokátní mlčenlivost... aneb hledá se Jan Nepomucký nebo advokát (ka) JUDr. I. D. [online]. e-pravo.cz [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < http://tablet.epravo.cz/1-2016/4_nazory-kontrolni-hlaseni-a-advokatni-mlcenlivost-aneb-hleda-se-jan-nepomucky-nebo-advokatka-judr-i-d>
28. NOVOTNÝ, Libor. Poskytování informací a povinnost mlčenlivosti správce daně dle daňového řádu. Daně a právo v praxi, 2015, č. 2 [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT50879 CZ. Dostupné v systému ASPI.

29. PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. Správce daně – pojem, úvahy de lege ferenda. In PAPOUŠKOVÁ, Zdenka a kol. Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize. Olomouc: Nakladatelství UP, 2010, s. 157. ISBN 978 – 80 – 244- 2663-1.
30. PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. Subjekty správy daní. In KOHAJDA, Michael a kol. Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2013, s. 199.
31. PODHRÁZKÝ, Milan. Dokazování v daňovém řízení a ochrana osobních údajů. [online]. Daňový expert, 2013, č. 2 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41693v52635-dokazovani-v-danovem-rizeni-a-ochrana-osobnich-udaju/>>.
32. PODHRÁZKÝ, Milan. Vztah opakované daňové kontroly a obnovy řízení. Daňový expert, 2016, č. 3. [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT205813 CZ. Dostupné v systému ASPI.
33. POTĚŠIL, Lukáš. „Dobrá správa“ v dokumentech Rady Evropy. [online]. Ministerstvo vnitra ČR. [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.mvcr.cz/clanek/dobra-sprava-v-dokumentech-rady-evropy.aspx>>.
34. Sbíрка rozhodnutí ve věcech daňových. Výklad pojmu „účast na vedení“ dle zákona o daních z příjmů; Ústavní mantinely interpretace daňového práva. Daně a finance, 2011, roč. XIV., č. 1, s. 25-32. ISSN: 1801-6006
35. SKALICKÁ, Hana: Lisabonská smlouva. [online]. Daňový expert, 2010, č. 3 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d25714v34072-lisabonska-smlouva/>>.
36. STRMISKA, Zdeněk, TOMAN, Petr. Nejvyšší správní soud: daňovou ztrátu lze uplatnit i v rámci daňové kontroly. [online]. KPMG [cit. 1. 2. 2016]. Dostupné z: <<https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/FinanciaI-Update/Documents/KPMG-Financni-aktuality-2014-04.pdf>>.
37. ŠTRKOLEC, Miroslav. Prerušení daňovej kontroly – prípustnosť, dosledky a možnosti procesnej obrany. Justičná revue, 2014, č. 11, s. 1354-1363.

38. ŠVECOVÁ Alena, DOLOŽÍLKOVÁ, Eva. Podat, či nepodat dodatečné přiznání před zahájením kontroly. [online]. KPMG [cit. 1. 2. 2016]. Dostupné z: <<http://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG-Danove-pravni-aktuality-2016-02.pdf>>.
39. TARANDA, Petr. Nad povinností správce daně zachovávat mlčenlivost a k úvahám o možnosti jejího prolomení. Daně a právo v praxi, 2016, č. 1 [systém ASPI]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 7. 3. 2016] ASPI ID LIT163876 CZ. Dostupné v systému ASPI.
40. TRUBAČ, Ondřej. Daňové penále jako trest. [online]. epravo.cz [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <http://tablet.epravo.cz/1-2016/9_nazory-danove-penale-jako-trest>.
41. VEDRAL, Josef: Nový správní řád [online]. Účetnictví neziskového sektoru, 2005, č. 6 [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8853v11667-novy-spravni-rad/>>.
42. VERNARSKÝ, Martin. Limity daňové kontroly. Justičná revue, 2012, č. 1, s. 48- 60. ISSN 1335-6461.
43. WERTHEIM, Zdeněk. Správce daně musí poskytovat přiměřené poučení. [online] [cit. 1. 3. 2016] Dostupný z: <<http://www.wertheim.cz/spravce-dane-musi-poskytovat-primerene-pouceni/>>

Elektronické zdroje

1. ADIS. [online]. Gist. [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z:<<http://www.gist.cz/cz/software/adis/>>.
2. 5 ANS 11/2013 - 31: DAŇOVOU KONTROLU JE MOŽNÉ ZAHÁJIT JEŠTĚ PŘED VYMĚŘENÍM DANĚ. [online]. Daňový konzultant.cz. [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: <<http://www.danovykonzultant.cz/reserse/danovou-kontrolu-je-mozne-zahajit-jeste-pred-vymerenim-dane>>.

3. Etický kodex [online]. Finanční správa [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/firemni-kultura-financni-spravy/eticky-kodex>> .
4. Evropský kodex řádné správní praxe [online]. Europa – portál EU. [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z:<<http://www.ombudsman.europa.eu/cs/resources/code.faces#/page/1>>.
5. Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod. [online]. [cit. 1. 3.2016]. Dostupný z http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_CES.pdf>.
6. Evropský soud pro lidská práva - rozsudek v případě Špaček s.r.o. vs. Česká republika. [online]. e-pravo.cz [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.epravo.cz/top/clanky/evropsky-soud-pro-lidska-prava-rozsudek-v-pripadu-spacek-sro-vs-ceska-republika-284.html>>
7. Hlášení DPH nepodáme, řekli „odbojní“ advokáti. Babišův plán skončí u soudu [online]. VLTAVA-LABE-PRESS, a.s. [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.denik.cz/ekonomika/hlaseni-dph-nepodame-rekli-odbojni-advokati-babisuv-plan-skonci-u-soudu-20160226.html>> .
8. Méně kontrol? To není pravda, jen je děláme cíleněji. [online]. Ministerstvo financí ČR [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2013/mene-kontrol-to-neni-pravda-jen-je-delam-15072>>.
9. Pokyn MF -4. [online]. Finanční správa [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF-4_lhutnik.pdf>.
10. Pokyny D. [online]. Finanční správa [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/legislativa-a-metodika/pokyny-d>>.
11. Průvodce řízením o ústavní stížnosti. [online]. Ústavní soud. [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.usoud.cz/pruvodce-rizenim-o-ustavni-stiznosti/>>.

12. Ročenka Ústavního soudu 2015. [online]. Ústavní soud [cit. 1. 2. 2016].
Dostupný z: http://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/ustavni_soud_www/Aktualne_prilohy/Ustavni_soud_Rocenka_2015.pdf
13. Stanovisko ČAK ke kontrolním hlášením podle zákona o DPH. [online]. Česká advokátní komora [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.cak.cz/scripts/detail.php?id=15001>>
14. Statistické údaje o činnosti [online]. Veřejný ochránce práv [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://www.ochrance.cz/zpravy-o-cinnosti/statisticke-udaje-o-cinnosti/>>.
15. Smlouva o fungování EU. [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>>.
16. Zápis zo zasadnutia pracovnej komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť správy daní. [online]. Ministerstvo financií SR [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Zasadanie/2016.04.19_met_vyklad.pdf>.
17. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24. 4. 2013. [online]. Finanční správa. [cit. 1. 3. 2016]. Dostupný z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2013KV_KDP_24_4_13.pdf>.
18. NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu České republiky. [online]. Ústavní soud [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <<http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>>.

Ostatní zdroje

1. Daňová kontrola – metodická pomůcka pro finanční úřady v působnosti Finančního ředitelství v Praze, červen 2001.
2. Důvodová zpráva k daňovému řádu. Dostupný z: <<https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>>.

3. Důvodová zpráva k správnímu řádu. Dostupný z:
<<https://www.psp.cz/sqw/text/orig2>>.

Judikatura

Rozhodnutí Ústavního soudu

1. Stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11.
2. Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95.
3. Nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01.
4. Nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 268/06.
5. Nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.
6. Nález Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03.
7. Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. PL. ÚS 29/08.
8. Nález Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2005, Pl. ÚS 63/04.
9. Usnesení pléna ÚS ze dne 21. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 1871/08.
10. Nález Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13.
11. Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.
12. Nález ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02.
13. Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.
14. Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. ÚS 666/02.
15. Nález Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01.
16. Nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. ÚS 48/0.
17. Nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. 664/04.
18. Nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02.
19. Stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11.

20. Nález Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 19/02.
21. Nález Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06.
22. Nález Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2011, sp. zn. I. ÚS 2771/10.
23. Nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/01.
24. Usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 189/01.
25. Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

1. Rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004.
2. Rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 16/2004.
3. Usnesení NSS ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004.
4. Rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.
5. Rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, sp. zn. 1 Afs 57/2007.
6. Usnesení NSS dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57.
7. Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005.
8. Rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2010, sp. zn. č. j. 5 Aps 2/2010.
9. Rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005.
10. Rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2010, sp. zn. 5 Afs 68/2009.
11. Rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, sp. zn. 5 Afs 53/2009.
12. Rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2012, sp. zn. 1 Afs 48/2012.
13. Rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 8 Afs 3/2005.
14. Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Azs 1/2005.
15. Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. 7 Afs 45/2007.
16. Rozsudku NSS ze dne 24. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005.
17. Rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005.

18. Rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2015, sp. zn. 3 Afs 222/2014.
19. Usnesení NSS ze dne 2. 4. 2009, sp. zn. 1 Ao 1/2009.
20. Rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.
21. Rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, sp. zn. 2 Aps 2/2009.
22. Rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014.
23. Usnesení NSS ze dne 2. 8. 2007, sp. zn. 1 Afs 20/2006.
24. Rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006.
25. Rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, sp. zn. 7 Afs 55/2013.
26. Rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2015, sp. zn. 1 Afs 242/2014.
27. Rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2010, sp. zn. 5 As 1/2010.
28. Rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2011, sp. zn. 2 Afs 88/2010.
29. Rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004.
30. Rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2015, sp. zn. 7 Afs 44/2015.
31. Rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, sp. zn. 2 Afs 37/2012.
32. Rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2013, sp. zn. 2 Aps 3/2012.
33. Rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, sp. zn. 5 Afs 5/2008.
34. Rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2011, sp. zn. 9 Afs 52/2010.
35. Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2005, sp. zn. 1 Afs 63/2004.
36. Rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2008, sp. zn. 2 Afs 100/2007.
37. Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. Afs 7/2007.
38. Rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010, sp. zn. 8 Afs 22/2010.
39. Rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2013, sp. zn. 5 Afs 57/2011.
40. Rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2008, sp. zn. 8 Afs 84/2007.
41. Rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2012, sp. zn. 7 Afs 48/2012.

42. Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005.
43. Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. 7 Afs 45/2007.
44. Usnesení NSS ze dne 21. 7. 2009, sp. zn. 6 Ads 88/2006.
45. Rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2011, sp. zn. 1 As 107/2011.
46. Usnesení NSS ze dne 21. 10. 2008, sp. zn. 8 As 47/2005.
47. Rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2007, sp. zn. 8 Afs 27/2005.
48. Usnesení NSS ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004.
49. Rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2008, sp. zn. 5 Afs 23/2008.
50. Rozsudek NSS ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. 1 Afs 107/2006.
51. Rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 7/2006.
52. Rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2013, sp. zn. 9 Aps 5/2012.
53. Rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014.
54. Rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, sp. zn. 7 Afs 14/2010.
55. Rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2015, sp. zn. 10 Afs 105/2015.
56. Rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2015, sp. zn. 2 Afs 78/2015.
57. Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014.
58. Rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005.
59. Rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2015, sp. zn. 7 Afs 44/2015.
60. Rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2015, sp. zn. 10 Afs 215/2014.
61. Rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009.
62. Rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, sp. zn. 2 Aps 2/2009.
63. Rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, sp. zn. 9 Afs 276/2014.
64. Rozsudek NSS ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. 9 Afs 89/2012.
65. Usnesení NSS ze dne 27. 3. 2007 sp. zn. 8 Afs 111/2005.

66. Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, sp. zn. 5 Afs 83/2012.
67. Rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2013.
68. Rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. 1 Afs 36/ 2006.
69. Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 1 Afs 1/2011.
70. Rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004.
71. Rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2009, sp. zn. 1 Afs 57/2009.
72. Usnesení NSS ze dne 17. 6. 2015, sp. zn. 4 Afs 87/2015.
73. Rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, sp. zn. 9 Afs 30/2008.
74. Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007.
75. Rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, sp. zn. 8 Afs 40/2011.
76. Rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2015, sp. zn. 3 Afs 12/2015.
77. Rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2015, sp. zn. 5 Afs 180/2014.
78. Rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2014, sp. zn. 8 Afs 39/2013.
79. Rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2012, sp. zn. 9 Afs 43/ 2011.
80. Rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2013, sp. zn. 5 Afs 31/2012.
81. Rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2015, sp. zn. 3 Afs 12/2015.
82. Rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, sp. zn. 7 Afs 55/2011.
83. Rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2010, sp. zn. 7 Afs 50/2010.
84. Rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003.
85. Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014.
86. Rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2006, sp. zn. 2 Afs 85/2005.
87. Rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2013, sp. zn. 5 Afs 59/2012.
88. Rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2005.
89. Rozsudek NSS ze dne 5. 9. 2008, sp. zn. 7 Afs 71/2008.

90. Rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, sp. zn. 9 Afs 40/2007.
91. Rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, sp. zn. 2 Afs 143/2015.
92. Rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, sp. zn. 7 Afs 87/2012.
93. Rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2013, sp. zn. 2 Afs 17/2012.
94. Rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2006, sp. zn. 1 Afs 60/2005.
95. Rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, sp. zn. 9 Afs 40/2007.
96. Rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2005.

Rozhodnutí ostatních českých soudů

1. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 1. 2001, sp. zn. 10 Ca 242/2000.
2. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 5. 2015, sp. zn. 10Af 23/2014.

Rozhodnutí zahraničních soudů

1. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 7. 2001 ve věci Ferrazzini proti Itálii, stížnost č. 44759/98, ECHR 2001-VII, body 29 -31.
2. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 11. 2006 ve věci Jussila proti Finsku, stížnost č. 73053/01.
3. Rozsudek Soudního dvora ze dne 4. prosince 1974. C-41/74 van Duyn [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A61974CJ0041>>.
4. Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. dubna 1984. Von Colson a Kaman (C-14/83) [online]. EUR – Lex [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61983CJ0014>>.
5. Nález Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 16. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 238/06.

6. Nález Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. I. ÚS 314/2015.

Právní předpisy

1. Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
2. Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
3. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
4. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
5. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
6. Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.
7. Zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.
8. Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů.
9. Zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.
10. Zákon č. 349/1999 Sb., o Veřejném ochránci práv, ve zněních pozdějších předpisů.
11. Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů.
12. Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů.
13. Zákon č. 563/ 2009 Zb., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.
14. Zákon č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatkov.

Ostatní prameny

1. Daně v judikatuře Ústavního soudu. Text k odbornému semináři pořádanému v rámci grantu poskytnutému Nadací Hugo Grotius v rámci programu

„PRVOUK06 – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“
realizovaném v roce 2014 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

Seznam příloh

- Příloha č. 1: Statistika počtu návrhů na zahájení řízení a ostatních podání
- Příloha č. 2: Vybraná rozhodnutí Ústavního soudu ve věcech daňové kontroly v letech 2015 – 2011
- Příloha č. 3: Tabulky zobrazující namítané porušení práv stěžovateli ve vybraných rozhodnutích Ústavního soudu v letech 2015 – 2011
- Příloha č. 4: Vybraná judikatura ÚS a NSS spojená se zásadou dobré víry
- Příloha č. 5: Zásady dobré správy dle Veřejného ochránce práv
- Příloha č. 6: Etický kodex zaměstnanců ČR – Generálního finančního ředitelství
- Příloha č. 7: Zahájení daňové kontroly a související judikatura
- Příloha č. 8: Průběh daňové kontroly a související judikatura
- Příloha č. 9: Zakončení daňové kontroly a související judikatura

Příloha č. 1: Statistika počtu návrhů na zahájení řízení a ostatních podání u Ústavního soudu

ROK	Celkem	Pl. ÚS	Ústavní stížnosti a ostatní	SPR
1993	523	47	476	92
1994	862	33	829	332
1995	1 271	47	1 224	313
1996	1 503	41	1 462	241
1997	2 022	46	1 976	240
1998	2 199	30	2 169	235
1999	2 568	24	2 544	283
2000	3 136	59	3 077	449
2001	3 045	39	3 006	335
2002	3 183	44	3 139	336
2003	2 548	52	2 496	414
2004	2 788	75	2 713	548
2005	3 039	58	2 981	765
2006	3 549	94	3 455	802
2007	3 330	29	3 301	894
2008	3 249	42	3 207	1 010
2009	3 432	38	3 394	819
2010	3 786	60	3 726	855
2011	4 004	38	3 966	921
2012	4 943	31	4 912	1 010
2013	4 076	56	4 020	963
2014	4 084	27	4 057	908
2015	3 892	34	3 858	813
Celkem	67 032	1 044	65 988	13 578

Vlastní zpracování autorky

Zdroj: Ročenka Ústavního soudu 2015. [online]. Ústavní soud [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: http://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/ustavni_soud_www/Aktualne_prilohy/Ustavni_soud_Rocenka_2015.pdf, s. 63

Příloha č. 2: Vybraná rozhodnutí Ústavního soudu ve věcech daňové kontroly v letech 2015 - 2011

2015

1. Usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 11. 2015, sp. zn. I. ÚS 918/15
2. Usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 11. 2015, sp. zn. I. ÚS 2457/15
3. Usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 10. 2015, sp. zn. IV. ÚS 2208/15
4. Usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2015, sp. zn. I. ÚS 1540/15
5. Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 8. 2015, sp. zn. IV. ÚS 622/15

2014

1. Usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 11. 2014, sp. zn. II. ÚS 3159/14
2. Usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 10. 2014, sp. zn. IV. ÚS 2864/14
3. Usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 10. 2014, sp. zn. IV. ÚS 2749/14
4. Usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2014, sp. zn. II. ÚS 2676/14
5. Usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 4000/13
6. Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 8. 2014, sp. zn. II. ÚS 2138/14
7. Usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. II. ÚS 1404/14
8. Usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. III. ÚS 122/14
9. Usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 7. 2014, sp. zn. I. ÚS 3816/13
10. Usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 6. 2014, sp. zn. IV. ÚS 2217/13
11. Usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 6. 2014, sp. zn. IV. ÚS 1046/14
12. Usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 5. 2014, sp. zn. I. ÚS 2492/13
13. Usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 4. 2014, sp. zn. I. ÚS 4664/12
14. Usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 3. 2014, sp. zn. IV. ÚS 183/14
15. Usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. III. ÚS 3302/13

2013

1. Usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 11. 2013, sp. zn. II. ÚS 871/13
2. Usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 10. 2013, sp. zn. III. ÚS 1568/13
3. Usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 8. 2013, sp. zn. II. ÚS 624/11
4. Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2013, sp. zn. IV. ÚS 4118/12
5. Usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2013, sp. zn. II. ÚS 1190/12
6. Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 4. 2013, sp. zn. III. ÚS 2479/11
7. Usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2013, sp. zn. III. ÚS 1120/12
8. Usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2013, sp. zn. II. ÚS 51/11
9. Usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 2. 2013, sp. zn. IV. ÚS 1980/11
10. Usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 2. 2013, sp. zn. III. ÚS 460/13
11. Usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2013, sp. zn. III. ÚS 523/12
12. Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 1. 2013, sp. zn. II. ÚS 4915/12

2012

1. Usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2012, sp. zn. I. ÚS 385/12
2. Usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. II. ÚS 2338/12
3. Usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2012, sp. zn. II. ÚS 3692/12
4. Usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 10. 2012, sp. zn. III. ÚS 3559/12
5. Usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2012, sp. zn. IV. ÚS 1434/12
6. Usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 8. 2012, sp. zn. IV. ÚS 1220/12
7. Usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 7. 2012, sp. zn. IV. ÚS 961/12
8. Usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 154/12
9. Usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 6. 2012, sp. zn. II. ÚS 564/12
10. Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3706/10
11. Usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 4. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3369/11
12. Usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 2331/11
13. Usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3692/10
14. Nález Ústavního soudu ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 431/11
15. Usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 2. 2012, sp. zn. II. ÚS 2340/08
16. Usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2012, sp. zn. IV. ÚS 894/11
17. Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 1. 2012, sp. zn. III. ÚS 1787/10
18. Usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 1. 2012, sp. zn. III. ÚS 2353/11
19. Usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 1. 2012, sp. zn. I. ÚS 2026/11
20. Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 1. 2012, sp. zn. I. ÚS 3716/11
21. Usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 1. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3161/10

2011

1. Usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2011, sp. zn. II. ÚS 3690/10
2. Usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2011, sp. zn. I. ÚS 2696/11
3. Usnesení Ústavního soudu ze dne 7. 12. 2011, sp. zn. IV. ÚS 939/11
4. Usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 11. 2011, sp. zn. III. ÚS 368/11
5. Usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 1459/11
6. Usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 1835/09
7. Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2166/11
8. Usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 10. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2395/08
9. Usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 10. 2011, sp. zn. II. ÚS 669/10
10. Usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2011, sp. zn. I. ÚS 3057/07
11. Usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 8. 2011, sp. zn. I. ÚS 994/11
12. Usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2011, sp. zn. I. ÚS 1636/11
13. Usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2011, sp. zn. I. ÚS 658/11
14. Usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2011, sp. zn. II. ÚS 862/11
15. Usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1128/11
16. Usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2011, sp. zn. III. ÚS 791/11
17. Usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 6. 2011, sp. zn. I. ÚS 1188/11
18. Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 5. 2011, sp. zn. II. ÚS 848/11
19. Usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 5. 2011, sp. zn. III. ÚS 2016/09
20. Usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 5. 2011, sp. zn. III. ÚS 3545/10
21. Nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2605/07
22. Nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2656/08

23. Usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 4. 2011, sp. zn. II. ÚS 761/09
24. Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 762/09
25. Usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3372/10
26. Nález Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1792/07
27. Usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 2. 2011, sp. zn. II. ÚS 3081/07
28. Nález Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. IV. ÚS 154/09
29. Usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2958/09

Vlastní zpracování autorky

Příloha č. 3: Tabulky zobrazující namítané porušení práv stěžovateli ve vybraných rozhodnutích Ústavního soudu v letech 2015 – 2011

2015																		
spzn/tvrzené porušení práv LZPS, Úmluvě, Ústavě	Čl. 2 odst. 2	Čl. 2 odst. 3	Čl. 4 odst. 1,4	Čl. 10 odst. 2	Čl. 11 odst. 1	Čl. 11 odst. 5	Čl. 26	Čl. 36 odst. 1, 2	Čl. 37 odst. 3	Čl. 38 odst. 1	Čl. 38 odst. 2	Čl. 6 Úmluvy	Čl. 13 Úmluvy	Čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě	Čl. 1 odst. 1 Ústavě	Čl. 2 odst. 3 Ústavě	Čl. 4 Ústavě	
LÚS 918/15								ano										
LÚS 2457/15						ano		ano		ano	ano							
IV.ÚS 2208/15											ano							
LÚS 1540/15					ano	ano		ano										
IV.ÚS 622/15					ano	ano		ano										

2014																		
spzn/tvrzené porušení práv LZPS, Úmluvě, Ústavě	Čl. 2 odst. 2	Čl. 2 odst. 3	Čl. 4 odst. 1,4	Čl. 10 odst. 2	Čl. 11 odst. 1	Čl. 11 odst. 5	Čl. 26	Čl. 36 odst. 1, 2	Čl. 37 odst. 3	Čl. 38 odst. 1	Čl. 38 odst. 2	Čl. 6 Úmluvy	Čl. 13 Úmluvy	Čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě	Čl. 1 odst. 1 Ústavě	Čl. 2 odst. 3 Ústavě	Čl. 4 Ústavě	
II.ÚS 3159/14								ano				ano	ano	ano				
IV.ÚS 2864/14								ano									ano	
IV.ÚS 2749/14								ano			ano		ano		ano			
II.ÚS 2676/14						ano		ano						ano				
III.ÚS 4000/13	ano		ano		ano	ano		ano			ano					ano		
II.ÚS 2138/14								ano				ano						
II.ÚS 1404/14								ano		ano								
III.ÚS 122/14					ano	ano		ano										
LÚS 3816/13												ano		ano				
IV.ÚS 2217/13				ano				ano	ano									
IV.ÚS 1046/14		ano							ano									
LÚS 2492/13	ano				ano	ano		ano										
LÚS 4664/12					ano	ano		ano										
IV.ÚS 183/14						ano		ano	ano		ano							
III.ÚS 3302/13						ano		ano										

2013																		
spzn/tvrzené porušení práv LZPS, Úmluvě, Ústavě	Čl. 2 odst. 2	Čl. 2 odst. 3	Čl. 4 odst. 1,4	Čl. 10 odst. 2	Čl. 11 odst. 1	Čl. 11 odst. 5	Čl. 26	Čl. 36 odst. 1, 2	Čl. 37 odst. 3	Čl. 38 odst. 1	Čl. 38 odst. 2	Čl. 6 Úmluvy	Čl. 13 Úmluvy	Čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě	Čl. 1 odst. 1 Ústavě	Čl. 2 odst. 3 Ústavě	Čl. 4 Ústavě	
II.ÚS 871/13						ano		ano										
III.ÚS 1568/13	ano				ano	ano		ano			ano	ano				ano		
II.ÚS 624/11					ano	ano						ano						
IV.ÚS 4118/12					ano	ano		ano										
II.ÚS 1190/12			ano		ano	ano		ano		ano		ano						
III.ÚS 2479/11	ano		ano		ano	ano		ano	ano		ano				ano	ano		
III.ÚS 1120/12			ano		ano	ano		ano		ano		ano						
II.ÚS 51/11	ano					ano		ano	ano		ano				ano			
IV.ÚS 1980/11								ano		ano		ano			ano			
III.ÚS 460/13	ano							ano				ano				ano		
III.ÚS 523/12	ano		ano		ano	ano		ano			ano							
II.ÚS 4915/12	ano					ano		ano			ano					ano		

2012																			
spzn/tvrzené porušení práv LZPS, Úmluvě, Ústavě	Čl. 2 odst. 2	Čl. 2 odst. 3	Čl. 4 odst. 1,4	Čl. 10 odst. 2	Čl. 11 odst. 1	Čl. 11 odst. 5	Čl. 26	Čl. 36 odst. 1, 2	Čl. 37 odst. 3	Čl. 38 odst. 1	Čl. 38 odst. 2	Čl. 6 Úmluvy	Čl. 13 Úmluvy	Čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě	Čl. 1 odst. 1 Ústavy	Čl. 2 odst. 3 Ústavy	Čl. 4 Ústavy		
LÚS 385/12	ano							ano									ano		
ILÚS 2338/12					ano	ano		ano											
ILÚS 3692/12					ano	ano		ano											
IIIÚS 3559/12						ano		ano											
IV.ÚS 1434/12	ano				ano	ano		ano			ano	ano				ano			
IV.ÚS 1220/12								ano											
IV.ÚS 961/12						ano		ano											
IIIÚS 154/12					ano	ano		ano											
ILÚS 564/12			ano					ano											
IV.ÚS 3706/10					ano	ano		ano		ano	ano								
IV.ÚS 3369/11			ano		ano	ano		ano		ano	ano	ano							
IV.ÚS 2331/11					ano	ano		ano											
IV.ÚS 3692/10					ano	ano		ano											
ILÚS 431/11								ano											
ILÚS 2340/08					ano	ano		ano				ano							
IV.ÚS 894/11	ano		ano			ano										ano			
IIIÚS 1787/10			ano			ano		ano											
IIIÚS 2353/11					ano	ano		ano											
LÚS 2026/11					ano	ano		ano			ano								
LÚS 3716/11								ano							ano				
IV.ÚS 3161/10	ano				ano	ano		ano			ano					ano			

2011																			
spzn/tvrzené porušení práv LZPS, Úmluvě, Ústavě	Čl. 2 odst. 2	Čl. 2 odst. 3	Čl. 4 odst. 1,4	Čl. 10 odst. 2	Čl. 11 odst. 1	Čl. 11 odst. 5	Čl. 26	Čl. 36 odst. 1, 2	Čl. 37 odst. 3	Čl. 38 odst. 1	Čl. 38 odst. 2	Čl. 6 Úmluvy	Čl. 13 Úmluvy	Čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě	Čl. 1 odst. 1 Ústavy	Čl. 2 odst. 3 Ústavy	Čl. 4 Ústavy		
ILÚS 3690/10					ano	ano		ano			ano								
LÚS 2696/11								ano							ano				
IV.ÚS 939/11	ano		ano			ano		ano				ano		ano			ano		
IIIÚS 368/11					ano	ano		ano			ano								
ILÚS 1459/11	ano	ano	ano		ano	ano		ano											
ILÚS 1835/09								ano											
IV.ÚS 2166/11					ano	ano		ano											
IV.ÚS 2395/08	ano		ano		ano	ano		ano	ano								ano		
ILÚS 669/10						ano		ano	ano		ano								
LÚS 3057/07	ano	ano	ano	ano	ano	ano		ano											
LÚS 994/11	ano	ano				ano		ano				ano							
LÚS 1636/11					ano	ano		ano			ano	ano							
LÚS 658/11	ano		ano		ano	ano		ano	ano										
ILÚS 862/11								ano		ano	ano								
IV.ÚS 1128/11	ano	ano						ano											
IIIÚS 791/11	ano					ano		ano											
LÚS 1188/11								ano											
ILÚS 848/11	ano	ano	ano		ano	ano		ano				ano							
IIIÚS 2016/09	ano				ano			ano									ano		
IIIÚS 3545/10								ano											
IV.ÚS 2605/07								ano											
IV.ÚS 2656/08						ano		ano											
IL.ÚS 761/09	ano				ano	ano		ano				ano					ano		
IIIÚS 762/09	ano				ano			ano	ano								ano		
LÚS 3372/10	ano																		
IV.ÚS 1792/07								ano											
IL.ÚS 3081/0								ano											
IV.ÚS 154/09					ano			ano											
IV.ÚS 2958/09	ano					ano										ano			

Vlastní zpracování autorky

Příloha č. 4: Vybraná judikatura ÚS a NSS spojená se zásadou dobré víry

Specifikace rozhodnutí	Výběr z obsahu
<p>Nález Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 150/01 ze dne 9. 10. 2003</p>	<p><i>Podstatou uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) je kromě jiného také princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrana dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci, ať už v individuálním případě plynou přímo z normativního právního aktu nebo z aktu aplikace práva. Princip dobré víry působí bezprostředně v rovině subjektivního základního práva jako jeho ochrana, v rovině objektivní se pak projevuje jako princip presumpce správnosti aktu v. moci.</i></p>
<p>Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 78/2012 - 45 ze dne 19. 12. 2014</p>	<p><i>Je-li vyvrácena pravdivost důkazů předložených k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (viz § 64 odst. 5 zákona o DPH), nevzniká plátcí DPH povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s dále rozebranou judikaturou Soudního dvora totiž musí prokázat existenci své dobré víry a učinění přiměřených opatření, aby se neúčastnil daňového podvodu.</i></p>
<p>Rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 156/2014 - 47 ze dne 11. 12. 2014</p>	<p><i>Je třeba chránit právní jistotu pramenící z dobré víry daňového subjektu tak, aby tento nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že by byl shodou okolností a bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získání protiprávní výhody. Smyslem takového korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci jeho běžné podnikatelské činnosti zkoumal, zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu dojde k takovému podvodnému jednání.</i></p>

<p>Rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 117/2014 – 49 ze dne 14. 8. 2014</p>	<p><i>Co se týče otázky dobré víry stěžovatele ve smyslu výše citované judikatury Soudního dvora Evropské unie, Nejvyšší správní soud dospěl stejně jako krajský soud k závěru, že opakované změny skutkových tvrzení přispívají k nevěrohodnosti tvrzení stěžovatele a že takové jednání budí dojem účelovosti. Žádná způsobilá opatření k zajištění, že příslušná operace nepovede k účasti na daňovém podvodu, přitom stěžovatel nepřijal.</i></p>
<p>Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 60/2011 – 94 ze dne 27. 3. 2012</p>	<p><i>Stěžovatelka konečně poukazuje na aplikaci zásady ochrany dobré víry ve vztahu k problematice vystavování daňových dokladů. Aniž by bylo nutné se pro účely posouzení této věci obecně vyjadřovat k použití obecných zásad správního řízení v řízení daňovém, ve vztahu k vystavování daňových dokladů se jistě zásada ochrany dobré víry použije, nikoli však jako obecná zásada správního řízení, která se v objektivní rovině projevuje především jako princip presumpce správnosti aktů veřejné moci (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01), nýbrž jako základní interpretační zásada právního jednání subjektů vystupujících v soukromoprávních vztazích, jež jsou zároveň daňovými subjekty, která by však měla být respektována i v daňovém řízení. Požadavek na uplatnění zásady ochrany dobré víry je přitom konstantně zdůrazňován i v daňové judikatuře Soudního dvora EU.</i></p>
<p>Rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 18/2011 – 219 Ze dne 15. 6. 2012</p>	<p><i>Toto obecné rozložení důkazního břemene bylo v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva. Byla-li vyvrácena pravdivost důkazů zmíněných v § 64 odst. 5 zákona o DPH, nevznikla stěžovateli povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s dále rozvedenou judikaturou Soudního dvora totiž musel prokázat existenci své dobré víry a toho, že učinil přiměřená opatření, aby se neúčastnil daňového podvodu. Povinností dodavatele tedy není pouze</i></p>

	<p><i>poskytnout důkazy prima facie prokazující jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Unie (tj. v posuzované věci pouze prohlášení), jak argumentuje stěžovatel, ale pokud se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, dodavatel musí také prokázat, že jednal v dobré víře a že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že jej prováděné dodání zboží nepovede k účasti na podvodu.</i></p>
<p>Rozsudek NSS sp. zn. 1 As 94/2011-102 ze dne 22. 9. 2011</p>	<p><i>Pod pojmem dobrá víra je v tomto případě nutno chápat objektivně posuzované vědomí jedince o souladu jednání s právem. Jinými slovy, dobrá víra jako nezaviněná nevědomost chrání jedince, který se zřetelem ke všem okolnostem nevěděl a ani nemohl vědět, že určitý stav je v rozporu s právem. Samotná nevědomost tedy nepředstavuje dobrou víru. K naplnění dobré víry je navíc potřeba objektivní nemožnost rozpoznat skutečný stav věci.</i></p>
<p>Rozsudek NSS sp. z n. 8 Afs 81/2007 – 42 ze dne 28. 8. 2008</p>	<p><i>Další námitkou brojil stěžovatel proti tomu, že se soud dle jeho názoru nevypořádal s otázkou, do jaké míry má subjekt v rámci obchodního styku zkoumat, zda osoba, se kterou jedná, je oprávněná danou společností zastupovat. Je toho názoru, že pokud podnikatel jedná s osobou, která má razítko společnosti, přebírá za ni peníze a podepisuje smlouvy, je zcela v dobré víře, že tato fyzická osoba je k jednání za společnost zmocněna.</i></p> <p><i>Nad námitkou stěžovatele, že se soud nevypořádal s otázkou, do jaké míry má subjekt zkoumat, zda osoba, se kterou jedná, je skutečně oprávněná společnost zastupovat, uvážil Nejvyšší správní soud takto. Stěžovatel není v souzené věci v pozici spotřebitele, který je zvlášť zákonem chráněn. Stěžovatel je podnikatelem, u kterého se vyžaduje určitá míra obezřetnosti v obchodních vztazích. Je zodpovědností podnikatele, aby vyvinul alespoň minimální úsilí a zkontroloval v obchodním rejstříku, zda osoba údajně zastupující určitou společnost je oprávněna za ni jednat. Tato informace není zpoplatněna a je možné ji získat</i></p>

	<p><i>i prostřednictvím systému umožňujícím dálkový přístup. Pokud by pan K. nebyl v obchodním rejstříku uveden, měl stěžovatel vyžadovat, aby mu doložil právní titul, který jej opravňuje k jednání za společnost. Pan K. stěžovateli své zmocnění nijak neprokázal, měl pouze razítko společnosti. Z této skutečnosti nelze usuzovat, že mohl za společnost jednat a uzavřít smlouvu o dílo. Pokud by se jednalo o bagatelní částku, lze pochopit, že by stěžovatel zmocnění nekontroloval. O tento případ se ale v souzené věci nejednalo.</i></p>
<p>Rozhodnutí NSS, sp. zn. 8 Afs 14/2010 - 195 ze dne 30. 7. 2010</p> <p>„Makro“</p>	<p><i>Stěžovatel se proto nemůže dovolávat principu ochrany dobré víry subjektů, formulovaného Soudním dvorem ve věci Optigen. Prokazování, zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svou obchodní aktivitou účastní daňového podvodu, není jistě jednoduché. Okolnosti však naznačují, že stěžovatel dobrou víru osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní ratio stěžovatelem citované judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu.</i></p>

Vlastní zpracování autorky

Příloha č. 5: Zásady dobré správy dle Veřejného ochránce práv

Zásady dobré správy podle Veřejného ochránce práv	
Soulad s právem	<i>Úřad postupuje v souladu s právním řádem České republiky jako celkem. Právní předpisy aplikuje v jejich vzájemné souvislosti. Tam, kde je výklad určitého právního ustanovení nejednoznačný, vykládá jej úřad podle jeho smyslu, přičemž respektuje zejména stanoviska nadřízeného úřadu a konstantní judikaturu soudů. Nadřízený úřad na žádost podřízeného úřadu poskytne své jednoznačné a srozumitelné právní stanovisko k řešení určitého právního problému. Nadřízený úřad také sám v důležitých právních otázkách aktivně sjednocuje postup podřízených úřadů vydáváním závazných právních stanovisek.</i>
Nestrannost	<i>Úředník přistupuje ke všem osobám ve stejné situaci stejně a nečiní žádné neodůvodněné rozdíly v zacházení s nimi, přitom respektuje princip přiměřenosti. Úředník se snaží oprostit ode všech předsudků, zachovávat politickou i náboženskou neutralitu a nezavdávat žádnou příčinu k pochybnostem o své nepodjatosti. Pokud se rozhodne nepřihlížet k vyjádření či požadavku některé osoby, vždy takový postup odůvodní. Stížnost osoby na konkrétního úředníka řeší zásadně jiný úředník než ten, proti kterému stížnost směřuje. Výsledek prošetření takové stížnosti vychází z porovnání tvrzení obou stran a objektivně zjištěných skutečností.</i>
Včasnost	<i>Úřad vyřídí každé podání osoby v rozumném a přiměřeném čase bez zbytečných průtahů. Jestliže si vyřízení vyžádá delší dobu, než je obvyklé, úřad o tom osobu vždy vyrozumí, přičemž uvede důvody prodlevy a předpokládaný termín, kdy bude podání vyřízeno. Pokud může mít rozhodnutí úřadu vliv na výsledek jiného řízení, snaží se úřad rozhodnout ještě před ukončením tohoto souvisejícího řízení. O svém postupu ve věci uvědomí včas úřady, pro které je výsledek jeho řízení důležitý. U řízení zahajovaných z vlastního podnětu zahájí úřad řízení bezodkladně, jakmile se dozví o důvodu pro jeho zahájení, a dokončí ho v takovém čase, aby bylo dosaženo jeho účelu.</i>

<p>Předvídatelnost</p>	<p>Úřad naplňuje legitimní očekávání osob a rozhoduje shodně s tím, jak rozhodoval obdobné případy v minulosti nebo jak rozhoduje obdobné případy nadřízený úřad. Pokud se od své dosavadní praxe v konkrétním případě odchýlí, výslovně to uvede v rozhodnutí a tento postup odůvodní. V obdobných případech používá úřad obdobné postupy a při užití správního uvážení se drží předem stanovených obecných měřítek. Při změně obecných pravidel úřad takovou změnu s dostatečným předstihem přiměřeným způsobem zveřejní a vytvoří předpoklady pro hladký přechod k novým pravidlům. Nejvýznamnější závěry a poznatky ze své činnosti úřad zveřejňuje. Struktura důležitých dokumentů úřadu je ustálená a přehledná, aby se v nich osoby mohly snadno orientovat.</p>
<p>Přesvědčivost</p>	<p>Úředník při řízení poskytuje osobě přiměřené informace o zjištěných skutečnostech a o jejich povinnostech vůči úřadu a informuje ji o postupu úřadu tak, aby osoba plně pochopila účel řízení, orientovala se v jeho průběhu a mohla využívat svá procesní práva. Úředník se snaží podávat přesné informace takovým způsobem, aby nikoho neuvedl v omyl. Při komunikaci s osobou přihlíží k jejím dorozumívacím a intelektuálním schopnostem a snaží se všechny její dotazy řádně zodpovědět. Úřední dokumenty určené osobám jsou psány jednoduchým a jasným jazykem, aby jim osoby snadno porozuměly.</p> <p>Písemné odůvodnění rozhodnutí úřadu je přehledné, srozumitelné a jednoznačné. Úřad poučí osobu o možnosti použití opravných prostředků proti svému rozhodnutí, a to včetně soudního přezkumu. Úřad vždy podnikne účinné kroky k tomu, aby se osoba, již se rozhodnutí týká, o něm dozvěděla. Úřad také poctivým způsobem informuje veřejnost o přípravě rozhodnutí obecného dosahu a dá jí možnost vyjádřit se k jeho obsahu.</p>
<p>Přiměřenost</p>	<p>Úřad zasahuje do práv a oprávněných zájmů osob jen tam, kde je to nutné k dosažení účelu řízení a pouze v nezbytné míře. Úřad zohledňuje při uplatňování svých pravomocí mimořádnou situaci určité osoby tak, aby jeho postup vůči ní nebyl nepřiměřeně tvrdý. Po osobách požaduje pouze takovou míru součinnosti, která je k dosažení účelu řízení nezbytná. Ke splnění uložených povinností stanovuje osobám s ohledem na jejich osobní poměry přiměřenou lhůtu zahrnující i čas potřebný na přípravu k plnění nově uložených povinností. V zájmu racionality výkonu správy</p>

	<i>uplatňuje úřad zákony způsobem, který nevede k absurdním výsledkům a odpovídá cílům sledovaným zákonodárcem.</i>
Efektivnost	<i>Úřad usiluje o komplexní řešení věci. Jestliže některý odbor nebo organizační jednotka úřadu obdrží od osoby podání, které jí nepřísluší řešit, postoupí toto podání věcně příslušné části úřadu a osobu o tom informuje. Pokud věc řeší souběžně několik odborů nebo organizačních jednotek téhož úřadu nebo několik různých úřadů, zjišťují vzájemně informace o svém postupu, předávají si je a společně tento postup koordinují. Každý úřad je ve své činnosti důsledný a usiluje o skutečné, nikoliv pouze formální vyřešení celé věci. Činí proto účelné kroky k realizaci svých rozhodnutí v praxi a provádí i následnou kontrolu jejich naplňování.</i>
Odpovědnost	<i>Úřad se nevyhýbá posouzení otázky nebo přijetí rozhodnutí ve věci, která spadá do jeho působnosti. V případě, že úřad udělá chybu, jasně a výslovně tuto chybu přizná, písemně se za ni osobě omluví a neodkladně přijme účinná opatření k nápravě, popřípadě osobu poučí o možnosti žádat o náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem.</i> <i>Úředník vynakládá veřejné zdroje pouze v takovém rozsahu, který je nezbytný k dosažení účelu řízení. Při své činnosti se snaží předcházet škodám na zdraví a majetku osob i státu a na veřejných statcích. S informacemi získanými při výkonu veřejné správy nakládá citlivě a poskytuje jim náležitou ochranu, přičemž bere ohled na soukromí a rodinný život osob.</i>
Otevřenost	<i>Úřad umožní osobám nahlížet do všech úředních dokumentů a pořizovat si jejich kopie. Úřad pečlivě dodržuje spisový pořádek, takže je schopen jednotlivé dokumenty vyhledat. Přístup osob k úředním dokumentům omezí úřad pouze do té míry, jakou vyžaduje ochrana osobních údajů, soukromí, oprávněných zájmů jiných osob, utajovaných informací, obchodních tajemství nebo jiné zákonné limity. Poplatek za zpřístupnění úředních dokumentů či pořízení jejich kopií stanovuje úřad tak, aby tím nezabraňoval osobám v získání informací o činnosti úřadu. Při styku s osobami uvádí úředník, který věc vyřizuje, své jméno, funkci a telefonický či emailový kontakt. Tyto údaje jsou uvedeny i na všech dokumentech a na internetových stránkách úřadu. Budova úřadu je vybavena informačním systémem, který zaručuje snadnou orientaci osob a možnost</i>

	<i>identifikace úředníků na jejich pracovištích. Úřední deska je umístěna na viditelném místě, je zřetelně označena a přehledně členěna.</i>
Vstřícnost	<i>Úředník se chová k osobám s respektem a zdvořilostí a je korektní vůči jiným úředníkům. Všem sdělením věnuje náležitou pozornost a na všechna podání řádně odpovídá, s výjimkou podání anonymních a opakujících se. V rámci svých možností se snaží osobě pomoci dosáhnout cíle, který sleduje svým podáním. Úředník za žádných okolností nenarušuje lidskou důstojnost osob, neboť si je vědom toho, že náplní jeho práce je služba veřejnosti.</i>

Zdroj: Veřejný ochránce práv [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: <http://www.ochrance.cz/>

Příloha č. 6: Etický kodex zaměstnanců ČR – Generálního finančního ředitelství

Etický kodex zaměstnanců ČR – Generálního finančního ředitelství	
Preambule	<ol style="list-style-type: none"> 1. Každý zaměstnanec v pracovním poměru k České republice – Generálnímu finančnímu ředitelství (dále jen „zaměstnanec“) je povinen při rozhodování dodržovat a ctít zákonnost všech postupů a rovný přístup ke všem fyzickým i právnickým osobám. Smyslem tohoto Kodexu je vytvářet, udržovat a prohlubovat důvěru veřejnosti v orgány Finanční správy České republiky (dále jen „finanční správa“), které tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. 2. Účelem Kodexu je vymezit a podporovat žádoucí standardy chování zaměstnance ve vztahu k veřejnosti a spolupracovníkům. 3. Zaměstnanec zachovává věrnost zásadám práva a spravedlnosti vyplývajícím z evropského kulturního a historického dědictví, jedná v duchu nedotknutelných hodnot lidské důstojnosti a svobody, zachovává úctu a loajalitu k České republice, jakož i k úřadu, ostatním spolupracovníkům a všem zaměstnancům jiných orgánů veřejné správy.
Zákonnost	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zaměstnanec plní úkoly finanční správy v souladu s ústavním pořádkem, se zákony, ostatními právními předpisy a s právem Evropské unie, jakož i s mezinárodními smlouvami, kterými je Česká republika vázána. 2. Při plnění úkolů finanční správy jedná zaměstnanec pouze v rozsahu zákonem svěřené pravomoci finanční správy a v souladu s jejím účelem.
Rozhodování	<ol style="list-style-type: none"> 1. V mezích zákona zaměstnanec vždy volí nejvhodnější řešení s ohledem na veřejný zájem a na rozhodné okolnosti konkrétního případu. Dbá na to, aby rozhodnutí nemohlo být z objektivního hlediska vnímáno jako nespravedlivé. Do práv osob zaměstnanec zasahuje jen za podmínek stanovených zákonem a v nezbytném rozsahu, nutném k dosažení účelu sledovaného veřejným zájmem, k jehož ochraně mu byla pravomoc svěřena. 2. Při volbě nejvhodnějšího postupu zaměstnanec respektuje v mezích právních předpisů též koncepce, priority a cíle finanční správy, její vnitřní předpisy a pokyny nadřazených vydané v souladu s tímto Kodexem.

Profesionalita	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Výkon finanční správy je službou veřejnosti. Zaměstnanec vykonává správu daní a ostatní činnosti finanční správy na vysoké odborné úrovni, kterou si prohlubuje průběžným studiem, s nejvyšší mírou slušnosti, porozumění, ochoty a bez jakýchkoli předsudků, v souladu se zásadou rovných příležitostí bez ohledu na barvu pleti, pohlaví, národnost, náboženství, etnickou příslušnost nebo jiné charakteristiky. Nepřipouští diskriminaci či obtěžování. Za kvalitu své práce a za rozvíjení svých odborných znalostí je osobně odpovědný a své vzdělání si studiem průběžně prohlubuje.</i> 2. <i>Zaměstnanec jedná korektně s ostatními spolupracovníky i se zaměstnanci jiných orgánů veřejné správy, respektuje znalosti a zkušenosti svých kolegů i jiných odborníků a účinně je využívá i pro svůj odborný růst.</i> 3. <i>Ve vztahu k veřejnosti jedná zaměstnanec s nejvyšší mírou zdvořilosti, vstřícnosti a ochoty a bez jakýchkoli předsudků.</i>
Nestrannost	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Zaměstnanec dbá na to, aby jeho rozhodování bylo objektivní, nestranné a přijaté řešení bylo vždy v souladu s veřejným zájmem. Při rozhodování nesmí zaměstnanec preferovat osobní či skupinové zájmy ani se nechat ovlivnit pozitivními či negativními vztahy ke konkrétním osobám. Zaměstnanec se zdrží také všeho, co by mohlo ohrozit důvěru v nestrannost jeho rozhodování.</i> 2. <i>Ve shodných nebo podobných případech jedná zaměstnanec tak, aby mezi jednotlivými postupy nevznikaly rozdíly, jež není možno odůvodnit objektivními skutečnostmi, zejména konkrétními okolnostmi daného případu.</i> 3. <i>Zaměstnanec vystupuje vůči účastníkům právních vztahů objektivně tak, aby je neuváděl v omyl o jejich právech a povinnostech, informuje je srozumitelně; veškerá hodnocení provádí profesionálně, objektivně, bez emocí, bez sledování osobního prospěchu a v souladu s právem a spravedlností.</i>
Rychlost a efektivita	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Zaměstnanec vyřizuje pracovní záležitosti zodpovědně, bez zbytečných průtahů, nejpozději v zákonem stanovených lhůtách.</i> 2. <i>Při plnění jemu svěřených úkolů postupuje zaměstnanec tak, aby stranám ani finanční správě nevznikaly zbytečné náklady.</i>

<p>Střet zájmů</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zaměstnanec svým jednáním předchází situacím, ve kterých by byl vystaven možnému střetu svého soukromého zájmu a zastávaného funkčního zařazení. Soukromý zájem zahrnuje jakoukoliv výhodu pro něj, jeho rodinu, blízké a příbuzné osoby a právnické nebo fyzické osoby, se kterými měl nebo má obchodní nebo politické vztahy. 2. Zaměstnanec nesmí ohrozit veřejný zájem tím, že se bude odvolávat na svou pozici nebo funkci ve věcech, které nesouvisí s plněním jemu svěřených úkolů při výkonu správy daní a ostatních činností finanční správy. 3. Zaměstnanec se nezúčastní žádné činnosti, která se neslučuje s řádným výkonem jeho pracovních povinností nebo tento výkon omezuje. 4. Pokud si zaměstnanec není jistý, zda jde o úkony slučitelné s jeho podílem na výkonu správy daní a ostatních činností finanční správy, projedná záležitost se svým nadřízeným.
<p>Korupce</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zaměstnanec nesmí při svém rozhodování a v souvislosti s rozhodováním přijímat ani vyžadovat dary či jiná zvýhodnění pro sebe nebo někoho jiného, popřípadě jakýmkoli jiným způsobem připustit ovlivnění plnění jemu svěřených úkolů v oblasti správy daní a ostatních činností finanční správy, objektivního hodnocení věci a nestranného rozhodování. Dary nebo výhody poskytované zaměstnanci zaměstnavatelem tímto nejsou dotčeny. 2. Zaměstnanec jedná tak, aby se při plnění jemu svěřených úkolů v oblasti správy daní a ostatních činností finanční správy nedostal do postavení, ve kterém by byl zavázán nebo se cítil být zavázán oplatit službu či laskavost, která mu byla prokázána. 3. Zaměstnanec se vyvaruje vztahů vzájemné závislosti a nepatřičného vlivu jiných osob (např. klientelismus, nepotismus), jež by mohly ohrozit jeho nestrannost. 4. Jakékoli korupční jednání nebo podezření na takové jednání, o kterém se zaměstnanec dozvěděl hodnověrným způsobem, je povinen oznámit svému nadřízenému nebo orgánu činnému v trestním řízení. Dále je zaměstnanec povinen bezodkladně oznámit nadřízenému nabídnutí či získání neoprávněné výhody. 5. Ve všech případech, kdy by mohla vzniknout pochybnost, zda zaměstnanec postupuje v souladu s tímto článkem, informuje zaměstnanec svého nadřízeného a postupuje dle jeho pokynů.

Nakládání se svěřenými prostředky	<i>Zaměstnanec vynakládá, v souladu s právními předpisy, veškeré úsilí, aby zajistil maximálně efektivní a ekonomické spravování a využívání finančních zdrojů a zařízení, které mu byly svěřeny, jakož i služeb, které mu byly poskytnuty. S těmito svěřenými veřejnými prostředky nakládá účelně, efektivně a hospodárně.</i>
Mlčenlivost	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Zaměstnanec zachovává mlčenlivost o skutečnostech, které se dozvěděl v souvislosti s plněním úkolů finanční správy, jež by mohly poškodit nebo ohrozit činnost zaměstnavatele. Povinnost mlčenlivosti se nevztahuje na skutečnosti, které zakládají podezření na korupční jednání.</i> 2. <i>Zaměstnanec je povinen zachovat mlčenlivost o skutečnostech, které se dozvěděl při výkonu úřední činnosti, zejména o osobních údajích nebo utajovaných informacích v rozsahu stanoveném právními předpisy, pokud není této povinnosti v souladu s právními předpisy zproštěn</i>
Informování veřejnosti	<i>Každý zaměstnanec poskytuje při plnění svých úkolů pravdivé a úplné informace v souladu s právními předpisy. Informace o činnosti finanční správy, plnění jeho funkcí, jakož i další informace určené veřejnosti, sděluje za finanční správu zaměstnanec, který je k tomu určen.</i>
Veřejná činnost	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Zaměstnanec jedná při výkonu správy daní a ostatních činností finanční správy politicky nestranným způsobem. Zaměstnanec nevykonává veřejnou činnost, která by mohla narušit důvěru veřejnosti v jeho schopnost nestranně plnit úkoly finanční správy.</i> 2. <i>Zaměstnanec se v soukromém životě vyhýbá takovým činnostem, chování a jednání, která by mohla snížit důvěru ve finanční správu v očích veřejnosti nebo dokonce zavdat příčinu k ovlivňování zaměstnance. Jedná tak, aby jeho chování přispívalo k dobré pověsti finanční správy.</i>
Reprezentace	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Zaměstnanec užívá v zaměstnání oděv, který je adekvátní jeho práci a odpovídá vážnosti finanční správy.</i> 2. <i>Zaměstnanec jedná s každým ohleduplně, způsobem přiměřeným jeho sociálním schopnostem a komunikačním potřebám, a respektuje jeho individualitu. Veškerá jednání s dotčenými osobami vede zaměstnanec taktně a způsobem, který respektuje důstojnost těchto osob.</i> 3. <i>Zaměstnanec svým jednáním a vystupováním podporuje důvěryhodnost a vážnost finanční správy.</i>

Uplatnitelnost a vymahatelnost	<i>Kodex navazuje na základní práva a povinnosti zaměstnanců uvedené v zákoníku práce a Pracovním řádu Finanční správy České republiky. Zásadní porušování bude posuzováno jako porušení zákoníku práce, resp. Pracovního řádu Finanční správy České republiky, se všemi z toho vyplývajícími důsledky.</i>
Závěrečná ustanovení	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Zaměstnanec dodržuje stanovené etické zásady, aktivně podporuje etické jednání a podílí se na vytváření protikorupčního prostředí. Uvědomuje si, že selhání jednotlivce v oblasti etiky má dopad na finanční správu jako celek, a proto jde ostatním příkladem.</i> 2. <i>Poukáže-li zaměstnanec oprávněně na neetické chování, nebude mít jeho jednání negativní důsledky v pracovněprávních vztazích.</i> 3. <i>Respektování zásad etiky je věcí profesionální cti zaměstnance. Bez jejich dodržování a dodržování Kodexu nelze dostát profesionální povinnosti zaměstnance.</i> 4. <i>Změny Kodexu schvaluje generální ředitel.</i>

Zdroj: Etický kodex [online]. Finanční správa [cit. 1. 2. 2016]. Dostupný z: < <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/firemni-kultura-financni-spravy/eticky-kodex> > .

Příloha č. 7 : Zahájení daňové kontroly a související judikatura³⁶⁰

Specifikace rozhodnutí	Výběr z obsahu
<i>Judikatura vydaná za účinnosti DŘ</i>	
Rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2015, sp. zn. 2 Afs 209/2014.	„Pakliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu.“
Rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2015, sp. zn. 10 Afs 105/2015	„Ačkoli to však zákon v těchto ustanoveních neříká výslovně, musí platit – s ohledem na zásadu správného zjištění daně –, že onou „stanovenou daní“ může být (v režimu § 144 DŘ) jen daň stanovená na základě srozumitelného a vážného daňového tvrzení, které správce daně podrobí alespoň základní revizi, než je přijme za své.“
Rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2015, sp. zn. 2 Afs 78/2015	„... Přitom je třeba mít na zřeteli především smysl institutu výzvy k zahájení daňové kontroly. Ten plyne jednak z jeho systematického zařazení do ustanovení o zahájení daňové kontroly, jednak též z jeho samotné podstaty, kdy je daňovému subjektu, v souladu se zásadou přiměřenosti a zásadou spolupráce, dána další příležitost k poskytnutí součinnosti potřebné k zahájení daňové kontroly. S přihlédnutím k základnímu cíli správy daní, tj. správnému zjištění a stanovení daně, je tudíž třeba preferovat vyměření daně na základě dokazování před jejím stanovením podle pomůcek.“

³⁶⁰ POZN: Rozdělení tabulky je autorkou provedeno pouze s ohledem na účinnost právního předpisu k datu vydání rozhodnutí. Je možné, že některé rozhodnutí se ještě časově dotýkají období za účinnosti ZSDP a tento se použil při jejich vydání.

<p>Rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2015, sp. zn. 7 Afs 44/2015</p>	<p><i>„Zcela výhradně v dispozici správce daně a nikoliv stěžovatelky je i určení zdaňovacího období, které bude jím kontrolováno. V tomto směru byl žalovaný správní orgán limitovaný jen prekluzivní lhůtou k vyměření daně a překážkou věci rozhodnuté. Žádná taková překážka zahájení daňové kontroly nebyla zjištěna. Při tomto výkonu správy daní je správce daně povinen postupovat i v souladu se zásadou hospodárnosti. Pokud tedy žalovaný správní orgán zahájil daňovou kontrolu u stěžovatelky nikoliv jen za rok 2011, ale současně i za rok 2012 a 2013, je takový postup - zabýval-li se stejným okruhem kontrolovaných výnosů a nákladů žalobkyně - nejen logický a rozumný, ale především hospodárny. Není zde totiž žádného logického důvodu, proč by měl správce daně duplicitně činit každý rok opakovaně pro každou jednotlivou daň (za rok 2011, 2012 a 2013) každý úkon jednotlivě (např. výzvy, dožádání a další dílčí úkony v průběhu daňové kontroly - např. projednání zprávy o kontrole atd.), když tak může učinit naráz - jedním úkonem. Naopak, nekonal-li by tak žalovaný správní orgán, stěžovatelka by mohla dovozovat, že správce daně šikanózně a na vrub zvýšených nákladů stěžovatelky provádí kontrolu opakovaně a tudíž i neekonomicky každým rokem, a právě proto je taková kontrola nezákonná, resp. mohla by nabýt i rozměru nezákonného zásahu.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2015, sp. zn. 10 Afs 215/2014</p>	<p><i>„Zahájením daňové kontroly v této věci žalovaný vyloučil konkludentní vyměření daňové povinnosti. Takováto – slovy stěžovatelky – preventivní daňová kontrola fakticky až do momentu doměření daně odložila vyplacení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, který v daňovém tvrzení stěžovatelka požadovala. Stěžovatelka se domnívá, že právě proto žalovaný měl v době zahájení daňové kontroly disponovat konkrétními pochybnostmi, jež by jej k tomuto postupu opravňovaly. Nejvyšší správní soud se s touto argumentací stěžovatelky neztotožňuje. V textu ani účelu daňového řádu nespátřuje přesvědčivé důvody, proč by</i></p>

	<p><i>pro zahájení preventivní daňové kontroly bylo, na rozdíl od kontroly následné, třeba konkrétních pochybností o výši daňové povinnosti. Takový výklad daňového řádu nenachází odraz ani v rozhodovací praxi správců daně, ani v judikatuře (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 5. 2014, čj. 5 Ans 11/2013-31, věc Event Assistance, body 24-25, a ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, věc VAMUS PARTNER, bod 26, nebo výše cit. Stanovisko Ústavního soudu).“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, sp. zn. 9 Afs 276/2014</p>	<p><i>„Nezákonnou kontrolou judikatura rozumí například kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně. Pokud by žalovaný skutečně zahájil daňovou kontrolu, přestože by všechny pochybnosti byly postaveny najisto již v průběhu postupu k odstranění pochybností, a daňová kontrola by tak sloužila jen k svévolnému provádění ve věci nadbytečných úkonů, které se samotnou daňovou povinností stěžovatelky nijak nesouvisejí, čímž by docházelo k zadržování uplatněného nadměrného odpočtu DPH, mohlo by se dle okolností jednat o nezákonný zásah. V posuzované věci však tato situace nenastala.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. 9 Afs 89/2012</p>	<p><i>„Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva vyměřit daň a v tomto směru je vhodné připomenout, že v důsledku judikatury Ústavního soudu představuje prekluze takovou skutečnost, ke které musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (ex offa). V nálezů Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož za společný rys prekluze, jakožto institutu, který se vyskytuje v různých odvětvích právního řádu,</i></p>

	<p><i>lze považovat i to, že k ní má orgán moci veřejné přihlížet z úřední povinnosti. Tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny, tj. zánik samotného subjektivního práva. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, sp. zn. 5 Afs 83/2012</p>	<p><i>„Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamena, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2013</p>	<p><i>„Daňový subjekt je tedy oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení vyměřovacím, jehož účelem je stanovení daně, v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to i v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v kterémkoliv z uvedených řízení (srov. § 134 daňového řádu).“</i></p>

Judikatura vydaná za účinnosti ZSDP	
<p>Rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005-96</p>	<p><i>„Jak již v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 1093, Nejvyšší správní soud konstatoval, přerušení prekluzivní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho ...“</i></p>
<p>Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07</p>	<p><i>„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“</i></p>

<p>Usnesení NSS ze dne 27. 3. 2007, sp. zn. 8 Afs 111/2005-106 (pozn. překonaná judikatura)</p>	<p><i>„Daňový subjekt přitom svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním zpravidla daňovým přiznáním. Vykonat toto právo je však zákonem dočasně omezeno v době od počátku do skončení daňové kontroly; dodatečné daňové přiznání může podat až poté. Až na výši penále pro něj takový odklad nemá negativní účinky.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. 1 Afs 36/ 2006</p>	<p><i>„V daném případě bylo tedy jeho povinností zkoumat pouze to, zda vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a zda současně mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Přitom pojem „nové skutečnosti“ je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy poplatníkovi, ani správci daně, a proto nemohly být žádným způsobem využity. Mohly však vyjít najevo i nové důkazy, které subjekt neměl v rozhodné době k dispozici, které však potvrzují, nebo mohou prokazovat jím uváděné skutečnosti. Musí se však jednat o takový nový důkaz, který dodatečně umožňuje prokázat již dříve tvrzené skutečnosti.“</i></p>

Vlastní zpracování autorky

Příloha č. 8: Průběh daňové kontroly a související judikatura³⁶¹

Specifikace rozhodnutí	Výběr z obsahu
<i>Judikatura vydaná za účinnosti DŘ</i>	
Usnesení NSS ze dne 17. 6. 2015, sp. zn. 4 Afs 87/2015	„Jestliže se v důsledku odcizení či ztráty účetnictví nepodaří daňovému subjektu prokázat podstatnou část daňových výdajů pro účely stanovení daně z příjmů nebo podstatnou část přijatých zdanitelných plnění pro účely uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, lze za takové situace stanovit daň dokazováním, nebo je nutné přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek?“
Rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, sp. zn. 8 Afs 40/2011	„Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-24, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se

³⁶¹ POZN: Rozdělení tabulky je autorkou provedeno pouze s ohledem na účinnost právního předpisu k datu vydání rozhodnutí. Je možné, že některé rozhodnutí se ještě časově dotýkají období za účinnosti ZSDP a tento se použil při jejich vydání.

	<p><i>operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007-119, čj. 9 Afs 30/2008-86, čj. 1 Afs 39/2010-124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“</i></p>
<p>Rozhodnutí NSS ze dne 7. 8. 2015, sp. zn. 5 Afs 180/2014</p>	<p><i>„Skutkově obdobnou situací se Nejvyšší správní soud zabýval již např. v rozsudcích ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 - 108, ze dne 1. 10. 2009, č. j. 6 Azs 54/2009 - 181, a ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 Azs 39/2012 - 16. Z těchto rozsudků vyplývá, že nejsou-li v odůvodnění rozsudku alespoň v protokolu o jednání uvedeny konkrétní důvody, pro které soud neprovedl účastníkem řízení navržené důkazy, jedná se o vadu řízení zakládající jeho</i></p>

	<p><i>nepřezkoumatelnost.“„Nejvyšší správní soud nikterak nepochybně závěry krajského soudu o tom, že správce daně není povinen provést všechny navrhované důkazy; to však platí za situace, kdy je skutkový stav zjištěn dostatečně tak, že o něm nejsou zásadní pochybnosti a provedení důkazu by se jevílo neúčelným, nadbytečným, anebo by provedení důkazu bylo ve věci zcela irrelevantní. Taková situace však v projednávané věci nenastala.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2014, sp. zn. 8 Afs 39/2013</p>	<p><i>„Podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. To však neznamená, že je daňové řízení ovládáno vyšetřovací zásadou. Daňové řízení je postaveno na tom, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy její tíží břemeno tvrzení; má také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 – 125 a náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, uveřejněný pod č. 130/1996 Sb.). Z uvedené zásady existují ovšem výjimky, zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“</i></p>

<p>Rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2012, sp. zn. 9 Afs 43/ 2011 – 57</p>	<p><i>„Pokud stěžovatelka svá tvrzení o tom, že zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto deklarovanými dodavateli, řádně neprokázala, a ani žádným způsobem nevysvětlila extrémní navýšení cen za poskytované služby na konci řetězce transakcí týkajících se reklamních služeb, nelze nic vytýkat žalovanému ani krajskému soudu, pokud vyjádřily názor, že daný případ vykazuje znaky zneužití práva za účelem dosažení daňové výhody, resp. uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty na úkor státního rozpočtu.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2013, sp. zn. 5 Afs 31/2012 – 50</p>	<p><i>„Prokázání samotné skutečnosti, zda, resp. že reklama byla skutečně poskytnuta, je však teprve prvním krokem k závěru o možné daňové znatelnosti výdaje; je tedy na stěžovateli, aby prokázal zákonem předepsaný účel, tj. zda poskytnutá reklama a propagace mohly objektivně sloužit (či alespoň se stěžovatel mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) k dosažení, resp. zvýšení příjmů a že cena, kterou za reklamu zaplatil, nebyla, vzhledem k poměrům na trhu uvedených služeb v době sjednání smlouvy, natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatel musel její nepřiměřenou výši rozpoznat.“</i></p>
<p>Judikatura vydaná za účinnosti ZSDP</p>	
<p>Nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95</p> <p><i>„Ústavnost úpravy dokazování v daňovém řízení“</i></p>	<p><i>„...Podle názoru Ústavního soudu je návrh stěžovatele opřen zejména o nepochopení výše uvedených zásad daňového řízení. Jistě, že ustanovení jím napadené, by se jevílo ve zcela jiném světle, pokud by vyměrování daně a dokazování, proč byla vyměřena v té či oné výši, bylo povinností daňového orgánu od samého počátku. Tak tomu ovšem není, a proto ustanovení, které je předmětem řízení, nelze chápat jinak, než že stanoví postup pro případ, kdy důkazy předložené k daňovému přiznání (o kterých se daňový subjekt může domnívat, že jsou dostatečné) jsou takového charakteru, že vzbudí pochybnosti správce daně. Napadené ustanovení § 31 odst. 9, resp. jeho část, se tedy může návrhovateli jevit jako ustanovení umožňující libovůli zejména proto, že je vytrhuje</i></p>

	<p><i>z ostatních souvislostí a vazeb, a především pak z celé koncepce důkazního řízení v daňových věcech. Státní úředník tedy nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, jak tvrdí návrhovatel, ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám. Teprve, když daňový subjekt svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, sp. zn. 9 Afs 30/2008</p>	<p><i>„Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007</p>	<p><i>„Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 100 zákona o DPH). (...) Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. (...) Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. (...) Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže</i></p>

	<i>správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.</i>
Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 1. 2001, sp. zn. 10 Ca 242/2000	<i>„Protokol o ústním jednání, byť pořízený v souladu s ust. §12 daňového řádu, korunu důkazů nepředstavuje provedení důkazu veřejnou listinou, proto nezprošťuje správce daně jeho povinnosti, která vyplývá z obecného ustanovení §2 odst. 3 daňového řádu. Nejde tedy o důkazní prostředek, který by činil zbytečným provádění jiných důkazů.“</i>
Rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2010, sp. zn. 7 Afs 50/2010.	<i>„Zjistí-li tedy správní orgán mezi těmito posudky rozpory nebo vzniknou-li mu pochyby takového rázu, jak uvedl ve svém rozhodnutí (není zřejmé, z jakých cen znalec vycházel, jaké použil metody atd.) je na místě, aby tyto rozpory a nesrovnalosti odstranil. Nelze tak ale učinit tím, že prohlásí znalecký posudek, který mu nevyhovuje, za nadbytečný, resp. irrelevantní a proto, že jej neosvědčuje jako důkaz. Takový postup je v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.“</i> <i>„Rozpory a nesrovnalosti v uvedených znaleckých posudcích lze odstranit v prvé řadě prostřednictvím výsledku znalce, popřípadě znalců obou. Pokud by ani tyto výsledky nevedly k objasnění nejasností, bylo by namístež přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení.“</i>
Rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003	<i>„Hodlá-li však svého práva využít, provedení důkazu se zúčastnit a podrobit svědka otázkám, pak zejména za situace, kdy v průběhu daňového řízení je vyslýchána řada svědků k různým skutečnostem, o nichž se vede dokazování, daňový subjekt pro kvalifikovanou přípravu na konání výsledku nepochybně potřebuje nejen informaci o tom, kdy a kde se výslech svědka koná, ale též informaci o tom, kdo bude vyslýchán. Podle § 31 odst. 2 daňového řádu je povinností správce daně dbát o to, aby</i>

	<p><i>v daňovém řízení byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji; naplnění této povinnosti musí ve spojení s § 2 odst. 2 daňového řádu vést k závěru, že požádá-li daňový subjekt správce daně o poskytnutí informace o osobě svědka, který má být v daňovém řízení vyslýchán, je správce daně povinen mu tuto informaci poskytnout. Odepřením této informace je, aniž by pro to byla zákonná opora, výrazně oslabeno právo daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.“</i></p>
--	--

Vlastní zpracování autorky

Příloha č. 9 – Zakončení daňové kontroly a související judikatura³⁶²

Specifikace rozhodnutí	Výběr z obsahu
<i>Judikatura vydaná za účinnosti DŘ</i>	
Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 6 Afs 46/2014	<i>„Z judikatury zdejšího soudu dále vyplývá, že zpráva o kontrole není rozhodnutím ve smyslu ust. § 32 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, či ve smyslu ust. § 101 daňového řádu, a není ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s.“</i>
Rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2013, sp. zn. 5 Afs 59/2012	<i>„Zpráva o kontrole představuje pouze souhrn relevantních kontrolních zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací resp. doměřovací řízení. Je třeba konstatovat, že předmětem zprávy o daňové kontrole jsou závěry o zjištěných pochybeních stěžovatele. Jedná se pouze o posouzení skutkového stavu věci, které může, avšak nutně nemusí, tvořit podklad pro další postup příslušných správních orgánů. Nepříznivé následky, které tedy stěžovateli podle jeho tvrzení hrozí, tak mohou nastat až v důsledku dalších úkonů příslušných správních orgánů, např. právě vydáním dodatečných platebních výměrů. Kontrolní zjištění a závěry z nich vyplývající však nejsou bez dalšího samostatně vykonatelné ani způsobilé.“</i>
Rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, sp. zn. 2 Afs 143/2015	<i>„Odepřel-li tedy stěžovatel podepsat daňovou zprávu mj. proto, že před ukončením daňové kontroly nebyla vyřízena jím podaná stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu, jednalo se o nedůvodné odmítnutí podpisu.“</i>

³⁶² POZN: Rozdělení tabulky je autorkou provedeno pouze s ohledem na účinnost právního předpisu k datu vydání rozhodnutí. Je možné, že některé rozhodnutí se ještě časově dotýkají období za účinnosti ZSDP a tento se použil při jejich vydání.

<p>Rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, sp. zn. 7 Afs 87/2012</p>	<p><i>„Za této situace je právní názor krajského soudu o předčasnosti zaslání zprávy o daňové kontrole v poštovní zásilce s doručenkou zcela správný, neboť zákonodárcem užitý pojem „vyhýbá se“ svědčí o nutnosti opakování obstrukčního jednání daňového subjektu, což nebylo v předmětné věci prokázáno.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2013, sp. zn. 2 Afs 17/2012 - 26</p>	<p><i>„Protože má ukončení daňové kontroly pro daňový subjekt závažné důsledky, musí být zpráva o kontrole projednána a předána, respektive zde doručena, v úplném znění. I když v předchozích řízeních nebylo tvrzení žalobce, že ve zprávě, která mu byla doručena, chyběly tři listy, dokazováním ověřeno, nelze přehlédnout, že sám správce daně svým následným postupem, tedy jejich dodatečným odesláním v reakci na výtku žalobce, fakticky toto své pochybení přiznal. Konstatoval-li tedy krajský soud, že pokud nebyla zpráva o daňové kontrole řádně (tedy kompletně) doručena, nedošlo k zákonnému ukončení daňové kontroly a nekompletní zpráva o daňové kontrole nemohla sloužit jako zákonný důkazní prostředek pro dodatečné vyměření daně, nelze takovému závěru ničeho vytknout.“</i></p>
<p>Judikatura vydaná za účinnosti ZSDP</p>	
<p>Rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2006, sp. zn. 2 Afs 85/2005</p>	<p><i>„Samotná kontrola není rozhodovacím procesem, zpráva o kontrole je při následném rozhodování správce daně jedním z důkazních prostředků (§ 31 odst. 4 daňového řádu), není ovšem pro rozhodnutí závazná. Proto skutečnost, že ve zprávě o kontrole není správně vyčíslen důsledek zjištěného nesprávného postupu, nemá vliv na možnost vydání dodatečného platebního výměru, v němž je teprve výše daně stanovena.“</i></p>

<p>Rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2005</p>	<p><i>„...proto musí být alespoň ze zprávy z daňové kontroly zřejmé, jaké důkazní prostředky byly do řízení vneseny, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné a především pak bylo nutno zdůvodnit, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň pomůckami.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 5. 9. 2008, sp. zn. 7 Afs 71/2008</p>	<p><i>„Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že zpráva o daňové kontrole je procesním institutem, v němž jsou zejména zahrnuty výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy z nichž správce daně vycházel a úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení; případně uvedení důvodů, proč neprovedl a nezohlednil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem nebo z jakých důvodů nelze stanovit daň dokazováním. V žádném případě však zpráva o daňové kontrole neslouží k prezentaci hypotéz a případně iracionálních vzorců, jimiž správce daně dokládá své vlastní pochybnosti o údajích tvrzených daňovým subjektem místo toho, aby prováděl dokazování ve vztahu k rozhodným skutečnostem.“</i></p>
<p>Nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01</p>	<p><i>„Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, sp. zn. 9 Afs 40/2007 - 53</p>	<p><i>„Nejvyšší správní soud dále uvádí, že ani skutečnost, že zpráva o daňové kontrole nebyla dne 30. 3. 2005 žalobkyní ani správcem daně podepsána, nezpůsobuje její neplatnost. Je zřejmé, že ustanovení § 16 odst. 8 považuje den podpisu zprávy</i></p>

	<p><i>o daňové kontrole též za den jejího doručení. V dané věci však žalobkyně nezpochybňovala, že by jí, byť nepodepsaná, zpráva o kontrole nebyla dne 30. 3. 2005 předána, a jak sama uvádí ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, předání zprávy o kontrole ani jejímu projednání se nevyhýbala. Skutečnost, že zpráva nebyla dne 30. 3. 2005 podepsána správcem daně, byla zhojena doručením písemného vyhotovení s podpisem správce daně poštou. Nepodepsání zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem nemá vliv na platnost ve zprávě uvedených zjištění, v daném případě lze odepření podpisu stěžovatelkou poté, kdy již bylo rozhodnuto o jí vznesených námitkách dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, považovat za bezdůvodné ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků“</i></p>
<p>Rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2006, sp. zn. 1 Afs 60/2005</p>	<p><i>„Dodatečným platebním výměrem nelze doměřit daň pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti (§ 36 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) a při místním šetření (§ 15 citovaného zákona), aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována ustanovením § 16 citovaného zákona.“</i></p>

Vlastní zpracování autorky

Shrnutí

Daňová kontrola je postupem, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Cíl daňové kontroly pak koresponduje se základním cílem správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně. Základ pro právní úpravu daňové kontroly představují §85 - §88 daňového řádu. Tato ustanovení nejsou samozřejmě jediná, která při vymezení daňové kontroly musí být brána v potaz.

Téma disertační práce je zaměřeno na daňovou kontrolu z pohledu základních zásad správy daní. Jedná se o téma, jehož uchopení není jednoduché, pokud se autor rozhodne vidět zvolenou problematiku v širších konsekvencích.

Z hlediska systematiky jsou první části disertační práce věnovány stručnému vymezení daňové kontroly, ústavním principům ovládajícím daňovou kontrolu a problematice tzv. dobré správy. V této první části disertační práce, kterou tvoří její první tři kapitoly, je zachyceno kromě obecného úvodu do tématu daňové kontroly, zmíněné širší pojetí tématu disertační práce. A to z toho důvodu, že daňovou kontrolu ovlivňují nejen základní zásady správy daní vyjádřené v daňovém řádu, ale rovněž principy ústavněprávní úrovně, jež mají svůj zdroj zejména v LZPS a Ústavě a dle názoru autorky je podpůrným zdrojem některých zásad rovněž správní řád. V této části se disertační práce zabývá rovněž podrobnější analýzou rozhodnutí Ústavního soudu o ústavních stížnostech ve věcech daňové kontroly v posledních letech, a to s cílem kvantifikovat ústavněprávní ustanovení, na jejichž porušení stěžovatelé nejčastěji odkazují a rozebrat také úspěšnost těchto ústavních stížností ze statistického pohledu. Kapitola pojednávající o tzv. dobré správě má pak těžiště v analýze otázky možného podpůrného použití správního řádu v otázce základních zásad. Z této analýzy vyplývá zmíněná pozitivní odpověď a sdělení, že i nadále platí, že zásady dle §2 až §8 správního řádu se použijí také pro oblast správy daní, pokud DŘ obdobnou úpravu neobsahuje – což je dovozeno kupříkladu v otázce zásady dobré víry.

Další části disertační práce se již věnují jednotlivým zásadám správy daní podle §5 - §9 daňového řádu a následně daňové kontrole, která je nazírána jejich optikou. Problematika byla rozdělena na zahájení daňové kontroly, práva a povinnosti v průběhu

daňové kontroly, průběh daňové kontroly a poslední část pojednává o zakončení daňové kontroly. Aplikačním výstupem každé kapitoly je závěrečná tabulka, ve které jsou manifestovány některé konkrétní projevy základních zásad správy daní v dané fázi daňové kontroly. U daňové kontroly nalezneme v různé míře odraz všech základních zásad správy daní. Velice výrazně se kromě základní zásady zákonnosti, projevuje zásada vzájemné součinnosti, zásada přiměřenosti, zásada volného hodnocení důkazů a zásada hospodárnosti. Stranou samozřejmě nezůstávají ani ostatní zásady např. zásada poučovací, zásada vstřícnosti a slušnosti nebo zásada legitimního očekávání. Jejich konkrétní projevy jsou obsaženy a zhodnoceny v textu práce.

Poslední kapitola se zaměřuje na popis a komparaci platné právní úpravy daňové kontroly a základních zásad správy daní se Slovenskou republikou.

Cílem disertační práce bylo prokázat skutečnost, že základní zásady správy daní nemají charakter pouhých deklaratorních požadavků, ale představují základní východiska pro výklad i aplikaci jednotlivých ustanovení upravujících daňovou kontrolu. Disertační práce byla pojata se zohledněním širších konsekvencí ve vztahu k pramenům základních zásad správy daní, které daňovou kontrolu ovlivňují. S ohledem na vymezení práce a její rozsah však nebyl samostatný prostor věnován bližšímu teoretickému pojednání o působení zásad v systému našeho práva nebo zásadám daňového práva obecně.

Téma práce nebylo dosud souhrnně zpracováno, a proto lze s ohledem na vlastní zaměření práce očekávat i její praktický přínos, protože správná argumentace zásadami spojenými s daňovou kontrolou může být stěžejní při zastupování klienta advokátem/daňovým poradcem, ať již při samotné daňové kontrole nebo v řízení soudním. Předkládaná disertační práce staví na použití logických metod vědecké práce, které se budou vzájemně doplňovat a kombinovat. Převažujícími metodami jsou analýza a komparace.

Klíčová slova: daňová kontrola, základní zásady správy daní, daňový řád

Summary

The tax audit is a procedure by which the tax administrator verifies tax returns of taxpayers and other facts affecting the determination of their tax obligations. The aim of tax audit corresponds with the basic aim of the tax administration, which is primarily to establish correctly a tax assessment. The paragraphs § 85 - § 88 of the Tax Code represents the basis for the regulation of the tax audit. These provisions are of course not the only ones in the regulation of the tax audit that should be taken into account.

The theme of the disertation is focused on the tax audit from the perspective of the fundamental tax administration principles. This is a theme that is not easy to establish when the author decides to look at the issue in broader consequences.

The first part of the disertation is dedicated to brief definition of the tax audit, constitutional principles controlling the tax audit and the issue of the Good governance. The first part of the disertation, consisting of the first three chapters, represents the broader concept of the issue. The tax audit affects not only fundamental principles of tax administration expressed in the Tax Code, but also the principles on constitutional level, which have their source especially in the Charter of Fundamental Rights and Freedoms and the Constitution and in my opinion another source of some principles is also the Code of Administrative Procedure. This part of the disertation includes the analysis of decisions of the Constitutional Court on constitutional complaints in matters of tax audit in the last years and these decisions are statistically evaluated. Chapter dealing with the Good governance includes an analysis of possible application of the Code of Administrative Procedure. This analysis has shown that the principles according to §2 - §8 of the Code of Administrative Procedure should also be applied in the area of tax administration, if the Tax Code does not contain equivalent provision - for example, the principle of good faith.

Another part of the thesis is focused on individual principles of tax administration contained in §5 - § 9 of the Tax Code, and subsequently tax audit. The issue was divided into the beginning of the tax audit, tax rights and responsibilities during a tax control, the process of tax audit, and the final chapter is about the termination of tax audit. The result of each chapter is a final table which presents some manifestations of the basic principles of tax administration in the phase of tax audit. All the basic principles of tax administration are manifested in tax audit. In addition to the

basic principle of legality - tax control mainly reflects the principle of mutual cooperation, the principle of proportionality, the principle of free assessment of evidence and the principle of economy. Tax audit also reflects other principles such as the principle of instruction, the principle of openness, fairness, or the principle of legitimate expectations. Their specific manifestations are included and evaluated in the dissertation.

The last chapter is focused on the description and comparison of the valid legislation connected with tax audit and the basic principles of tax administration in the Slovak Republic.

The aim of this dissertation was to demonstrate that the fundamental principles of tax administration are not only declarative character requirements, but represent a fundamental basis for the interpretation and application of the various provisions regulating the tax audit. The dissertation reflects the broader concept in relation to the sources of the fundamental principles of tax administration, which affects the tax audit. With regard to the topic of the dissertation a separate space was not dedicated to closer theoretical treatise on the effects of the principles or principles of tax law in general.

The theme of the dissertation has not been completely established and the dissertation should be useful in practice, mainly for lawyers or tax advisors, who represent their clients before a court or during the tax audit. The presented dissertation uses logical methods of scientific work, mainly the analysis and comparison.

Key words: tax audit, the fundamental tax administration principles, the Tax Code

Anotace

Daňová kontrola je definována jako jeden z postupů správce daně dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Cíl daňové kontroly pak koresponduje se základním cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně.

Tato disertační práce se na problematiku daňové kontroly dívá optikou základních zásad správy daní.

Předkládaná práce je členěna do devíti kapitol, které jsou většinou dále děleny na podkapitoly. První kapitola se ve stručné podobě zabývá vymezením pojmu daňová kontrola. Ve druhé kapitole je věnována pozornost ústavním principům ovládajícím daňovou kontrolu, a to se zaměřením na vybraná ustanovení Ústavy i Listiny základních práv a svobod. Další kapitola pak navazuje problematikou zásad dobré správy. Čtvrtá kapitola se věnuje základním zásadám správy daní, tak jak jsou v daňovém řádu vyjádřeny v §5 - §9. V této části jsou tyto zásady blíže specifikovány jako určitý základ pro další část práce. Kapitoly pět až osm se zabývají daňovou kontrolou, která je rozdělena na zahájení daňové kontroly, práva a povinnosti v průběhu daňové kontroly, průběh daňové kontroly a poslední z nich pojednává o zakončení daňové kontroly. Poslední kapitola práce se zaměřuje na popis a komparaci platné právní úpravy daňové kontroly a základních zásad správy daní ve Slovenské republice.

Pohled na daňovou kontrolu by měl být vždy ovlivněn zásadami správy daní. Jen ty totiž zajistí správnou interpretaci a aplikaci ustanovení daňového řádu. Cílem disertační práce je prokázat skutečnost, že základní zásady správy daní nemají charakter pouhých deklaratorních požadavků, ale představují základní východiska pro výklad i aplikaci jednotlivých ustanovení daňového řádu upravujících daňovou kontrolu.

Klíčová slova: daňová kontrola, základní zásady správy daní, daňový řád