



bulletin

2 / 2017

bulletin

předmluva

JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D. _____ 2

Rozhovor s Janem Latou _____ 3

daně a trest

Ne bis in idem – nadále není jasno

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. _____ 6

Sankční systém v daňové oblasti aneb Další zamyšlení nad sankcemi

JUDr. Jaroslav Kobík _____ 7

Zajišťovací příkazy – prostředek *ultima ratio* nebo standardní postup správce daně?

Ing. Tomáš Hajdušek _____ 18

Ekonomická (i)racionalita odůvodnění zajišťovacích příkazů

JUDr. Ing. Radan Tesař _____ 25

K důkaznímu břemenu u karuselových podvodů aneb Věděl, nebo vědět měl a mohl

Ing. Jan Kotala, Bc. Michal Friedrich _____ 31

Vybrané problémy spojené s podvodem na dani z přidané hodnoty

Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D. _____ 36

Interakce daňového a trestního řízení

JUDr. Jana Jarešová, Ph.D., plk. Mgr. Aleš Hrubý _____ 42

K zásadě *ne bis in idem* ve vztahu daňové řízení – trestní řízení

JUDr. Radek Doležel, JUDr. Zbyněk Žďárský _____ 48

Proč správce daně dává podnět na trestní stíhání? ... Aneb daňové trestné činy a trestněprávní důsledky daňové kontroly a prolomení lhůty pro stanovení daně

Mgr. Ing. Alena Dugová, Mgr. Jiřina Procházková, LL.M. _____ 56

Podmínky pro účinnou lítost u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby

Mgr. Vít Koupil _____ 59

Neoprávněné poskytování daňového poradenství a jeho postih

Ing. Mgr. Vladimír Šefl, Ph.D. _____ 62

ostatní

NSS na téma jednatel s. r. o. jako osoba povinná k dani

Ing. Stanislav Kryl _____ 67

„Daně se digitalizují. Jsou daňoví poradci připraveni?“ _____ 72

Předmluva



Vážení a milí čtenáři,

tématem aktuálního čísla Bulletinu, které právě držíte v ruce, je problematika daní a trestu, resp. sankcí v širším slova smyslu. Pro jeho zaměření jej redakční rada překřtila na „věžeňský“, i tak jsme si řekli, že v podobném duchu zacílíme i jeho obálku (a také proto, aby se vám toto číslo dobře hledalo). A na co se tedy můžete těšit?

Bulletin otevíráme rozhovorem Karla Šimky s Janem Latou, který nám dá částečně nahlédnout do úvah státního zástupce nad tématy, jako jsou postavení státního zastupitelství a jeho vztah s policií, role státních zástupců či zásahy do soukromí.

Poněkud netradičně následuje krátká aktualita z pera Karla Šimky, která řeší poslední rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci Jóhannesson a ostatní proti Islandu a jeho dopad na doktrínu *ne bis in idem*. K problematice *ne bis in idem* se podrobněji ještě v tomto Bulletinu vrátíme.

Následuje článek Jaroslava Kobíka obsahující rozbor jednotlivých sankčních ustanovení daňového řádu. Pan Kobík se zamýšlí nejen nad zákonným textem, ale i nad jeho interpretací v judikatuře.

Sankce v širším slova smyslu, ač se na mě za to označení budou mnozí jistě zlobit, s mnohdy fatálními důsledky pro daňový subjekt představuje i zajišťovací příkaz; téma v poslední době značně rezonující veřejným prostorem (či alespoň tou částí Prahy mezi ulicemi Sněmovní a Lazarskou). Tomáš Hajdušek ve svém článku upozorňuje na nárůst počtu vydaných zajišťovacích příkazů v posledních letech a na změnu role správních soudů od počáteční nepřipustnosti soudního přezkumu až po současné tendence včetně vydávání předběžných opatření. Radan Tesař rozebírá důvody, které správce daně uvádí v jednotlivých zajišťovacích příkazech, z pohledu ekonomického, kdy na jednotlivých příkladech z odůvodnění zajišťovacích příkazů poukazuje na jejich iracionalitu.

Jako formu trestu můžeme rovněž chápat i nevrácení nárokovaného nadměrného odpočtu správcem daně (ostatně, často mu předchází právě vydání zajišťovacího příkazu). Důkaznímu břemenu v rámci daňových podvodů se věnují dva články, první z pera pánů Jana Kotaly a Michala Fiedricha, druhý od Tomáše Rozehnal. V prvním článku autoři rozebírají fáze dokazování spojené s přesuny důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem, tzv. Axel Kittel test či dokazování v případě dodání zboží do jiného členského státu. Otázka zejména tzv. vědomostního testu a prověřování obchodních partnerů je obsahem druhého

článku. Škoda jen, že díky redakční uzávěrce nemohli autoři reagovat na aktuální kauzu nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím (a zejména na jeho vyjádření odkazující se na zákon o zadávání veřejných zakázek).

Co je to Daňová Kobra, zda má správce daně postavení poškozeného a na základě čeho spolu mohou správci daně a orgány činné v trestním řízení spolupracovat osvětluje článek Jany Jarešové a Aleše Hrubého. Abych vás nalákala, uvedu, že v článku je pojednáno i o operativně pátracích prostředcích. O tématu, které v tomto čísle nemohlo chybět – *ne bis in idem* – podrobně pojednává článek Radka Doležala a Zbyňka Žďárského. Komentují jak rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva (ESLP) ve věci A a B proti Norsku, tak i rozhodnutí velkého senátu Nejvyššího soudu (když vzhledem k datu odevzdání nemohli reagovat na poslední rozhodnutí ESLP). Alena Dugová a Jiřina Procházková zdůrazňují roli správce daně jako oznamovatele podezření ze spáchání trestného činu a otázku lhůty pro stanovení daně a jejího běhu v trestně právních konsekvencích. Pakliže by vás zajímalo, kdy ještě může daňový subjekt účinně litovat a co proto má učinit, určitě stojí za přečtení článek Víta Koupila.

Co je to vinklaření, kdy může být kvalifikováno jako trestný čin a jaké jsou obecně rozdíly mezi daňovým poradenstvím, poradenstvím účetním a ekonomickým vysvětluje ve svém článku Vladimír Šefl. Aby Bulletin nebyl tak monotematický, kritickou reakcí na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, stran jednatele společnosti s ručením omezeným jako osoby povinné k DPH, obsahuje poslední článek Stanislava Kryla. Dobrou zprávou je, že jednatele, kteří u své odměny DPH neuplatňují, Daňová Kobra pravděpodobně nezavře. Pokud ano, alespoň budou mít čtenáři, díky zaměření tohoto Bulletinu, o čem číst (pakliže je již nebudou bavit přepisy jejich rozhovorů s advokátem na téma, zda DPH ano, či ne, z trestního spisu). V případě, že by účinné litování účinné nebylo, ještě stále je tu institut milosti. I když je na něj třeba někdy počkat i 23 let. Ale jak se praví, naděje nikdy neumírá.

Hezké léto!

Ať ho máte hodně žluté (slunce, písek, goratexová bunda, aperol spritz – no prostě dovolená) a málo černobílé (odvolání, platební výměr, vazební věznice – no prostě práce).

JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.
členka redakční rady
advokátka

Rozhovor s Janem Latou

Otázky kladl

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.



JUDr. Bc. Jan Lata, Ph.D. (*1977), absolvoval práva (2000) a bakalářskou ekumenickou teologii (2003) na Univerzitě Karlově. Tamtéž roku 2007 obhájil disertační práci na téma Účel a smysl trestu. Nejprve byl asistentem soudce Nejvyššího soudu (2002–2004) a asistentem soudce Ústavního soudu (2004–2006). V roce 2006 se stal státním zástupcem Městského státního zastupitelství v Brně. Odtud přešel roku 2012 na Nejvyšší státní zastupitelství, kde i nyní působí v odboru trestního řízení.

Dlouhodobě je činný v Unii státních zástupců, kde byl v letech 2008–2014 členem výkonného výboru a tiskovým mluvčím. V březnu 2017 se stal jejím prezidentem.

V pozici výkonného redaktora a člena redakční rady působí v časopise Státní zastupitelství. Je lektorem Justiční akademie a korespondentem státního zastupitelství pro boj proti terorismu a trestným činům spáchaným z nenávisti. Pracoval též v komisi ministra spravedlnosti pro rekodifikaci trestního práva procesního.

Publikoval řadu odborných textů zejména k problematice státního zastupitelství. Je například autorem kapitoly o prokuratuře ve sborníku *Komunistické právo v Československu. Kapitoly z dějin bezpráví* (2009). Letos mu vyšla důkladná monografie o vývoji prokuratury a státního zastupitelství v období od sametové revoluce 1989 do současnosti nazvaná *Státní zastupitelství ve světle proměn. Drama o čtyřech dějstvích*.

Je rovněž předsedou regionální pobočky Moravsko-slezské křesťanské akademie v Bílovicích nad Svitavou, kde žije. Otázkám spojeným s evangelickým a katolickým křesťanstvím, ekumenismu a křesťanské liturgií se věnuje dlouhodobě.

■ Nedávno Ti u Auditoria, nakladatelství známého vydáváním kvalitních, do hloubky jdoucích právnických publikací, vyšla kniha o vývoji českého státního zastupitelství od roku 1989 do současnosti. Posledních několik let to vypadá, jako by zažilo renesanci – došlo k výrazné personální obměně ve vedení a vyšetřuje se, s různými úspěchy, řada složitých kauz týkajících se prominentních lidí. Zároveň státní zastupitelství čelí tlaku a kritice od těch, jimž jeho nově probuzená aktivity tak či onak vadí – schytává to od některých trestních advokátů, politiků a nově i od novinářů, kteří nechtějí být omezovali v možnosti informovat o vyšetřovaných kauzách. Jak to tedy s vnímáním veřejné žaloby dnes je? A hlavně, máš představu, kam, do jakého „ideálního stavu“, by mělo státní zastupitelství dospět, a kde se dnes na cestě k němu nachází?

Bude to znít sebevědomě, ale zdá se mně, že státní zastupitelství nebylo nikdy v lepší kondici než nyní. Je dobře, že státní zástupci otevírají složité a někdy ne zcela jednoznačné kauzy, které doposud nebyly judikaturně řešeny. A je taky jasné, že v některých kruzích to vyvolává nervozitu a kritiku. Je rovněž logické, že bohatí obvinění si najímají špičkové advokáty a ti pak dělají vše možné a někdy i nemožné, aby klienta vysekali. Součástí takové obhajoby je i mediální prezentace, kterou advokáti ukazují klientům, jak tvrdě za ně bojují, a současně tím zvyšují svoji proslulost, což jim přivádí další zákazníky. Státní zastupitelství, které nikoho nezajímá a skoro o něm nikdo neví, jsme měli v 90. letech a já bych se do nich vracet nechtěl.

Samozřejmě stále je co zlepšovat. Státní zástupce si musí být vědom, jak závažným zásahem do života jednotlivce je jeho trestní stíhání, a proto musí klást zvýšenou pozornost na odůvodnění, proč je daná osoba stíhána, resp. obžalována. Není možné nevyrovnat se s relevantními námitkami obhajoby a „ponechat“ je na soudu. Státní zástupci musí rovněž věnovat zvýšenou pozornost tomu, aby základní práva stíhaných osob byla omezena jen v nezbytné míře. Současně musí být připraveni vysvětlovat své postupy a rozhodnutí a být schopni a ochotni komunikovat s médií, třebaže jsou v tomto směru limitováni § 8a a 8d trestního řádu (lidově náhubkovým zákonem). Třebaže jsme představitelé veřejné moci, nemůžeme ignorovat, jak naši práci veřejnost vnímá, a musíme být schopni srozumitelně vysvětlit naše stanovisko a v případě nutnosti vyvracet dezinformace a polopравdy.

■ Jaká má být podle Tebe role jednotlivých státních zástupců? U soudců je to jasné, šéfové soudů mají právo jen a pouze stanovit obecná pravidla přidělování věcí jednotlivým soudcům a senátům, kontrolovat, že soudci soudí v přiměřené kvalitě a kvantitě, a zajišťovat, aby soudní budova fungovala. Do rozhodovací činnosti nesmí zasahovat. Má to být u státních zástupců stejně? Anebo má být jednotlivý státní zástupce spíše pomocník svého vedoucího státního zástupce?

To platilo za prokuratury, že jednotliví prokurátoři byli zastupitelní a byli jen substituty generálního prokurátora, který byl absolutním pánem, jenž mohl vstoupit do jakékoliv věci. V současnosti jsou oprávnění vedoucích státních zástupců i nejvyššího státního zástupce výrazně limitována právě ve prospěch řadových státních zástupců. Samozřejmě i nyní je vedoucí státní zástupce silnější figurou než předseda soudu, který je spíše *primus inter pares*. Výrazným rozdílem je fakt, že vedoucí rozděljuje případy a neexistuje

automatický rozdělovník. Státní zástupce však může odmítnout pokyn vedoucího i nadřízeného státního zastupitelství, pokud je považuje za nezákonný. Za případ nese plnou odpovědnost a vedoucí by jej rozhodně neměl vodit za ruku, třebaže je dobré, aby věděl, „co se mu v baráku děje“, a znal vývoj i klíčové aspekty zásadních kauz.

■ **Státní zástupci prosazují zásadu, že v pochybnostech o vině obviněného se má podat obžaloba, a necht' soud posoudí, zda dotčený je skutečně vinen. Chápu, že podání obžaloby je někdy na místě i tam, kde není vina obviněného zřejmá již ve fázi předsoudní nad veškerou rozumnou pochybnost, ale s tou zásadou mám problém. K soudu pak jdou i kauzy, jež jen s malou pravděpodobností skončí odsouzením. Ale obvinění, kterých se to týká, si ono soudní, veřejně propírané martyrium musí projít, včetně stresu a příkoří s tím spojených. Opravdu to je dobrá filosofie? Není spíš úlohou státního zástupce selekce případů na ty, jež jsou právně a důkazně nejisté a k soudu by vůbec jít neměly, a na ty, u nichž vysoce převažuje pravděpodobnost, že obviněný se jich vskutku dopustil, a jen ty žalovat?**

Pozor, tohle není zásada prosazovaná státními zástupci, ale jeden z principů trestního řízení, který najdeš v každé učebnici. Státní zástupce v případě pochybností žaluje, a pokud tyto nejsou rozptýleny v průběhu hlavního líčení, je soud povinen obžalovaného zprostit. I tak je pravomocně odsouzeno 95 % zažalovaných případů, což je závratné číslo, které rozhodně nesvědčí o tom, že by státní zástupci žalovali excesivně. Naopak nižší počet zproštění by mohl vést k domněnce, že jsou přespřiliš opatrní a soustředí se na zcela jasné kauzy. Klesá též počet osob vzatých do vazby i doba jejího průměrného trvání. V posledních letech je velmi krátká doba přípravného řízení: v polovině případů je skončeno do jednoho měsíce a v 90 % je obžaloba podána do půl roku. Nemyslím si, že by jakýkoliv státní zástupce žaloval kauzu s vědomím, že bude určitě zproštěna.

Jasně, že veřejnost více vnímá mediálně vděčné a složité případy, které se vlečou dlouho a mají složitý procesní vývoj. Ale ani v nich se neukazuje, že by státní zástupci slepě žalovali a soudy by vše zprošťovaly. Spíše se zdá, že existuje velká nejednotnost v rámci soudnictví. Vezmi si tři „nej“ případy: Dalíka, Ratha a Nagyovou. Dalík byl pravomocně odsouzen, Nejvyšší soud ho propustil z výkonu trestu a po dvou týdnech jsme zjistili, že to bylo proto, že se vrchní soud měl nedostatečně zabývat otázkou, zda je pro Dalíka výhodnější starý trestní zákon, nebo nový trestní zákoník. Přitom tu otázku mohl posoudit Nejvyšší soud sám a sám mu též případně trest změnit. Rath byl nepravomocně odsouzen, jeho odvolání leželo na vrchním soudu rok, soud nařídil veřejné zasedání, a pak je odvolal a rozhodl neveřejně, neboť prý soudy nedostatečně odůvodnily povolení odposlechů. Až si daňoví poradci budou číst tento rozhovor, budou již doufám vědět, jak toto po mém soudu formalistické stanovisko soudce Zelenky hodnotil Nejvyšší soud. No a v poslední kauze soudkyně Králová opakovaně zprošťovala paní Nagyovou a další obžalované a odvolací soud její rozhodnutí opakovaně rušil. Výtky vůči postupu dr. Králové byly takového rázu, že jí městský soud nakonec případ odejmul, což aproboval i Ústavní soud. Je opravdu problém ve špatné práci státních zástupců?

■ **Nakolik má stát dělat to, co bývá nazýváno trestní politikou, i prostřednictvím státního zastupitelství? Aneb má státní zastupitelství nějak vnímat společenskou (anebo třeba vládní či parlamentní) objednávku ohledně důraznějšího stíhání těch či oněch trestných činů? Či si má samo tvořit názor na to, jaká oblast kriminality aktuálně společnost nejvíce ohrožuje, jako nezávislý orgán?**

To byla teze bývalého místopředsedy Nejvyššího soudu Pavla Kučery, že státní zastupitelství má být závislé na vládě, aby ta jeho prostřednictvím realizovala trestní politiku. Což ale může sklouznout k tomu, že vládní představitelé budou v pokušení zajistit beztrestnost svých spojenců, či naopak kriminalizovat své konkurenty. Asi není náhoda, že se Pavel Kučera tak výrazně angažoval v kauze Jiřího Čunka, až si vysloužil soudně potvrzenou přezdívku justičního mafiana, kterého proslavil výrok, že když hrozí pád vlády, musí jít nezávislost justice stranou.

Trestní politika má být primárně prosazována legislativně: některé jednání lze kriminalizovat, či naopak dekriminalizovat, trestní sankce se mohou zvyšovat, či snižovat, lze zavádět nové alternativní tresty. Vláda pak může rozhodnout, kolik do boje proti zločinu investuje: zda koupí policistům nová vozidla, postaví nové věznice, či (kéž by už!) zavede elektronické náramky při výkonu domácího vězení. Státní zastupitelství může usilovat např. o vyšší ukládání peněžitých trestů či více sjednávat dohody o vině a trestu, ale vláda těžko může říkat: tuhle trestnou činnost stíhejte víc a tuhle spíš odzvíňte. Nikdy to nedělala, a ani dělat nemůže.

■ **Dlouhodobě se diskutuje o vztahu státního zastupitelství a policie – zda má být státní zastupitelství pouze kontrolním orgánem policie, anebo zda má v podstatné míře řídit vyšetřování trestných činů. Dá se to vůbec říci paušálně? Nezávisí to na povaze vyšetřovaných trestných činů? Krádeže v bytech či běžnou majetkovou i násilnou trestnou činnost asi stačí jen dozorovat – vyšetřit je zvládnou sami policisté. Naopak u sofistikovaných a komplexních forem kriminality, například u korupce, manipulace veřejných zakázek, daňových podvodů apod., bych očekával, že státní zástupce jako právní profesionál schopný strategického myšlení by měl vyšetřování plánovat a vést. Pletu se?**

Máš pravdu, že u složitější a netypické trestné činnosti je zapojení státního zástupce vyšší. Státní zástupce ale nesmí být policejní velitel. Na druhou stranu je to on, který podává obžalobu, a musí mít možnost přikázat policii, které důkazy má ještě obstarat a jakým směrem vést vyšetřování. Nese také odpovědnost, aby důkazy byly provedeny procesně použitelným způsobem, aby byly před soudem použitelné, což je oblast, kterou policie někdy „neumí“. Takže v přípravném řízení v konkrétní kauze je a má být klíčovou osobou opravdu státní zástupce a policista je jeho pomocníkem. Státní zástupce není pošťák předávající věc od policie k soudu. Proto jsou tak nebezpečné návrhy „Blažkovy“ komise, podle kterých by státní zástupce nesměl odejmout věc konkrétnímu policistovi, pokud tento nerespektuje jeho pokyny, a současně by nesměl provádět jednotlivé úkony vyšetřování či celé vyšetřování. Pokud by státní zástupce nemohl odporujícího policistu nahradit ani udělat práci za něj, byl by fakticky bezmocný, což je možná cílem návrhu.

Právě jistá dvojakost role státního zástupce mně přijde přitažlivá. Státní zástupce v přípravném řízení buduje kauzu a v této fázi je „pánem řízení“ (*dominus litis*). Podáním obžaloby pak toto své postavení vrcholně realizuje a současně pozbývá, a stává se „pouhou“ stranou sporu, v němž musí o svém stanovisku přesvědčit soud. Je to samozřejmě soud, který finálně rozhoduje o vině a trestu, ale posuzuje kauzu, kterou již státní zástupce vystavěl, a bez něj nemá o čem rozhodovat. S jistou nadsázkou tak lze říct, že nezávislý soud je závislý na státním zástupci.

■ **Jednou z velkých otázek dneška je rozsah prostoru pro politické uvážení kontra trestní odpovědnost veřejných činitelů za svá politická rozhodnutí. A s tím související otázka hranice mezi korupcí a politickou dohodou a politickým rozhodnutím. Že součástí politiky jsou dohody o podpoře určitých rozhodnutí či o rozdělení postů obsazovaných politiky, v nichž se zcela běžně uplatňuje princip „něco za něco“, asi není sporné. Stejně tak není sporné, že řada veřejných funkcí se obsazuje ryze podle politického klíče, bez jakéhokoli kritériálního, objektivizovaného výběru. Otázkou je, kdy do takových situací má vstupovat trestní právo. Má se snažit tuhle praxi, která provází lidskou civilizaci od dob, kdy vznikla politika, odstranit či omezit? Není to už něco, co není rolí trestního práva – vychovávat a měnit společnost takzvané „k lepšímu“?**

Státní zástupce nemá zlepšovat svět ani zasahovat do politiky, ale usilovat o odhalování, prokazování a trestání kriminality. Samozřejmě se může lišit pohled na to, které jednání je, a které není trestné. Ale pokud je některý případ sporný, neexistuje k němu příslušná judikatura a jsou tu vážné argumenty pro závěr, že toto jednání naplnilo znaky skutkové podstaty, je úkolem státního zástupce žalovat a úkolem soudu finálně rozhodnout. To jsou např. případy uplacených fotbalových utkání nebo vybrždování, kteréžto jevy dříve trestány nebyly, a nyní díky aktivitě policistů a státních zástupců ano. Zjevně narážíš na kauzu tzv. poslaneckých trafik, v níž byli stíháni tři exposlanci za to, že rezignovali na mandát v důsledku příslibu členství v dozorčích radách. Námitka, že je tím kriminalizováno výsostně politické jednání, by patrně neznávala, pokud by rezignace proběhla za slib platby v hotovosti. Otázkou ale je, čím se tato varianta liší od příslibu dobře honorované, časově nenáročné a vlivné funkce. Nejvyšší soud však toto jednání zařadil pod ochranu poslaneckou imunitou, v důsledku čehož bylo stíhání exposlanců zastaveno, a třebaže o rok později v jiné věci Ústavní soud tento výklad rozmetl, stíhání již nebylo možno obnovit. Tuto otázku však bude možno posoudit v případě Petra Nečase, který je právě pro uplacení těchto poslanců žalován. Jsem zvědav na výsledek.

■ **Dalším rysem dnešní doby je zesilující tlak na přípustnost průniků do soukromí. Vidíme to v celém veřejném právu – od daní přes nejrůznější regulace ekonomiky až trestní právo. Dohledové a vyšetřovací orgány mají stále více kompetencí požadovat a dostávat informace anebo si je samy opatřit, třeba odposlechy či sledováním toku peněz ekonomice. Vždy se argumentuje, že bez těchto invazivních možností se nic nevyšetří. Chápu, že jako státní zástupce se stěží budeš nárůstu svých kompetencí bránit, ale přesto,**

nemůže to nakonec skončit někde, kde to i Tobě jako člověku a občanu bude vadit? Není soukromí lidí někdy cennější než úspěch vyšetřování určitých typů trestné činnosti?

Myslím, že takhle obecně žádnou hranici určit nelze. Nutno zdůraznit, že tyto zásahy do soukromí jsou pod kontrolou soudní moci: státní zástupce navrhuje nasazení odposlechu, sledování osob, domovní prohlídky, vzetí do vazby apod., ale je to soud, který rozhoduje. A soudci opravdu nejsou tvárnými loutkami v rukou státních zástupců.

Počty odposlechů jsou navíc u nás navyšovány v Evropě nebývale liberálním přístupem k SIM kartám. Současný život se přesouvá na sociální sítě, dostáváme a píšeme desítky mailů denně, nevím, zda toho nenamluvíme více přes mobil než z očí do očí. Pokud policie nebude tyto trendy sledovat, některé druhy trestné činnosti opravdu nevyšetří: distribuci drog, krádeže aut, korupci apod. Máme na to v zájmu ochrany soukromí rezignovat?

Když jsem četl rozhodnutí Pavla Zelenky v kauze Rath, že příkazy k odposlechu jsou nezákonné, neboť soudy se nedostatečně zabývaly otázkou, zda nebylo možno důkazy obstarat jiným způsobem, měl jsem jisté pochyby, zda doktor Zelenka vůbec ví, co je korupce a jak se vyšetřuje. To se měli policisté přijít zeptat na krajský úřad, zda pak hejtman nebere? Nechci bojovníky za soukromí podezírat z nečestné motivace, spíše však nerozumím, jakou alternativu nabízejí.

■ **Závěrem bych Ti chtěl pogratulovat k nedávnému zvolení prezidentem Unie státních zástupců. Kam budeš chtít Unii posunout? V čem má být „jinou, lepší“, abych citoval klasika, než jakou se stala pod vedením například tak výrazné osobnosti českého státního zastupitelství, jakou je Lenka Bradáčova, jež jí šéfovala v letech 2008 až 2014?**

Upřímně řečeno jsem rád, že jsem se nestal prezidentem Unie hned po Lence Bradáčové. Vzhledem k mimořádné síle její osobnosti vypadají všichni její následovníci poněkud mdle. Nelehkého úkolu být jejím bezprostředním nástupcem se ujal Zdeněk Matula, kterému se v posledních třech letech podařilo stabilizovat členskou základnu, upořádat řadu akcí posilujících soudržnost členů Unie a dojednat pojištění odpovědnosti státních zástupců. Odkázal mně Unii ve velmi dobré kondici. Vzhledem k větší aktivitě státního zastupitelství pod vedením Pavla Zemana jsme však získali vlivné nepřátele v politických i mediálních kruzích. V některých očích se státní zástupci změnila ze „zametačů a pošťáků“ na „prokurátory utržené ze řetězu“ a jsou zřetelné snahy vykázat nás do patřičných mezí. O důvěryhodnost státního zastupitelství musíme každodenně bojovat a čelit snahám o marginalizaci jeho postavení. Podobu státního zastupitelství přitom významně ovlivňuje nejen osoba nejvyššího státního zástupce a legislativní úprava, ale zejména aktivita a angažovanost „řadových“ státních zástupců a celkový mediální obraz státního zastupitelství. Obávám se, že nestačí, aby se každý státní zástupce snažil dělat svoji práci co nejlépe. Je nutné, abychom nad rámec našich každodenních úkolů dokázali veřejně artikulovat, jakou roli má státní zastupitelství hrát v systému veřejné moci. Unii pokládám za ideální platformu, která umožňuje aktivním státním zástupcům ovlivňovat podobu státního zastupitelství jako celku i jeho důvěryhodnost v očích veřejnosti, a budu se snažit z pozice jejího prezidenta na tomto úkolu pořídit.

Ne bis in idem – nadále není jasno



JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.
soudce Nejvyššího správního soudu

1 Od Zolotukhina přes A a B k usnesení velkého senátu NS

Po rozsudcích ESLP ve věcech Zolotukhin proti Rusku, Lucky Dev proti Švédsku a dalších se zdálo, že jsme dospěli k cíli rozsudkem velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku („věc A a B“). Ten naznal, že pokud správní řízení a trestní řízení byla vedena souběžně a současně byla úzce propojena tak, že výše uloženého daňového penále byla zohledněna při ukládání „celkového“ trestu se záměrem, aby stěžovatelé neutrpěli nepřiměřenou újmu ve smyslu sankčního režimu norského práva, bylo souběžné vedení dvou řízení (podmínka *bis*) slučitelné s čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě.

Velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu proto bryskně vydal usnesení ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016, z nějž plyne, že za běžných okolností budou ve vztazích mezi českým daňovým a trestním řízením podmínky vymezené v norské kauze splněny.

2 Jóhannesson a další proti Islandu

V půli května však ESLP vydal rozsudek ve věci Jóhannesson a další proti Islandu,¹ který obecné závěry z věci A a B aplikoval na případ svými skutkovými konturami velmi podobný těm, jež česká daňová a trestní praxe zažívá dnes a denně:

Mezi roky 2003 a 2005 u pana Jóhannessona a dvou dalších prověřovala daňová správa jejich daňové povinnosti z let 1998 až 2002. Prověřování bylo u každého z nich ukončeno v různých dnech mezi létem 2004 a podzimem 2005. Všichni měli platit víc, než přiznali. Proto jim byla brzy po skončení prověřování doměřena daň a k ní připočtena islandská obdoba českého penále ve výši 25% doměřené daně. Druhoinstanční správce daně správnost doměření potvrdil na podzim 2007.

Mezitím na podzim 2004 správce daně oznámil podezření z daňového trestného činu policii. Ta všechny stěžovatele a další svědky vyslechla koncem léta 2006 a stěžovatelům sdělila podezření z trestného činu. V prosinci 2008 byli obžalováni. V létě 2010 reykvjavický soud zastavil jejich trestní stíhání, neb za týž skutek již byli postiženi v daňovém řízení. Islandský Nejvyšší soud ale právní názor první instance odmítl a posvětil tamní právní úpravu, podle níž mohou být tytéž skutkové okolnosti

(daňově relevantní jednání) sankcionovány současně ve dvou relativně samostatných typech řízení, daňovém a trestním. Vázán právním názorem Nejvyššího soudu, prvoinstanční soud všechny tři stěžovatele v prosinci 2011 odsoudil pro daňový trestný čin. Při uložení trestu (podmíněně odloženého vězení) zohlednil jednak excesivní délku celého trestního řízení, jednak to, že již v daňovém řízení jim bylo uloženo penále. Nejvyšší soud v únoru 2013 uložené tresty zpřisnil – přidal vedle podmíněně odloženého vězení i peněžitě tresty. I on zohlednil excesivní délku trestního řízení, avšak detailně nerozebíral vliv daňového penále na výši peněžitých trestů.

Evropský soud pro lidská práva u islandských soudů zkoumal, zda při vedení dvou oddělených řízení, daňového a trestního, byla naplněna kritéria popsaná v bodě 130 rozsudku ve věci A a B, tedy zda obě řízení měla „dostatečně těsnou věcnou a časovou spojitost“. Shledal, že nikoli. Časově se překrývala jen mezi létem 2006 a podzimem 2007. Pak probíhalo, a to řadu let, jen řízení trestní. Z trestného činu byli stěžovatelé obžalováni až 15, resp. 16 měsíců po ukončení daňového řízení. Opatřování a hodnocení důkazů probíhalo v obou řízeních v podstatné míře nezávisle – důkazy z daňového řízení získala policie v raných fázích trestního řízení (kolem roku 2004 až 2005) a poté si již opatřovala důkazy sama. To vše podle ESLP věc pánů Jóhannessona a dalších odlišuje od věci A a B.

3 Dopady na českou situaci

Co to znamená pro nás? Nevíme. Island možná podá opravný prostředek a velký senát ESLP skutkové okolnosti kauzy Jóhannesson a další shledá obdobnými jako u věci A a B.

Třeba je ale přece jen na místě změna zákonů. Měnit pravidla trestního řízení jen a pouze kvůli relativně malému výseku daňových trestných činů by bylo asi nesystémové. Co ale třeba zrušit penále jako paušální a automaticky ukládané sankce za platební delikty definované v § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád? Úrok z prodlení by zůstal zachován – jeho funkce není sankční, nýbrž reparační.² Místo penále by šlo zavést daňové přestupky.³ Mezi nimi a trestnými činy by pak byl stejný vztah a možnost oboustranného předávání (postupování) věci mezi příslušnými orgány, jaký dnes platí u přestupků a trestných činů.⁴

¹ Rozsudek ESLP ve věci Jóhannesson a další proti Islandu, č. 22007/11, ze dne 18. 5. 2017. Anglicky dostupný na stránkách ESLP: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-173498>.

² Viz zejm. body 56 až 59 usnesení RS NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS.

³ Dne 1. 7. 2017 nabude účinnosti zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, který výrazně rozšiřuje obsah pojmu přestupku. Novou doktrinální koncepci správních deliktů lze promítnout i v daňovém právu.

⁴ Viz § 71 písm. a) nynějšího zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, § 171 trestního řádu. V zákoně č. 250/2016 Sb. je interakce mezi trestním a přestupkovým řízením upravena – poněkud jinak než nyní – v § 86 odst. 4 a 5.

Sankční systém v daňové oblasti aneb Další zamyšlení nad sankcemi

Motto:

„K tomu je třeba připomenout, že správa daní je obecně postavena na principu, podle něhož má daňový subjekt povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností. Nepřípustný je přitom takový zásah do majetku, v důsledku kterého by byla ‚zničena‘ majetková základna pro další podnikatelskou činnost, jinými slovy řečeno nepřipustné jsou takové pokuty, jež mají likvidační charakter.“ (Pl. ÚS 24/14 ze dne 30. 6. 2015)

Podle právní teorie platí, že právní norma zpravidla bývá pojímána jako soustava tří navazujících složek (částí): hypotézy, dispozice a sankce. „Jestliže je splněna hypotéza, vzniká tím závazek nebo oprávnění uvedené v dispozici“ a „jestliže je splněna hypotéza a nebyl splněn závazek v dispozici, pak vzniká sankční oprávnění nebo závazek“. Sankce může být uvedena přímo u textu dispozice, k níž se vztahuje, nebo v samostatné části právního předpisu nebo v samostatném právním předpisu. Právní normy, k nimž nelze žádnou (účinnou) sankci přiřadit, se někdy označují jako nedokonalé (lat. *lex imperfecta*), viz Wikipedie.

Je skutečností, že imperfektní právní normy, postrádající sankční složku postihující případné delikt ní jednání, porušující dispozici dané právní úpravy, zpravidla nemohou způsobit očekávané správné chování jejich adresátů. Neexistence případné sankce zpravidla způsobí to, že adresáti této právní normy tuto nerespektují, právě pro vědomí neexistence postihu za její nedodržení. Proto je sankční systém v daňové oblasti obsažen nejen v daňovém řádu, ale i v dalších daňových zákonech ve smyslu širokého chápání pojmu daň, který tak zahrnuje rozličná peněžitá plnění vůči veřejným rozpočtům, ve smyslu vymezení předmětu správy daně a zde používaných pojmů pro účely daňového řádu, viz ustanovení § 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Současně však vzniká otázka, zda při všeobecném subsidiárním použití daňového řádu je vždy přijetí speciální sankce v dalším daňovém zákoně nezbytné (viz EET a kontrolní hlášení v DPH).

Účelem tohoto příspěvku je pojednat o úpravě sankčního systému v daňovém řádu obecně. V rámci úpravy obsažené v daňovém řádu jsou sankční ustanovení soustředěna v části čtvrté daňového řádu.

1 Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti, § 246 daňového řádu

Jde o přestupek upravený vně přestupkového zákona (viz § 2 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, dále jen



JUDr. Jaroslav Kobík
daňový poradce č. 2373

„zákon o přestupcích“), kterým je sankcionováno porušení zákonné povinnosti mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového řádu), za nějž lze fyzické osobě, která je vázána zákonnou povinností zachovávat mlčenlivost za podmínek stanovených daňovým řádem, uložit pokutu do 500.000 Kč. S ohledem na skutečnost, že maximální výše této pokuty je shodná i s dřívější právní úpravou obsaženou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), a také s ohledem na význam a důležitost daňového tajemství, lze aktuální právní úpravu považovat za potřebnou, přiměřenou a proporcionální. Pokuta za tento přestupek se zákonně uloží pouze tehdy, pokud by jednání pachatele nepodléhalo přísnějšímu postihu jako trestný čin (viz § 2 odst. 1 zákona o přestupcích), kdy v úvahu přichází zejména ustanovení § 180 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (Neoprávněné nakládání s osobními údaji), s tím, že postačí jeho byť i jen nedbalostní zavinění, což zcela odpovídá subsidiaritě trestního práva, jako nejzazšího prostředku (tzv. *ultima ratio*), kterým je prováděna právní regulace a sociální kontrola společnosti.

2 Pořádková pokuta, § 247 daňového řádu

Tato pořádková pokuta je koncipována v prvním odstavci jako sankce, kterou správce daně uloží tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje správu daní tím, že přestože byl napomenut, dále ruší pořádek, dále také tím, že neuposlechne pokynu úřední osoby, a konečně také tím, že navzdory dřívějšímu napomenutí se chová nadále urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní. Výše této sankce je zákonnou úpravou stanovena do 50.000 Kč. S účinností od 1. 1. 2015 došlo na základě novelizace daňového řádu provedené zákonem č. 267/2014 Sb. k přesunutí dřívějšího ustanovení § 248 odst. 2 daňového řádu do ustanovení jeho § 247, kam byl vložen nový odstavec 5, na jehož základě je možné i nadále ukládat pořádkovou pokutu opakovaně, pokud nevedlo uložení dřívější pokuty k nápravě, za současného splnění předpokladu, že protiprávní stav i nadále trvá. Toto přesunutí do ustanovení pojednávajícího o pořádkové pokutě bylo, slovy důvodové zprávy, provedeno proto, neboť opakovaně ukládat pokutu by mělo být z povahy věci možné pouze u pořádkové pokuty, která má primárně vycucovací charakter. Vhodné je také povšimnout si, že pořádkovou pokutu podle ustanovení § 247 daňového řádu je zákonně možné uložit pouze tehdy, když není zákonnou úpravou stanoven jiný důsledek. Tedy pokud je právní úpravou stanovena jiná sankce nebo jiný důsledek, pak nelze uložit pořádkovou pokutu a za takové jednání bude zákonně uložena tato jiná sankce, či bude následovat jiný důsledek, podle této příslušné jiné právní úpravy.

Shodnou novelizací provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. došlo také ke zvýšení pořádkové pokuty normované ve druhém odstavci § 247 z dřívější částky do 50.000 Kč na částku do 500.000 Kč, přičemž tuto pokutu je možné ukládat rovněž opakovaně (viz výše uváděné ustanovení § 247 odst. 5 daňového řádu), a to bez jakéhokoli omezení maximální částkou. Předchozí právní úprava upravovala v § 37 odst. 1 ZSDP obdobnou pořádkovou pokutu s možností jejího opakovaného uložení, limitovanou celkovou částkou, maximálně do 2.000.000 Kč. I nadále zůstává otázkou, nakolik byla tato změna daňového řádu nezbytná, když podle dat za rok 2014 finanční správa uložila tři pokuty podle § 247 odst. 1 v celkové částce 3.000 Kč a pokut podle § 247 odst. 2 uložila 86 v celkové částce 621.750 Kč, tedy průměrná výše této uložené pokuty je zaokrouhleně na celé koruny 7.230 Kč. Za rok 2015, za který jsou poslední dostupná data za kalendářní rok, finanční správa opět uložila pouze 3 pokuty podle § 247 odst. 1 v celkové částce 10.500 Kč a pokut podle § 247 odst. 2 uložila 165 v celkové částce 1.980.000 Kč, tedy průměrná výše této uložené pokuty je 12.000 Kč.

I tento trend, přes jeho mírné zvýšení v průměrné částce uložené pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu, nasvědčuje tomu, že tato úprava byla pouze součástí celkového preventivně represivnějšího postoje vůči daňovým subjektům, aniž by pro její přijetí existovala reálná potřeba aplikační praxe. O to více je se skutečností rozporné tvrzení obsažené v důvodové zprávě, kterým bylo obhajováno navrhované zvýšení horní hranice pořádkové pokuty na 500.000 Kč zájmem na účinnějším boji s daňovými úniky. Novelizovaná pokuta měla umožnit správcům daní adekvátně sankcionovat závažné porušování daňových předpisů, resp. dostatečně účinně vynucovat plnění zákonných povinností tak, aby výše předmětné pokuty byla adekvátní potenciální výši daňového úniku v dané věci (zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní). Stále je tak otázkou, nakolik byly touto právní úpravou respektovány principy právního státu, zejména pak princip potřebnosti, přiměřenosti a proporcionality při zvýšení horní hranice této sankce, s možností opakovaného uložení pokuty při nestanovení jejich úhrnné celkové výše, když zvýšená sankce měla umožnit správcům daní čelit závažnému ztěžování nebo maření správy daně, což výše uvedená průměrná data však nedokládají. Stále je však zde také skryto riziko možného zneužití takto zvýšené pokuty, pokud by správce daně prioritní výběr daně nahradil v některých případech výběrem zvýšených pokut, kdyby nakonec byla eventuálně později vybraná daň pouze jakýmsi „příslušenstvím“ již vybrané pokuty a správce daně by teprve v řízení vyměřovacím zjišťoval, zda uložil pokutu v adekvátní výši.

3 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, § 247a daňového řádu

Novelizací provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. došlo také k vložení nového ustanovení § 247a daňového řádu, které normuje speciální pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, jež postihuje nesplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně. Jde rovněž o sankci za nesplnění záznamní nebo jiné evidenční povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně a dále postihuje také

nedodržení povinné elektronické formy podání (viz § 72 odst. 1 a 4 a také § 74 odst. 4 daňového řádu). Za nesplnění registrační a ohlašovací či oznamovací povinnosti a nesplnění záznamní nebo jiné evidenční povinnosti je správce daně oprávněn uložit pokutu do 500.000 Kč, a to zde – na rozdíl od úpravy obsažené v § 247 odst. 2 daňového řádu – bez předchozí výzvy správce daně ke splnění této povinnosti, a to z povahy věci samotné, jelikož se zde nejedná o vynucování čistě formálního dodatečného splnění povinnosti. Správce daně danou skutečnost již zjistil a podle toho také příslušně koná např. v registraci z moci úřední. Jde tedy o sankci za protiprávní stav. Skutečnost, že podle dřívější úpravy nebylo možné uložit pokutu za nesplnění registrační a ohlašovací či oznamovací povinnosti, byla jedním z důvodů pro rozšíření sankčního systému o tuto speciální pokutu. Jde tedy o rozšíření sankčního systému daňového řádu, a to o pokutu, která má motivovat daňové subjekty k plnění jejich povinností pod hrozbou sankce a která je součástí celkového represivnějšího postoje správců daně vůči daňovým subjektům.

Druhým okruhem jednání, které je možné postihnout sankcí podle § 247a daňového řádu, je nedodržení povinné elektronické formy podání v případech, kdy je toto podání povinen daňový subjekt nebo jeho zástupce podat pouze datovou zprávou způsobem uvedeným v ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Státní moc se na základě tohoto zákonného ustanovení rozhodla sloužit podnikajícím občanům (čl. 2 odst. 3 Ústavy) tak, že nastavila tyto mantinely v daňovém řádu způsobem, který jí vyhovuje, a chybní občany trestá někdy i za jejich pouhou nedostatečnou počítačovou gramotnost. V těchto případech vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu ve výši 2.000 Kč, a pokud nesplněním této povinnosti daňový subjekt současně závažně ztíží správu daní, pak je správce daně oprávněn uložit ještě další pokutu, až do výše 50.000 Kč. I zde se jeví vhodné však připomenout, že uložit tuto sankci za nedodržení povinné elektronické formy podání je možné zákonně pouze v případech, kdy je k takovému podání daňový subjekt skutečně povinen. Příkladem lze uvést situaci, kdy poplatník daně z nemovitostí podá daňové přiznání k dani z nemovitých věcí, přestože k jeho podání nebyl povinen podle ustanovení § 13a odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, a toto přiznání učiní v jiné než v elektronické formě, přestože se jedná o poplatníka, který je jinak povinen činit podání pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu. V takové situaci sankce podle ustanovení § 247a odst. 2 daňového řádu nevzniká, jelikož poplatník k podání tohoto daňového přiznání nebyl povinen.

Jak již bylo výše uvedeno, nelze uložit pořádkovou pokutu podle ustanovení § 247 daňového řádu tehdy, když zákon za takové jednání stanoví jinou sankci nebo jiný právní důsledek. Příkladem takové speciální úpravy pak je i úprava obsažená v ustanovení § 247a daňového řádu, když se ve zde uvedených situacích uloží pouze pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, a to i tehdy, pokud by např. v rámci nesplnění oznamovací nebo evidenční povinnosti byla správcem daně vydána výzva, kterou by vyzýval daňový subjekt ke splnění jeho oznamovací či doložení vedení jeho evidenční povinnosti. Tak tomu může být např. u zpravodajských jednotek při vykazování údajů o obchodu se zbožím mezi

Českou republikou a jinými členskými státy Evropské unie správci cla, podle ustanovení § 56 a násl. celního zákona č. 242/2016 Sb. Tedy i v takové výzvě ke splnění povinnosti nepeněžitě povahy, kdy je obecně možné zpravodajské jednotce uložit sankci podle ustanovení § 247a daňového řádu, by poučení mělo obsahovat informaci o možnosti uložit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a daňového řádu (až na základě dalšího zjištění správce cla, zda je zde vůbec dán zákonný prostor pro její uložení, v důsledku takového porušení evidenční nebo oznamovací povinnosti zpravodajské jednotky, za které je pak možné tuto pokutu podle § 247a uložit). Jelikož je zde zákonně dána tato speciální sankce, pak by v duchu ustanovení § 247 odst. 2 daňového řádu poučení u takovéto výzvy nemělo obsahovat poučení o možnosti správce cla uložit pořádkovou pokutu podle § 247 daňového řádu, ale mělo by zde být správně obsaženo (pouze) poučení o možnosti správce cla uložit zpravodajské jednotce pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a daňového řádu za případné nesplnění evidenční či oznamovací povinnosti zpravodajskou jednotkou při vykazování údajů o obchodu se zbožím mezi Českou republikou a jinými členskými státy Evropské unie. Právě u této pokuty vzniká výše položená otázka, zda byla nezbytná zmíněná speciální úprava.

4 Pokuta za opožděné tvrzení daně, § 250 daňového řádu

Daňovým řádem je také stanovena pokuta za opožděné tvrzení daně jako další ze složek sankčního systému podle daňového řádu, která sankcionuje opožděné podání daňového priznání, hlášení, vyúčtování, a to i v případě dodatečných podání, ale nikdy ne v případě jejich opravného podání. Výše této pokuty je zakotvena přímo v daňovém řádu, a to v procentních částkách odvíjejících se od vady v tvrzení daně. Tato pokuta vzniká přímo ze zákona v takto stanovené výši, pokud nastanou zde předpokládané skutečnosti, přičemž je daňovému subjektu liberováno pět pracovních dnů zpoždění s podáním příslušného tvrzení a ve všech ostatních případech, kdy je zpoždění delší, vzniká daňovému subjektu povinnost k úhradě pokuty za opožděné tvrzení daně. V prodlení se tedy daňový subjekt ocitá až dnem následujícím po zákonem tolerovaných pěti pracovních dnech.

Tuto pokutu sice deklaratorně správce daně stanoví platebním výměrem a správce daně ji daňovému subjektu uložit musí, pokud nastanou zákonem předvídané skutečnosti. Daňový řád tedy sankcionuje jak pozdní úhradu daně, a to úrokem z prodlení, tak i opožděné tvrzení daně, a to včetně např. opožděného podání vyúčtování již zaplacené daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Stanovená sazba 0,05 % z částky tvrzené (a uhrazené) daně odpovídá roční sazbě 18,25 %, takže sazba pokuty za opožděné tvrzení daně je vyšší, nežli dlouhodobá sazba úroku z prodlení za opožděnou úhradu daně. Podle mého názoru jde vzhledem k rozdílné společenské nebezpečnosti obou opomenutí o zřejmou disproporci ve výši obou sankcí. To je ještě umocněno tím, že není tato sankce součástí moderace sankcí do zákona posléze doplňená, což nevyvážá ani její dílčí změkčení provedené speciálně v § 380 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt je ovšem liberován z prvních pěti pracovních dní zmeškání a také je pokuta uložena v poloviční výši, pokud bude

příslušné opožděné řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podáno do 30 dnů od marného uplynutí původní lhůty pro jeho podání a pokud se jedná o první takové prodlení v kalendářním roce.

Uvedené nové změkčení výše uložené pokuty je jistě v pořádku, co ovšem v pořádku podle mého názoru není, to je nesprávné nastavení denní sazby pokuty a její maximální výše, nebo alespoň neexistence možnosti promíjení pokuty v důvodných případech. Takové důvodné případy spatřuji zejména v pokutě uložené za opožděné podání takového tvrzení, ze kterého vyplývá daňová ztráta, nebo nadměrný odpočet DPH, popř. vyúčtování odvedené daně. Pokud jde o daňovou ztrátu, pokuta je řešena v § 250 odst. 1 písm. c) zákona tak, že je sice její denní sazba pětikrát nižší, nežli je tomu v jiných případech, což odpovídá skutečnosti, že ztráta představuje v zásadě záporný základ daně, která v současné době činí zhruba 20 % tohoto základu, ovšem maximální částka pokuty je ve všech případech stejná. Pokud jde o stanovený daňový odpočet, smysl ukládání pokut za skutečnost, že stát má vykázany odpočet déle k dispozici, podle mého názoru poklesla díky existenci kontrolních hlášení. V těchto případech bych uvítal spíše předepsání pořádkové pokuty nežli pokuty odvozené od výše daňové povinnosti, a to už vzhledem ke skutečnosti, že správce daně za stejné protiprávní nekonání subjektů s rozdílnou daňovou povinností ukládá (při existenci zásady rovnosti, viz § 6 odst. 1 daňového řádu) pokuty často v diametrálně odlišné výši.

Stanovená procentní výše sankce podle typu opožděného tvrzení je zastropována jednak maximálním procentem, ale také maximální částkou 300.000 Kč, na straně druhé je stanovena také minimální částka této pokuty na 200 Kč. Pro případy, kdy vypočtená výše pokuty této částky nedosáhne, správce daně takovou pokutu nepředepíše. Pokud nebude daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podáno vůbec a dojde ke stanovení daně z moci úřední správcem daně, pak je stanovena minimální výše pokuty za opožděné tvrzení daně na částku 500 Kč, a to i v případech, kdy by byla vypočtená částka nižší než 500 Kč. Současně je v těchto případech použita automaticky horní sazba stanovená v odstavcích 1 a 2 tohoto ustanovení, a to bez ohledu na skutečný počet dní prodlení. Pokud však daňový subjekt příslušné daňové tvrzení dodatečně podá, a to alespoň ve lhůtě 30 dní ode dne, kdy mělo být nejpozději podáno, a pokud to je současně u daňového subjektu v daném kalendářním roce první zpoždění s podáním řádného nebo dodatečného daňového tvrzení (rozhodný je stav v době vydání platebního výměru správcem daně), pak je výše pokuty zákonem určena v poloviční výši. Tato pokuta je však také navázaná v logice věci samotné na trvání povinnosti daňového subjektu podat příslušné daňové tvrzení, když tyto povinnosti daňového subjektu zanikají až uplynutím lhůty pro stanovení daně (viz § 141 odst. 1 a § 148 daňového řádu). Zde s ohledem na skutečnost, že se jedná o objektivizovaný následek, který dopadá plošně na veškeré daňové subjekty, jež se dopustily této vady v tvrzení, nelze spatřovat deficit v této úpravě. Konečně ustanovení § 250 daňového řádu obstálo i v testu ústavnosti, když Ústavní soud zamítl návrh na jeho zrušení ve svém nálezu pléna pod sp. zn. Pl. ÚS 24/14 ze dne 30. 6. 2015 (187/2015 Sb.), ve kterém se Ústavní soud také vyjádřil takto:

„Základními charakteristikami jednání, které je sankcionováno cestou správního trestání, je jak jeho protiprávnost, tak

jeho škodlivost. Podle § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování podané daňovým subjektem „základem pro správné zjištění a stanovení daně“. Správné zjištění a stanovení daní je spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Podání příslušného daňového tvrzení řádně a včas je tedy klíčovou podmínkou pro to, aby správa daní mohla být vůbec vykonávána, resp. aby mohlo být dosaženo jejího cíle.

Ustanovení § 250 daňového řádu upravuje pokutu za opožděné tvrzení daně, která je sankcí za podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Pokuta vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od výše placené daně, narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení a má stanovenou minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Pokuta za opožděné tvrzení daně představuje zejména motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení, bez nichž není efektivní správa daní možná. Nesplnění povinnosti tvrzení daně je třeba obecně považovat za ohrožení samotného zjištění a stanovení daně a následně i její úhrady, tj. dochází zde k ohrožení cíle správy daní jako takové.

Ustanovení § 250 daňového řádu je slučitelné s principy právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod a s čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.“

5 Penále, § 251 daňového řádu

Dalším institutem ze sankčního instrumentária daňového řádu je institut penále, které je stanoveno procentní sazbou podle částky doměřené daně, přičemž penále vzniká pouze z částky doměřené správcem daně nad případnou částku uvedenou v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování a také z částky doměřené správcem daně z moci úřední bez podání dodatečného daňového přiznání nebo vyúčtování daňovým subjektem. I zde s ohledem na skutečnost, že se jedná o objektivizovaný následek, který dopadá plošně na veškeré daňové subjekty, jež se dopustily této vady v tvrzení, nelze spatřovat deficit v této úpravě, když je zákonnou úpravou liberováno jednak případné vyměření daně nad návrh daně obsažený v příslušném řádném daňovém tvrzení daňového subjektu a je také liberována částka daně obsažená v dodatečném daňovém tvrzení daňového subjektu. Konečně také dřívější právní úprava obsažená v ustanovení § 37b ZSDP obsahovala obdobné vymezení procentních částek s výjimkou penále u snížení daňové ztráty, kde bylo původně stanoveno penále ve výši 5%, oproti současné úpravě, kde je nyní stanovena 1% sazba.

V souvislosti s institutem penále podle § 251 daňového řádu je zajímavá také otázka povahy této penalizace, když rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dne 24. 11. 2015 svým usnesením čj. 4 Afs 210/2014-57 rozhodl, že penále podle § 37b ZSDP, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 daňového řádu má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

Nejvyšší správní soud zde shrnul, že přestože je penále ve smyslu § 37b ZSDP, respektive § 251 odst. 1 daňového řádu, institutem daňového práva, je třeba na základě analýzy judikatury ESLP a při zohlednění zásady demokratického právního státu založeného na úctě k základním právům a svobodám a plnění své mezinárodní závazky uzavřít, že jde o trest *sui generis* (bod 63 citovaného rozhodnutí).

Touto otázkou se pak následně také zabýval Nejvyšší soud ve svém usnesení velkého senátu trestního kolegia ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016-126, dostupné na www.n soud.cz, navázal na výše uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, když k této otázce také uvedl:

„47. V návaznosti na toto rozhodnutí ESLP obsahově shodnou otázku zkoumal Nejvyšší správní soud, jehož rozšířený senát v usnesení ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014 [uveřejněném pod č. 3348/2016 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále „Sb. NSS“)], vyslovil názor, že „penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat článek 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.)“. Tím se i sám Nejvyšší správní soud pod přímým vlivem nejnovější judikatury ESLP odklonil od své předchozí judikaturní praxe. Je však nutné zmínit, že Nejvyšší správní soud v dané věci neřešil otázku, zda vyměření penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb. představuje překážku *rei iudicatae* z hlediska možnosti vést proti daňovému subjektu trestní stíhání, resp. je pravomocně skončit, a uplatnit trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 tr. zák. (resp. § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, účinného od 1. 1. 2010). Danou problematikou se zabýval především z hlediska možnosti použití pozdější příznivější právní úpravy ve prospěch daňového subjektu (tzv. pravá retroaktivita). V tomto kontextu toliko poznamenal, že si je vědom souvislosti závěru, který nyní činí v této věci, s otázkou dvojího postihu téže osoby pro týž skutek, resp. ústavního zákazu takového postupu (srov. čl. 40 odst. 5 Listiny a čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě). Dodal též, že tato otázka přesahuje skutkový i právní rámec jím řešeného případu a odpověď na ni by mohla znamenat překročení pravomoci rozšířeného senátu ve smyslu § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, a v konečném důsledku i porušení ústavního principu formulovaného v čl. 38 odst. 2 Listiny, tedy že nikdo nesmí být odňat svému zákoněmu soudci (viz bod 68. usnesení). Ponechal tak výslovně tuto otázku pro řešení soudům rozhodujícím v trestním řízení a v konečném důsledku Nejvyššímu soudu.“

A formuloval tento závěr:

„90. Skutkové i právní okolnosti dovolují proto vyslovit závěr, že obviněný rozhodně neutrpěl nepřiměřenou újmu nebo nespravedlivost jako výsledek celistvé právní odezvy na jeho nepřiznání skutečného příjmu a zkrácení daně. Jinými slovy, třebaže byly uloženy různé sankce dvěma různými orgány v různých řízeních, přesto mezi nimi existovala dostatečně úzká věcná a časová souvislost (přes shora zmíněné výhrady), aby na ně bylo nahlíženo jako na součást celistvého systému sankcí, který komplexně vystihuje povahu jednání obviněného L. P. a nepředstavuje pro něj nepředvídané

a neúnosné břemeno. Byla-li by uložena jen jedna z těchto sankcí v daňovém řízení, nešlo by o adekvátní reakci za porušení daňového předpisu, které současně představuje čin společensky škodlivý do takové míry, že je třeba uplatnit trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené, byť právě s ohledem na konkrétní okolnosti tohoto posuzovaného případu (zejména zaplacení doměřené daně i penále, délku řízení a průtahy v něm) upuštěním od uložení souhrnného trestu. Velký senát Nejvyššího soudu zde vycházel také ze smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, jímž je zabránit nespravedlivému dvojímu stíhání nebo potrestání jednotlivce za stejné protiprávní jednání, což však a priori neznamená, že uvedené postupy v daňovém řízení a v trestním řízení jsou v rozporu s Úmluvou, neboť právní systém v České republice, jako celistvý systém sankcí, je založen na možnosti vedení paralelních řízení ve vztahu k jednomu protiprávnímu jednání různými orgány pro různé účely.

91. V daných souvislostech je proto třeba z těchto podrobně uvedených důvodů uzavřít, že k porušení zásady *ne bis in idem* a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě nedošlo, v důsledku čehož nebyly ani dány podmínky pro zastavení trestního stíhání obviněného z důvodu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. j) tr. ř. Z toho také vyplývá, že trestní stíhání obviněného pro popsáný skutek nebylo podle zákona nepřijatelné a není dán důvod dovolání uvedený v § 265b odst. 1 písm. e) tr. ř. “

6 Úrok z prodlení, § 252 daňového řádu

Úrok z prodlení představuje ekonomickou náhradu za výpadek v daňových příjmech státu, tedy cenu peněz, a uplatňuje se proto v jakémkoliv případě, kdy je daňový subjekt v prodlení s platbou daně, včetně záloh na daň. Úroku z prodlení naopak nepodléhá nedoplatek na příslušenství daně. Úrok z prodlení se tedy uplatní tehdy, pokud daňový subjekt nezaplatí splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti ani v termínu do čtvrtého následujícího pracovního dne. Podmínkou je pouze ta skutečnost, aby správce daně u daňového subjektu evidoval nedoplatek na dani.

Na základě dvoutýdenní repo sazby ČNB stanovují správci daně úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu – tento úrok z prodlení se počítá počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně a odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. V době prodlení od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2017 úrok z prodlení podle daňového řádu činí 14,05 % p.a. I zde s ohledem na skutečnost, že se jedná o objektivizovaný následek, který dopadá plošně na veškeré daňové subjekty, kteří se nalézají v prodlení s platbou daně, tedy na jejich osobním daňovém účtu je evidován nedoplatek, nelze spatřovat deficit v této úpravě, a to i s ohledem na skutečnost, že obdobnou úpravu obsahovala i dřívější právní úprava obsažená v ustanovení § 63 ZSDP (pozn. od 1. 1. 2007 po novelizaci ZSDP provedené zákonem č. 230/2006 Sb.). V této souvislosti je však vhodné upozornit též na změnu této úpravy provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., když s účinností ode dne 1. 1. 2015 došlo ke zrušení třetí věty druhého odstavce § 252 daňového řádu, která zněla: „Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení.“ Touto opticky nenápadnou změnou tak došlo k vypuštění zastropování úroku

z prodlení maximální časovou lhůtou, v jejímž běhu bylo možné zákonně uplatňovat úrok z prodlení, přičemž toto shodné časové omezení úroku z prodlení v délce 5 let bylo také obsaženo v dřívější právní úpravě obsažené v ustanovení § 63 ZSDP, ve znění od 1. 1. 2007. Tímto tedy došlo k opuštění časového omezení limitujícího zákonně možný vznik úroku z prodlení, které platilo od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2014.

Toto vypuštění časového omezení je dle důvodové zprávy obhajováno sjednocením právní úpravy úroků z prodlení v rámci daňového řádu, když je zde spatřován nedůvodný rozdíl v tom, že u úroků z posečkáni není obdobná časová limitace (§ 157 odst. 2 daňového řádu). Daňový subjekt, který by měl povolené posečkání v čase delší než pět let, se tak ocitá v horším postavení, jelikož zde nedochází k ukončení úročení úrokem z posečkáni, na rozdíl od ukončení úročení úrokem z prodlení. Sekundárně pak je tato změna také odůvodněna tím, že ani u „sankčních úroků správce daně“ není časová limitace v běhu tohoto úroku (viz § 155 odst. 5 a § 254 daňového řádu, pozn. tehdy ještě neexistovalo ustanovení § 254a). Lze sice poznamenat, že náprava tohoto rozdílu se mohla odvíjet i opačným směrem, tedy zavedením pětiletého časového omezení i u jiných úroků, což se však nezvolilo jako vhodné řešení a lze se jen domnívat, proč tomu tak bylo, když by takové řešení nebylo pro stát výhodné a časová limitace u „sankčních úroků správce daně“ by nevyloučila případně úspěšné náhrady škod v režimu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Také se lze jen dohadovat, nakolik tato změna souvisí s poklesem repo sazby ČNB, která byla ke dni 1. 1. 2007 2,5 % s jejím postupným navyšováním v čase, kdy od 8. 2. 2008 dosáhla v tomto časovém intervalu maximální hodnoty 3,75 %, aby následně klesala až na aktuální hodnotu 0,05 %. Jakkoli je tato změna odůvodňována, nelze nevidět, že zcela zapadá do celkového represivnějšího postoje vůči daňovým subjektům, aniž by to bylo skutečně nezbytné, resp. potřebné.

7 Úrok z neoprávněného jednání správce daně, § 254 daňového řádu

Daňový řád pamatuje také na sankce pro správce daně sankcionující jeho platební a další delikty při výkonu správy daní. Přitom ohledně platebních deliktů je potřebné zmínit také ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, které stanoví sankci pro správce daně za pozdní vrácení vratitelného přeplatku správce daně daňovému subjektu, přičemž za pozdě vrácený je považován vratitelný přeplatek vrácený k žádosti daňového subjektu až po uplynutí lhůty stanovené v § 155 odst. 3 daňového řádu, či vratitelný přeplatek vrácený daňovému subjektu bez žádosti až po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro vrácení takového přeplatku. Typicky se jedná o zákonou lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku z vyměření nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento úrok za pozdní vrácení vratitelného přeplatku je současnou právní úpravou co do svého výpočtu nastaven zrcadlově shodně jako úrok z prodlení, a to ve výši repo sazby ČNB platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, navyšené o 14 procentních bodů.

Samotné ustanovení § 254 daňového řádu pak stanoví úrok z neoprávněného jednání správce daně ve shodné výši repo sazby ČNB platné pro první den příslušného kalendářního pololetí navýšené o 14 procentních bodů, jako je tomu u úroku z prodlení, a věcně se jedná o paušalizovanou náhradu škody daňovému subjektu za chybu správce daně spočívající ve vydání nezákonného rozhodnutí, které je následně pro nezákonnost zrušeno, změněno nebo je prohlášeno jeho nicotností, anebo za nesprávný úřední postup správce daně v ostatních případech. Tomuto charakteru úroku z neoprávněného jednání správce daně, jakožto paušalizované náhrady škody, pak zcela odpovídá též to, že úrok přiznaný daňovému subjektu podle tohoto ustanovení, ale také úrok za pozdní vrácení vratitelného přeplatku správcem daně (§ 155 odst. 5 daňového řádu), se započítává na případně přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu v režimu úpravy zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů.

Při zamyšlení nad sankčním systémem je vhodné též uvést, že toto zrcadlové nastavení sankcí za delikty daňových subjektů (§ 252 úrok z prodlení) a shodně též ve vztahu k deliktům správce daně, je nutné považovat za odpovídající, vhodné a potřebné. Jestliže je odůvodňován úrok z prodlení, který má sanovat výpadky v příjmech státu (resp. veřejných rozpočtech) tak, že (slovy důvodové zprávy) musí peněžní prostředky stát získat z jiných zdrojů, tedy že se v podstatě jedná o cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, pak zcela shodně argumenty lze použít i pro daňový subjekt, který také musí získávat peněžní prostředky z jiných zdrojů, pokud mu nejsou včas vráceny vratitelné přeplatky, či pokud dokonce dojde k odčerpání jeho peněžních prostředků v důsledku nezákonného nebo nicotného rozhodnutí správce daně nebo v důsledku jeho nesprávného úředního postupu. Za zpravidla odpovídající pak je nutné považovat také dvojnásobný úrok náležející daňovému subjektu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení, podle § 254 odst. 2 daňového řádu, zejména s ohledem na takto intenzivní neoprávněný zásah správce daně do práv daňového subjektu, ale totéž by mělo platit i v případě, že správce daně sice nevydá exekuční příkaz, ale např. převede vzniklý přeplatek na úhradu nedoplatku vzniklého na základě později zrušeného či změněného rozhodnutí správce daně. Bohužel se ale i v této otázce občas vyskytují náznaky a názory ohledně budoucího možného snížení tohoto úroku z neoprávněného jednání správce daně s tím, že tento úrok by měl být shodný s úrokem podle nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku a veřejných rejstříků právnických a fyzických osob (dále jen „NV č. 351/2013 Sb.“). Podle § 2 tohoto NV č. 351/2013 Sb., úrok z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů. Pokud by došlo k obecnému sjednocení úroku z prodlení v daňovém řádu, pak by jistě nebyl dán prostor pro pochybnosti ohledně zachování principů právního státu, zejména ve vztahu k principu potřebnosti, přiměřenosti a proporcionality, a to i ve vztahu k novému úroku z daňového odpočtu podle § 254a (k tomu

dále níže). Bohužel jak již uvedeno výše, tyto náznaky a názory však vyznívají spíše tak, že by mělo dojít pouze ke snížení úroku z neoprávněného jednání správce daně, při současném zachování sazby ostatních úroků v daňovém řádu na současné výši. Pokud by skutečně k takovéto legislativní změně došlo, pak lze mít zcela důvodné pochybnosti nejen ve směru dodržení výše uváděných principů právního státu, ale současně by došlo k dalšímu zesílení represivního přístupu státu vůči jeho daňovým subjektům, což by mělo zcela jistě též negativní dopad do daňové kázně daňových subjektů. Takový stav by pak řetězově vyvolal poptávku po dalším posílení represe ze strany státu vůči svým daňovým subjektům. Jsem toho názoru, že i pro stát by bylo výhodnější dodržovat elementární pravidla, zde tedy férové shodné nastavení sazeb úroku v daňovém řádu, a to bez ohledu na to, komu ten který úrok svědčí.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu k § 254 daňového řádu uvádím následující výňatky:

■ „*Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že správce daně při postupu podle § 254 daňového řádu (tj. při uplatnění institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně) nevydává rozhodnutí ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť daňový řád pro jeho postup nestanoví žádné formalizované správní řízení, které by mělo být zakončeno formalizovaným aktem; jedná se o postup faktický. ‚Zprocesnění‘ postupu správce daně se nicméně lze domoci námitkami podle § 254 odst. 5 daňového řádu, na jejichž základě je správce daně povinen vydat rozhodnutí, proti němuž se lze bránit odvoláním a následně žalobou ve správním soudnictví.*“ (2 Afs 191/2016-38 ze dne 19. 10. 2016, www.nssoud.cz)

■ „*[40] Ze správního spisu tedy nelze dovodit, že by se správní orgán v projednávané věci pohyboval pouze v rovině nalézací. Správní orgán jednoznačně prováděl vymáhání daňové povinnosti, v rámci něhož došlo i k nedobrovolnému prodeji předmětných nemovitostí. Skutečnost, že správní orgány nevydaly exekuční příkaz na prodej předmětných nemovitostí, na tomto závěru s ohledem na výše uvedené nic nemění. Pokud by správní orgán nezahájil předmětnou exekuci, nezřídil na nemovitostech zástavní práva a nečinil další kroky směřující k vymožení daně povinnosti, lze pochybovat o tom, že by stěžovatel dobrovolně své nemovitosti prodával. K prodeji došlo pod bezprostředním tlakem probíhající exekuce a v jejím rámci. Ostatně, správce daně výtěžek z tohoto prodeje použil na úhradu exekučních nákladů neoprávněně vedené exekuce, tedy na úhradu nákladů, které by, pokud by nebylo zahájeno vymáhání vzniklé daňové povinnosti, vůbec nevznikly.*

[41] Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí s argumentací žalovaného a městského soudu, že jestliže byly v rámci exekučního řízení vydány ‚pouze‘ uvedené exekuční příkazy na přikázání pohledávky a částka nebyla vymožena (exekučními příkazy na prodej nemovitých věcí), nelze hovořit o neoprávněném vymáhání. Takový zužující výklad nelze v dané věci přijmout. Nutno doplnit, že daňový subjekt si nemůže vybrat, jakým způsobem na něm bude dlužná částka vymožena, tedy jaký typ exekučního příkazu bude ze strany správního orgánu vydán. To je plně v kompetenci správního orgánu. Výklad zastávaný žalovaným a městským soudem by umožňoval správním

orgánům snadně vyhnouti se hrozbě sankce za neoprávněné vymáhání ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu. Postačilo by pouze, aby nevydaly exekuční příkaz na prodej nemovité věci a daňové subjekty přiměly k úhradě daně jinak. Správní orgány přitom mají k dispozici celou řadu nástrojů, jak přimět daňový subjekt ke splnění daňové povinnosti.“ (7 Afs 299/2015-61 ze dne 10. 11. 2016, www.nssoud.cz)

- „Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008 – 128, uvedl, že „[p]rávní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej.“ Z tohoto postulátu je zřejmé, že pokud ke zrušení rozhodnutí celního ředitelství ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1830/07-0601-23/Z, nedošlo ani ze strany městského soudu, ani ze strany žalovaného, je třeba toto rozhodnutí považovat za správné a zákonné. Jako takové pak zjevně nemůže zakládat nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu.“ (2 Afs 140/2015-70 ze dne 21. 10. 2015, www.nssoud.cz)
- „Již z uvedeného je zřejmé, že se jedná o zcela samostatné instituty, které dopadají na odlišné situace, sledují odlišné cíle a mají rovněž odlišný procesní režim prostředků obrany. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu proti postupu správce daně, z důvodů v zákoně uvedených výše, je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat. Tuto námitku stěžovatel v zákonné lhůtě 30 dnů neuplatnil. Není pravdou, že daňový řád neznal opravný prostředek, který by stěžovatel mohl uplatnit, neboť institut námítky v cit. ustanovení je zakotven od samého počátku účinnosti daňového řádu. Ustanovení § 155 naproti tomu v odst. 4 stanoví: Proti rozhodnutí správce daně o žádosti podle odstavců 1 a 2 se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení. Vyhoví-li správce daně v plném rozsahu této žádosti, rozhodnutí daňovému subjektu neoznamuje, pokud o to není v žádosti výslovně požádán. Za den vydání rozhodnutí o žádosti, které bylo v plném rozsahu vyhověno, a současně za den jeho oznámení daňovému subjektu se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky. Z uvedeného vyplývá, že odvolání je možno podat tehdy, pokud správce daně buď nepřevéde na žádost daňového subjektu vratitelný přeplatek na úhradu nedoplatku (odst. 1), nebo tehdy, nevrátí-li správce daně vratitelný přeplatek (odst. 2). O žádný z těchto případů se ve věci stěžovatele nejedná. Je pravdou, že pro případ, kdy správce daně nepřizná daňovému subjektu úrok požadovaný dle § 155 odst. 5 daňového řádu, cit. ustanovení žádný prostředek obrany výslovně nestanoví. Vzhledem k tomu, že § 155 je zařazen v části V. Placení daní, lze však důvodně dovodit, že prostředkem obrany proti takovému postupu správce daně je rovněž námitka dle § 159 daňového řádu, kterou lze podat proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání; lze ji uplatnit ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se osoba zúčastněná na správě daní o úkonu dozvěděla. Lze tak konstatovat, že i pro případ, kdy se stěžovatel, jak

tvrdí, dovolával postupu dle § 155 odst. 5 daňového řádu, měl (a de facto neustále k nové žádosti o přiznání úroku, pokud tento nárok nezanikl, může) brojit námitkou dle § 159 daňového řádu.“ (5 Afs 51/2015-81 ze dne 29. 10. 2015, www.nssoud.cz)

- „[16] Nejvyšší správní soud však stěžovatelce přisvědčuje v tom, že správce daně a žalovaný neměli její žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně posoudit jako opožděné podání námitek podle § 254 odst. 5 daňového řádu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, či nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, č. 85/2006 Sb. ÚS, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, č. 179/2010 Sb. ÚS, dostupné z <http://nalus.usoud.cz>). Daňové orgány tak musí k naplnění této zásady směřovat ve všech svých postupech, přičemž je nutné vyjít z jejího širšího pojetí, tedy ve správné výši stanovit nejen daň samotnou, ale i její příslušenství (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). **Správce daně je tedy po zrušení rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu ex offo povinen stanovit úrok z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši. Pokud tak z jakéhokoli důvodu neučiní, Nejvyšší správní soud neshledává žádnou právní překážku pro to, aby své pochybení nemohl také z vlastní iniciativy napravit. Pokud správce daně takovou překážku vytvořil výkladem § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu, upřednostnil tím formalistický výklad práva před samotným účelem daňového řízení.** V daňovém řádu je přitom zakotvena celá řada institutů, při jejichž realizaci postupují daňové orgány neformálně (fakticky); pokud zákon dává možnost daňovému subjektu domoci se podáním námítky „zprocesnění“ takového postupu (jak je tomu podle § 254 odst. 5 daňového řádu), nelze z toho zároveň dovozovat, že by neuplatněním námítky jeho právo na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši zaniklo. Daňový řád totiž v žádném svém ustanovení nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně, která činí 6 let (srov. § 155 odst. 7 a § 164 odst. 3 daňového řádu); naopak v jeho § 20 odst. 2 se výslovně uvádí, že daňový subjekt má práva a povinnosti při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku (srov. § 160 odst. 1 daňového řádu). Výklad uplatněný v nyní posuzované věci daňovými orgány a krajským soudem by s přihlédnutím k zásadě rovnosti procesních práv a povinností všech osob zúčastněných na správě daní (§ 6 odst. 1 daňového řádu) měl nepřiznivě následky i pro samotné daňové orgány, resp. pro fiskální zájmy státu. Při pasivitě daňového subjektu by totiž daňové orgány ztratily možnost svůj předchozí faktický postup jakkoli korigovat, např. v nyní posuzované věci by správce daně v případě nesprávného předepsání vyšší než zákonné výše úroku již nemohl své pochybení jakkoli napravit, a to z důvodů na jeho vůli nezávislých (tj. pouze kvůli pasivitě stěžovatelky).

[17] Lze tedy uzavřít, že správce daně a žalovaný pochybili, když se žádostí stěžovatelky o předepsání zbylé části

úroku z neoprávněného jednání správce daně odmítl zabývat z ryze formálních procesních důvodů a neposoudil ji jako podnět k provedení toho, k čemu byli ex officio povinni. K tomu lze dodat, že stěžovatelka opírala svou žádost mimo jiné o to, že samy orgány finanční správy si byly vědomy nesprávnosti své tehdejší praxe při stanovení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně; tím spíše se daňové orgány měly pokusit svá předchozí pochybení z vlastní iniciativy napravit, resp. v případě, že by shledaly žádost stěžovatelky nedůvodnou, stěžovatelku o tom přinejmenším uvědomit, nikoli se s poukazem na procesní ustanovení vyhnout věcnému posouzení její žádosti. Pokud se stěžovatelka domnívala, že správce daně nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně v plné výši, správně uplatnila podnět na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu; úkony správce daně učiněné v souvislosti s případným doplacením zbylé části tohoto úroku jsou však neformální (faktické) a nepředstavují rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. (srov. odst. [13] tohoto rozsudku). Proti takovým úkonům (stejně jako proti případné nečinnosti) správce daně lze tedy brojít pouze žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2014, č. j. 2 As 127/2014-32, publ. pod č. 3180/2015 Sb. NSS, a tam citovanou judikaturu, zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS).“ (2 Afs 234/2014-43 ze dne 10. 6. 2015, www.nssoud.cz)

8 Úrok z daňového odpočtu, § 254a daňového řádu

Samostatnou kapitolou je úrok z daňového odpočtu zavedený do daňového řádu novelizací provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., který přiznává daňovému subjektu nárok na tento úrok, pokud postup k odstranění pochybností, vedený správcem daně k řádnému nebo dodatečnému daňovému tvrzení, trvá déle než pět měsíců. Úrok z daňového odpočtu náleží daňovému subjektu od prvního dne po uplynutí pěti měsíců trvání tohoto postupu, a to až do dne vrácení daňového odpočtu, anebo do dne použití daňového odpočtu na úhradu nedoplatku, nejpозději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Úrok z daňového odpočtu je stanoven ve výši repo sazby ČNB zvýšené pouze o 1 procentní bod.

I s ohledem na skutečnost, že toto ustanovení bylo do textu zákona doplněno až v průběhu jeho projednávání Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR, lze usuzovat na to, že bylo takto reagováno jak v tušení výroku rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 5. 11. 2014, který otázku úroku z vratitelného přeplatku z nadměrného odpočtu řešil v situaci, kdy obdobné ustanovení v daňovém řádu neexistovalo, tak i v pozdní reakci na ustálenou judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) v obdobných věcech. Bohužel se přijatá právní úprava úroku z daňového odpočtu značně odchyluje od řešení obsaženého ve výše uvedeném rozsudku, a to jak pokud jde o okamžik vzniku nároku na tento úrok (zde NSS s využitím rozsudku SDEU aproboval lhůtu tří měsíců od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován), tak i na jeho výši (zde NSS rozhodoval v situaci, kdy neexistovalo ustanovení § 247a daňového řádu a dospěl k závěru, že se zde použije jak

ustanovení § 155 odst. 5, tak i případně § 254 odst. 1 daňového řádu – tedy úrok ve výši repo sazby ČNB navýšené o 14 procentních bodů). Navíc i prejudikatura SDEU k otázce nepřiměřeně zátěže pro daňové subjekty spojené s prověřováním oprávněnosti odpočtů DPH, která se má odstranit finanční kompenzací v podobě úroků za nepřiměřeně dlouhé prověřování správcem daně, spojuje vznik nároku na úrok od správce daně nejen s postupem k odstranění pochybností, ale s jakýmkoliv kontrolními postupy správce daně, které vedou k oddálení vrácení nadměrného odpočtu daňovému subjektu. V podmínkách daňového řádu tedy nejen s postupem k odstranění pochybností, ale i s daňovou kontrolou, která má pro vznik tvrzeného přeplatku stejné důsledky.

Nemohu proto považovat úpravu úroku, obsaženou v ustanovení § 247a daňového řádu, za souladnou s právem podle ES. Pokud přihlédnu k rozdílně dlouhému období, po které má daňový subjekt bezúročně strpět zadržetí odpočtu v důsledku prověřování správcem daně, jakož i k upřednostnění pouhého postupu k odstranění pochybností, který může do daňové kontroly přerůst, anebo který tato kontrola nahradí se stejnými důsledky pro daňový subjekt, a zejména s ohledem na výši tohoto úroku stanovenou ustanovením § 247a pouze ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 1 procentní bod (tedy v současnosti ve výši 1,05 %), považují takovou finanční kompenzaci za projev arogance státní moci. Pokud totiž daňový subjekt správci daně daň pozdě zaplatí, stíhá jej úrok z prodlení ve výši 14,05%, počítáno od data splatnosti. Naproti tomu pokud správce daně témuž subjektu prověřuje oprávněnost odpočtu uvedeného v daňovém přiznání, a to při jeho veškeré součinnosti, po dobu 6 měsíců, aby poté vyměřil a vrátil přeplatek v souladu s podaným přiznáním, přizná mu správce daně nárok na úrok pouze za jeden měsíc, a to ve výši 1,05% ročně. Takovou finanční kompenzaci s ohledem na cenu peněz (např. úvěr od banky), nelze hodnotit ani vzdáleně jako přiměřenou.

O odůvodnění této hrubé disproporce se pokusil předkladatel zákona v důvodové zprávě. Podle něj je účel daného úroku jiný nežli je tomu u ostatních úroků. Smyslem je totiž motivovat správce daně k tomu, aby z jeho strany nedocházelo ke zbytečným průtahům v rámci postupu k odstranění pochybností, nikoliv hradit daňovému subjektu ekonomickou újmu, kterou utrpěl v důsledku dlouhodobého prověřování tvrzení daňového subjektu a v důsledku toho opožděného vrácení přeplatku. Tak by tomu snad mohlo být, pokud by byl předmětný úrok předepisován k náhradě úředním osobám, které se na příliš dlouhém prověřování podílely, což v současných podmínkách nepovažuji za reálné. Stejně tak i část odůvodnění, podle kterého „výše tohoto úroku musí být nastavena tak, aby nevytvářela nežádoucí motivaci pro daňové subjekty k tomu, aby z jejich strany docházelo k záměrnému protahování postupu k odstranění pochybností s cílem dosáhnout majetkového prospěchu v podobě výhodného zúročení peněz“, je zcela odtržena od reality.

Prozatím se otázkou nové právní úpravy obsažené v ustanovení § 254a daňového řádu ještě nestihla věcně výslovně zabývat judikatura Nejvyššího správního soudu, když krajské správní soudy k její aplikaci ve svých rozsudcích přistupují rozkolísaně a lze tak očekávat dalšího judikatorního vývoje této otázky, která je dostatečně ilustrativní, pokud jde o zesilování represivního přístupu státu ke svým daňovým subjektům, už vzhledem k tomu, že uvedená kompenzace náleží pouze těm daňovým subjektům, jejichž nárok

na odpočet daně byl oprávněný. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Městského soudu v Praze čj. 6A 64/2015-48 ze dne 23. 1. 2017, když v rámci svého rozsudku o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem (a z toho plynoucích omezení pro správní soud při tomto typu správní žaloby), interpretoval správní soud novou právní úpravu výrazně v neprospěch žalobce, a to na základě přechodných ustanovení obsažených v čl. VII odst. 6 zákona č. 267/2014 Sb. Správní soud je toho názoru, že daňový subjekt je povinen bezplatně strpět prověřování oprávněnosti svého nároku na nadměrný odpočet až do 31. 5. 2015, a to bez ohledu na to, kdy byl tento kontrolní postup správce daně zahájen (pokud nebyl ukončen do 31. 12. 2014). Tedy v tomto konkrétním případě byl dle názoru správního soudu daňový subjekt povinen bezplatně strpět prověřování správcem daně oprávněnosti daňovým subjektem nárokovaného nadměrného odpočtu ode dne 19. 5. 2014 až do dne 31. 5. 2015, tedy po dobu přesahující jeden rok. Na shora uvedeném nicého nemění ani to, že v této konkrétní věci byl postup k odstranění pochybností správcem daně ukončen „již“ dne 6. 1. 2015. Takovouto interpretaci však správní soud dospěl k absurdním závěrům, když jeho právní závěr tak vyústil do skutečnosti, že daňovým subjektům je poskytována ochrana před nedůvodným nepřiměřeně dlouhým prověřováním oprávněnosti uplatněných nadměrných odpočtů správci daně v podstatně nižší míře a menším rozsahu novou právní úpravou obsaženou v ustanovení § 254a daňového řádu, než tomu bylo dříve, byť i na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-47. Lze jen obtížně uvěřit, že takový výklad práva provedený správním soudem se minimálně neocitá v příkrém rozporu s principy vyjádřenými v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu a s judikaturou Soudního dvora EU, ze které také Nejvyšší správní soud v tomto svém rozsudku vycházel. Tyto principy lze ve zkratce shrnout tak, že daňovým subjektům náleží za nedůvodně a nepřiměřeně dlouhé prověřování oprávněnosti uplatněných nadměrných odpočtů správci daně odpovídající kompenzace finanční zátěže na ně dopadající z podstaty věci samotné, a to v podobě úroků odpovídajících skutečnosti, že výpadek v oprávněně očekávaných částkách nevrácených nadměrných odpočtů v přiměřeném čase pak daňový subjekt musí řešit jiným komerčním způsobem. Jen takto lze vyvážit negativa dopadů na daňové subjekty spojené s nepřiměřeně dlouhým a nedůvodným prověřováním uplatněných nadměrných odpočtů správci daní, na straně druhé však nelze správcům daně neponechat případný delší než přiměřený prostor pro jejich prověřování uplatněných daňových odpočtů, když však za dobu přesahující již přiměřený časový prostor pro takovéto prověřování správci daně (Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku za tuto přiměřenou dobu považuje tři měsíce počítané od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován) pak daňovým subjektům náleží výše uvedené finanční kompenzace v podobě odpovídajících úroků. Takto se také současně zajistí nenarušení daňové neutrality, jakožto jednoho z klíčových prvků systému společného zdanění daní z přidané hodnoty.

Pro názornost uvádím výběr z části odůvodnění z rozsudku Městského soudu v Praze čj. 6A 64/2015-48 ze dne 23. 1. 2017: „S účinností od 1. 1. 2015 byl daňový řád novelizován zákonem č. 267/2014 Sb. Tato novela vnesla do daňového řádu zcela nové ustanovení § 254a upravující úrok z daňového

odpočtu. Tato úprava reagovala na mezeru v daňovém řádu, kterou se ostatně zabýval i Nejvyšší správní soud v několikrát zmiňovaném rozsudku ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-47.

Podle ustanovení § 254a odst. 1 v případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.

Podle odst. 2 tohoto ustanovení úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpозději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.

Podle odst. 3 úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Podle odst. 4 správce daně předepíše úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Vznikne-li tak vratitelný přeplatek, vrátí jej současně s vrácením daňového odpočtu.

Podle odst. 5 proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.

Podle odst. 6 úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

Daňový řád tedy od 1. 1. 2015 stanovuje nárok daňového subjektu na úrok z přiznaného nadměrného odpočtu v případě, že postup k odstranění pochybností trvá déle než 5 měsíců.

Podle přechodného ustanovení čl. VII odst. 6 zákona č. 267/2014 Sb. byl-li postup k odstranění pochybností zahájen před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely §254a zákona č. 280/2009 Sb. za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

V daném případě byl postup odstranění pochybností zahájen výzvou správce daně ze dne 19. 5. 2014. Jelikož tento postup nebyl ke dni účinnosti zákona č. 267/2014 Sb. ukončen, resp. byl před jeho účinností zahájen, s ohledem na výše citované přechodné ustanovení, považuje se tento postup za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. dnem 1. 1. 2015.

Žalovaný následně dne 6. 1. 2015 vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty, ve kterém žalobci vyměřil nadměrný odpočet ve výši 363.692,- Kč. Platební výměr byl žalobci doručen dne 7. 1. 2015. Nadměrný odpočet byl žalobci po odečtení nedoplatku na úhradu daně silniční vrácen dne 26. 1. 2015. Z uvedeného vyplývá, že postup k odstranění pochybností byl ukončen dne 7. 1. 2015.

Předmětný postup k odstranění pochybností byl považován za zahájený ke dni 1. 1. 2015 a skončil 7. 1. 2015. Netrval tak potřebných více než 5 měsíců, aby mohlo být postupováno podle ustanovení § 254a daňového řádu.

Žalobce v podané žalobě argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č.j. 7 Aps 3/2013-47, ze kterého dovozoval povinnost žalovaného připsat žalobci na jeho osobní daňový účet úrok z vratitelného přeplatku daně. Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu reagoval na situaci, kdy česká právní úprava nepamatovala na případy připsání úroku za situace, kdy správce daně po delší dobu zadržuje daňovému subjektu daňový odpočet. To se vše změnilo od 1. 1. 2015, kdy nabyla účinnosti výše zmíněná novela daňového řádu.

Žalobce v žalobě požadoval, aby soud určil, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce tím, že nepřipsal na jeho osobní daňový účet úrok ve výši stanovené v ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, a dále požadoval, aby soud uložil žalovanému povinnost odstranit důsledky tohoto nezákonného zásahu, tj. povinnost připsat úrok na osobní daňový účet žalobce. Vzhledem k tomu, že soud při řízení o žalobě na ochraně před nezákonným, pokynem nebo donucením správního orgánu rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí, vyplývá z dikce tohoto ustanovení, že v takovém případě rozhoduje na základě právního stavu, který tu byl v době zásahu. Z toho důvodu nemohl soud k žalobcem citovanému judikátu přihlídnout, když tento judikát vyplňoval mezeru v právu, která byla ustanovením § 254a daňového řádu „zacelela“. Ustanovení § 254a daňového řádu se na případ žalobce vztahovalo a správce daně tak postupoval oprávněně, když úrok nepřiznal.

Jelikož žalobce nenapadal celý postup k odstranění pochybností, ale nárokoval pouze úrok, který mu nebyl připsán, tak se soud nezabýval tím, zda postup k odstranění pochybností byl nezákonný.

Ze shora uvedených důvodů proto soud žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Oproti tomu se jiný senát téhož Městského soudu v Praze otázky souladnosti nového ustanovení § 254a daňového řádu s unijním právem již dotknul, byť tak učinil pouze *orbiter dictum*, když ve svém rozsudku čj. 8 Af 11/2012-57 ze dne 9. 9. 2016 k této otázce uvedl:

„...Zákonodárce totiž reagoval na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu novelizací daňového řádu, jenž s účinností od 1. 1. 2015 obsahuje nový § 254a, nazvaný úrok z daňového odpočtu, jenž byl zamýšlen jako *lex specialis* k obecné úpravě obsažené v § 155.

Dle této nové úpravy tak v případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně (odst. 1). Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpозději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení (odst. 2). Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí (odst. 3). Dle přechodných ustanovení novelizačního zákona č. 267/2014 Sb. přitom platí, že byl-li postup k odstranění

pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a daňového řádu za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (čl. VII odst. 6).

Městský soud dospěl k závěru, že ani tato úprava není s unijním právem v souladu, neboť vykračuje z mezí jím vytyčených, jak jsou popsány v judikatuře Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu.

Problematickou nároku na úrok z vratitelného přeplatku z hlediska požadavků kladených směrnici se Soudní dvůr zabýval mimo jiné v rozsudku C-107/10. Pokud jde o jeho použitelnost pro nyní posuzovanou věc, žalovanému lze přisvědčit v tom, že předmětem posouzení byl u první předkládané otázky zpětný účinek úpravy podmínek pro vrácení přeplatku, k němuž v nyní posuzované věci nedošlo, Soudní dvůr se však zabýval i řadou dalších otázek, a tyto jeho závěry v nynějším případě použitelné jsou (z hlediska kompenzační funkce úroku z přeplatku nezáleží na tom, zda k jeho pozdnímu vrácení dojde v důsledku postupu k odstranění pochybností, nebo daňové kontroly). Soudní dvůr v uvedeném rozsudku shledal rozpor s unijním právem u bulharské vnitrostátní úpravy, jež kombinovala nahrazení nadměrného odpočtu převodem do tří následujících měsíčních zdaňovacích období s jeho vrácením ve lhůtě 45 dnů. Potud byla citovaná úprava se směrnici v souladu, avšak kromě toho předpokládala, že v případě zahájení daňové kontroly, jež mohla být zahájena kdykoli před uplynutím uvedené lhůty a mohla trvat až čtyři měsíce, vznikne nárok na úrok z přeplatku až po skončení tohoto řízení. Za nepřijatelný označil Soudní dvůr jednak prvek nevyzpytatelnosti, jelikož daňový subjekt nemohl vědět, zda daňová kontrola bude zahájena a jak dlouho bude přesně trvat, jednak dobu, po kterou daňový subjekt nemůže se svými prostředky disponovat, aniž by za to obdržel kompenzaci ve formě úroku; tato doba činila v případě bulharské úpravy přibližně osm měsíců (bod 55). Obdobně Soudní dvůr shledal nesoulad se směrnici u polské úpravy, dle níž byla lhůta pro vrácení přeplatku (180 dnů) šestkrát delší než jednoměsíční zdaňovací období (rozsudek ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07, bod 14).

Soudní dvůr ve věci C-107/10 dovodil, že „lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality“ (bod 53).

Daňový subjekt se tak i dle úpravy účinné od 1. 1. 2015 ocitá v určité (být' ne tak výrazné jako u bulharské vnitrostátní úpravy) nejistotě, neboť vznik úroku z vratitelného přeplatku není vázán na konkrétní předvídatelný moment (např. lhůtu pro podání daňového přiznání), nýbrž na zahájení postupu k odstranění pochybností, o němž daňový subjekt předem neví, zda nastane; zároveň daňový subjekt v případě zahájení tohoto postupu nemůže po značnou dobu disponovat částkou odpovídající výši odpočtu (postup k odstranění pochybností

lze stejně jako dříve vytýkáci řízení zahájit do 30 dnů od konce lhůty pro podání daňového tvrzení). Obě tyto okolnosti jsou v zásadě přípustné, kompenzací za tuto újmu vzniklou plátcí daně však musí být úrok z přeplatku, s výjimkou relativně krátké doby, kterou lze správci daně spravedlivě poskytnout k základnímu vyhodnocení všech okolností a učinění úsudku, zda je třeba zahájit postup k odstranění pochybností. Horní mez takto přijatelné lhůty stanovil Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora na tři měsíce od konce zdaňovacího období, zatímco dle nyní účinné úpravy dosahuje v závislosti na míře činnosti správce daně pěti až šesti měsíců.

Nyní účinná úprava nadto zavádí diskriminaci mezi plátcí, vůči nimž bude uplatněn postup k odstranění pochybností, třebaže v ničem nepochybil, a plátcí, vůči nimž zahájen nebude, a to hned v dvou rovinách. Prvá z nich spočívá v tom, že v určitých případech jeden plátců obdrží přeplatek poměrně krátce poté, co podá daňové tvrzení, zatímco druhý plátců až po prověřování trvajícím třeba řadu měsíců, ačkoli v ničem nemusel pochybit. Druhá rovina pak spočívá v tom, že plátců, proti němuž nebude uplatněn postup k odstraňování pochybností, obdrží v případě pozdního vrácení přeplatku úrok odvíjející se od repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů (§ 155 odst. 5 daňového řádu), zatímco plátců, proti němuž tento postup uplatněný bude, třebaže v ničem nepochybil, obdrží úrok odvíjející se od repo sazby ČNB zvýšený o pouhý 1 procentní bod (§ 254a odst. 3 daňového řádu). Principiálně shodnou diskriminaci u právní úpravy účinné do 31. 12. 2014 přitom shledal Nejvyšší správní soud nepřijatelnou (rozsudek sp. zn. 7 Aps 3/2013, body 23 a 24).

Novelizace daňového řádu zákonem č. 267/2014 Sb. přinesla jisté změny ve prospěch daňových subjektů, avšak nová úprava nadále odporuje zásadě daňové neutrality, proto je třeba odchýlit se od jejího doslovného výkladu a přiklonit se k výkladu reflektujícímu smysl a účel systému výběru DPH a zejména principu proporcionality ve spojení s povinností šetřit základní práva a svobody jednotlivců. Nelze tudíž než setrvat na výkladu příslušných ustanovení daňového řádu provedeném Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 7 Aps 3/2013: „Výše uvedený výklad, tedy odpoutání počátku skutečného vyměření po provedení případného postupu k odstranění pochybností a jeho navázání na lhůtu tří měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně) s ohledem na ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH odpovídá výkladovým zásadám popsaným výše.“ (Bod 39.) Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak k tomuto stanovisku v usnesení čj. 1 Afs 235/2014-50 ze dne 25. 6. 2016 dodal, že „správnost závěrů vyslovených sedmým senátem byla potvrzena poté např. i nedávným usnesením Soudního dvora EU ze dne 21. 10. 2015, ve věci C-120/15 Kozovber s. r. o., v němž

Soudní dvůr uvedl, že plátců, kterému byl vrácen nadměrný odpočet DPH v nepřiměřené lhůtě, má podle práva EU nárok na úrok z prodlení. O tom, že Soudní dvůr považoval věc za jednoznačnou, svědčí i to, že rozhodl usnesením, což je zjednodušující postup podle článku 99 Jednacího řádu Soudního dvora (k usnesení v souladu s tímto článkem Soudní dvůr EU přistoupí v otázkách, kdy lze odpověď jasně vyvodit z předchozí judikatury nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat).“

V posuzovaném případě to znamená, že žalobci náleží úrok z přeplatku za období od skončení tříměsíční lhůty počítané od konce příslušného zdaňovacího období, resp. od podání daňového tvrzení za toto období, bylo-li podáno opožděně.

Tato věc pak byla na základě kasační stížnosti žalovaného posuzována též Nejvyšším správním soudem, když svým rozsudkem čj. 4 Afs 206/2016-32 ze dne 12. 1. 2017 kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud zamítl a k otázce souladnosti nového ustanovení § 254a daňového řádu s unijním právem v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl:

„[48] Ohledně úvah městského soudu ve vztahu k ustanovení § 254a daňového řádu se Nejvyšší správní soud shoduje se stěžovatelem, že jsou pro posouzení této věci irelevantní. Jedná se totiž o právní úpravu účinnou až od 1. 1. 2015, která tak na posuzovanou věc nedopadá a nelze ji jakkoliv aplikovat. Rozhodnutí žalovaného totiž bylo vydáno již dne 15. 2. 2012 a podle § 75 odst. 1 s. ř. s. soud rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Nejvyšší správní soud se proto věcně nezabýval argumentací stěžovatele, kterou zpochybňoval závěry městského soudu učiněné ve vztahu k § 254a daňového řádu a tomto ohledu koriguje závazný právní názor vyslovený městským soudem, neboť v tomto rozsahu nemohl městský soud stěžovatele zavázat a jeho úvahu lze tedy považovat za pouhé obiter dictum.“

9 Legislativní úprava sankčního systému v daňovém řádu

Stávající zákonná úprava sankčního systému v daňovém řádu bude také dotčena změnou, která je obsažena ve Sněmovním tisku č. 873, který je aktuálně ke dni 10. 4. 2017 doručen k podpisu prezidentovi, když pro omezení rozsahu tohoto příspěvku případně zájemce o věcné důvody pro tuto změnu odkazují na důvodovou zprávu k tomuto tisku. Za pozornost stojí skutečně „velkorysá a zcela slučitelná s evropskou úpravou“ tuzemská zákonná úprava stávajícího § 254a daňového řádu, zejména s ohledem na výše uvedené principy plynoucí z unijního práva obsažené v judikatuře Soudního dvora EU, jak byly také vyjádřeny v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-47, ze kterých Nejvyšší správní soud v tomto svém rozsudku také vycházel.

Zajišťovací příkazy – prostředek *ultima ratio* nebo standardní postup správce daně?



Ing. Tomáš Hajdušek
daňový poradce č. 1381
vedoucí Sekce správy daní a poplatků KDP ČR

Není sporu o tom, že téma zajišťovacích příkazů již více než dva roky silně rezonuje mezi odbornou veřejností v oblasti správy daní. Je to dáno především fatálními důsledky vůči postiženým daňovými subjekty. Diskuse se vede především na téma, nakolik je používání tohoto institutu ze strany správců daně odůvodněné a zda nedochází k nadužívání zajišťovacích příkazů v rámci standardních kontrol. Cílem článku je přinést aktuální informace zejména o vývoji judikatury českých správních soudů v této oblasti.

1 Charakteristika zajišťovacích příkazů a jejich dopad do majetkové sféry daňového subjektu

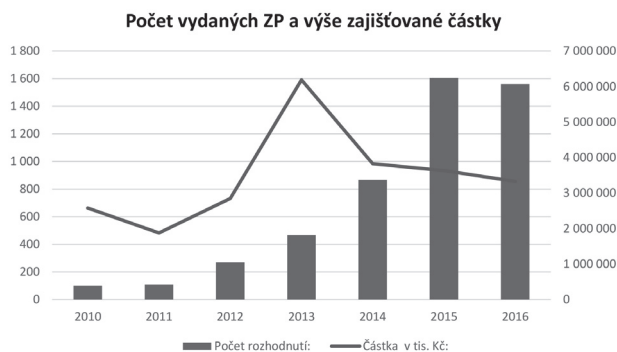
Generální finanční ředitelství (GFR) vydalo dne 11. 3. 2014 tiskovou zprávu¹, jejíž součástí bylo sdělení, že: „*Finanční správa České republiky nepolevuje v úsilí eliminovat daňové úniky na dani z přidané hodnoty. Jen od začátku letošního roku vydala finanční správa desítky zajišťovacích příkazů, čímž se podařilo předejít nezaplacení daně ve výši téměř 250 milionů korun.*“ Podle Finanční správy ČR platí, že „(ú)činným nástrojem v boji proti daňovým únikům je institut zajišťovacích příkazů, které umožňují zajištění dosud nesplacené nebo nestanovené daňové povinnosti. Zajišťovací příkazy se využívají v případech, kdy existují důvodné obavy o budoucí vymahatelnost úhrady daní. Pracovníkům se daří zasáhnout ještě před tím, než dojde k vlastní realizaci daňového úniku. Včasným zásahem jsou tak minimalizovány škody, které by v některých případech dokonání daňového úniku mohly dosáhnout až několik set milionů korun. Tyto úkony mají pozitivní přínos pro státní rozpočet.“

Jiří Žezulka, který v té době z pozice zástupce ředitele GFR stál v čele Finanční správy ČR, do médií prohlásil²: „*Proto jsme otočili proces: vždycky jsme se snažili dobrat se stanovení daně a pak vymáhat. Ale než ji stanovíme, chvíli to trvá, jsou tu i procesní lhůty, mnohdy jsme se dostali do situace, že*

už nebylo kde brát. Tímto způsobem se loni podařilo zajistit bezmála miliardu korun. Přímá spolupráce celníků, policie a finanční správy celý proces urychlí.“

Stávající Generální ředitel Generálního finančního ředitelství Martin Janeček dokonce v pořadu Reportéři ČT v reportáži na téma zajišťovacích příkazů uvedl, že „*každá firma může být teoreticky zneužita jako bílý kůň*“. Tímto výrokem obhajoval vydávání zajišťovacích příkazů i v případě daňových subjektů, které předtím neměly s plněním svých daňových povinností žádné problémy.

Následný graf přehledně uvádí vývoj počtu zajišťovacích příkazů a výše celkové zajišťované částky:



Zdroj: Data poskytnutá Generálním finančním ředitelstvím.

Výrazný nárůst počtu vydaných zajišťovacích příkazů je doprovázen poklesem objemu celkové zajišťované částky. Podle statistik je k zajišťovacím příkazům přístupováno stále častěji a zajišťované částky se snižují. Tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že se zajišťovací příkaz stává standardním prostředkem při správě daní.

Podmínkou pro zajištění úhrady dosud nestanovené nebo nesplacené daně jsou důvodné obavy správce daně, že úhrada daně bude v budoucnu buď zcela, nebo částečně nedobytná anebo výběr daně bude spojen se značnými obtížemi. Znamená to, že rozhodnutí o zajištění daně – zajišťovací

¹ Vytrvalý boj s daňovými úniky na DPH. In: *Finanční správa ČR* [online]. 2014 [cit. 2017-05-17]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/vytrvaly-boj-s-danovymi-uniky-na-dph-4865>.

² STRNADOVÁ, Barbora. „Finanční kobra“ může fungovat do půl roku. Hrajeme o rychlost, říká expert na daňové úniky. In: *IDNES.CZ* [online]. 2014 [cit. 2017-05-17]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/vytrvaly-boj-s-danovymi-uniky-na-dph-4865>.

příkaz – může být vydáno jen tehdy, existují-li tyto důvodné obavy. Zdrojem důvodných obav správce daně může být chování daňového subjektu v minulosti (opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), jeho aktuální ekonomická situace (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence) apod. Tyto informace správce daně vyhodnocuje spolu s dalšími informacemi, které zjistí např. analytickou vyhledávací činností.

Jak uvádí komentář k příslušnému zákonnému ustanovení o zajišťovacím příkazu (Baxa a spol.)³, „zajišťovací příkaz je svou povahou tzv. předstižným rozhodnutím založeným na úvaze často hypotetické („co by bylo, kdyby“). Zároveň však jde o závažný zásah do majetkové sféry daňového subjektu v době, kdy jemu stanovená daň ještě není splatná, nebo mu dokonce daň nebyla ani stanovena. V souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti (srov. § 5 odst. 3) volí správce daně při vyžadování plnění daňových povinností jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu proto musí být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které je zajišťovací příkaz vydán.“

Podle dalšího komentáře (Lichnovský, Ondrýsek a kol.)⁴, „s ohledem na účinky do sféry daňového subjektu, které sebou vydání zajišťovacího příkazu nese, a z důvodu, že zajišťovací příkaz může být vydán i v případě, když zajišťovaná daň doposud nebyla stanovena (tj. na základě kvalifikovaného odhadu správce daně), je třeba trvat na tom, aby zákonné důvody byly v zajišťovacím příkazu vymezeny pregnančně.“

Podle § 167 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“), lze účinnost zajišťovacího příkazu stanovit na okamžik oznámení zajišťovacího příkazu. Podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty lze dokonce účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu svázat již s okamžikem jeho vydání.

Ruku v ruce s vydáním zajišťovacího příkazu dochází v praxi i k vydání exekučních příkazů. Takže v praxi se pláče daně z přidané hodnoty o vydání zajišťovacích příkazů a nařízené exekuci dozví obvykle tak, že je mu „z ničeho nic“ zablokovan bankovní účet a exekutoři mu začínají zabavovat majetek. V takovém případě je okamžitá obrana naprosto nemožná. Právní řád neumožňuje na tuto situaci v řádu jednotek dní efektivně reagovat. Obvykle tak dochází k naprostému ekonomickému a organizačnímu kolapsu pláče.

Na odborné konferenci⁵ prezentoval autor tohoto článku v rámci příspěvku „Zajištění daně a jeho dopad na existenci firmy“ názor, že vydání zajišťovacího příkazu a následná okamžitá exekuce majetku daňového subjektu by měla být nejzajímavějším prostředkem, tedy krokem *ultima ratio*, nikoliv běžným standardním postupem správce daně. K zajištění daně by mělo být přistoupeno především v případě *prima facie* daňových podvodů. A to za podmínky vysoké míry přesvědčivosti úsudku správce daně o budoucím stanovení daně a její výše.

Podle Nejvyššího správního soudu⁶ se v případě zajišťovacího příkazu jedná o mimořádně razantní nástroj správce daně

k okamžitému předstižnému zajištění a na to navazujícímu exekučnímu zpeněžení majetku daňového subjektu. Podle Nejvyššího správního soudu „(v)ydání a realizace zajišťovacího příkazu může během mimořádně krátké doby všestranně paralyzovat dosud běžně fungující podnikatelský subjekt a nevratně jej zničit. Zajišťovací příkazy a na ně navazující exekuční úkony správce daně přitom jsou vydávány samotným správcem daně, a nikoli povolovány či průběžně kontrolovány soudem; jejich soudní kontrola je až následná.“

2 Vývoj judikatury v oblasti rozsahu soudního přezkumu zajišťovacích příkazů

Z výše uvedeného je zřejmé, že vydání zajišťovacího příkazu má obvykle fatální dopad na ekonomickou podstatu daňového subjektu a v řadě případů vedlo k jeho vyřazení z trhu.

Je proto logické, že stále častější užívání tohoto krajního prostředku ze strany správců daně vyvolalo odpovídající reakci ze strany správních soudů, na které se postižené subjekty začaly častěji obracet. V dalším textu budou uvedena stěžejní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v oblasti zajišťovacích příkazů.

2.1 Přípustnost žaloby proti zajišťovacímu příkazu

O přípustnosti žaloby proti zajišťovacímu příkazu (přesně proti zamítavému rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu) rozhodl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu svým rozsudkem ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v daném rozsudku mj. konstatoval, že vydání zajišťovacího příkazu a následné vedení daňové exekuce „může přitom představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci. Soud připomíná, že proti zajišťovacímu příkazu může daňový subjekt sice podat odvolání, nicméně to nemá odkladný účinek. Jiný způsob obrany proti zajišťovacímu příkazu by daňovému subjektu měl být umožněn prostřednictvím přezkumu konečného rozhodnutí vydaného v následném daňovém řízení“. Podle soudu „(v) uvedeném případě je tak v hrubém nepoměru postavení správce daně, jemuž zákon nestanovuje pevné mantinely pro následný postup po vydání zajišťovacího příkazu, s postavením daňového subjektu, jenž naopak je povinen daň zajistit částkou, stanovenou v rozhodnutí správce daně, který ve svém uvážení není nijak limitován. Proti rozhodnutí správce daně je sice přípustné odvolání, avšak bez toho, že by bylo nadáno odkladným účinkem. Pokud naopak daňový subjekt správcem daně uloženou povinnost ve velmi krátké třídní lhůtě nesplní, hrozí mu, že splnění povinnosti bude vymáháno dalšími způsoby, např. daňovou exekucí. Problematickou je také platnost zajišťovacího příkazu. Platnosti zajišťovací příkaz pozbývá buďto v ojedinělých případech nerozhodnutím

³ BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 1018.

⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 609.

⁵ VOX: Daňový řád 2014, pořádaná 11. a 12. 11. 2014.

⁶ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, čj. 2 Afs 108/2016-96.

správce daně o odvolání v zákonné třicetidenní lhůtě, splatností daně či uplynutím lhůty pro stanovení daňové povinnosti podle § 47 d. ř. Také možnost domáhat se nápravy důsledků způsobených nezákonným zajišťovacím příkazem, kdy např. bude jistina stanovena v nepřiměřené výši, v rámci vydání konečného rozhodnutí či v rámci jeho soudního přezkumu, nepředstavuje pro daňový subjekt efektivní způsob obrany.“

2.2 Rozsah a způsob soudního přezkumu v rámci řízení o žalobě proti zajišťovacímu příkazu

2.2.1 Rozsah přezkumu

S nárůstem četnosti využívání zajišťovacích příkazů ze strany berní správy se zcela logicky časem musela vynořit otázka rozsahu soudního přezkumu zajišťovacích příkazů. A to konkrétně, nakolik je možno v rámci soudního přezkumu přezkoumávat pravděpodobnost stanovení daně. Přitom toto kritérium je naprosto klíčové. Nelze připustit, aby se při vydávání zajišťovacího příkazu správce daně vůbec nezabýval pravděpodobností toho, zda nakonec nějaká daň vůbec bude stanovena. To by vedlo k absolutní libovůli při uvážení správce daně, jež by nešla v následujícím řízení přezkoumat.

Této otázce se rovněž věnoval seminář na Nejvyšším správním soudu dne 5. 10. 2015 v rámci bodu „Rozsah přezkumu zajišťovacího příkazu kontra efektivita soudní ochrany“.

Finanční správa zde prezentovala názor, že pro přezkoumávání pravděpodobnosti budoucího stanovení daně není v rámci řízení o žalobě proti zajišťovacímu příkazu prostor. Svoji argumentaci opírala o tehdejší judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou považovala v dané otázce za postačující. Uvést lze např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, podle kterého „(p)rávě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, v kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatím v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namísto souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu **nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně**.“

Daňoví poradci naopak namítali, že takový přístup zabraňuje daňovým subjektům v přístupu ke skutečně efektivní soudní ochraně a neposkytuje možnost obrany proti svévolnému či šikanóznímu postupu správce daně v extrémních případech. Poukazovali např. na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 22 Af 8/2015-69, podle kterého „v rámci řízení o zajištění daně se nepřezkoumává do detailu samotné vyměření této daně, jak již bylo výše uvedeno. **To ovšem neznamená, že by míra pravděpodobnosti vyměření této daně byla bez významu.** Kdyby zákonné vyměření v budoucnu stanovené daně bylo *prima facie* nemožné, jistě by to bylo automaticky důvodem ke zrušení zajišťovacího příkazu.“

Za klíčový rozsudek ve vztahu k otázce rozsahu soudního přezkumu zajišťovacích příkazů lze zcela jistě považovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104 (kauza ČMO).

V databázi Nejvyššího správního soudu je tento rozsudek opatřen následující právní větou:

„*Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. **Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu.** Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, ‚slabší‘, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny ‚silné‘ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“*

Rozsudek byl vydán ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 4/2016 pod rozhodnutím číslo 3368 a je od té doby citován *de facto* v každém rozhodnutí správních soudů na téma zajišťovacích příkazů.

Podle citovaného rozsudku bylo možné předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu „[44]... shrnout tak, že nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně.

[45] *Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. **Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námítky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací.** Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu.*

[46] *Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, **pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem.** Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobily podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. Lze tedy učinit mezitímní závěr, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její*

vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.“

Rozsudek v kauze ČMO se stal respektovaným standardem rozsahu soudního přezkumu zajišťovacích příkazů a svůj odraz postupně nachází i v textu odůvodnění rozhodnutí správců daně.

Není výjimkou, když již v rozsudcích krajských soudů se objeví detailní a přezkoumatelné úvahy soudů o posuzované hmotně-právní otázce⁷.

2.2.2 Odkladný účinek nebo přednostní projednání žaloby

S efektivností soudní ochrany v případě zajišťovacích příkazů rovněž souvisí otázka délky řízení před soudem. Vzhledem k standardní délce řízení v řádech několika měsíců či let byly činěny pokusy o odkladný účinek žaloby.

Nakonec se judikatura správních soudů přiklonila k závěru, který byl prvně prezentován v **usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 10. 2014, čj. 62 Af 75/2014-108**: „Doložený negativní dopad zajišťovacího příkazu (§ 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) do činnosti či samotné existence žalobce (daňového subjektu) může být dostatečně vážným důvodem pro přednostní projednání věci soudem ve smyslu § 56 odst. 1 s. ř. s.“

Obdobně se vyjádřil Krajský soud v Ostravě v **usnesení ze dne 16. 4. 2015, čj. 22 Af 8/2015-59**: „Soud ovšem podotýká, že nemůže bez dalšího pominout ani závažnou hrozící újmu na straně účastníka. V případě přezkumu rozhodnutí, jež mají povahu zajišťovacích opatření, nelze přiznat žalobám proti těmto rozhodnutím odkladný účinek, neboť by to zcela popřelo smysl oněch rozhodnutí. Na druhou stranu, pokud žalobce prokáže hrozbu závažné újmy, která mu výkonem nebo jinými právními následky těchto rozhodnutí hrozí, bude to důvodem pro přednostní projednání věci ve smyslu § 56 odst. 1 s. ř. s. Jen tím se zabrání, aby meritorní rozhodnutí soudu nebylo akademickým výrokem jak ve vztahu k žalobci, tak ve vztahu k žalovanému.“

Namísto odkladného účinku žaloby je tedy doporučeno žádat o přednostní projednání žaloby, samozřejmě za splnění podmínek, že žalobce prokáže negativní dopad zajišťovacího příkazu do jeho majetkové sféry.

2.2.3 Rozhodování finančních orgánů na jeden pokus

Na výše zmiňovaném semináři na půdě Nejvyššího správního soudu byla vedena diskuse rovněž na téma, jak má odvolací orgán postupovat poté, co bylo jeho rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu zrušeno soudem.

Není sporu o tom, že první rozhodnutí o odvolání je nutno dle § 168 odst. 1 vydat ve lhůtě 30 dní, jinak se zajišťovací příkaz stane neúčinným. Shodu se v odborné veřejnosti nepodařilo nalézt v otázce lhůty pro druhé rozhodování o odvolání po zrušujícím rozsudku.

Finanční správa prosazovala závěr, že v takovém případě se již ustanovení § 168 odst. 1 nepoužije, neboť bylo zkonsumováno při prvním rozhodování, a tedy že platí obecná lhůta šesti měsíců podle pokynu MF-4.

Daňoví poradci upozorňovali na absurditu takového výkladu, neboť by vedl k tomu, že v důsledku nezákonného prvního rozhodnutí o odvolání by odvolací orgán získal větší časový prostor pro své následné rozhodování.

Jasno v této otázce udělal Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, podle kterého se v případě zajišťovacího příkazu jedná o rozhodování „na jeden pokus“:

„[54] Právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutů předstížené povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním řízení). Lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonsumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné. Daňový řád ani soudní řád správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní).

[55] V případě, že soud shledá, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný. Správce daně může v případě, že podá kasační stížnost, požádat o přiznání odkladného účinku, jinak je povinen zajištěné prostředky neprodleně uvolnit.“

Napříště by tak mělo být v případě zrušovacího výroku soudu zrušeno nejenom rozhodnutí o odvolání, ale i samotný zajišťovací příkaz.

2.2.4 Předběžné opatření

Již bylo výše doloženo, že vydání zajišťovacího příkazu a zejména ruku v ruce jdoucí exekuce majetku může mít, a v mnoha případech i mělo, fatální dopad na ekonomickou aktivitu postižené firmy. Přitom je třeba mít na zřeteli, že se v případě zajišťovacího příkazu, který je exekucním titulem, stále jedná pouze o předběžné opatření. A není vyloučeno, což praxe potvrzuje, že daň nakonec vůbec stanovená nebude nebo že bude stanovena ve výrazně nižší částce.

Přesto může v rámci exekuce dojít nejen k zajištění majetku, ale i k jeho prodeji. V případě konání dražby přitom nejnižší podání činí nejméně třetinu zjištěné ceny. Může tak z hlediska daňového subjektu dojít k nevratnému a nenahraditelnému zcizení majetku. Případná finanční kompenzace škody podle obecného zákona o odpovědnosti státu⁸ nedokáže nahradit ekonomické, provozní a nemajetkové ztráty.

Hledal se proto (samozřejmě mimo berní správu) způsob, jak na jedné straně dostatečně zajistit úhradu budoucí daně a na druhé straně ponechat daňový subjekt „při životě“. Řešením,

⁷ Srovnej např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 12. 2016, čj. 52 Af 35/2015-86, nebo rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 1. 2017, čj. 15 Af 100/20415-93.

⁸ Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

přijatelným pro obě strany, by mohla být určitá nucená správa provozu firmy daňového subjektu pod dozorem soudu.

K tomu nutno uvést, že současná legislativa toto řešení neumožňuje, resp. umožňuje jej velmi omezeně.

Přelomové usnesení vydal v tomto směru Nejvyšší správní soud dne 20. 10. 2016 pod čj. 2 Afs 108/2016-96 v kauze VHS-ROPA plus.

Společnost VHS – ROPA plus byla úspěšná u krajského soudu se svojí žalobou proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu⁹, který byl rozsudkem zrušen. Žalované Odvolací finanční ředitelství podalo kasační stížnost. Nato společnost VHS – ROPA plus v postavení účastníka řízení před Nejvyšším správním soudem (tedy nikoliv v postavení stěžovatele) využila zahájení tohoto řízení a podala Nejvyššímu správnímu soudu žádost o předběžné opatření, kterým by soud zakázal správci daně prodat její nemovitý majetek, a to až do rozhodnutí o kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud návrhu vyhověl a uložil prvostupňovému správci daně, aby se zdržel jednání, jímž by pokračoval v daňové exekuci ve vztahu k předmětným nemovitostem daňového subjektu.

Z přelomového usnesení lze citovat tyto rozhodující pasáže:

„[17] Správní soudnictví není z povahy věci schopno posoudit zákonnost výše popsanych rozhodnutí správce daně ihned, nýbrž v časovém horizontu zpravidla minimálně několika měsíců. Po tuto dobu je tedy třeba zajistit jednak pokud možno co možná nejméně narušené fungování daňového subjektu a jeho podnikání, jednak to, že majetek, který možná bude užít na úhradu jeho daňové povinnosti, se nevzdálí z dohledu správce daně. Prostředkem k tomu může být právě předběžné opatření. Předběžné opatření má stabilizovat běžnou obchodní činnost daňového subjektu a umožnit mu, aby za dohledu správce daně a s jeho souhlasem v jednotlivých případech dále provozoval svoji ekonomickou činnost způsobem, který na jedné straně umožní co možná nejvíce zachovat její dosavadní charakter, výnosnost apod., avšak současně zabezpečí, že správci daně neodplynou z dosahu podstatné majetkové hodnoty daňového subjektu. Konkrétní pravidla nakládání majetkem stanovená předběžným opatřením je nutno stanovit vždy s ohledem na návrh některého z účastníků a zpravidla po vyjádření druhého z nich a s přihlédnutím k poměrům daňového subjektu, struktuře jeho majetku (zejména míře jeho likvidity, náchylnosti k rychlým změnám jeho hodnoty v čase), povaze jeho podnikatelské činnosti (poměr obrátu k výnosům, potřeba provozního kapitálu a struktura provozních výdajů, časový horizont obrátu zboží či služeb aj.), jakož v neposlední řadě i s ohledem na povahu a rozsah daňové povinnosti, jež je předmětem sporu. **Obecně vzato by se po dobu soudních řízení ohledně daňové povinnosti, jež svojí výší ohrožuje ekonomickou existenci daňového subjektu, mělo uspořádání poměrů tohoto subjektu a správce daně blížit čemuśi jako nucená správa či hospodaření pod přísnou kuratelou. Jistě však lze užít i jiných, méně komplexních opatření. Lze například zamezit exekučnímu prodeji majetkových hodnot většího rozsahu, u nichž nehrozí jejich zkáza či významný pokles na hodnotě v důsledku běhu času a současně je lze relativně jednoduše (na rozdíl od například hotovosti či peněz**

na účtech) uchránit před zašantročením před správcem daně a jež daňový subjekt potřebuje ke své činnosti (výrobní zařízení, automobily, provozní zásoby apod.) nebo které jiným způsobem tvoří významnou složku jeho majetku (např. pozemky určené pro budoucí výstavbu, nemovitost, v níž daňový subjekt sídlí, umělecká díla jím vlastněná apod.).

[18] *Jak již bylo výše uvedeno, razance a bezprostřednost zajišťovacího příkazu a na něj navazujících a s ním v praxi správce daně spojených opatření exekučních vyžaduje, aby pokud možno po celou dobu vedení sporu před správními soudy o meritum, tedy především o existenci, právní důvod a rozsah zajištěné daňové povinnosti, měl daňový subjekt rozumnou nadějí na zachování své ekonomické existence. Jistě nelze vyloučit, že ani s pomocí předběžného opatření se to v části případů nepodaří zajistit, nicméně obecně by mělo jít spíše o výjimky.*

[19] *Uvedená zásada, tedy pokud možno zachovat existenci daňového subjektu po dobu řízení před správními soudy, má být důsledně uplatňována v případech, kdy je prima facie z povahy sporu o vlastní hmotněprávní daňovou povinnost patrné, že vskutku jde o skutečnosti tak či onak právně nebo skutkově sporné a v nějaké míře nejasné. Jinak řečeno, jde-li vskutku o spor o právo a s ním spojené skutkové okolnosti, má být daňovému subjektu pokud možno umožněno, aby spor vedl a dovedl do konce, ať již bude výsledek sporu jakýkoli.*

[20] *Jen zcela výjimečně je proto možno v průběhu řízení před správními soudy připustit ekonomickou likvidaci daňového subjektu tím, že správci daně bude umožněno v plné míře uplatnit právní nástroje umožňující exekuční realizaci veškerého majetku daňového subjektu. Bude tomu jen tehdy, pokud bude správce daně schopen popsat a důkazně doložit, že dotyčný daňový subjekt ve skutečnosti postrádá ekonomickou substanci v tom smyslu, že pravým smyslem a účelem jeho existence je výlučně nebo převážně (tedy v míře zásadně převyšující jakékoli jiné účely) podvodné jednání, například v podobě podvodu na DPH, jak mu rozumí judikatura Soudního dvora EU. U daňových subjektů takovéto povahy by snaha o další zachování jejich ekonomické existence znamenala, že by jim po dobu soudního řízení bylo fakticky umožněno pokračovat v podvodném jednání. To je nepřijatelné. Na druhé straně však v situacích, kdy daňovému subjektu je správcem daně podvodné jednání, a tím spíše prostá účast na daňovém podvodu (ve smyslu ‚nevěděl, že se účastní na podvodném jednání, avšak vědět to mohl a měl‘) předestírána, avšak z okolností věci patrných v průběhu jejího projednávání před správními soudy není očividné, že výlučným či převážným smyslem a účelem jeho existence je podvodné jednání, je třeba dát přednost zachování existence daňového subjektu po dobu řízení před správními soudy.“*

2.2.5 Obrana proti exekuci majetku

Přes výše uváděný výrazný posun rozhodovací praxe soudů ve prospěch urychlené a efektivní soudní ochrany proti zajišťovacím příkazům přece jen pořád platí, že soudní ochrana je až následná a kráčí o několik kroků zpět za konáním správce daně.

Proto je namístě ze strany daňových subjektů využít všech prostředků, které jim právní řád umožňuje.

⁹ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 4. 2016, čj. 22 Af 1/2016-36.

Jedním ze způsobů rychlé soudní ochrany je návrh na předběžné opatření, podaný společně se žalobou proti exekučnímu příkazu.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, čj. 7 Afs 131/2015-32¹⁰, je žaloba ve správním soudnictví proti exekučnímu příkazu správce daně vydanému podle § 178 odst. 1 daňového řádu ve smyslu § 5 s. ř. s. přípustná, i když daňový subjekt námitku proti exekučnímu příkazu správce daně před podáním správní žaloby neuplatnil.

Podle citovaného rozsudku lze v žalobě proti exekučnímu příkazu zpochybňovat mj. vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce¹¹.

Žalobním důvodem tak může být v žalobě proti exekučnímu příkazu na prodej nemovitých věcí např. tvrzení, že účelu zajištění budoucí úhrady daně bylo dosaženo zřízením zástavního práva k nemovitostem a vydáním exekučního příkazu tak došlo k porušení principu proporcionality.

Spolu se žalobou lze podat návrh na předběžné opatření. V návrhu se lze domáhat toho, aby soud *de facto* zakázal správci daně prodat zastavený nemovitý majetek.

O návrhu na vydání předběžného opatření by měl soud rozhodnout bez zbytečného odkladu, nejpozději do 30 dnů od jeho podání. Lze se tak domoci vydání předběžného opatření ještě před rozhodnutím o odvolání proti zajišťovacímu příkazu.

Jedním z příkladů úspěšné aplikace této obrany proti prodeji majetku v exekuci na základě vydaných zajišťovacích příkazů je usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 16. 3. 2017, čj. 30 Af 16/2017-271.

V odůvodnění tohoto usnesení Krajský soud v Brně mj. uvedl, že „jednou z typových situací vážné újmy může být i zásah do vlastnického práva a práva podnikat, což je právě případ nyní projednávané věci. **Bez vlastnictví provozovny a skladových prostor by bezpochyby bylo další podnikání žalobce velmi obtížné, ne-li nemožné a do budoucna jen stěží zhojitelné (jde o budovu a pozemky, při jejichž prodeji by následná adekvátní náhrada na trhu nemusela být vůbec, příp. by mohla být složitě zajistitelná); k tomu srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016 – 96, dle kterého platí, že po dobu řízení před správními soudy má být pokud možno zachována existence daňového subjektu a jen zcela výjimečně lze připustit jeho ekonomickou likvidaci.**

Krajský soud je proto přesvědčen o potřebě zatímně upravit poměry pro hrozící vážnou újmu žalobce specifikovanou shora, a to ve vztahu k dotčeným nemovitostem žalobce s tím, že zde stále platí inhibitorium daně daňovým řádem; obava žalovaného ze zcizení předmětných nemovitostí je proto lichá. Ve svém důsledku se jedná o jakousi fixaci aktuálního stavu, který by měl na straně jedné umožnit příp. další podnikatelské aktivity žalobce a vůbec zachování jeho ekonomické existence, na straně druhé neznamená dotčení

žalovaného správce daně v tom smyslu, že by mu bylo ztíženo nebo snad znemožněno příp. dokončení daňové exekuce prodejem nemovitých věcí v budoucnu – pokud napadený exekuční příkaz v následném meritorním soudním přezkumu obstojí.“

3 Úvahy *de lege ferenda*

Institut zajišťovacích příkazů nebyl doposud pod takovým drobnohledem, jako tomu v posledních dvou až třech letech aktuálně je. Jde bezesporu o důsledek jejich mnohem častějšího využívání ze strany berní správy.

Zejména používání zajišťovacího příkazu v případě užití originálního a judikaturou neproověřeného hmotně-právního závěru správce daně¹² vyvolává otázky, zda je stávající úprava tohoto institutu dostatečná, a je nutno ze strany soudu jen regulovat správní praxi, nebo zda je nutno proces vydávání a realizace zajišťovacích příkazů legislativně upravit.

Podle Nejvyššího správního soudu „*uplatňování tak razantního nástroje proto musí podléhat adekvátně přísné a z hledisek časových i věcných vskutku účinné soudní kontrole*“¹³.

Podle dat Generálního finančního ředitelství nebylo v roce 2016 ze strany Odvolacího finančního ředitelství vyhověno ani jednomu odvolání proti zajišťovacím příkazům. Nelze vyloučit, že je tato skutečnost důsledkem zvýšené kvality prvostupňových rozhodnutí. Z hlediska teorie pravděpodobnosti a statistiky je ale spíše pravděpodobnější, že odvolací řízení ztrácí svůj kontrolní význam a jen prodlužuje cestu k soudní ochraně.

Podle názoru autora by proto měl být soudní dohled účinný a efektivní již od samého začátku, např. ve formě vydání zajišťovacího příkazu jen se souhlasem soudu a s oprávněným prostředkem (žaloba, kasační stížnost) rovněž pouze v rovině soudní. Bylo by to sice určitým narušením principu subsidiarity správního soudnictví, ale mimořádnost zajišťovacího příkazu, jeho zničující dopad do ekonomické podstaty daňového subjektu a stávající praxe finančních orgánů po tomto řešení volají.

4 Přehled judikatury v oblasti zajišťovacích příkazů

Následující přehled judikatury ve věci zajišťovacích příkazů je výsledkem sběru dat autorem a zcela jistě není vyčerpávajícím výčtem rozhodnutí správních soudů na toto téma.

Rozsudky krajských soudů jsou uvedeny v případě, že proti nim nebyla podána kasační stížnost anebo řízení o ní ještě nebylo ukončeno. V takovém případě je uvedena spisová značka, pod kterou je řízení před Nejvyšším správním soudem vedeno.

¹⁰ Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 18. 1. 2016, čj. 5 Afs 106/2015-26, a ze dne 27. 1. 2016, čj. 6 Afs 115/2015-25.

¹¹ Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 24. 11. 2004, čj. 1 Afs 47/2004-75, a v rozsudku ze dne 10. 12. 2009, čj. 2 Afs 70/2009-62.

¹² K tomu srovnej např. v oblasti dovozu PHM rozsudky NSS čj. 4 Afs 22/2015-104, 2 Afs 239/2015-66, 7 Afs 194/2016-30, 2 Afs 108/2016-132 a 10 Afs 17/2016-75.

¹³ Viz citované usnesení ve věci předběžného opatření v kauze společnosti VHS – ROPA plus.

Případ	Soud	Datum	Rozhodnutí	Poznámka
CZT	NSS	24. 11. 2009	9 Afs 13/2008-90	ZP lze žalovat
DAS Etwas ANDERE	NSS	17. 12. 2009	9 Afs 74/2008-82	
CZT	NSS	8. 9. 2010	9 Afs 57/2010-139	
CZT	NSS	14. 9. 2011	9 Afs 28/2011-181	
TITANUM	NSS	28. 11. 2013	7 Afs 101/2013-26	
SLOVLIKER	NSS	16. 4. 2014	1 As 27/2014-31	
S Metal	KS BRNO	22. 10. 2014	62 Af 75/2014-108	
DC Metalux	NSS	17. 12. 2014	4 As 109/2016-86	
Paramore	NSS	29. 4. 2015	2 As 199/2014-58	
MPM Invest	NSS	11. 6. 2015	10 Afs 18/2015-48	
ČOV Český Krumlov	NSS	25. 8. 2015	6 Afs 108/2015-35	
S Metal	KS BRNO	17. 9. 2015	62 Af 75/2014-230	
Auto Anex	KS ÚNL	30. 9. 2015	15 Af 76/2014-56	
ČMO	NSS	7. 1. 2016	4 Afs 22/2015-104	dvě hypotézy
EUROBIT GROUP	KS HK	25. 2. 2016	31 Af 91/2014-140	
EUROBIT GROUP	KS HK	25. 2. 2016	31 Af 13/2015-79	
AGRODIESEL HANÁ	KS OVA	2. 3. 2016	65 Af 41/2015-40	10 Afs 87/2016
MEDAS PLUS	KS OVA	10. 3. 2016	22 Af 16/2014-44	
LEDOPA	KS BRNO	31. 3. 2016	30 Af 78/2014-35	
LEDOPA	KS BRNO	31. 3. 2016	30 Af 83/2014-32	
HEAVY MACH. SER.	NSS	31. 3. 2016	7 Afs 4/2016-74	
ABK Pardubice	NSS	6. 4. 2016	6 Afs 3/2016-45	
MAKO Trade	NSS	21. 4. 2016	4 Afs 6/2016-29	
Backslider	Měs PHA	29. 4. 2016	9 Af 41/2012-50	
ABK – Hutní servis	NSS	9. 6. 2016	6 Afs 255/2015-45	
Master Builder	Měs PHA	25. 8. 2016	11 Af 23/2015-36	
DC Metalux	NSS	20. 9. 2016	4 Afs 158/2016-27	
BIOCOMP	Měs PHA	12. 10. 2016	3 Af 1/2015-57	
AZOP	KS HK/P	12. 10. 2016	52 Af 25/2016-199	5 Afs 290/2016
VHS – ROPA plus	NSS	20. 10. 2016	2 Afs 108/2016-96	předb. opatř.
P.Š.	NSS	31. 10. 2016	2 Afs 239/2015-66	jeden pokus
IMPROFEX CZ	Měs PHA	31. 10. 2016	8 Afs 14/2013-32	1 Afs 340/2016
AMK Mas. okruh	NSS	23. 11. 2016	2 Afs 244/2016-58	
LEDOPA GROUP	NSS	9. 11. 2016	2 Afs 250/2015-53	
Exposure Group	KS BRNO	30. 11. 2016	62 Af 4/2015-50	
Exposure Group	KS BRNO	30. 11. 2016	62 Af 26/2015-43	
Pneu servis Int.	NSS	30. 11. 2016	2 Afs 213/2016-28	
EA Master	KS BRNO	8. 12. 2016	29 Af 84/2014-47	
ČKD PRAHA DIZ	NSS	14. 12. 2016	2 Afs 243/2016-34	nelze zás. žal.
K Oil křeček	NSS	16. 12. 2016	7 Afs 194/2016-30	
PWRGASS	KS HK/P	21. 12. 2016	52 Af 35/2015-86	7 Afs 52/2017
Central Europe Mark	KS OVA	5. 1. 2017	22 A 131/2016-18	1 Afs 88/2017
MAJORITY PETROL	KS ÚNL	16. 1. 2017	15 Af 100/2015-93	10 Afs 33/2017
HOPR TRADE	KS OVA/O	30. 1. 2017	65 Af 108/2016-43	5 Afs 83/2017
ENIX COMMOD.	NSS	1. 2. 2017	6 Afs 160/2016-27	
ČSAD JIHOTRANS	KS ČB	8. 2. 2017	10 Af 4/2016-32	7 Afs 67/2016
K.M.D.	NSS	9. 2. 2017	1 Afs 275/2016-22	
AUTOTRANS PETROL	NSS	23. 2. 2017	1 Afs 335/2016-38	
VHS – ROPA plus	NSS	28. 2. 2017	2 Afs 108/2016-132	
VHS – ROPA plus	NSS	23. 3. 2017	10 Afs 17/2016-76	

5 Závěr

Snahou autora bylo podat základní informaci o vývoji judikatury ve věci zajišťovacích příkazů a poskytnout zúčastněným subjektům základní orientaci a návod, jak postupovat při podávání návrhů soudu.

Vzhledem ke stále se zvyšujícímu nápadu žalob v této oblasti bude velmi zajímavé sledovat, jakým způsobem se bude

judikatura vyvíjet či upevňovat a jaká bude reakce jak ze strany správce daně (moc výkonná), tak ze strany zákonodárce (moc zákonodárná).

Jistě chvályhodná snaha o potírání daňových úniků by neměla z podnikání obecně a z obchodování speciálně udělat adrenalinový sport, podobný jízdě na tygrovi.

Ekonomická (i)racionalita odůvodnění zajišťovacích příkazů

V mediálních a odborných člancích je v poslední době často skloňován pojem „daňový džihád“, a to ve spojení s rozmachem zajišťovacích příkazů vydávaných správcem daně, zejména finanční správou. Ze zajišťovacích příkazů se v průběhu poslední doby stal ze strany finanční správy nástroj, kterým se fakticky nahrazuje běžný průběh daňového řízení¹, čímž se zcela popřel smysl a účel zajišťovacích příkazů.

Vydání zajišťovacího příkazu má mnohdy fatální následky spočívající v ekonomické paralýze daňového subjektu a faktickém ukončení jeho činnosti. Správci daně by proto měli velmi důsledně a pečlivě zvažovat, zda je vydání zajišťovacího příkazu nezbytné a zda jsou naplněny striktní zákonné a judikatorní podmínky pro jeho vydání. Bohužel mám v poslední době dojem, že finanční správa se staví spíše do pozice „protistrany“ řízení, ve kterém je zároveň „arbitrem“, neboť některá hodnocení nejen ekonomicko-majetkových poměrů daňového subjektu jsou věcně iracionální, tendenční a nezřídka i proti obyčejnému zdravému selskému rozumu.

V dalších odstavcích tohoto článku si proto dovoluji shrnout některé praktické poznatky a vlastní úvahy související se zajišťovacími příkazy. Zaměřím se zejména na hodnocení ekonomických a majetkových poměrů daňových subjektů ze strany finanční správy při odůvodnění (ne)dobytnosti v budoucnu stanovené či splatné daňové povinnosti².



JUDr. Ing. Radan Tesař
advokát

1 (Ne)dobytnost v budoucnu stanovené či nesplacené daně

V § 167 odst. 1 daňového řádu je stanoveno, že „*je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*“ [pozn. zvýraznění doplněno].³

„Ekonomická“ podmínka vydání zajišťovacího příkazu je finanční správou zpravidla interpretována tak, že dostačující indicií pro vznik odůvodněné obavy stran (ne)dobytnosti daně je skutečnost, že výše v budoucnu stanovené či splatné daně převyšuje hodnotu majetku daňového subjektu, eventuálně že struktura majetku nepředstavuje dostatečnou záruku pro budoucí bezproblémový výběr daně.

Nejvyšší správní soud v souvislosti s komparací výše (budoucí) daně a hodnoty a struktury majetku daňových subjektů v nedávné době konstatoval⁴, že „*v podstatě jedinou relevantní indicií totiž byla skutečnost, že hodnota předmětné daně převyšuje hodnotu žalobcova majetku. Krajský soud však správně a v souladu s výše citovanou judikaturou dovodil, že tato skutečnost není sama o sobě dostatečná k tak citelnému zásahu do majetkové sféry daňového subjektu*“

¹ „Běžný“ průběh daňového řízení je po kontrolním postupu správce daně následován vydáním platebního výměru, případným zahájením odvolacího řízení a vydáním rozhodnutí odvolacího orgánu, přičemž splatnost daně nastává právě až po nabytí právní moci takového rozhodnutí.

² Srov. § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“).

³ Příklady uváděné v článku vychází z „reálných“ dat, tj. z konkrétních odůvodnění zajišťovacích příkazů vydaných finanční správou. Jedná se o typické ukázky, nikoliv o ojedinělá rozhodnutí či důvody.

⁴ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, sp. zn. 1 Afs 335/2016.

[...]“. Tento judikatorní závěr Nejvyššího správního soudu reaguje právě na hojná hodnocení výše majetku daňového subjektu ve vztahu k budoucí stanovené či splatné daně ze strany finanční správy. Správci daně totiž obvykle namítají, že daňový subjekt nedisponuje dlouhodobým či krátkodobým hmotným či nehmotným majetkem v takovém rozsahu, který by odpovídal, resp. převyšoval dosud nestanovenou či nesplacnou daňovou povinnost. Tyto námitky však zcela opomíjí, že značná škála ekonomických činností nepotřebuje k jejich výkonu majetek, který by měl převyšovat, byť pouze běžné⁵ daňové povinnosti daňového subjektu, avšak i tak veškeré své daňové a jiné veřejnoprávní povinnosti řádně a včas plní. Z praxe⁶ je zřejmé, že zejména malí a střední podnikatelé nedisponují takovým majetkem, aby vždy převyšoval jejich běžnou či (budoucí) dodatečně stanovenou daňovou povinnost, a to zejména za situace, kdy je zajišťována budoucí úhrada DPH (která téměř vždy výrazně převyšuje skutečnou marži podnikatele). Například, budu-li vycházet ze zjednodušené premisy, že veškeré tržby z prodeje zboží a náklady na prodané zboží podléhají dani z přidané hodnoty (např. při stejné sazbě na vstupu i na výstupu apod.)⁷, tak z přidané hodnoty („absolutní“ marže) lze vypočítat, jaký by mohl být reálný odvod daně z přidané hodnoty. Správce daně tak odepře nárok na odpočet daně ve výši 21 % (eventuálně 15 %) z částky odpovídající přijatému plnění, což je v souvislosti se skutečností, že marže podnikatelů zpravidla zdaleka nedosahuje 21 či 15 %, značný zásah do ekonomické sféry daňových subjektů a narušení zásady daňové neutrality. Dovolím si tedy tvrdit, že u značné části daňových subjektů „reálný“ odvod daně z přidané hodnoty za celý kalendářní rok převyšuje výši jejich majetku. Proto je požadavek správce daně na výši majetku převyšující budoucí daňovou povinnost excesivní a velmi často v rozporu s racionalitou jakéhokoliv podnikání, a to zvláště v situaci, kdy je zajišťována daň v případech (správce daně tvrzeného) nevědomého (nedbalostního) zapojení daňových subjektů do nějakého daňového podvodu, kdy je daňovým subjektům odepřena značná část uplatněného nároku na odpočet daně při zachování jejich daňové povinnosti na výstupu.

Posuzování (ne)dobytosti daně nesmí ignorovat budoucí vývoj daňového subjektu, tj. jaký je trend jeho podnikání, jaký lze očekávat ekonomický vývoj a rozhodně nelze klást k tíži daňových subjektů, že hodlají případně rozšířit či restrukturalizovat své ekonomické aktivity, což koresponduje i s názory Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 23. 2. 2017, sp. zn. 1 Afs 335/2016, konstatoval, že „[...] rozhodující není pouze okamžitý stav prostředků daňového subjektu, ale je třeba posuzovat celkovou ekonomickou situaci a její vývoj, který může ohrozit vybrání v budoucnu stanovené daně, ale může vést i k získání prostředků k úhradě v budoucnu splatné daně. Ke zhodnocení těchto skutečností je přirozené nutně zabývat se nejen aktuálním stavem majetku daňového subjektu, ale i ekonomickými vyhlídkami, trendem [...] finanční orgány zdůvodnily obavy o budoucí neschopnost žalobce

uspokojit předmětnou daňovou pohledávku tím, že vzhledem k výši předpokládané daně, která by byla pro žalobce likvidační, se dá očekávat, že bude činit kroky k utlumení své podnikatelské činnosti a k převedení majetku na jinou osobu. Správce daně i stěžovatelem zastávaný postoj by nadto ve svém důsledku musel vést k závěru, že daňové subjekty budou nuceny provádět jen takové obchodní transakce, na jejichž daňové pokrytí mají kdykoliv podle uvážení správce daně disponibilní finanční prostředky. Nebudou tak moci využít některé obchodní příležitosti pro rozšíření svého podnikání či uskutečnění určité transakce v takovém objemu, který by ve svém důsledku mohl vést k rozmožnění aktiv daně společnosti.“

Finanční správa by proto měla pro účely řízení o zajištění daně „přehodnotit“ své úvahy, aby daňové subjekty disponovaly majetkem v hodnotě alespoň odpovídající, ne-li vyšší, než činí výše (budoucí) dosud nestanovené či nesplacné daně. Z judikatury je totiž zřejmé, že v případě, kdy je tato skutečnost jediným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, jedná se o nezákonné rozhodnutí. V tomto kontextu je dále třeba uvést i fakt, že takový přístup je i v rozporu s cílem správy daní, neboť pakliže by byl zvolen jiný nástroj pro výběr daně (např. splátkování), a nikoliv ekonomická likvidace daňového subjektu, mohl by ve svém důsledku státnímu rozpočtu přinést v dlouhodobém horizontu vyšší výnos.

2 Likvidnost majetku jako hlavní důvod vydání zajišťovacích příkazů

Kromě tvrzení o nedostatečné hodnotě majetku je bohužel frekventovaným argumentem finanční správy v rámci odůvodnění zajišťovacích příkazů absence „kumulace“ těchto finančních prostředků na bankovních účtech či v pokladně daňového subjektu⁸. Správce daně totiž obvykle tvrdí, že daňový subjekt nekumuluje finanční prostředky na svých bankovních účtech ve výši, jež by umožňovala zajistit úhradu v budoucnu stanovené či splatné daňové povinnosti.

Pokud by však daňový subjekt přeci jen finanční prostředky kumuloval, tak s ohledem na správce daně tvrzenou likvidnost (ve významu snadná převoditelnost) těchto finančních prostředků je v očích správce daně i tato skutečnost důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Ať již tedy daňový subjekt se svými finančními prostředky učiní cokoli, tj. ať už kumuluje (v jakékoliv výši) či nekumuluje finanční prostředky, *de facto* automaticky je to údajně negativní důvod způsobující nedobytost budoucí daňové povinnosti.

Cílem žádného ekonomicky uvažujícího podnikatelského subjektu není a nemůže být kumulace finančních prostředků na jeho bankovních účtech, resp. v jeho pokladně, a to nejen s ohledem na stávající cenu peněz a podmínky na finančních trzích (viz např. úvahy o zavedení záporných úrokových sazbách⁹, výše úroků a poplatků za držení peněz na bankovních účtech apod.). Princip tržní ekonomiky je založen

⁵ Běžnou daňovou povinností se rozumí pravidelná (zpravidla měsíční) úhrada daně z přidané hodnoty, placení záloh na dani z příjmů či dalších veřejnoprávních povinností, jako jsou sociální či zdravotní pojistné.

⁶ Zdrojem informací mohou být například účetní výkazy zveřejňované v obchodních rejstřících.

⁷ V praxi samozřejmě ohlívají výpočet daně z přidané hodnoty další okolnosti jako osvobození od daně bez či s nárokem na odpočet apod.

⁸ Kumulace je zde chápána ve smyslu shromažďování finančních prostředků na bankovních účtech či hotovosti v pokladně.

⁹ PETŘÍČEK, Marek. Budeme platit bankám? Kdysi nevídané záporné úroky jsou dnes běžné. In: *IDNES.CZ* [online]. 2016 [cit. 2017-05-16]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/zaporne-urokove-sazby-0bd/eko-zahranicni.aspx?c=A160319_2233518_eko-zahranicni_hro.

na cirkulaci finančních prostředků, což například typicky v maloobchodě a velkoobchodě znamená, že podnikatel pořídí zboží, čímž se finančně „vyčerpá“, avšak činí tak s vidinou budoucího prodeje takového zboží za vyšší cenu se ziskem (marží) tak, aby takto obdržený obnos finančních prostředků mohl využít pro účely nákupu dalšího zboží. Je navíc otázkou, kdy a jak dlouho by případná kumulace finančních prostředků měla být optikou názoru správce daně realizována, a to zejména v případě, kdy daňová kontrola trvá od několika měsíců až po několik let. Měl by snad daňový subjekt po dobu provádění daňové kontroly pozastavit veškeré své plány a utlumit svoji činnost jen za účelem požadované kumulace finančních prostředků? A nebyl by naopak takový krok hodnocen ze strany správců daně jako znak útlumu ekonomické činnosti daňového subjektu (což je dalším četným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů)?

Zajímavé je rovněž posuzování existence a výše pohledávek daňového subjektu, kdy správce daně tvrdí, že pohledávky daňového subjektu nelze vzít v potaz jakožto pozitivní skutečnost vyvracející odůvodněnou obavu, neboť sice není známa kvalita a likvidita těchto pohledávek, ale správce daně údajně disponuje poznatky, které byly získány při správě daní, a to, že vymahatelnost pohledávek (exekuce poddlužníka) je velmi komplikovaná a jen zřídka přináší nějaký exekuční výnos. Správce daně tak sice tvrdí, že nezná kvalitu, skladbu ani likviditu pohledávek daňového subjektu, avšak i přesto tíhne ke spekulativním a ničím nepodloženým úvahám o špatné vymahatelnosti pohledávek, když vůbec nezohledňuje fakt, zda se jedná o splatné či nesplatné pohledávky a zastává názor, že veškeré obchodní pohledávky jsou špatně vymahatelné, čímž zcela popírá smysl a účel obchodního styku a podnikání. K čemu se pak sjednávají podmínky splatnosti pohledávek či proč dochází k jejich zákonné regulaci? Jsou snad veškeré pohledávky daňového subjektu nelikvidní a nevymahatelné?

3 Vlastnictví nemovité věci jako záruka dobytosti daně? V očích správce daně nikoliv.

V kontextu hodnocení majetkových poměrů daňových subjektů by minimálně vlastnictví nemovité věci mohlo být ze strany finanční správy považováno za dostatečnou záruku dobytosti daně, a vyvrátit tak odůvodněnou obavu finanční správy zapříčínující vydání zajišťovacího příkazu. Opak je však pravdou. Dokonce i tehdy, když daňový subjekt vlastní nemovité věci, je dle finanční správy nutné vydat zajišťovací příkazy, neboť její rétorikou i vklad nového vlastníka nemovitých věcí, konkrétně nemovitých věcí zapisovaných do katastru nemovitostí, může být otázkou jednoho dne, kdy je sepsána kupní smlouva, podán návrh na vklad nového vlastníka do katastru nemovitostí, který se následně stane vlastníkem nemovitých věcí zpětně ke dni podání návrhu na vklad (tj. finanční správa i v tomto případě argumentuje

snadnou převoditelností nemovitých věcí). Finanční správa však kromě jiného nezohledňuje zákonnou lhůtu dvaceti dnů, jejíž běh začíná dnem podání návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí, a po kterou nelze rozhodnout o povolení vkladu vlastnického práva, tj. je možné během této lhůty zasáhnout do případné změny vlastnického práva.

Takový přístup správce daně evokuje dojem, že ať již daňový subjekt disponuje jakýmkoliv majetkem, může být tento majetek údajně rychle převeden na třetí osoby (aniž by správce daně měl jakékoliv konkrétní indicie o možném převodu), a vůbec nezáleží, zda se jedná o finanční prostředky, oběžný majetek či dlouhodobý majetek (např. nemovité věci). Podle „ekonomických“ názorů správce daně tak existuje odůvodněná obava o nedobytnosti daně *a priori*.

4 Finanční analýza jako nástroj hodnocení ekonomické situace

Finanční analýza je definována jednoduše řečeno jako část analýzy zdrojů, jejímž cílem je analyzovat silné a slabé stránky hodnoceného ekonomického subjektu, zjistit jeho výkonnost a získané údaje vyhodnotit tak, aby se z realizované finanční analýzy mohlo vycházet pro (strategické a ekonomické) řízení obchodního závodu. V rámci provádění finanční analýzy se používají mimo jiné tzv. poměrové ukazatele, například ukazatele likvidity, rentability, obratu, aktivity či zadluženosti a finanční struktury. Ekonomická opodstatněnost zajišťovacích příkazů může vycházet z pečlivě a odborně provedené analýzy ekonomických ukazatelů (finanční analýzy), avšak za předpokladu, že budou dodržena kritéria a postupy pro její zpracování a že jejím výstupem bude objektivní (ekonomické) posouzení činnosti hodnoceného daňového subjektu.

Nelze však akceptovat názory, že při provádění finanční analýzy v rámci řízení o zajištění daně není například nutné komparovat výsledné hodnoty ani v obecném měřítku s hodnotami jiných srovnatelných subjektů v daném odvětví¹⁰. Tvrzení, že pro vydání zajišťovacích příkazů jsou dostačující výsledné hodnoty toliko u „zajišťovaného“ daňového subjektu, je v rozporu nejen s obecnými pravidly pro zpracování finančních analýz, ale rovněž by mohlo vést k situacím, kdy výsledné hodnoty aplikovaných ukazatelů (např. rentabilita tržeb či zadluženost) se meziročně zhoršily, ale nadále jsou tyto hodnoty nejlepší či jedny z nejlepších v rámci daného odvětví. Indikuje toto „zhoršení“ ukazatelů, že ekonomická situace předmětného daňového subjektu je snad nedostatečná, přestože ukazatele nadále patří mezi nejlepší na relevantním trhu? A že je zhoršena dobytost daně v takové míře a intenzitě, že je nezbytné vydat zajišťovací příkaz?

Neporozumění základním ekonomickým principům ze strany finanční správy vyplývá i z porovnávání výše obratu, zisku, dlouhodobého majetku a „odepřeného“ nároku na odpočet daně. Výše obratu totiž neodpovídá množství „volných“

Bankovní rada ČNB nevyklučuje zavedení záporných úrokových sazeb. In: *ECHO24.CZ* [online]. 2016 [cit. 2017-05-16]. Dostupné z: <http://echo24.cz/a/wBdyK/bankovni-rada-cnb-nevyklucuje-zavedeni-zapornych-urokovych-sazeb>.

¹⁰ Srov. např. FOTR Jiří, Emil VACÍK, Ivan SOUČEK, Miroslav ŠPAČEK a Stanislav HÁJEK. *Tvorba strategie a strategického plánování. Teorie a praxe*. 1. vydání. Praha: Grada, 2012, s. 179: „... analýza a hodnocení ukazatelů finanční analýzy poskytuje informace o silných a slabých stránkách firmy na základě srovnání s doporučenými hodnotami těchto ukazatelů (standardy), resp. hodnotami stejných ukazatelů konkurenčních firem“ [pozn. zvýraznění doplněno].

finančních prostředků daňového subjektu a ekonomicky iracionálním je tak občasně tvrzení finanční správy, že s ohledem na hodnotu obratu ve výši například 100 mil. Kč by daňový subjekt měl pořídit dlouhodobý majetek v hodnotě 10 mil. Kč. Správci daně totiž opomíjí, že například obchodní marže (obchodní přírážky) jsou různé v závislosti na druhu podnikání, a že při marži 5 % a obratu 100 mil. Kč může být zisk (po odečtení dalších provozních a režijních nákladů) pouze ve stovkách tisíců či jednotek milionů korun českých. Takové závěry popírají elementární ekonomické zákonitosti podnikání, přičemž výše uvedené příklady jsou jen základní ilustrací obsahu „ekonomické“ části odůvodnění některých zajišťovacích příkazů či navazujících rozhodnutí odvolacího orgánu.

Jako jedno z ekonomických kritérií je finanční správou často používána analýza výkonnosti daně z přidané hodnoty a její vývoj v určitém časovém období, a to například komparace poměru uskutečněných/přijatých plnění a samotné výše uskutečněných plnění. Správce daně někdy nelogicky tvrdí, že negativní okolností svědčící o „nedobré“ ekonomické situaci daňového subjektu je skutečnost, že ačkoliv se výše uskutečněných plnění¹¹ zvyšuje, poměr uskutečněných a přijatých plnění (z hlediska režimu daně z přidané hodnoty)¹² zůstává stejný. Jinak řečeno, správce daně je toho názoru, že pokud se zvýší výše uskutečněných plnění, musí se zvýšit i „marže“ (poměr uskutečněných a přijatých plnění) v relativním (procentním) vyjádření. Jako zjednodušený ilustrativní příklad lze uvést situaci, kdy měsíční výše uskutečněných plnění (obrat) daňového subjektu činí 100 Kč a výše jeho přijatých plnění 80 Kč, tj. absolutní rozdíl činí 20 Kč („marže“) a relativní poměr činí 0,2 [(100 – 80)/100]. Pokud se výše uskutečněných plnění („obrat“) zvýší na 300 Kč a výše přijatých plnění na 240 Kč (tj. oba ukazatele se zvýší o 300 %), tak absolutní rozdíl činí 60 Kč, avšak relativní poměr činí nadále 0,2 [(300 – 240)/300]. Daňový subjekt tak vygeneroval vyšší „marži“ v absolutním vyjádření, zvýšil svoji ekonomickou pozici, avšak ekonomickou úvahou správce daně je neměnná výše „marže“ v relativním vyjádření, která činí 0,2, důvodem pro vznik odůvodněné obavy a vydání zajišťovacích příkazů (*sic!*). Takto selektivní vnímání výkonnosti daně z přidané hodnoty je z ekonomického hlediska nepřijatelné, nelogické a neodpovídá objektivnímu hodnocení ekonomické situace daňového subjektu.

Finanční analýza je kromě výše uvedeného prováděna i různými jinými subjekty, ať už je to management daňového subjektu, investoři, finanční instituce či orgány veřejné moci s jiným účelem, když však způsob jejího provádění je *de facto* identický a musí odpovídat metodice. Účelem finanční analýzy je zejména zjištění, zda daňový subjekt není v ekonomickém útlumu, zda má ekonomický a tržní potenciál, jak je na tom s rentabilitou tržeb, zadlužeností, s likviditou či jinými ekonomickými ukazateli, přičemž veškeré

ukazatele a hodnoty je nutné posuzovat ve vzájemné souvislosti. Bohužel, i přes jednotnou metodiku správce daně obvykle neakceptuje závěry ekonomické či finanční analýzy provedené jinými subjekty¹³ (např. finanční instituce při poskytnutí úvěru), realizované před vydáním zajišťovacích příkazů, toliko s tvrzením, že předmetná analýza byla zpracována pro jiný účel.

Finanční analýza je užitečným nástrojem při hodnocení ekonomické situace daňových subjektů, avšak pouze při striktním respektování metodiky, postupů jejího provádění a objektivitu hodnocení výstupů jednotlivých ekonomických ukazatelů. A toho by si finanční správa měla být vědoma.

5 Přiměřenost zásahů do ekonomické činnosti daňových subjektů

V řízení o zajištění daně platí povinnost finanční správy postupovat přiměřeným způsobem a nezasahovat do oprávněných zájmů a práv daňových subjektů nad míru nezbytně nutnou. V tomto ohledu by dle mého názoru stálo za zvážení (a to i s ohledem na recentní judikaturu) nahrazení daňové exekuce bezprostředně navazující na zajišťovací příkazy zřizováním zástavních práv k věcem¹⁴ ve vlastnictví daňového subjektu ve smyslu § 168 odst. 6 daňového řádu. Bohužel, správci daně toto ustanovení příliš nevyužívají a v rozporu se zásadou přiměřenosti raději přímo nařizují daňové exekuce a postihují fakticky veškerý majetek daňových subjektů a zcela paralyzují jejich činnost a fungování.

V některých případech se dokonce stává, že správce daně odůvodní zajišťovací příkaz s tvrzením, že daňový subjekt (většinou společnost s ručením omezeným) disponuje nízkým základním kapitálem, který činí například 200 tis. Kč. Zákon o obchodních korporacích¹⁵ sice snížil výši základního kapitálu pro společnosti s ručením omezeným až na 1 Kč, aby došlo ke zjednodušení založení a vzniku této formy obchodních korporací, avšak finanční správa shledává v hodnotě základního kapitálu ve výši 200 tis. Kč negativní okolnost.

V kontextu přiměřenosti využívání zajišťovacích příkazů jsou paradoxní další mnohé situace, ve kterých finanční správa vydává zajišťovací příkazy. Obsahem odůvodnění zajišťovacích příkazů někdy bývá takové vylíčení skutkových okolností, ze kterých je patrné, že nedobytnost daně již *de facto* existuje, tj. nikterak (do budoucna) nehrozí. V odůvodnění zajišťovacích příkazů se totiž objevuje, že daňový subjekt buď nemá žádný exekvovatelný majetek, či disponuje majetkem, který je likvidní a snadno převoditelný na třetí osoby. Tento daňový subjekt však nadále podniká, hradí běžné daňové povinnosti a jiné veřejnoprávní odvody vzniknuvší v důsledku výkonu jeho ekonomické činnosti. Pokud tedy cílem vydání zajišťovacích příkazů je zajistit vybrání

¹¹ Správce daně občas zaměňuje pojmy obrat a uskutečněná (zdanitelná) plnění, přestože nelze bez dalšího tvrdit, že se jedná o identické ekonomické ukazatele bez odlišností.

¹² Správce daně někdy používá pro tento poměr pojem „marže“, ačkoliv ani tato skutečnost není přesná, ale pro zjednodušení ji lze za určitých podmínek považovat za synonymum.

¹³ Resp. aniž by si ověřil výsledky ekonomické a finanční analýzy provedené ze strany jiných subjektů.

¹⁴ Existence zástavních práv se zapisuje do veřejných seznamů (např. katastr nemovitostí, rejstřík zástav apod.), čímž je eliminována dobrá víra eventuálních nabyvatelů zastavených věcí.

¹⁵ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

(dobytnost) v budoucnu stanovené či splatné daně, jaký je smysl vydat zajišťovací příkaz v situaci, kdy tento daňový subjekt nemá již v okamžiku vydání tohoto zajišťovacího příkazu dle tvrzení správce daně žádný (exekvovatelný) majetek? Navzdory takové situaci správce daně přesto vydá zajišťovací příkaz doprovázený exekučními příkazy na bankovní účty, zcela tím paralyzuje fungování daňového subjektu, čímž nejen znemožní vykonávat jeho ekonomickou činnost, ale rovněž zamezí možnosti, aby daňový subjekt hradil minimálně běžnou daňovou povinnost a jiné veřejnoprávní odvody. Správce daně tedy konstatuje, že majetek daňového subjektu je nedostatečný, tj. že se z jeho majetku neuspokojí celou daňovou pohledávku, avšak i tak zajišťovací příkazy vydá. Lze snad v takových případech hovořit nadále o zajištění vybraní budoucí daně, a nikoliv o snaze pozastavit podnikání daňového subjektu?

Z hlediska posuzování potencionální nedobytnosti daně nesmí být opomíjena historie podnikání daňového subjektu, jeho dlouhodobý přístup k plnění daňových a jiných veřejnoprávních povinností či jeho součinnost a spolupráce se správcem daně nejen v průběhu kontrolních postupů správců daně, po jejichž ukončení by mělo dojít k případnému stanovení daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud rovněž zastává názor, že by se k historii a ekonomické stabilitě daňového subjektu mělo přihlížet, když například v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-112, konstatoval, že „... naopak žalovaný nijak nevyvrátil tvrzení stěžovatelky zpochybnující obavy ohledně budoucí vymožitelnosti daně, tedy že stěžovatelka je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou [...]“. V tomto ohledu je proto na správci daně, aby přezkoumatelným způsobem odůvodnil, proč nelze v dané věci případně aplikovat režim posečkání daně, uhradit v budoucnu stanovenou či splatnou daň ve splátkách či jí uhradit z cizích zdrojů, ať už získaných *ad hoc* či „předjednaných“ ještě před ukončením kontrolních postupů v rámci daňového řízení¹⁶. V tomto ohledu je zarážející, že správce daně v případě podezření o pouze „nedbalostním“ zapojení do daňového podvodu tvrdí, že minimálně část ekonomické činnosti daňového subjektu byla vykonávána jen formálně s cílem neodvedení daně¹⁷, a proto dle správce daně je též vyloučena „dobrovolná“ úhrada daně. Tím je zároveň dle správce daně postaveno najisto splnění podmínky budoucí nedobytnosti daně. Ač tedy z logicky věci vyplývá, že v případě nevědomé nedbalosti nelze současně hovořit o formálním výkonu činnosti s cílem neodvedení daně, i tyto skutečnosti se objevují v odůvodnění zajišťovacích příkazů,

Správci daně si musí uvědomit, že v případě vydání zajišťovacích příkazů se vždy pohybují na hraně, neboť zasahují do ústavně chráněného vlastnického práva a práva

na podnikání daňového subjektu na základě pouhé míry pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a hospodářského vývoje daňového subjektu, a proto je nutné klást vysoké nároky na přesvědčivost a úplnost odůvodnění jejich rozhodnutí. Nelze tak vycházet z premisy, že ekonomické hodnocení správce daně je správné a že je na daňovém subjektu, aby prokázal opak. V návaznosti na závažnost následků vydání zajišťovacích příkazů a chybně provedené finanční analýzy nelze přijmout nezřídka opakující se názory správců daně, že zajišťovací příkaz je přeci rozhodnutím předstízným a operativním, a proto po nich nelze požadovat, aby prováděli analýzy v rozsahu a kvalitě, jako by učinil sám daňový subjekt či jiné osoby (např. finanční instituce či jiné orgány veřejné moci). Ve vztahu k závažnosti a důsledkům zajišťovacích příkazů by takový přístup správců daně měl korigovat odvolací orgán, bohužel se tak v praxi neděje.

Je proto nutné, aby správní soudy pečlivě a podrobně přezkoumaly nejen „právní“ aspekty odůvodnění zajišťovacích příkazů, ale rovněž aspekty ekonomické mající vliv na tvrzenou (ne)dobytnost v budoucnu stanovené či splatné daně (např. právě výše zmíněná finanční analýza). Správci daně jsou navíc povinni respektovat zákaz předběžné selekce důkazů, když nesmějí provádět výběr důkazních prostředků jen a pouze podle jejich vlastních kritérií a úvah, a musí přihlížet i při řízení o zajištění daně ke skutečnostem, které jsou ve prospěch daňových subjektů¹⁸.

K výše uvedenému bych doplnil, že ačkoliv se v rámci zajišťovacího řízení neprovádí takové dokazování jako v rámci nalézacího řízení, nemůže tato skutečnost být vykládána tak, že správce daně může opomíjet skutečnosti a důkazy ve prospěch daňových subjektů a že bude nekvalitně zpracovávat finanční analýzy a hodnotit ekonomicko-majetkové poměry daňových subjektů s odůvodněním, že se po něm přeci nemůže chtít, aby se důkladně zabýval aspektem (ne)dobytnosti v budoucnu stanovené či splatné daně, protože zajišťovací příkaz je rozhodnutí předběžné povahy (tj. postačí pouze indicie).

6 Obecné poznatky

Nad rámec výše uvedených ekonomických aspektů zajišťovacího řízení bych rád uvedl další skutečnosti, které mě osobně velmi trápí, a tím je zejména způsob, jakým finanční správa přistupuje k celkovému odůvodnění zajišťovacích příkazů. Vycházím ze zákonného předpokladu, že pro vydání zajišťovacího příkazu je nutné splnit dvě podmínky, a to (i) budoucí stanovení či splatnost daně a (ii) budoucí nedobytnost této daně, když ve vztahu k první podmínce Nejvyšší správní soud v jednom ze svých rozhodnutí konstatoval, že

¹⁶ Ačkoliv správce daně sám uvádí, že se daňový subjekt zapojil do daňového podvodu pouze nedbalostně, tj. sice byl „obětním beránkem“, avšak jelikož nepřijal veškerá rozumně požadovaná opatření, je i přesto odpovědný, neboť nebyl pro účely uplatnění nároku odpočtu daně z přidané hodnoty v dobré víře.

¹⁷ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66: „... je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) na dosud nesplacenou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu“ či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, čj. 1 Afs 335/2016: „... nelze totiž automaticky dovést, že žalobce nebude potřebnými prostředky disponovat ani v budoucnu – v době vymahatelnosti předpokládané daně. Jak uvedl krajský soud, žalobce si může vypomoci úvěrem, žádostí o posečkání úhrady daně či rozložení její úhrady na splátky, případně může vygenerovat vyšší zisk, který mu umožní daň v době její splatnosti uhradit.“

¹⁸ Srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. 9 Afs 41/2014, a ze dne 23. 8. 2013, sp. zn. 5 Afs 83/2012.

jednou ze silných indicií pro vydání zajišťovacího příkazu je podezření účasti na daňovém podvodu. A co se nestalo. Téměř každý zajišťovací příkaz je v kontextu první podmínky fakticky automaticky odůvodňován odkazem na podezření účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, a to bez zohlednění, zda se jedná o podezření na úmyslné či nedbalostní, případně dokonce nezaviněné zapojení do nějakého podvodného řetězce (daňového podvodu). Ačkoliv důkazy nashromážděné v průběhu kontrolních postupů nasvědčují maximálně na absenci obezřetnosti daňových subjektů, z odůvodnění zajišťovacích příkazů nejsou tyto skutečnosti často vůbec zřejmé. Nesouhlasím s obecnými tvrzeními, že jakékoli zapojení daňového subjektu do daňového podvodu naplňuje první podmínku nutnou pro vydání zajišťovacího příkazu *ex ante*, neboť je nutné, aby rovněž indicie o účasti daňového subjektu v daňovém podvodu byly řádně přezkoumávány a zohledňovány v rámci zajišťovacího řízení. Co se však nezřídkou rovněž stává, správci daně odůvodní existenci první podmínky tím, že zde existuje podezření o zaviněném zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, avšak v rámci samotné daňové kontroly (nalézacího daňového řízení) je předmětem sporu například neprokázání přepravy při dodání zboží do jiného členského státu či neprokázání převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Takové rozpor mezi tvrzeními v nalézacím a zajišťovacím řízení jsou z hlediska míry a intenzity zásahu zajišťovacích příkazů do práv daňového subjektu nepřipustné a měly by být bezsporně zohledněny (v neprospěch správce daně) již v odvolacím řízení, nejspíše v řízení soudním.

V kontextu četných odkazů správce daně na podezření o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu nejen v rámci řízení o zajištění daně si dovoluji polemizovat nad „hrou“, kterou v posledních letech finanční správa rozehrála. Pokud se daňový subjekt rozhodne podnikat, musí přijmout pravidla hry¹⁹, která nastavil stát (potažmo Evropská unie) a nemá možnost, jak se těmto pravidlům vyhnout. Musí je prostě přijmout. Stát tedy nastavil pravidla, avšak při jejich nedokonalosti se stát jakožto „tvůrce hry“ zřídka své odpovědnosti a tuto odpovědnost fakticky *en bloc* přenáší na „hráče“ (daňové subjekty) a činí je odpovědnými za to, že jiný „hráč“ pravděpodobně podváděl²⁰. Když už „hráči“ chtějí znát, jak tedy mají hrát (tj. aby nebyli odpovědní za podvádění těch druhých), „tvůrce her“ (stát) jim odvětví, že není jeho povinností, aby jim vysvětloval pravidla hry²¹ (přestože tato pravidla musí „hráči“ dodržovat, ačkoliv by je naopak rádi

zjednodušili²²), ale že případné prohřešky bude tvrdě trestat *de facto* „vyhozením ze hry“²³ s tím, že veškerý oprávněný prospěch (či jeho část)²⁴ získaný tímto „hráčem“ v průběhu „hry“ získá bez náhrady stát jakožto „tvůrce her“. Nadto, navzdory různorodým „hrám“²⁵, kdy ani „tvůrce her“ nezná a nemůže znát veškeré zákonitosti a obvyklosti těchto „her“, se „tvůrce her“ staví do role regulátora a „vyhození ze hry“ odůvodňuje tvrzením, že přeci ví, co je na jakémkoliv trhu obvyklé a co je neobvyklé, aniž by to jakkoliv prokazoval, a právě na základě posouzení této (ne)obvyklosti „vyhazuje hráče ze hry“.

Pokud se v závěru vrátím k ekonomickým aspektům zajišťovacích příkazů, lze shrnout, že když už se daňovému subjektu podaří znevěrohodnit nějakou okolnost, resp. okolnosti zapříčínující vydání zajišťovacích příkazů, odvolací orgán zpravidla uzavře, že předmětná okolnost (okolnosti) nebyla jediným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, kdy ve spojení s ostatními (byť nesprávnými) skutečnostmi tvoří celek, který ve vzájemných souvislostech odůvodněnou obavu správce daně vyvolal. Správce daně tak obvykle konstatuje, že je nutné veškeré skutečnosti posuzovat souhrnně, nikoliv jednotlivě. V tomto případě nelze než připomenout, že věcně nesprávné či nezákonné jednotlivé skutkové okolnosti stran nejen ekonomické a majetkové situace daňového subjektu nemohou v žádném případě ve svém souhrnu ani ve vzájemné souvislosti představovat odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

S kapkou naděje lze doufat, že si správci daně uvědomí, co je důsledkem vydání zajišťovacích příkazů, a že nejenom k odůvodnění (ne)dobytnosti v budoucnu pravděpodobně stanovené či splatné daně budou přistupovat vždy objektivně, odborně, s řádnou pečlivostí a vědomím, že jejich rozhodnutí (zajišťovací příkazy) zasahují nikoliv jen do „nějakých eseróček“, ale zejména do osobních životů lidí žijících možná přímo vedle nich. **Jak je totiž po daňových subjektech požadována určitá míra opatrnosti při jejich obchodování, tak identická (ne-li vyšší, díky svým dopadům) míra opatrnosti musí být dodržována i finanční správou při úvahách o vydání zajišťovacích příkazů, a to taková opatrnost, která je doprovázena důkazy a objektivními skutečnostmi.**

¹⁹ Ve vztahu k dani z přidané hodnoty je to povinnost zasílat požadované písemnosti, zejména daňová přiznání či kontrolní hlášení, nebo povinnost se zaregistrovat při překročení určitého obrátu jako plátce daně z přidané hodnoty a dodržovat daňové režimy z hlediska každého typu obchodu či zboží.

²⁰ Naprosto souhlasím, že je nutné daňové podvodníky trestat. Avšak nelze automaticky trestat například veškeré články obchodního řetězce jen proto, aby stát, který nastavil špatná pravidla a nedostatečným způsobem kontroluje jejich dodržování, získal prospěch (finanční prostředky) na úkor daňových subjektů (článků obchodního řetězce).

²¹ Tj. není údajně povinen jim alespoň částečně přehledným způsobem vysvětlit, jak se mají vyhnout podezření o zapojení do podvodného chování jiného „hráče“ (daňového subjektu).

²² Například zavedením přenesené daňové povinnosti tak, aby nevznikal nárok na odpočet daně při dodání zboží do jiných členských států apod.

²³ Např. odepřením nároků na odpočet daně z přidané hodnoty či ekonomickou likvidací prostřednictvím zajišťovacích příkazů.

²⁴ Resp. v některých případech i více než vlastní prospěch (např. v situaci nízké marže a krátkého času obchodování nebude zisk z obchodování dosahovat ani výši DPH).

²⁵ Různorodými „hrami“ se rozumí značné množství druhů podnikání od výroby, přes obchod až po poskytování služeb.

K důkaznímu břemenu u karuselových podvodů aneb Věděl, nebo vědět měl a mohl

Karuselové podvody jsou v současnosti jedním z nejhrořivěji diskutovaných témat ve vztahu k dani z přidané hodnoty a jako takové se těší mimo jiné i značné mediální pozornosti. Finanční správa v současnosti disponuje množstvím efektivních nástrojů, kterými může prověřovat řádné plnění povinností daňových subjektů; za zmínku rozhodně stojí činnost Daňové Kobry, rozšiřování režimu přenesení daňové povinnosti, oznámení o osvobozených příjmech, elektronická evidence tržeb, zákon o prokazování původu majetku a další. Zatímco si však Finanční správa pochvaluje meziroční nárůst ve výběru DPH v souvislosti se zavedením kontrolního hlášení¹, daňové subjekty se v praxi musejí potýkat se zadržováním nadměrných odpočtů a nejistotou, zda právě ony neponesou odpovědnost za podvodné jednání svých dodavatelů, popř. předchozích článků dodavatelského řetězce či odběratelů.

Na první pohled se může zdát, že poctivý daňový subjekt nemá důvody ke znepokojení, neboť je ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 DR² povinen prokazovat pouze to, co sám tvrdí. Současný právní řád však nutí daňové subjekty navíc prověřovat své obchodní partnery a hledat indicie, které naznačují podvodné jednání (viz např. § 64 odst. 5 a § 109 odst. 1 ZDPH³). Je ovšem otázkou, zda je správné a vůbec možné předpokládat, že daňové subjekty jsou schopny jednoznačně rozpoznat, kdy se jedná o podvod a kdy o dobrý obchod.

Dle názoru Finanční správy objevujícího se v médiích mají daňové subjekty dostatečná vodítka, jak podvodníky poznat, jako registr nespolehlivých plátců a nový registr nespolehlivých osob. „*Další indicíí může být, když firma nemá webovou stránku nebo sídlí v takzvaném office housu*“, uvedl při debatě u kulatého stolu Hospodářských novin ředitel Generálního finančního ředitelství Martin Janeček. Sám ale v závěru debaty připustil, že Finanční správa nedokáže v současnosti rozlišit, kdy daňový subjekt skutečně nekontroloval své dodavatele a kdy nebylo v jeho silách rozpoznat riziko.⁴



Ing. Jan Kotala
daňový poradce č. 4515, partner, EK Partners



Bc. Michal Friedrich
daňový poradce č. 5161, EK Partners

Autoři se v reakci na uvedené přiklání k názoru, že ani poctivé a obezřetné daňové subjekty nebudou mnohdy schopny unést své zákonem uložené důkazní břemeno. Absence webových stránek jako jedné z indicíí podvodného jednání se navíc jeví ve světle právní jistoty daňových subjektů jako absurdní.

1 Aspekty důkazního břemene u podvodů na DPH

Pro účely našeho příspěvku uvažujeme daňový subjekt, plátce, který nakupuje zboží od tuzemského dodavatele, plátce, a který následně dodává nakoupené zboží odběrateli, osobě registrované k dani, do jiného členského státu (dále jen „JCS“). Takový daňový subjekt čelí v souvislosti se svým podnikáním hned několika daňovým rizikům.

Jak je z následujícího schématu patrné, správce daně se může ve svých úvahách o účasti daňového subjektu na karuselovém podvodu vydat hned několika směry. Může zkoumat zákonnost uplatnění daně na vstupu, osvobození s nárokem na odpočet od daně na výstupu a v případě neodvedení daně dodavatelem připadá v úvahu i ručení příjemce zdanitelného plnění. V krajním případě může správce daně současně upřít nárok na odpočet, doměřit daň na výstupu a požadovat po daňovém subjektu uhrazení neodvedené daně za dodavatele. Dlužná částka, spolu s příslušenstvím, v takovém případě snadno přesáhne prodejní cenu zboží a může být pro daňový subjekt likvidační.

Správce daně musí dbát, aby v průběhu dokazování jednoznačně vymezil své pochybnosti a důsledně rozlišoval, kterou z výše uvedených ve svých úvahách adresuje. „*Nejde přitom o formalitu, neboť uvedené rozlišování se promítá i do rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.*“⁵

Prvostupňový správce daně přitom v praxi nezřídka kdy nerozlišuje mezi výše uvedenými otázkami a ve svých úvahách nesystematicky mísí argumentaci nasvědčující hned několika otázkám; tento postup však nelze označit

¹ Finanční správa. Finanční správa rozšiřuje možnosti prominutí pokut u kontrolního hlášení. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/FS-rozsiruje-moznosti-prominuti-pokut-u-kontrolniho-hlaseni-7962>.

² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁴ ŤOPEK, Martin. Podnikatel musí neustále prověřovat své dodavatele. *Hospodářské noviny*: www.ihned.cz [online]. 2017 [cit. 2017-05-18]. ISSN 1213-769. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-65704250-podnikatel-musi-neustale-proverovat-sve-dodavatele>.

⁵ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 6 Afs 252/2016-35, J. M. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, ze dne 21. 12. 2016.

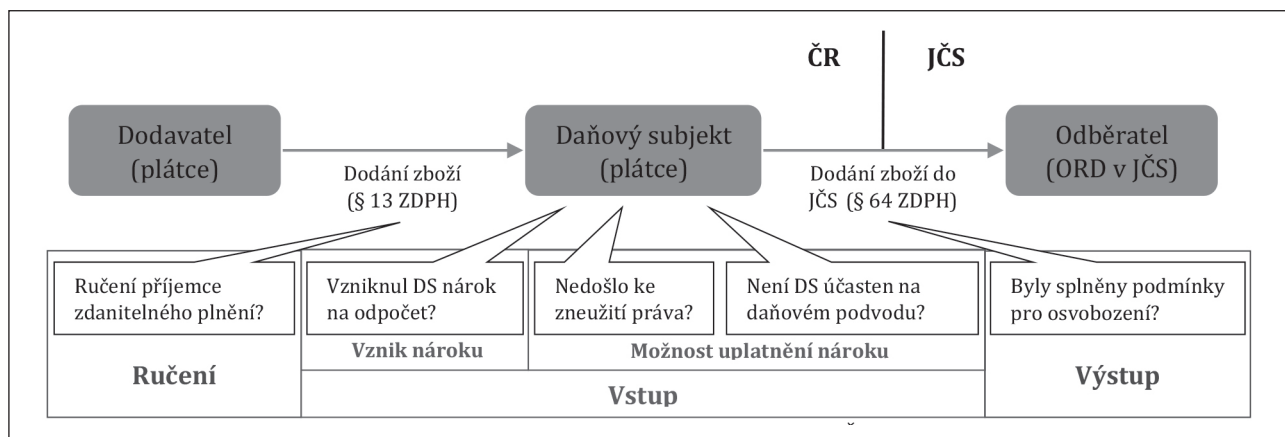


Schéma daňových rizik při dodání zboží nakoupeného v tuzemsku do JČS; zdroj: vlastní tvorba autorů

za správný. Rozhodnutí správce daně založené na nesprávném hodnocení unesení důkazního břemene v důsledku chybných či zmatečných úvah potom zpravidla neobstojí v odvolacím řízení, případně při přezkumu správním soudem z důvodu nepřezkoumatelnosti.

2 Důkazní břemeno ve vztahu ke vzniku nároku na odpočet

Při hodnocení oprávněnosti nároku na odpočet daňového subjektu je předně potřeba zkoumat, zda předmětný nárok vůbec vzniknul. Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) setrvale judikuje, „že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 – 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečнено), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude ... především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů).“⁶

Charakteristickou vlastností důkazního břemene v daňovém právu, na rozdíl od práva trestního, je nerovnoměrné rozložení důkazního břemene ve prospěch správce daně. Prokazování nároku na odpočet lze pro přehlednost rozdělit do několika fází:

- 1) V první fázi daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které sám tvrdí nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 DŘ). Daňový subjekt zprvu provádí tzv. dokladové dokazování; tedy dokládá svá tvrzení především formálně bezvadnými doklady, účetnictvím a jinými povinnými záznamy.
- 2) Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů, účetnictví a jiných povinných záznamů předložených daňovým subjektem. Je nutno podotknout, že správce daně neprokazuje, že údaje o určitém účetním případě

jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale prokazuje toliko existenci vážných a důvodných pochyb, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, nepřekazným nebo nesprávným [§ 92 odst. 5 písm. c) DŘ].

- 3) Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby jinými důkazními prostředky prokázal pravdivost svých tvrzení, a rozptýlil tak pochybnosti správce daně, popř. aby svá tvrzení korigoval. Správce daně je při dokazování vázán zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 DŘ), posuzuje tedy každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
- 4) Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak tvrdil, je možné neuznat nárok na odpočet pouze z důvodu zneužití práva či účasti na daňovém podvodu (více viz bod 3).

Správce daně obvykle formuluje své pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti prostřednictvím následujících otázek:

- Došlo skutečně k přijetí zdanitelného plnění (resp. došlo k faktickému přijetí zboží, které bylo předmětem zdanitelného plnění)?
- Bylo plnění skutečně přijato od dodavatele uvedeného na dokladu?
- Bylo plnění uskutečнено tak, jak daňový subjekt tvrdí?

Je přitom nutné prokázat správci daně všechny výše uvedené skutečnosti. Otázkou zůstává, jaké možnosti zbývají daňovému subjektu, který ani po vyčerpání veškerých objektivně existujících důkazních prostředků nerozptýlil pochybnosti správce daně.

3 Důkazní břemeno ve vztahu ke zneužití práva a účasti na daňovém podvodu

Zatímco v případě prokazování vzniku nároku na odpočet leží důkazní břemeno v zásadě na daňovém subjektu, v případě prokazování zneužití práva či účasti na daňovém podvodu

⁶ Nejvyšší správní soud. Rozsudek č. j. 6 Afs 147/2016-28, JUTTY GROUP s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, ze dne 21. 12. 2016.

leží důkazní břemeno již pouze na správci daně. Přestože správce daně v některých případech vyzývá daňové subjekty k prokazování jistých skutečností i ve vztahu k daňovým podvodům a následně formuluje úvahy o neunesení důkazního břemene ve vztahu k účasti na daňovém podvodu, nelze tento postup označit jako vyhovující judikatuře NSS; tento postup může naopak zakládat nezákonnost vydaného rozhodnutí. Důkazní břemeno daňového subjektu totiž není neomezené: „V té fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť důkazní povinnost vyplývající mu z § 92 odst. 3 daňového řádu již splnil (prokázal přijetí zdanitelného plnění).“⁵ Nic však nebrání daňovému subjektu navrhnout správci daně další důkazní prostředky vyvracející jeho tvrzení o účasti na daňovém podvodu. Daňový subjekt by v této situaci měl mít možnost, nikoliv povinnost tak činit.

V souvislosti s přechodem důkazního břemene vyvstává otázka, jakým způsobem by měl správce daně vést dialog s daňovým subjektem při prokazování účasti na daňovém podvodu. Z podstaty problému nepřípadá dle názoru autorů v potaz využití dokazovací výzvy dle § 92 odst. 4 DŘ, neboť tím by došlo k faktickému přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Uvedené má podporu v judikatuře NSS: „O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).“⁷ Právě dokazovací výzva je však v praxi jedním z nejběžnějších nástrojů správce daně. Problematika přenosu důkazního břemene v tomto případě byla i tématem zasedání sekce správy daní KDP ČR konané dne 2. 3. 2017 v Brně, kde zástupci Finanční správy nedošli k jednoznačné shodě s dalšími účastníky ohledně způsobu prokazování účasti na daňovém podvodu.

Přestože při prokazování zneužití práva i při prokazování účasti na daňovém podvodu nese důkazní břemeno správce daně, širší důkazní břemeno je u obou konceptů odlišná. Zatímco při zneužití práva nedochází zpravidla formálně k porušení právních norem, v případě podvodu na DPH k porušení právních norem dochází. „Jedná se tedy o dva odlišné způsoby, jak neoprávněně získat daňový prospěch.“⁸

3.1 Zneužití práva

Koncept zneužití práva, resp. zásada zákazu zneužití práva, není v českém právním řádu výslovně zakotven. Výklad a aplikace pojmu zneužití práva proto vyplývá výhradně z rozhodovací činnosti NSS a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“); ustálená praxe zní, že pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné kumulativní splnění dvou podmínek:

- Výsledkem dotčených plnění – přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté

směrnice a vnitrostátních předpisů – bylo získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.

- Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění. Je přitom nutno podotknout, že pro posouzení zneužití není určující úmysl; záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění.⁹

Správce daně tedy může na základě zneužití práva odepřít nárok na odpočet pouze, pokud prokáže, že bylo získáno daňové zvýhodnění, že bylo získáno v rozporu s účelem směrnice a zákona a že pro danou transakci neexistuje jiné vysvětlení než získání tohoto zvýhodnění. Daňový subjekt má možnost bránit se zejména prokázáním jakéhokoliv objektivního ekonomického opodstatnění transakce. Unesení důkazního břemene proto může být pro správce daně velmi obtížné.

3.2 Podvod na DPH

Obdobně jako zneužití práva je koncept podvodu na DPH užíván tuzemskými správními soudy ve smyslu judikatury SDEU; tedy vychází z komunitárního práva. „Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.“¹⁰

V praxi se pro testování účasti daňového subjektu na daňovém podvodu a zachování nároku na odpočet využívá tzv. Axel Kittel test vytvořený podle jednoho rozsudku SDEU¹¹. Pro odepření nároku na odpočet z titulu účasti na daňovém podvodu musí být kladně zodpovězeny všechny čtyři otázky, kterými je test tvořen:

- 1) Vznikla k dnešnímu dni daňová ztráta?
- 2) Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání?
- 3) Pokud je ztráta důsledkem podvodného jednání, byly zkoumané transakce daňového subjektu s tímto jednáním spojeny?
- 4) Pokud byly zkoumané transakce s podvodným jednáním spojeny, věděl o tom či vědět mohl a měl daňový subjekt?

Právě poslední otázka Axel Kittel testu – test obezřetnosti/dobré víry nebo také vědomostní test – je často předmětem sporů o účast na daňových podvodech. Judikatura NSS se při posuzování toho, zda daňový subjekt vědět měl či mohl, že je účasten daňového podvodu, zaměřuje zejména na hodnocení kontrolních opatření a obezřetnosti přijaté daňovým

⁷ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 6 AfS 170/2016-30, IMAO electric CZ, s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, ze dne 5. 10. 2016.

⁸ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 1 AfS 53/2016-55, SARA ML s. r. o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, ze dne 15. 2. 2017.

⁹ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 2 AfS 83/2010-68, Lunardi s. r. o. proti Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, ze dne 26. 1. 2011.

¹⁰ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 9 AfS 83/2009-232, PRIMOSSA a.s. proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, ze dne 18. 3. 2010.

¹¹ Soudní dvůr ES. Rozsudek ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, ze dne 6. 7. 2006.

subjektem. Aby totiž daňový subjekt zabránil své nevědomé účasti na daňovém podvodu, je povinen ve vztahu ke svým obchodním partnerům přijmout veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat. Správní soudy i Finanční správa se přirozeně zdráhají vymezit, co přesně je a není opatřením, které lze rozumně požadovat. Daňové subjekty se proto mohou opřít pouze o negativní výčty vyplývající z judikatury NSS; např.:

„Na neopatrnost, případně na absenci běžných obchodních podmínek, lze dle Nejvyššího správního soudu usuzovat skrze (i) rezignování na ověření identity obchodního partnera, (ii) nulovou nebo vágní smluvní dokumentaci, (iii) platby před obdržetím zboží tam, kde je obvyklé platit až po obdržení a naopak, (iv) pravidelné úhrady kupních cen vysoké výše jinak, než prostřednictvím bankovních účtů, (v) vstup daňového subjektu do pro něj neznámého odvětví, to bez znalosti a patřičných zkušeností, (vi) neprovedení průzkumu trhu, tj. neobeznámení se s fungováním trhu a jeho principy a charakteristikami před samotným započítáním obchodování, (vii) rezignování na provádění kontrol zboží a pojištění zboží, apod.“¹²

Je třeba podotknout, že není „povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod ve smyslu trestně právním“⁹. Správce daně prokazuje toliko pouze existenci daňové ztráty a splnění ostatních bodů Axel Kittel testu.

4 Důkazní břemeno ve vztahu k dodání zboží do JČS

Přesuňme se nyní od důkazního břemene u nároku na odpočet k důkaznímu břemeni daňového subjektu ve vztahu k dodání zboží do JČS. To je ve smyslu § 64 ZDPH osvobozeným plněním s nárokem na odpočet, přičemž osvobození lze dle § 64 odst. 5 ZDPH prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do JČS, nebo jinými důkazními prostředky. Důkazní břemeno tedy obdobně jako u prokazování přijetí plnění nese daňový subjekt.

Správce daně obvykle formuluje své pochybnosti ohledně splnění podmínek osvobození dodání zboží do JČS s nárokem na odpočet prostřednictvím následujících otázek:

- Jedná se o dodání zboží ve smyslu ZDPH; tj. převod práva nakládat s věcí jako vlastník?
- Opustilo zboží fakticky území České republiky a bylo dodáno odběrateli do JČS?
- Byla přeprava uskutečněna daňovým subjektem, odběratelem, nebo zmocněnou třetí osobou?
- Bylo zboží skutečně dodáno osobě registrované k dani v JČS?

Ze shora uvedených bývá nejproblematictější otázkou prokázání faktického přesunu zboží do JČS. V praxi se daňové subjekty mohou setkávat s přístupem správce daně, který

neosvědčí nákladní listy CMR ani prohlášení pořizovatele zboží jako postačující důkazní prostředky, a daňové subjekty se tak snadno dostanou do důkazní nouze, zejména pokud při dodání volí dodací podmínky typu FCA či EXW, kde dopravu zajišťuje pořizovatel, a daňový subjekt nemá de facto možnost ověřit, zda zboží skutečně opustilo území České republiky. Správce daně nebude váhat vytýkat daňovému subjektu kupříkladu i absenci záznamů o průjezdu kamionů, které měly zajišťovat přepravu zboží, mýtnými branami. Daňovým subjektům lze proto jen doporučit vést co nejkompletnější dokumentaci ve vztahu ke každé obchodní transakci.

Dle judikatury NSS je písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží „způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu.“¹³

Z citovaného rozsudku vyplývá, že obdobně jako je tomu u nároku na odpočet v případě účasti na daňovém podvodu, lze v pochybnostech daňovému subjektu přiznat osvobození při dodání zboží do JČS, pokud prokáže, že jednal v dobré víře a přijal dostatečná opatření; důkazní břemeno, které v případě dodání zboží do JČS nese daňový subjekt, tedy není bezbřehé a nelze jej vykládat extenzivně tak, že by zahrnovalo i skutečnosti, které daňový subjekt nemůže objektivně prokázat. „Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím, než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti – např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci... Nepřímým důkazem (byť se nemůže jednat o důkaz jediný), že bylo zboží skutečně vyvezeno z členského státu dodání, může být také daňové přiznání, které pořizovatel podá ve státě určení a které se týká daně zboží.“¹²

Nejvyšší správní soud uznává, že v určitých situacích (např. při sjednání dodacích podmínek Incoterms 2010 EXW či FCA) je požadavek prokázání faktického dodání zboží do JČS prakticky neuskutečnitelný. NSS v případě „zpochybnění věrohodnosti čestných prohlášení považuje za adekvátní nikoli požadavek prokázání faktického dodání zboží do jiného členského státu, ale požadavek prokázání dobré víry v době uzavírání obchodu, spojený s požadavkem prokázat učinění opatření proti účasti na daňové trestné činnosti.“¹⁴

Pokud daňový subjekt prokáže svou dobrou víru a přijetí dostatečných opatření, měl by se správce daně v souladu s ustanovením § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH zaměřit na stanovení daně osobě registrované k dani v JČS – pořizovateli – neboť tento se dle citovaného ustanovení nachází v pozici osoby povinné přiznat daň.

¹² LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert*. 2013, (2). ISSN 2464-6873. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=44115&rez=0&q=Podvody%20na%20DPH%20a%20jejich%20prokazov%C3%A1n%C3%AD> /.

¹³ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 8 Afs 14/2010-195, MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o. proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, ze dne 30. 7. 2010.

¹⁴ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 1 Afs 253/2016-27, J. P. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, ze dne 1. 2. 2017.

5 Důkazní břemeno ve vztahu k ručení příjemce zdanitelného plnění

V posledním bodě krátce osvětlíme problematiku důkazního břemene ve vztahu k institutu ručení příjemce zdanitelného plnění zakotvenému v ustanovení § 109 ZDPH. Ponechme stranou ostatní skutkové podstaty, a soustředíme se na důkazní břemeno daňového subjektu ve vztahu k odstavci 1 zmíněného ustanovení, tedy že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň nebude poskytovatelem úmyslně zaplacená, nebo se úmyslně dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo dojde ke zkrácení daně či vylákání daňové výhody.

Ze samotné formulace zákona je patrné, že uvedené ustanovení implementuje ustálenou soudní praxi v oblasti podvodů na DPH do tuzemského právního řádu. Z důvodové zprávy i analogie s prokazováním nároku na odpočet u podvodů na DPH potom vyplývá, že důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro uplatnění ručení příjemce zdanitelného plnění nese pouze správce daně.

Příjemce zdanitelného plnění je povinen uhradit nezaplacenou daň na výzvu správce daně; ve výzvě prokazuje správce daně obdobně, že daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl, že daň nebude zaplacená vlivem úmyslného jednání poskytovatele. Formulace „vlivem úmyslného jednání“ je zde stěžejní. V praxi musí správce prokázat, že daňový subjekt o úmyslu svého dodavatele měl či mohl vědět, čímž se unesení důkazního břemene stává pro správce daně obtížnější. Stojí za zmínku, že před uplatněním ručení by správce daně předně měl vyčerpat způsoby vymáhání daně uvedené v § 175 odst. 1 DŘ s výjimkou situace, kdy by vymáhání bylo

prokazatelně bezvýsledné, nebo kdy bylo s poskytovatelem plnění zahájeno insolvenční řízení.

Určitou kontroverzi vzbuzuje informace GFŘ ve vztahu k institutu ručení, dle které „v případě sporu pak důkazní břemeno nese daňový subjekt“¹⁵. Tento závěr GFŘ odporuje textu důvodové zprávy, podle které důkazní břemeno nese správce daně. Na zasedání sekce správy daní KDP ČR konané dne 2. 3. 2017 v Brně se zástupci Finanční správy shodli s ostatními účastníky, že v dané situaci skutečně důkazní břemeno nese správce daně, a je tedy na něm, aby uspokojivě prokázal splnění zákonných podmínek pro vydání ručitelské výzvy.

6 Závěr

Po přečtení příspěvku jistě čtenáři souhlasí, že důkazní břemeno u karuselových podvodů může nabývat mnoha rozměrů, stejně jako potenciální daňová rizika vyplývající z každodenních obchodních styků. Přenos a unesení důkazního břemene je nutno pečlivě posuzovat vždy s přihlédnutím ke konkrétní fázi daňového řízení a pochybnostem formulovaným správcem daně. Daňové subjekty by dle názoru autorů v případě, kdy je správce daně vyzve k prokázání skutečností, k jejichž prokazování nejsou povinny, neměly plnit takové procesním pochybením zatížené výzvy, a měly by naopak důsledně trvat na uplatňování svých práv vyplývajících z judikatury NSS a SDEU.

Autoři doufají, že i přes svůj současný zdráhavý přístup se Finanční správa do budoucna zaměří na zvýšení právní jistoty daňových subjektů např. pravidelnou edukací daňových subjektů v oblasti podvodů na DPH, průběžným zveřejňováním seznamu rizikových trhů a komodit, vypracováním a zveřejněním modelových kontrolních postupů a návrhů jiných důkazních prostředků či zveřejněním jiných doporučení.

¹⁵ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013*. In: FINANCNISPRAVA.CZ [online]. 2013 [cit. 2017-05-17]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

Vybrané problémy spojené s podvodem na dani z přidané hodnoty¹



Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D.
Odvolací finanční ředitelství,
ředitel

V souvislosti se zvýšenou aktivitou státu v oblasti boje proti daňovým únikům logicky přichází i zvýšená četnost sporů řešených až na úrovni soudní moci. Jeden by si řekl, že se zvyšujícím se počtem rozsudků v dané oblasti, dojde k určitému ustálení se problematiky a „vytyčení“ pomyslných hranic zákonnosti. Bohužel, spíše se objevují další a další otázky, na které je nutné hledat odpověď. Oblast je navíc dosti poznamenána obratným mediálním vystupováním, které k racionální diskusi také zrovna nepřispívá. Článek jsem zaměřil na tři vybrané problémy z oblasti tzv. daňových podvodů na dani z přidané hodnoty.

1 Daňový podvod a vědomostní test

1.1 Podvod na dani z přidané hodnoty

Spojení „daňový podvod“ či „podvod na dani z přidané hodnoty“ vyvolává velké emoce, a to i přesto, že jde o judikaturou standardně využívané pojmy. Osobně nemám uvedené výrazy vůbec rád, jelikož tyto samy o sobě zbytečně odvádí pozornost od podstaty věci. Ta dle mého názoru spočívá v možnosti přenesení důkazního břemene na daňový subjekt za specifických podmínek, které jsou vyvolány právě existencí daňového podvodu. Bohužel, označuje-li se jeden ze způsobů přenosu důkazního břemene jako přenesení na základě vědomé účasti na podvodném jednání, druhou stranu většinou již nezajímá, z jakého důvodu je důkazní břemeno přenášeno, ale spíše se snaží emocionálně zbavit statutu podvodníka. Prvním vybraným problémem je tak samotná definice daňového podvodu, přičemž se dotkneme i navazujících otázek.

Pro účely definice daňového podvodu považuji za velmi zajímavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, sp. zn. 1 Afs 61/2015, dostupný na www.nssoud.cz. Důležité dodat, že rozsudek je prvním ze dvou rozsudků Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) v této věci. Dle mého názoru rozsudky (tedy spíše druhý v řadě) velmi přesně nazývají na problematiku daňových podvodů na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). V rozsudcích je řešena skutková situace, kdy daňový subjekt nakoupil od svého obchodního partnera drahé kovy a kameny za cca 1,5 mil. Kč, přičemž z transakce uplatnil v daňovém tvrzení odpočet daně na vstupu. Jak tomu v obchodním životě bývá, obchodní partner nemohl transakci prokazovanou daňovým subjektem pomocí daňového dokladu potvrdit, jelikož byl pro správce daně nekontaktní. Správce daně se poté zaměřil

na daňový subjekt a požadoval doložení průběhu transakce. Toho však daňový subjekt nebyl schopen, jelikož obchod neměl podepřen písemnou smlouvou, veškeré platby probíhaly v hotovosti. Navíc správce daně zjistil určitý nesoulad mezi podpisovým vzorem obsaženým v obchodním rejstříku a podpisem na daňovém dokladu. Jelikož k obchodu nebyly žádné další důkazní prostředky doloženy, došel správce daně k závěru, že není daňovým subjektem prokázáno, že obchod opravdu proběhl tak, jak jím bylo tvrzeno (v patřičném rozsahu, s tvrzeným dodavatelem). Odvolací orgán následně v rámci odvolacího řízení došel k závěru, že jednání daňového subjektu naplňuje znaky vědomé účasti na daňovém podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Podvodem na dani z přidané hodnoty označil situaci, kdy v obchodním řetězci není odvedena daň, přičemž je zároveň nárokována druhou stranou plnění. Odpovědnost za nemožnost podrobnějšího prověření tvrzené transakce přenesl na daňový subjekt, a to s argumentací, že vzhledem k okolnostem případu daňový subjekt vědět mohl a měl, že daná transakce může být předmětem podrobnějšího zkoumání ze strany správce daně. Z toho důvodu měl přijmout přiměřená opatření (shromáždit důkazní prostředky nad rámec daňového dokladu) tak, aby tyto byly schopné vnést do prošetřování transakce více světla. Daňový subjekt se dle odvolacího orgánu choval neobežetně, nerozumně až nezodpovědně, čehož důsledkem je ztráta nároku na odpočet daně. Tato ztráta poté na základě principu neutrality vyrovná ztrátu daně na výstupu, která byla neodvedena, případně nelze její odvedení ověřit u dodavatele.

Rozhodnutí odvolacího orgánu následně prošlo soudním přezkumem u Krajského soudu v Plzni (rozsudek ze dne 3. 2. 2015, čj. 57 Af 7/2014-73, dostupný na www.nssoud.cz). Krajský soud došel k závěru, že postup odvolacího orgánu je nutno označit za nezákonný. Krajský soud se neztotožnil s překvalifikací případu provedenou odvolacím orgánem. Dle soudu nemůže být nárok na odpočet odepřen pouze z důvodu neodvedení daně obchodním partnerem daňového subjektu. Takovou situaci nelze označit za daňový podvod, tudíž odvolací orgán dostatečně nevysvětlil, na jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Žalovaným odvolacím orgánem byla následně podána kasační stížnost, o které rozhodl NSS výše uvedeným rozsudkem. Jaké byly závěry soudu?

Nejvyšší správní soud při posouzení případu vyšel poněkud překvapivě z rozsudků SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci

¹ Níže uvedený text vyjadřuje čistě názory autora, které se nemusí slučovat s názory instituce, ve které působí.

Halifax, C-255/02 a ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House System Ltd.*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Překvapivě z toho důvodu, že oba dva rozsudky sice upravují otázku ztráty nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak každý z jiného titulu. Zatímco rozsudek ve věci *Halifax* řeší otázku ztráty nároku na odpočet daně z titulu zneužití práva, druhý rozsudek se zabývá otázkou daňového podvodu. Tím je předurčen i závěr NSS, když konstatoval, že podstatou daňového podvodu je vždy neodvedení určité částky získané jako DPH. Na druhou stranu subjekty, které přijmou veškerá opatření, jaká po nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet daně. Pokud je však s přihlédnutím k objektivním okolnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je třeba takové osobě nepřiznat nárok na odpočet daně. Bez ohledu na prospěch takové osoby z prodeje zboží je třeba osobu považovat za spolupachatele podvodu. Dle NSS není povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a kým konkrétně byl v řetězci spáchán podvod, nicméně musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. K tomu je třeba vycházet z mnoha indicií, kupříkladu z nestandardnosti transakce. Výše uvedené postupy však NSS považuje za aplikaci konceptu zneužití práva.

Při vlastním posouzení rozsudku krajského soudu NSS konstatoval, že v případě došlo k neodvedení daně dodavatelem daňového subjektu, a byly tak naplněny znaky podvodu na DPH. Na rozdíl od krajského soudu NSS zastává názor, že řetězec mohou tvořit i dva subjekty, tj. daňový subjekt a jeho dodavatel. NSS dále upřesnil, že žalovaný dostatečně skutkově popsal, v čem spočívalo zneužití práva, a to právě odkazem na nestandardnost v transakci. Případ se tak vrátil zpět ke krajskému soudu. Tento v rozsudku ze dne 26. 1. 2016, čj. 57 Af 7/2014-125, dostupný na www.nssoud.cz, opětovně zrušil rozhodnutí žalovaného s odkazem na fakt, že v daném případě nebylo prokázáno zneužití práva daňovým subjektem. Krajský soud vyhodnotil zjištěné nestandardnosti jako nedostačující k prokázání vědomého zneužití práva. Žalovaným byla podána kasační stížnost a NSS opět ve věci rozhodl, a to rozsudkem ze dne 15. 2. 2017, sp. zn. 1 Afs 53/2016, dostupný na www.nssoud.cz. V kasační stížnosti byla žalovaným napadána samotná kvalifikace případu jako zneužití práva, když žalovaný má za to, že od počátku v daňovém řízení tvrdil, že daňový subjekt je vědomým účastníkem daňového podvodu. Dále žalovaný vytýkal krajskému soudu izolované posuzování jednotlivých nestandardností, protože tyto dávají smysl až jako celek, přičemž jejich osamocené uchopení nevyznívá tak přesvědčivě. NSS kasační stížnosti vyhověl a opět rozsudek krajského soudu zrušil.

V rozsudku NSS dle mého názoru vcelku přesně vystihuje podstatu podvodu na dani z přidané hodnoty, tak jak ji chápe i judikatura SDEU. V první řadě se odklonil od konstrukce, kterou použil v rozsudku sp. zn. 1 Afs 61/2015. V bodě 35

rozsudku NSS zcela jasně konstatuje, že zneužití práva a podvod na DPH jsou dva odlišné způsoby, jak získat neoprávněně daňový prospěch. Zatímco v případě zneužití práva dochází k obcházení účelu a smyslu právních norem, v případě daňového podvodu k jejich porušení. Dle mého názoru je přístup soudu k rozlišení mezi výše uvedenými možnostmi odepření nároku na odpočet daně správným a svým způsobem i klíčovým. V obou případech nese důkazní břemeno správce daně, ale pro jeho unesení vychází z odlišných závěrů (byť v určitých ohledech velmi podobných)². Dále, co považují za klíčové, je vymezení podmínek pro testování vědomosti o účasti na daňovém podvodu. V bodě 37 rozsudku NSS uvádí, že v první řadě je třeba identifikovat existenci daňového podvodu, následně je třeba nalézt objektivní kritéria svědčící o tom, že daňový subjekt vědět mohl a měl o své účasti na daňovém podvodu, a nakonec je třeba zkoumat, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby zajistil, že se podvodu na dani vědomě neúčastní. K samotné existenci podvodu na dani NSS uvádí, že tuto definici naplňuje situace, kdy dodavatel daňového subjektu „zmizí ze scény“, tj. stane se nekontaktním pro správce daně. Nelze tak u něj ověřit, zda byla daň na výstupu z plnění odvedena, popřípadě je toto správcem daně zjištěno. S odkazem na judikaturu SDEU pak NSS zdůrazňuje, že až **teprve poté je možno zahájit testování dobré víry** daňového subjektu, tj. posoudit objektivní kritéria svědčící či nesvědčící o vědomé účasti na daňovém podvodu. Pokud je ze souhrnu objektivních okolností zřejmé, že daňový subjekt měl být v obchodním vztahu obezřetnější, lze po něm tuto obezřetnost vyžadovat ve „zhmotnělé“ podobě přiměřených opatření. V posuzovaném případě NSS dospěl k závěru, že objektivní kritéria svědčí o vědomé účasti na daňovém podvodu, a že nebyla učiněna dostatečně přiměřená opatření. Krajskému soudu vytkl, že jednotlivá kritéria hodnotil zcela izolovaně, v rozporu a ne ve svém souhrnu, což je jedna ze základních podstat hodnocení důkazů.

Co z mého pohledu rozsudky přinesly? Správný, bohužel však spíše ojedinělý pohled na problematiku podvodů na dani z přidané hodnoty. Za klíčové považují vydefinování postupu, jak dojít k závěru, že daňový subjekt je vědomým účastníkem podvodu na dani z přidané hodnoty. NSS velice správně zdůrazňuje, že účastníkem podvodu může být opravdu každý, kdo vstoupí do systému daně z přidané hodnoty. Postačí, aby jeho obchodní partner, buď přímý, anebo situovaný v předcházejícím článku obchodního řetězce, neodvedl daň na výstupu. Nárokovaním odpočtu daně je poté narušována neutralita této daně. Nesprávným je velmi rozšířený názor, že podvody na dani z přidané hodnoty jsou spojeny pouze s karusely či početnými řetězci obchodníků. Jak uvádí NSS, i dva účastníci obchodního vztahu mohou tvořit řetězec. Ono je třeba totiž rozlišovat podvod ve smyslu trestněprávním a ve smyslu definice „podvodu na dani“.³ Zatímco trestněprávní pohled je již spojen s vědomým zapojením se subjektem do jednání, daňový pohled nic nehodnotí, pouze upozorňuje na narušení neutrality daně. Bohužel i v praxi NSS nelze uvedené označit za nesporné, příkladem může být citace z rozsudku ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016, dostupný na www.nssoud.cz:

² Rozlišení mezi daňovým podvodem a zneužitím práva jsem se věnoval zde: ROZEHNAL, Tomáš. Kam směřuje institut zneužití práva? *Daně a právo v praxi*. Wolters Kluwer ČR, 2016, (9), 2–6.

³ Více se problematice věnuji zde: ROZEHNAL, Tomáš. Pár poznámek k článku „Reakce na Stanovisko finanční správy v Daňovém expertu č. 6/2015“. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 1. 4. 2016. [cit. 2017-05-12]. Dostupné z <http://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=205208>. ISSN 2533-4484.

„Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH postačuje ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu. Každé daňově relevantní plnění totiž musí být zohledněno samo o sobě a jednání žalobce tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jejího dodavatele.“

Zde je zřejmé, že NSS se snažil chránit daňový subjekt před označením jako účastníka daňového podvodu. Nepostřehl, že správce daně tímto konstatováním pouze řekl: „Pozor, nastala-li tato situace, počínám hledat objektivní kritéria, která případně budou svědčit o vědomé účasti na daňovém podvodu.“ NSS spíše v kvalifikaci situace viděl již označení za vědomého účastníka daňového podvodu, namísto pouhého účastníka. Obdobné záměny pojmosloví (bohužel kolikrát i úmyslně) hrají svou roli i v mediálním světě. Pokud finanční správa tvrdí, že každý plátec DPH je potenciálním účastníkem daňového podvodu, neznamená to, jak je s oblibou prezentováno, že každý je podvodník, ale že každý se může do takové situace dostat. K „pravému“ podvodníkovi však vede ještě dlouhá cesta skrze důkazní řízení, a to nejen daňové.

1.2 Vědomostní test

Domnívám se, že k pochopení výše uvedeného je též nutné správně nazírat na tzv. vědomostní test, tj. hodnocení objektivních kritérií. Tento primárně slouží k ochraně práva na odpočet daně. Do situace označované jako daňový podvod se totiž může daňový subjekt dostat mnoha způsoby. Může se jednat o situaci, kdy se obchodní partner daňového subjektu stane nesolventním a na úhradu daně prostě nemá dostatek prostředků, popřípadě se jednoduše rozhodne daň nezaplatit a zmizí anebo se vydává za jiný daňový subjekt, jehož jménem poskytuje daňové doklady. Nebo se též může jednat o případy, kdy daňový subjekt v rámci „optimalizace“ tvrdí, že mu bylo plnění poskytnuto konkrétním dodavatelem, avšak plnění reálně poskytuje dodavatel odlišný, kupříkladu neplátec DPH, popřípadě daňový subjekt se stává účastníkem účelově založeného řetězce společností s cílem krátit DPH. Vědomostní test existuje jednoduše proto, aby v těchto a podobných situacích chránil daňový subjekt, účastníka daňového podvodu, který je však v dobré víře, před neuznáním nároku na odpočet daně. Z toho důvodu se využívají i objektivní kritéria, tzn. kritéria, která jsou objektivně posuditelná a spočívají v jednání samotného daňového subjektu. Vědomostní test slouží též z hlediska procesního k tomu, aby správce daně mohl požadovat důkazní prostředky nad rámec daňového dokladu, což je v podstatě jediný důkazní prostředek požadovaný právem Evropské unie k prokázání nároku na odpočet daně. Na základě dalších předložených důkazních prostředků je pravděpodobnější, že správce daně bude schopen s jistotou určit, k jaké skutkové situaci doopravdy došlo a následně ji i podřadit pod příslušnou právní úpravu. Obezřetný daňový subjekt tak správci daně prokáže, že opravdu nemohl vědět o tom, že jeho dodavatel neodvede daň, popřípadě že udělal vše proto, aby si totožnost dodavatele ověřil. Jako příklad objektivního kritéria lze uvést v rozsudcích zmíněnou absenci písemné kupní smlouvy. Byť písemná kupní smlouva není požadována soukromoprávními ani daňovými předpisy, lze při vyšší hodnotě plnění vyžadovat, aby tato byla uzavřena a pomohla lépe zmapovat průběh

obchodního případu (přiměřené opatření). Objektivní kritéria se tak v určitých případech párují s přiměřenými opatřeními.

Při posuzování míry vědomosti o účasti na daňovém podvodu může správce daně dojít k různým závěrům. Fakt, že daňový subjekt je shledán vědomým účastníkem na daňovém podvodu neznamena automaticky, že je i podvodníkem z hlediska trestního práva. Podobně se NSS vyjádřil ve zmíněném rozsudku sp. zn. 1 Afs 61/2015, v bodě 44, „skutečnost, že se na takovou osobu hledí jako na spolupačatele podvodu nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet“. Jinými slovy, důsledkem je neunesení důkazního břemene daňového subjektu. Může se tak jednat o pouze neobezřetný daňový subjekt, který využil nečekané nabídky do té doby neznámého dodavatele a za nápadně výhodných podmínek a bez dostatečné dokumentace uzavřel s tímto obchod. Anebo se též může jednat o organizátora karuselového podvodu. Bránit se před samotnou kvalifikací situace jako daňového podvodu je tak zbytečné, popřípadě i dvojsečné, protože daňovému subjektu je v podstatě upírán objektivní vědomostní test.

Další mýty, které se s vědomostním testem (a případným požadavkem na přiměřená opatření) pojí, jsou tvrzení ve smyslu, že nyní si každého obchodního partnera musí plátec daně prověřit, popřípadě, aby si každý plátec v rámci své struktury zřídil detektivní oddělení. Též jsem zaznamenal názory, že správci daně si vytváří své ideální obchodní světy, které však nemají s realitou pranic společného. Bezpochyby, nelze se stoprocentní jistotou říci, že chyby v úsudku se nestávají. Ostatně od toho existuje i docela propracovaný systém prostředků ochrany jak správních tak soudních. Na druhou stranu, podobná vyjádření svědčí spíše o nepochopení podstaty vědomostního testu. Vědomostní test, jak jsem již zmínil, slouží z hlediska procesního k přenesení důkazního břemene stran tvrzeného nároku na odpočet daně. Je založen na posuzování objektivních kritérií, v podstatě se dá říci, že se posuzuje racionalita chování daňového subjektu či dobrá víra z objektivního pohledu. Daňový subjekt vstoupil do systému daně z přidané hodnoty, tento přináší jak výhody, tak nevýhody. Do systému lze vstoupit dobrovolně či za splnění specifických kritérií. Dá se však říci, že systém daně počítá spíše s tím, že drobní podnikatelé v něm nefigurují (proto existuje kupříkladu kritérium obratu), popřípadě figurují, ale z vlastní vůle. „Větší“ podnikatelé totiž většinou disponují i lepším povědomím o právním systému. Každý, kdo do systému vstupuje, však musí být smířen s tím, že s aplikací daně se pojí jak práva, tak i povinnosti.

Pokud se jedná o práva, ta si musí každý střežit. Umožňuje-li směrnice prokazovat nárok na odpočet daně pouhým daňovým dokladem, činí tak bezpochyby s úmyslem, že u určitých transakcí je tomu záhodno, protože ani v běžném obchodním styku není kolikrát běžné vytvářet ohledně obchodního případu jinou dokumentaci (kupříkladu nákup benzínu na dálnici). Na druhou stranu, směrnice rozhodně nepředpokládá, že jen kvůli této (daňové) možnosti se daňový subjekt rozhodne postupovat shodně ve všech obchodních případech bez rozdílu. Uplatňuje-li daňový subjekt své právo (nárok na odpočet), musí též přemýšlet, jak takové právo uhájí v případném sporu. Jinými slovy, při předpokladu znalosti fungování systému odpočtů daně si vždy musí klást otázku, co nastane v situaci, kdy se objeví problém a správce daně bude požadovat více informací o obchodním případě.

Ostatně, úplně stejnou otázku si musí klást tehdy, když obchodní případ uzavírá. Co nastane v situaci, kdy jediným dokladem o případu je daňový doklad s obecně vymezeným plněním a doklady o hotovostních platbách podepsané člověkem, kterého jsem viděl jednou v životě a najednou mi plnění, které jsem uhradil, není dodáno, či je dodáno v jiné kvalitě? Budu schopen u soudu prokázat, že jsme se takto s obchodním partnerem nedohodli a mám nárok na vrácení zaplacené částky? Zaplatil jsem vůbec správně osobě? Chovám se stejným způsobem i tehdy, pokud jsem v pozici dodavatele nebo zde si střežím svá práva více? Bezpochyby si mohu odpovědět tak, že rád chodím do rizika a podobné formalities jsou pro mě zatěžující, smlouvy k ničemu nepotřebují a věřím svému úsudku ohledně lidské povahy. Poté ale vstupuji do stejného rizika i v právu daňovém. To, že mi můj obchodní partner nedodá požadované zboží a já nebudu u soudu schopen prokázat, že jsme spolu vůbec takový obchodní vztah měli, je stejné riziko jako v případě, kdy se dostaví správce daně a bude požadovat vyšší míru „zdokladování“ nároku na odpočet, protože to jednoduše odpovídá povaze daného obchodního případu a já si měl být vědom, že taková situace po podání přiznání může nastat. Úplně stejně uvažoval NSS ve výše rozebraných případech obchodu s drahými kovy. Z hlediska nároku na odpočet daně nebylo podstatné, aby si daňový subjekt zřídil detektivní kancelář, ale aby se prostě u obchodu se drahými kovy za 1,5 mil. Kč choval racionálně a obchod si pro případ rozporování nároku na odpočet daně raději více zdokumentoval. Mohl si též položit otázku, zda správci daně nebude divné, že všechny platby hradí hotovostně, bez existence jakékoli smlouvy apod. Pokud by v obchodním případě na tomto trval, obchodní partner by byl naopak zcela proti, pak by si logicky musel klást otázku, proč tak obchodní partner činí. Zde byl problém v jednání samotného daňového subjektu, protože tento se sám choval nerozumně a neobezřetně, ne v chování obchodního partnera.

Vracím se tak k podstatě věci. Vědomostní test vyvěrá z jednání samotného subjektu, chrání jej před jednáním někoho jiného. Zde stát nepřenáší odpovědnost za jednání obchodního partnera na daňový subjekt, ale naopak apeluje na odpovědnost jeho samotného. Ostatně požadavek na prověřování obchodního partnera (přiměřené opatření) přichází až při existenci objektivních kritérií a ta, jak jsem již několikrát uvedl, vyvěrají z chování samotného daňového subjektu. Ochrana daňového subjektu pomocí vědomostního testu též spočívá v podmínce, že objektivní kritéria je třeba hodnotit jako celek (viz výše rozebírané rozsudky anebo obdobné rozsudky ze dne 30. 5. 2012, sp. zn. 1 Afs 26/2012, a ze dne 11. 12. 2014, sp. zn. 6 Afs 156/2014, oba dva dostupné na www.nssoud.cz). Nelze kupříkladu automaticky při absenci písemné smlouvy konstatovat, že daňový subjekt není v dobré víře, ale je třeba tuto skutečnost spojit i s jinými zjištěními. To však platí i opačně. Nelze vyvinut daňový subjekt jen proto, že kupříkladu v oboru je běžné placení v hotovosti, neuzavírání písemných smluv či obecná ztráta paměti. Hodnotím-li takto izolovaně a nepodívám se na kritéria komplexně, vždy dojdou k závěru, že možné je vše. Samospásným není ani argument, kdy daňový subjekt tvrdí, že v daném oboru je toto běžné (kupříkladu neuzavírání písemných smluv). V určitých případech je takový argument zcela relevantní, ale vždy je třeba hledět na daný subjekt a danou konkrétní situaci (*ad absurdum*, pokud by existovalo

odvětví, kde by krácení daní bylo obvyklým jevem, stávalo by se i jednání daňového subjektu nepostizitelným, protože je to přece standardní chování...). Chová-li se daňový subjekt relativně obezřetně (tj. alespoň s nějakým základním právním povědomím), nemusí se obávat státní represe v přenesení odpovědnosti za jednání někoho jiného, než je on sám. Správně provedený vědomostní test mu dává dostatečnou záruku stran jeho nároku na odpočet daně. Jiná situace je pochopitelně v případech, kdy daňový subjekt je součástí toho „pravého“ řetězového obchodu (respektive podvodu) a jeho úmyslná účast je na tomto zřejmá (kupříkladu nakupuje zboží, které měl již jednou v dispozici a doputovalo k němu zpět přes několik členských států Evropské unie). Tady nepomůže ani sebedokonalejší smlouva či jiné opatření, protože dobrá víra takového daňového subjektu je naprosto vyloučena. Ostatně ani detektivní kancelář by příliš nepomohla...

2 Formální stránka přenesení důkazního břemene

Zajímavým problémem se v poslední době jeví i hledání odpovědi na otázku, jak daňovému subjektu v podstatě sdělit, že je v očích správce daně vědomým účastníkem daňového podvodu. Dá se říci, že emoce budí rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, sp. zn. 6 Afs 170/2016, dostupný na www.nssoud.cz. V bodě 17 NSS uvádí:

„Nejvyšší správní soud dále považuje za potřebné vyvrátit názor stěžovatele vyjádřený v žalobou napadeném rozhodnutí i v kasační stížnosti, že identifikaci objektivních skutečností prokazujících účast žalobkyně na daňovém podvodu dochází k přesunu důkazního břemene na žalobkyni. Důkazní břemeno daňového subjektu totiž není neomezené. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečným daňovém tvrzení a dalších podáních. Lze se však oprávněně domnívat, že případná účast na daňovém podvodu nebude skutečností tvrzenou daňovým subjektem v rámci jakéhokoli podání vůči správci daně. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu navíc ukládá správci daně povinnost prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, což lze vztáhnout i na právní jednání vedoucí k neoprávněnému snížení daňové povinnosti. I Ústavní soud judikoval, že ‚důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí‘ [nález Ústavního soudu ze dne 1. července 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463)]. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. března 2005, čj. 5 Afs 131/2004-45 (č. 599/2004 Sb. NSS) nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt (zde správce daně). Pokud tedy stěžovatel tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).“

Nejvyšší správní soud v podstatě vychází z konstrukce důkazního břemene v daňovém řízení, kdy toto nese stran svého tvrzení daňový subjekt. Má za to, že daňový subjekt nikdy netvrdí, že by byl vědomým účastníkem daňového podvodu, a proto jej k prokázání takového tvrzení nelze ani vyzvat. Domnívám se, že ve výše uvedeném názoru je smícháno několik naprosto odlišných věcí. Lze souhlasit s tvrzením, že daňový subjekt nelze vyzvat k prokázání něčeho, co nikdy netvrdil (tzv. negativní důkazní břemeno). Stejně tak je nutno souhlasit s názorem, že důkazní břemeno stran vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nese správce daně (viz v podstatě všechny výše citované rozsudky). Problém je ale v tom, že správce daně daňový subjekt nikdy nevyzývá (alespoň by tedy neměl) k tomu, aby prokázal, že je vědomým účastníkem daňového podvodu. Správce daně daňový subjekt musí vyzvat k tomu, aby prokázal své tvrzení. Daňový subjekt v těchto případech tvrdí v daňovém tvrzení, že mu vznikl nárok na odpočet daně. Tudíž v podstatě deklaruje, že jeho nárok na odpočet daně je uplatňován v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), pro zjednodušení můžeme odkázat na § 72 a 73 tohoto zákona. Jak jsem již uvedl v první části článku, pro neuznání nároku na odpočet daně je ze strany správce daně nezbytné, aby našel situaci zvanou daňový podvod, provedl vědomostní test a zhodnotil případná přiměřená opatření, jejichž přijetí lze po daňovém subjektu rozumně požadovat. Pokud toto správce daně učiní, je třeba vše procesně uvést v život, což v daňovém řízení znamená sdělit daňovému subjektu a umožnit mu se vyjádřit, jinými slovy přenést na něj důkazní břemeno. Pro tento přenos slouží primárně výzvy dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), či výzva dle ustanovení § 89 DŘ. Formální přenesení důkazního břemene brání správci daně v tom, aby daňový subjekt „překvapil“ nečekanou myšlenkou bez toho, aby mu umožnil jakkoliv reagovat. Logickým závěrem je, že v případě podezření správce daně na vědomou účast daňového subjektu na daňovém podvodu, sdělí tento skrze výzvu svoji odůvodněnou konstrukci a umožní daňovému subjektu reagovat a případně podezření vyvrátit (unést důkazní břemeno stran tvrzeného nároku na odpočet daně). NSS však ve zmíněném rozsudku tvrdí, že toto nelze, ale daňovému subjektu není zapovězeno předkládat důkazy na svou obhajobu. Těžko hodnotit, kdy a jak by důkazy měly být předkládány, když není umožněno důkazní břemeno vůbec přenést.

Dle mého názoru, NSS v rozhodování pominul jednu zásadní věc. Tuto lze vyčíst z rozsudku SDEU ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Italmoda*. Jednou z řešených otázek v tomto rozsudku byla otázka, zda lze nárok na odpočet daně či nárok na osvobození daně nepříznat z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu i tehdy, když právo členského státu neobsahuje konkrétní ustanovení, které by takový postup správce daně umožňovalo. SDEU na otázku odpověděl tak, že řešení by se v prvé řadě mělo nacházet v právním řádu členského státu. Tedy kupříkladu není vyloučeno, aby tuzemský ZDPH obsahoval klauzuli, která zní, že v případě vědomé účasti na daňovém

podvodu není tvrzený nárok na odpočet daně uznán. Pokud však vnitrostátní právo žádnou takovou úpravu neobsahuje, je dle SDEU třeba vycházet z obecné zásady zákazu podvodného jednání za účelem získání nároku stanoveného unijním právním řádem. Tuto zásadu je třeba považovat za inherentní společnému systému DPH. Jinými slovy, součástí § 72 a 73 ZDPH je inherentně zásada zákazu podvodného jednání. Správci daně tak dle mého názoru naprosto nic nebrání k vyzvání daňového subjektu k tomu, aby prokázal, že nárok na odpočet daně uplatňuje v souladu se ZDPH (pochopitelně za předpokladu, že ve výzvě dostatečně odůvodní, proč má za to, že daňový subjekt je vědomou součástí podvodného jednání).

Ostatně identickou situaci řešil NSS v rozsudku ze dne 14. 12. 2016, sp. zn. 4Afs 179/2016, dostupný na www.nssoud.cz. Daňový subjekt se v rámci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem domáhal vyslovení nezákonnosti a ukončení zásahu spočívajícím v tom, že správce daně vyzval daňový subjekt k prokázání nároku na odpočet daně s tím, že jednání daňového subjektu považuje za vědomě podvodné. NSS v prvé řadě zdůraznil význam výzev v daňovém řízení:

„V této souvislosti lze uvést, že vedle přenosu důkazního břemene plní výzvy správce daně rovněž funkci usměrňování procesu dokazování, neboť těmito výzvami správce daně sděluje daňovému subjektu, jaké skutečnosti považuje z hlediska stanovení daně za rozhodné, a budou tedy předmětem dokazování, a jak předběžně hodnotí dosavadní důkazní situaci. Tím správce daně rovněž umožňuje daňovému subjektu, aby se k tomuto předběžnému hodnocení důkazů vyjádřil a navrhl další důkazy, které budou nasvědčovat jím tvrzenou verzi události (tj. např. že jím tvrzená zdanitelná plnění se uskutečnila způsobem uvedeným na daňových dokladech a v účetnictví stěžovatele, resp. že o případném daňovém podvodu jiných účastníků řetězce nevěděl a vědět nemohl, resp. že podnikl dostatečná opatření, aby předešel riziku zapojení do daňového podvodu).“

Dále NSS uvedl, že v případě konstatování vědomé účasti na daňovém podvodu skrze výzvu správce daně neshledává nic závadného:

„Prokázat naplnění objektivních a subjektivních okolností daňového podvodu je nepochybně úkolem správce daně. To však nic nemění na průběhu dokazování v daňovém řízení, které k prokázání těchto okolností směřuje. Interpretace judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu předestřená stěžovatelkou, podle níž nemá správce daně v případě dokazování podvodu požadovat součinnost prostřednictvím výzev, je tak zcela nesprávná. Z judikatury SDEU rovněž neplyne žádná modifikace přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, pokud existuje podezření na zatížení transakcí daňovým podvodem.“

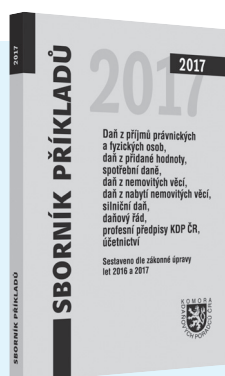
3 Dobrá víra a daň z příjmů?

Posledním vybraným problémem, na který bych chtěl poukázat, je promítnutí závěrů stran vědomé účasti na daňovém podvodu z oblasti DPH do oblasti daně z příjmů. Judikatorní linie v oblasti prolínání těchto dvou daní je docela striktní. Soudní moc relativně ustáleně trvá na odlišných principech uplatňování DPH a daně z příjmů. Je tak běžným jevem, že kontrola shodného plnění, při konstatování porušení § 72

a 73 ZDPH a současně § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů (dále jen „ZDP“), končí různou výší doměřené daně (ostatně otázku řešil i rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 19. 1. 2016, sp. zn. 4Afs 87/2015, dostupné na www.nssoud.cz). Ve zkratce se dá říci, že dle ustáleného přístupu, není pro výdaj/náklad u daně z příjmů rozhodné, kdo plnění poskytl, ale že bylo poskytnuto, a to na rozdíl od DPH, kde je pro účely odpočtu daně nezbytné, aby plnění bylo poskytnuto plátcem daně. To v podstatě znamená u shodného plnění nemožnost postižení uplatněného výdaje/nákladu v případě konstatování vědomé účasti na podvodném jednání u DPH.

Do ustálených vod vnesl zajímavý vítr rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2016, sp. zn. 4Afs 23/2016, dostupný na www.nssoud.cz. Zde zmíněný daňový subjekt uplatňoval výdaj na dani z příjmů fyzických osob, a to ze subdodavatelských stavebních prací. Tyto mu měly být poskytnuty dvěma dodavateli. Správce daně však zjistil, že stavební práce provedeny byly, avšak ukrajinskými pracovníky, přičemž jednání těchto pracovníků nelze přičítat dvěma deklarovaným dodavatelům. Správce daně tak uznal jen prokázané výdaje, které byly vynaloženy na konkrétní pracovníky, zbytek výdajů neuznal. Důkazní prostředky, ze kterých vycházel, lze ve zkratce označit za typická objektivní kritéria tak, jak je o nich psáno výše v článku (absence písemných smluv, hotovostní platby apod.). Krajský soud, který řešil žalobu proti rozhodnutí správce daně, však rozhodnutí zrušil s tím, že je třeba zabývat se otázkou, jak dalece mohl daňový subjekt předvídat (být v dobré víře), že ukrajinskí pracovníci nejednají za právnické osoby uvedené fakturách, respektive, zda učinil vhodná opatření, která po něm mohla být rozumně požadována. Svoji úvahu opřel o judikaturu SDEU k daňovým podvodům. Rozsudek krajského soudu byl napaden kasační stížností, když podstatou kasace bylo setrvání správce daně na názoru, že skutečná výše vynaložených výdajů nebyla prokázána, přičemž s odkazem na judikaturu NSS nelze na daních z příjmů aplikovat judikaturu k podvodům na dani z přidané hodnoty, a to právě s odkazem na rozdílné principy uplatňování daní.

Nejvyšší správní soud v dané věci rozhodl, dle mého názoru, docela překvapivě, avšak asi ne nesprávně, když konstatoval, že vědomostní test (test dobré víry) daňového subjektu musí být respektován v obecné rovině, tedy i při posuzování uskutečnění daňového výdaje pro účely daně z příjmů. Dále se však soud do rozsudku poněkud zamotává, když sice konstatuje, že v daném případě nebyl daňový subjekt v dobré víře stran dodavatelů uvedených na dokladech, avšak i tak má možnost prokázat reálnou výši výdaje, byť plnění bylo provedeno jinou osobou, než je uvedena na dokladu. V podstatě soud došel ke stejnému závěru jako správce daně, avšak jinou cestou. Důležité však je, že NSS otevřel cestu ke sladění důkazních řízení na DPH a daních z příjmů, když k cíli správce daně dojde stejnou cestou, respektive se stejnou argumentací, přičemž rozdíl spočívá pouze v reálném vyčíslení daně. V případě, když by se NSS nastíněný postup uchýtil v praxi (k čemuž bude pravděpodobně potřeba více rozsudků), bude zajímavé sledovat, jak se vyvine posuzování oprávněnosti uplatnění nákladů/výdajů v případě úmyslných účastí na podvodném jednání. Byť jsou principy uplatňování daní odlišné, je minimálně právně pochybný současný stav (podpořený judikaturou), kdy správce daně prokáže, že daňový subjekt musel vědět o tom, že daň nebude dodavatelem odvedena. Zatímco v případě DPH je situace zřejmá, tj. nárok na odpočet daně je neuznán, v případě daně z příjmů lze těžko neuznat výdaj/náklad v situaci, kdy je potvrzeno, že plnění se fakticky uskutečnilo a bylo uskutečněno dodavatelem uvedeným na dokladu. Reálný výdaj/náklad byl prostě uskutečněn. Na druhou stranu, dobrá víra je jen jedna. Osobně se mi nezdá stav, kdy je komukoliv přiznávána výhoda daná daňovým zákonem, přičemž této výhody bylo dosaženo zjevně podvodným jednáním. Zatímco tak daňový subjekt ví, že jím poskytnutá platba nebude nikdy obchodním partnerem zdaněna, může si beztrestně uplatnit výdaj/náklad z této platby plynoucí, byť na DPH by takové jednání bylo trestněprávně postižitelné. Osobně zde cítím rozpor s principem, který praví, že nikdo nemůže mít prospěch nezákonného jednání.



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2017

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2016.

Cena publikace je 420 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

Interakce daňového a trestního řízení

Atoři se v tomto příspěvku zabývají vzájemnými interakcemi daňového a trestního řízení se zvláštním důrazem na mlčenlivost v daňovém a trestním řízení, vzájemnou spolupráci a na dokazování, a to – s ohledem na pracovní působení autorů – z pohledu jak správce daně, tak i orgánu činného v trestním řízení.

1 Cíle daňového a trestního řízení

Cíl daňového řízení je v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), definován shodně jako cíl celé správy daní. Podle § 134 odst. 1 daňového řádu se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Cíl správy daní je upraven v § 1 odst. 2 jako správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Úkolem trestního řízení je náležitě zjistit, zda byl trestný čin spáchán a je-li tomu tak, zjistit jeho pachatele a uložit mu podle zákona sankci, učiněné rozhodnutí vykonat, popřípadě jeho výkon zařadit, dále působit k upevňování zákonnosti, k předcházení a zamezování trestné činnosti a výchově občanů.

2 Správce daně a orgány činné v trestním řízení

Správce daně je v daňovém řádu charakterizován jako správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Typickými správci daně, kteří spolupracují s orgány činnými v trestním řízení, jsou orgány Finanční správy České republiky (finanční úřady, Odvolací finanční ředitelství a Generální finanční ředitelství) a orgány Celní správy České republiky (celní úřady a Generální ředitelství cel).

Orgány činnými v trestním řízení se rozumějí soud, státní zástupce a policejní orgán. Výčet všech policejních orgánů je uveden v § 12 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád (dále jen „trestní řád“), který současně stanoví jejich věcnou příslušnost. Konkrétně jsou v postavení policejních orgánů útvary Policie České republiky, Generální inspekce bezpečnostních sborů, pověřené orgány Vězeňské služby České republiky a pověřené celní orgány. Není-li trestním řádem stanoveno jinak, jsou uvedené policejní orgány oprávněny



JUDr. Jana Jarešová, Ph.D.

Generální ředitelství cel, Právní odbor



plk. Mgr. Aleš Hrubý

Generální ředitelství cel,
Sekce 03 Pátrání

ke všem úkonům trestního řízení patřícím do působnosti policejního orgánu – např. pověřené celní orgány mají delegovanou věcnou příslušnost § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu, přičemž nejsou vyšetřovacím orgánem. Tím není dotčeno oprávnění státního zástupce podle trestního řádu odejmout kteroukoliv věc policejnímu orgánu a učinit opatření k přikázání věci jinému policejnímu orgánu.

3 Právní rámec spolupráce správce daně a orgánů činných v trestním řízení

3.1 Předávání informací a důkazních prostředků od správce daně k orgánům činným v trestním řízení

Základní úpravu spolupráce správce daně a orgánů činných v trestním řízení najdeme v daňovém řádu, a to v ustanoveních týkajících se daňové mlčenlivosti.

Správa daní je postavena na dobrovolnosti plnění povinností a ochotě daňového subjektu předat o sobě správci daně informace. Naproti tomu trestní řízení je zákonem upravený postup orgánů činných v trestním řízení, který je zahájen z úřední povinnosti a typicky veden i bez dobrovolné součinnosti pachatele trestného činu. Při úpravě prolomení daňové mlčenlivosti je tak nutné vyvažovat ochranu soukromí daňového subjektu a veřejný zájem na poskytnutí informací.

Prolomení mlčenlivosti vůči orgánům činným v trestním řízení patří mezi velmi důležité průlomové. V tomto případě obzvláště vystupuje do popředí vzájemná spolupráce, neboť nejen správce daně disponuje informacemi, které mohou být důležité pro orgány činné v trestním řízení, ale též orgány činné v trestním řízení mají mnohdy cenné informace pro správu daní.

Bez zákonné možnosti vzájemné spolupráce by nemohly fungovat takové projekty, jako je Daňová Kobra, které významným způsobem pomáhají jak k odhalování závažné daňové kriminality, tak k úspěšnému boji proti daňovým únikům. Členy Daňové Kobry jsou správci daně (finanční správa a celní správa) a orgány činné v trestním řízení (Policie České republiky a celní správa v postavení policejního orgánu).¹

¹ Více viz webová stránka: www.danovakobra.cz.

Prolomení mlčenlivosti vůči orgánům činným v trestním řízení není upraveno výlučně daňovým řádem, ale s účinností od 1. 1. 2012 též v zákoně č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky (dále jen „zákon o policii“), a v zákoně č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů a o změně souvisejících zákonů (dále jen „zákon Generální inspekci bezpečnostních sborů“), s účinností od 1. 1. 2014 pak v zákoně č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky (dále jen „zákon o celní správě“).

Podle § 53 odst. 2 daňového řádu může správce daně poskytnout informace získané při správě daní státnímu zástupci a po podání obžaloby soudu v souvislosti s objasněním okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán:

1) Některý z trestných činů daňových a poplatkových, který se týká porušení povinností při správě daní.

Daňové trestné činy jsou upraveny v části druhé, hlavě šesté, dílu druhém zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „trestní zákoník“), a patří mezi ně:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby,
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby,²
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení,
- porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží,
- padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti,
- padělání a pozměnění známek.

2) Trestný čin, jehož nepřekážení nebo neoznámení je trestným činem.

Vyjmenování trestných činů, jejichž nepřekážení je trestným činem, nalezneme v § 367 trestního zákoníku, v případě trestnosti neoznámení jde o § 368 trestního zákoníku. Jedná se o velkou skupinu trestných činů, a to těch nejzávažnějších. V některých případech půjde o trestnost nepřekážení nebo neoznámení pouze u kvalifikované skutkové podstaty, např. jeden z častějších trestných činů je trestný čin podvodu. Jeho neoznámení ani nepřekážení není trestným činem. Pokud by ale uvedeným trestným činem pachatel spáchal škodu velkého rozsahu dle § 209 odst. 5 trestního zákoníku, je již nepřekážení trestné.³

3) Trestný čin dotačního podvodu, trestný čin zkršlování údajů o stavu hospodaření a jmění a trestný čin poškozování finančních zájmů Evropských společenství.

4) Některý z trestných činů proti výkonu pravomoci orgánu veřejné moci a úřední osoby, některý z trestných činů úplatkářství a trestný čin maření výkonu úředního rozhodnutí.

Uvedené trestné činy jsou upraveny v části druhé, hlavě desáté, dílu prvním až čtvrtém trestního zákoníku a patří mezi ně:

- násilí proti orgánu veřejné moci,
- vyhrožování s cílem působit na orgán veřejné moci,
- násilí proti úřední osobě,
- vyhrožování s cílem působit na úřední osobu,
- přisvojení pravomoci úřadu,

- zneužití pravomoci úřední osoby,
- maření úkolu úřední osoby z nedbalosti,
- přijetí úplatku,
- podplacení,
- nepřímé úplatkářství,
- maření výkonu úředního rozhodnutí.

5) Trestný čin udávání padělaných a pozměněných peněz, padělání a pozměňování veřejné listiny, nedovolené výroby a držení pečeti státní pečeti a úředního razítka.

Správce daně poskytuje informace na žádost podanou v souladu s ustanovením § 8 odst. 2 trestního řádu státním zástupcem nebo soudem. Z žádosti musí být patrný důvod podání žádosti, tj. informace o zahájeném trestním řízení ve věci některého z výše uvedených trestných činů, přičemž správce daně zkoumá žádost pouze formálně, nepřísluší mu hodnotit, zda jsou údaje uvedeny správně (podle skutečnosti), zda na základě poskytnutých informací skutečně dochází či dojde k objasnění uvedeného trestného činu. Odpovědnost za správnost žádosti tak, aby poskytnutí mohlo proběhnout souladně s daňovým řádem, nese tazatel. Stejně tak je dále odpovědný za použití informace pouze k účelu, ke kterému byla získána. Na tazatele přechází povinnost mlčenlivosti podle daňového řádu se všemi důsledky jejího porušení.

V § 53 odst. 3 daňového řádu je upravena oznamovací povinnost správců daně. Obecně je oznamovací povinnost státních orgánů vůči státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, upravena v § 8 trestního řádu. Tato povinnost se týká všech trestných činů. Zároveň však odst. 4 téhož ustanovení umožňuje plnění oznamovací povinnosti odmítnout s odkazem na uznanou povinnost mlčenlivosti. Touto uznanou povinností mlčenlivosti je právě mlčenlivost podle daňového řádu. Bez úpravy § 53 odst. 3 daňového řádu by tedy správce daně nemohl oznamovat skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu. Uvedené ustanovení se ale týká výhradně trestných činů výše uvedených. Ohledně ostatních trestných činů je správce daně vázán mlčenlivostí.⁴

V případě splnění oznamovací povinnosti je mlčenlivost prolomena i pro případná doplňující podání správců daně, či odpovědi na doplňující dotazy orgánů činných v trestním řízení, které s podaným trestním oznámením bezprostředně souvisejí.

K vzájemné spolupráci správců daně a orgánů činných v trestním řízení přispěla i novela daňového řádu účinná od 1. 1. 2015, která doplnila do § 148 odst. 4 daňového řádu nový důvod pro stavení lhůty pro stanovení daně, a to trestní stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. Lhůta se v tomto případě zastaví od zahájení trestního stíhání až do právní moci rozsudku (osvobozujícího či odsuzujícího) nebo jiného rozhodnutí ve věci samé.

Významný průlom povinností mlčenlivosti vůči Policii České republiky je obsažen v zákoně o policii. Tento průlom se do zákona o policii dostal s novelou provedenou zákonem o Generální inspekci bezpečnostních sborů s účinností od 1. 1. 2012.

² S uvedeným trestným činem souvisí ustanovení § 242 trestního zákoníku o účinné lítosti: „Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek.“

³ K významu „škoda velkého rozsahu“ srovnej § 138 trestního zákoníku.

⁴ Srovnej např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 750/2000 ze dne 3. 9. 2002.

Úprava je obsažena v § 71a: „Specializovaný útvar policie určený policejním prezidentem může pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti korupci, terorismu, organizovanému zločinu, daňové, finanční a závažné hospodářské kriminalitě a legalizaci výnosů z trestné činnosti. Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.“

Oproti úpravě daňového řádu najdeme řadu odlišností, které průlom významně rozšířily:

1) Komu se informace poskytují.

Podle daňového řádu může požadovat informace výhradně státní zástupce nebo po podání obžaloby soud. Podle zákona o policii může informace žádat specializovaný útvar policie určený policejním prezidentem.

2) Kdy se informace poskytují.

Podle daňového řádu se informace poskytují pro účely trestního řízení, tedy po zahájení trestního řízení.⁵ Podle zákona o policii se informace poskytují též pro účely zahájení trestního řízení, tedy před jeho zahájením.⁶

3) Z jakého důvodu se informace poskytují.

Daňový řád vyjmenovává trestné činy, pro jejichž objasnění se informace poskytují. Zákon o policii účel poskytnutí informací váže na plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti korupci, terorismu, organizovanému zločinu, daňové, finanční a závažné hospodářské kriminalitě a legalizaci výnosů z trestné činnosti, což může zahrnovat širší okruh trestných činů.

Prolomení mlčenlivosti vůči Generální inspekci bezpečnostních sborů, které také nabylo účinnosti dne 1. 1. 2012, je obdobné jako vůči Policii České republiky.⁷

S účinností od 1. 1. 2014 je prolomena mlčenlivost mimo daňový řád také zákonem o celní správě, a to vůči dalšímu orgánu činnému v trestním řízení – pověřenému celnímu orgánu. Na základě ustanovení § 11a zákona o celní správě, upravujícího zvláštní ustanovení o poskytování informací, je oprávněn pověřený celní orgán pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti trestné činnosti. Úprava je opět podobná úpravě zákona o policii i úpravě zákona o Generální inspekci bezpečnostních sborů.⁸ Odlišný je důvod poskytnutí informací, který je definován jako plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti trestné činnosti v případech, kdy celní orgány jsou orgány činnými v trestním řízení.⁹

3.2 Předávání informací a důkazních prostředků od orgánů činných v trestním řízení ke správci daně

Informace o probíhajícím trestním řízení jsou chráněny jednak ustanovením § 8a a násl. trestního řádu ve vztahu k poskytování takových informací veřejnosti či dalším osobám pro účely trestního řízení, tak i ustanovením § 65 trestního řádu o právu nahlédnout do trestního spisu. V obou případech musí být naplňován účel trestního řízení, tj. náležité zjištění a spravedlivé potrestání pachatelů. Na naplňování tohoto účelu důsledně dbá jak policejní orgán, tak i státní zástupce.

Je-li vedeno daňové řízení ve věci, k níž bylo nebo je vedeno trestní řízení, nebo mohou-li v souvislosti s jiným trestným činem být v trestním spisu obsaženy údaje využitelné v daňovém řízení, je možné tyto údaje nebo listiny správcem daně z trestního spisu vyžádat. Policejní orgány jsou povinny vyhovět veškerým dožádáním správce daně za účelem poskytnutí informací vztahujících se k předmětu podání, výměně informací s cílem předcházení vzniku daňových nedoplatků a k eliminaci nárůstu vzniklé škody při dokumentaci probíhající trestné činnosti.

Pokud je správci daně známo, které údaje nebo listiny požaduje, a že by tyto měly být v evidenci policejních orgánů nebo v trestním spisu založeny, je správce daně podle okolností oprávněn použít institut součinnosti podle § 57 odst. 1 daňového řádu (údaje a listiny). Pro specifikaci požadovaných listin nahlédne správce daně do trestního spisu s využitím § 65 odst. 1 trestního řádu. Je-li správce daně v roli poškozeného, tj. vznikla-li státu majetková škoda, může se práva nahlížení dovolávat v souladu s ustanovením § 43 trestního řádu. Není-li v roli poškozeného (poslední věta ustanovení § 65 odst. 1 trestního řádu), musí prokázat právní zájem. Tímto zájmem je správné zjištění a stanovení daní, tedy cíl správy daní tak, jak je uveden v úvodu tohoto příspěvku. Policejní orgán může podle § 65 odst. 2 a 5 trestního řádu shledat ze závažných důvodů zákonnou překážku pro odepření poskytnutí údajů nebo listin z trestního spisu.

Při povolování nahlízet do spisů je nutno učinit takové opatření, aby byla zachována povaha utajovaných informací chráněných zvláštním zákonem a údajů, na které se vztahuje státem uložená nebo uznaná povinnost mlčenlivosti.

3.3 Poškozený v trestním řízení

Poškozený je stranou trestního řízení s poměrně širokými procesními právy, je podle platného práva procesní stranou, ať má právo být subjektem adhezního řízení ve smyslu ustanovení § 43 odst. 3 trestního řádu či nikoli. Mezi jeho práva

⁵ Srovnej § 158 odst. 3 trestního řádu.

⁶ Srovnej § 158 odst. 1 trestního řádu.

⁷ Znění § 40 zákona o Generální inspekci bezpečnostních sborů: „Inspekce může pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti korupci, terorismu, organizovanému zločinu, daňové, finanční a závažné hospodářské kriminalitě a legalizaci výnosů z trestné činnosti. Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.“

⁸ Znění § 11a zákona o celní správě: „Pověřený celní orgán určený generálním ředitelem může pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti trestné činnosti v případech, kdy jsou celní orgány orgány činnými v trestním řízení. Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.“

⁹ Srovnej § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu a § 4 odst. 1 písm. d) zákona o celní správě.

patří např. oprávnění nahlížet do spisů, činit návrhy na doplnění dokazování, účastnit se hlavního líčení, podat stížnost proti usnesení o odložení věci a může kdykoli v průběhu vyšetřování žádat státního zástupce o odstranění průtahů ve vyšetřování nebo závad v postupu vyšetřovatele. Orgány činné v trestním řízení jsou povinny poškozeného poučit o jeho právech a poskytnout mu všestrannou možnost k jejich uplatnění.

V případě fiskálních deliktů je poškozeným ten, komu byla trestným činem způsobena majetková škoda, nebo, na jehož úkor se pachatel trestným činem obohatil. Poškozeným je však i osoba, které majetková škoda vznikla, ale které pachatel škodu již v plném rozsahu nahradil. V každém případě však škoda musí být způsobena trestným činem, pro který je obviněný stíhán.

Poškozeným může být jak osoba fyzická, tak osoba právnická, a to jak podle práva soukromého, tak podle práva veřejného. V případě trestných činů porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou, porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství, zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby může být poškozeným i stát – Česká republika, v takovém případě má stát rovné postavení jako jakákoliv jiná strana trestního řízení. Orgánem veřejné moci, který za stát uplatňuje práva poškozeného, by měl být ten správní orgán nebo jiný státní orgán, kterému je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní, tedy správce daně, neboť jeho úkolem je postupovat vždy v souladu se základním cílem správy daní tak, jak je definován v úvodu tohoto příspěvku.

Vzhledem k tomu, že v důsledku spáchání daňového trestného činu je škodlivým následkem neuhrazení daně, je vedle trestněprávních nástrojů orgánů činných v trestním řízení rovněž správce daně povinen použít všechny zákonné prostředky k tomu, aby bylo úhrady dosaženo.

3.4 Parametry souběhu trestního a daňového řízení – spolupráce Daňová Kobra

Policejní orgány a správci daně zapojení do spolupráce Daňová Kobra postupují v rámci výkonu své činnosti v souladu se svými právy a povinnostmi uvedenými v zákoně a za součinnosti jiných stran, přičemž dbají dodržování zákonů a jiných obecně závazných právních předpisů, chrání zájmy státu a zachovávají práva a právem chráněné zájmy subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém a trestním řízení. Primárním cílem je ochrana státního rozpočtu, sekundárně pak potrestání pachatelů řádně zadokumentované a objasněné protiprávní činnosti. Daňové řízení v souběhu s trestním řízením je zahájeno vždy, jakmile vzniknou zákonné podmínky pro podezření ze vzniku či existence daňové pohledávky.

Právním a povinností policejních orgánů a správců daně je aktivní vzájemná spolupráce při objasňování a dokumentaci konkrétního podezření ze spáchání daňových trestných činů, optimálním nastavení taktických postupů v souladu se zákonem, správném stanovení a vybrání daně a výměně informací s cílem předcházení vzniku daňových nedoplatků a eliminace nárůstu vzniklé škody takovým způsobem, aby nedošlo ke zmaření následného daňového nebo trestního řízení.

4 Dokazování v daňovém a trestním řízení

V první řadě je třeba zdůraznit, že daňové a trestní řízení jsou řízení odlišná, na sobě nezávislá, jsou vedena s jiným cílem – viz úvod tohoto příspěvku, ovládána jinými pravidly a zásadami, postavení obviněného/obžalovaného a daňového subjektu je jiné. Neznamená to však, že by mezi daňovým a trestním řízením nevznikala žádná interakce. Tato interakce se projevuje zejména v použitelnosti důkazů z trestního řízení v řízení daňovém a naopak.

Zásadní rozdíl mezi daňovým a trestním řízením spočívá v rozložení důkazního břemene. Stranu v trestním řízení důkazní břemeno netíží. Jsou to naopak orgány činné v trestním řízení, které jsou povinny vyhledávat skutečnosti právně významné a snést tedy dostatek důkazních prostředků, kterými mohou obviněnému/obžalovanému prokázat vinu. V řízení daňovém však daňový subjekt nese břemeno tvrzení (má povinnost sám daň přiznat/tvrdit)¹⁰ a také břemeno důkazní (má povinnost svá tvrzení prokázat – předložit správci daně důkazní prostředky)¹¹.

K pojetí důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně a konstantně vyjadřují i správní soudy. Lze uvést např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 235/2015-38 ze dne 28. 1. 2016: „V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy také povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující v nich uvedené údaje, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit či navrhnout relevantní důkazní prostředky. Pokud jsou takové důkazy spolehlivě prokazující jeho tvrzení provedeny, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i v daňovém řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje jen

¹⁰ Srovnej § 135 odst. 2 daňového řádu.

¹¹ Srovnej § 92 odst. 3 daňového řádu.

k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém tvrzení nebo je byl v něm povinen uvést.“

Jako důkazních prostředků lze podle § 93 odst. 1 daňového řádu v daňovém řízení 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. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Správce daně může podle § 92 odst. 2 daňového řádu použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. Zároveň dle odstavce 3 téhož ustanovení platí, že je-li takto předaným podkladem protokol o svědecké výpovědi, provede správce daně na žádost daňového subjektu svědeckou výpověď v rámci daňového řízení.

4.1 Použití důkazních prostředků z trestního řízení při správě daní

4.1.1 Listiny

Jak výše uvedeno, správce daně může jako důkazních prostředků použít i podklady jiných orgánů veřejné moci získané pro jimi vedená řízení. Typickými důkazními prostředky používanými v daňovém řízení získanými v trestním řízení, jsou listiny, a to zejména protokoly o výsledku obviněných osob.

K použití tohoto typu důkazů v daňovém řízení se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 1/2009-57 ze dne 22. 7. 2009 následujícím způsobem: „*Výslech obviněného patří podle trestního řádu mezi důkazní prostředky, současně je však prostředkem jeho vlastní obhajoby, což může v důsledku uvádění nepravd zásadním způsobem ovlivnit důkazní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného pro účely daňového řízení. Provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno.“*

Zároveň však Nejvyšší správní soud v uvedeném judikátu uvádí: „*Výslech obviněného (§ 90 – § 95 trestního řádu) patří mezi důkazní prostředky (§ 89 odst. 2 téhož zákona), současně je však prostředkem jeho vlastní obhajoby. Obviněný ve své výpovědi může uvádět i nepravdu. Jak soud dále dodává, uvedené právní závěry pochopitelně mohou zásadním způsobem ovlivnit důkazní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného, a to i pro daňové řízení. Toto konstatování však ještě samo o sobě neznamená, že výpověď obviněného učiněná v trestním řízení je pro účely daňového řízení a priori nepoužitelná. Daňové orgány si musí být vědomy specifík důkazu provedeného protokolem o výpovědi obviněného majícího původ v trestním řízení, a musí vždy zvažovat, zda je tento důkaz souladný s dalšími důkazy zjištěnými v daňovém řízení. Současně se musí pokusit k žádosti daňového subjektu znovu vyslechnout obviněného v daňovém řízení jako svědka. Pouze poskytuje-li důkaz získaný z výpovědi obviněného v trestním řízení společně s důkazy získanými v průběhu*

daňového řízení ucelenou a přesvědčivou verzí existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, lze hovořit o tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno.“

Specifické pak je použití listiny z výsledku osoby, které byl v trestním řízení přiznán status tzv. spolupracujícího obviněného podle § 178a trestního řádu, s kterým je spojen závazek této osoby podat jak v přípravném řízení, tak i v řízení před soudem úplnou a pravdivou výpověď. S ohledem na závěr učiněný Nejvyšším správním soudem ve výše zmíněném judikátu je zřejmé, že takovému důkazu, resp. v něm vyjádřenému názoru obviněného (ve správě daní daňovému subjektu či svědku), bude správce daně přikládat větší míru věrohodnosti.

4.1.2 Použití výstupů z nasazení operativně pátracích prostředků

Dalšími důkazními prostředky získanými v trestním řízení, jejichž potenciální využití v řízení daňovém je hojně diskutováno, jsou výstupy z nasazení operativně pátracích prostředků policejními orgány. Operativně pátrací prostředky jsou trestněprávním institutem, jehož součástí se staly až v roce 2002, a to díky velké novele trestního řádu provedené zákonem č. 265/2001 Sb. (účinné od 1. 1. 2002). Do té doby byly součástí zákona č. 283/1991 Sb., o Policii České republiky. Operativně pátrací prostředky tak v praxi a ze zákonných dispozic představují souhrn opatření policejních orgánů uskutečňovaných podle trestního řádu a v souladu s dalšími právními předpisy, jejichž účelem je předcházení, odhalování a objasňování trestné činnosti, stejně tak i v případě pátrání po skrývajících se pachatelích, pátrání po hledaných a neznámých osobách a pátrání po věcných důkazech.

Ve smyslu taxativního výčtu trestního řádu jsou operativně pátracími prostředky: předstíraný převod (§ 158c), sledování osob a věcí (§ 158d) a použití agenta (§ 158e).

Operativně pátrací prostředky a jejich použití se vyznačují některými charakteristickými rysy:

- jsou důvěrné povahy a jsou uskutečňovány speciálními metodami a prostředky, které jsou téměř vždy utajované a podléhají režimu nakládání s utajovanými skutečnostmi v souladu se zákonem č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti (dále jen „zákon o UI“);
- podnětem k jejich použití jsou často informační signály značně neurčité povahy, přičemž druh a volbu metod a prostředků jejího uskutečňování určuje charakter sledovaného cíle (zabránění spáchání protiprávního jednání, odhalení latentních trestných činů, pátrání po neznámých osobách atd.);
- jejich použitím dochází často k zásahům do základních práv a svobod osob.

Podle účelu použití operativně pátracích prostředků můžeme rozlišovat konání za účelem:

- zabránění trestným činům, jejich objasnění a odhalení jejich pachatelů;
- pátrání po osobách a věcech;
- prevence trestných činů.

Operativně pátrací činnost je velmi důležitou metodou objasňování trestné činnosti a odhalování pachatelů této trestné činnosti. Prakticky pokaždé při její realizaci dochází k zásahům do základních práv a svobod osob. Orgány, jež tuto činnost realizují, musí dbát na to, aby k takovým zásahům docházelo co nejméně, byly co nejšetrnější a aby tato činnost byla prováděna pouze v míře nezbytně nutné k zamýšlenému účelu. Z hlediska významu pro trestní řízení je nejdůležitější operativně pátrací činnost konaná s cíli zabránit trestným činům, odhalit je a objasnit pachatele těchto trestných činů.

4.1.3 Operativně pátrací prostředky a jejich použití v důkazním řízení

Dokazování je činnost orgánů činných v trestním řízení směřující k vyhledávání, zajištění, provedení a zhodnocení poznatků důležitých pro poznání skutkových okolností významných pro rozhodnutí o vině a trestu. Slouží k poznání objektivní reality a tím tedy i k realizaci zásady materiální pravdy. Skutečnost, která má být zjištěna, se označuje jako předmět důkazu. Při dokazování k poznávání skutečnosti, která je předmětem důkazu, se používají důkazní prostředky. Důkazem v procesním smyslu je pak přímý poznatek, který orgán činný v trestním řízení získal o předmětu důkazu z důkazního prostředku při procesním dokazování. Tento důkaz však musí být získán na základě a v souladu s trestním řádem, jinak je jeho procesní využitelnost nulová.

Dle § 89 odst. 2 trestního řádu může za důkaz sloužit vše, co může přispět k objasnění věci, zejména výpovědi obviněného a svědků, znalecké posudky, věci a listiny důležité pro trestní řízení a ohledání. V souladu s ust. § 158b odst. 3 trestního řádu lze zvukové, obrazové a jiné záznamy získané při použití operativně pátracích prostředků, způsobem odpovídajícím ustanovením trestního řádu, použít jako důkaz. Důkazem tedy není samotný prostředek, který byl použit, nýbrž záznam, který byl pořízen při jeho použití.

V případě institutu sledování osob a věcí lze záznam pořízený při tomto sledování použít jako důkaz pouze v případě, že je k němu připojen protokol mající náležitosti podle § 55 a 55a trestního řádu. Výstupy ze sledování osob a věcí, při němž byly pořizovány zvukové, obrazové nebo jiné záznamy, lze dle ustanovení § 158d odst. 10 trestního řádu použít jako důkaz také v jiné trestní věci, než je ta, v níž byly provedeny, nicméně výhradně za předpokladu, je-li v této věci vedeno řízení pro úmyslný trestný čin, nebo souhlasí-li s tím osoba, do jejížch práv bylo sledováním zasáhnuo.

Procesní využitelnost výstupů za použití operativně pátracích prostředků je z praxe orgánů činných v trestním řízení velmi dobrá a zpravidla takto získané důkazy mají v řízení před soudem zcela zásadní význam. Premisa aktivní a vzájemné spolupráce policejních orgánů a správců daně při objasňování a dokumentaci konkrétního podezření ze spáchání daňových trestných činů s požadovaným cílem souběhu trestního řízení a daňového řízení tak přímo vybízí, aby protokolárně zpracované výstupy z nasazení operativně pátracích prostředků byly využity subsidiárně jako důkazy pro účely řízení daňového.

4.1.4 Odposlech a záznam telekomunikačního provozu a zjišťování údajů o něm

Odposlech a záznam telekomunikačního provozu (dále jen „odposlech“) není operativně pátracím prostředkem, nicméně

se jedná o úkon, který je součástí operativně pátrací činnosti a je realizován výhradně za použití operativní techniky. Tento institut je upraven § 88 a 88a trestního řádu, jeho použití je téměř vždy utajované a podléhá režimu nakládání s utajovanými skutečnostmi v souladu se zákonem o UI. Stejně jako použití operativně pátracích prostředků, i použití odposlechu je silným zásahem do práv a svobod chráněných Ústavou České republiky, Listinou základních práv a svobod a rovněž závaznými mezinárodními smlouvami. Podmínky jeho použití jsou tedy poměrně přísné.

Odposlechu lze podle § 88 odst. 1 trestního řádu využít v trestním řízení pro zvlášť závažný úmyslný trestný čin, nebo pro trestný čin, k jehož stíhání Českou republiku zavazuje vyhlášená mezinárodní smlouva. Použití odposlechu podléhá povolení předsedy senátu a v přípravném řízení soudce na návrh státního zástupce. Povolení k odposlechu je možné udělit v případě, kdy lze důvodně předpokládat, že jím budou sděleny významné skutečnosti pro trestní řízení. Bez tohoto příkazu může orgán činný v trestním řízení nařídít odposlech, nebo jej sám provést za předpokladu, že s tím souhlasí účastník odposlouchávané stanice. V takovém případě je možno odposlech nasadit i v souvislosti s jinou trestnou činností, než odposlech povolovaný. Návrh na provedení odposlechu předkládá státnímu zástupci policejní orgán. Tento návrh má písemnou podobu a obsahuje skutkové zhodnocení věci a rovněž také, obdobně jako u operativně pátracích prostředků, odůvodnění nutnosti odposlechu.

Odposlech a záznam telekomunikačního provozu může sloužit i jako důkaz v trestním řízení. V případě, že tomu tak má být, je třeba připojit k němu protokol s uvedením údajů o místě, času, způsobu a obsahu provedeného záznamu a rovněž i o osobě, která záznam pořídila. Tento záznam lze použít jako důkaz i v jiné věci než v té, v souvislosti s níž byl proveden. Musí se ale jednat o trestní stíhání vedené pro trestný čin uvedený v § 88 odst. 1 trestního řádu, nebo o případ, kdy účastník odposlouchávané stanice s takovýmto postupem souhlasí. Pokud při odposlechu nebyly zjištěny skutečnosti významné pro trestní řízení, je nutno záznamy předepsaným způsobem zničit. Pokud policejní orgán zjistí při odposlechu, že obviněný komunikuje se svým obhájcem, je povinen okamžitě odposlech přerušit, záznam o jeho obsahu zničit a získané informace žádným způsobem nepoužít.

Velmi podobným institutem je zjišťování záznamů o telekomunikačním hovoru podle § 88a trestního řádu. Toto zjišťování nařizuje předseda senátu, či v přípravném řízení soudce v případě, že je tímto způsobem třeba objasnit skutečnosti důležité pro trestní řízení. Tento institut se od odposlechu liší především tím, že zatímco odposlech směřuje do budoucna, záznam podle § 88a trestního řádu se týká telekomunikačního provozu již uskutečněného.

Význam odposlechu a záznamu telekomunikačního hovoru se v praxi policejních orgánů historicky přeceňuje, na rozdíl od významu použití operativně pátracích prostředků. Důkazní hodnota a (ne)jednoznačnost obsahové stránky z protokolárních výstupů pořízeného odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu bývá v praxi soudu, a rovněž i obhajobou, považována zpravidla za sekundární a podpůrný důkaz. Doporučuje se proto vždy získání dalších důkazních prostředků v trestním řízení, jejichž význam a důkazní hodnotu lze podepřít i získanými výstupy z pořízeného odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu.

5 Závěr

Nutnou spoluprací v daňovém a trestním řízení se v nedávné době zabýval i Nejvyšší soud v usnesení velkého senátu trestního kolegia čj. 15 Tdo 832/2016-126 ze dne 4. 1. 2017 (dále jen „usnesení NS“), které se týkalo hojně diskutované problematiky souběhu daňového penále a trestu uloženého v trestním řízení, problematiky tzv. *ne bis in idem*. Tomuto usnesení NS předcházela rozsudek Evropského soudu pro lidská práva zasedající ve velkém senátu ve věci stížnosti č. 24130/11 a 29758/11 A a B proti Norsku ze dne 15. 11. 2016 (dále jen „rozsudek ESLP“).

Rozsudek ESLP dospěl k závěru, že k vyloučení uplatnění zákazu *ne bis in idem* a tedy možnosti vést dvojí řízení s uložením trestu v daňovém i trestním řízení je nutné prokázat, že tato dvě řízení vykazují dostatečnou úzkou věcnou a časovou spojitost. Usnesení NS se k tomuto závěru hlásí.

Mezi významné faktory pro stanovení, zda existuje dostatečně úzká věcná spojitost, dle rozsudku ESLP patří:

- zda obě samostatná řízení sledují vzájemně se doplňující cíle, a tedy zda se týkají, nikoli pouze *in abstracto*, ale také *in concreto*, různých aspektů daného protispolečenského jednání;

- zda je kombinace daných řízení předvídatelným důsledkem téhož postihovaného jednání, a to v právu i v praxi (*idem*);
- zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání opakování při shromažďování a hodnocení důkazů, zejména skrze odpovídající vzájemnou součinnost mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení;
- a především, zda je sankce uložená v řízení, které bylo skončeno jako první, zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jednotlivec v konečném důsledku vystaven nadměrné zátěži, přičemž pravděpodobnost poslední zmiňovaného rizika je nejnižší, pokud existuje mechanismus započtení, kterým se zajistí přiměřenost celkové výše všech uložených sankcí.

Z třetí odrážky je zřejmé, že vzájemná spolupráce správce daně a orgánů činných v trestním řízení je nezbytná, a to zejména v oblasti předávání a používání důkazů z jednoho řízení v řízení druhém. Dá se tedy očekávat, že tato spolupráce se bude v budoucnu dále rozvíjet a prohlubovat a interakce daňového a trestního práva budou intenzivnější.

K zásadě *ne bis in idem* ve vztahu daňové řízení – trestní řízení

Zásada *ne bis in idem* patří mezi základní procesní zásady promítající se do řady odvětví českého právního řádu. Její podstatou je zákaz rozhodovat či rozhodnout o téže věci dvakrát. V návaznosti na podrobnější vymezení může tato zásada nabývat podoby zákazu vůbec zahájit řízení o téže otázce (v téže věci), o níž se již řízení vede, tedy překážky litispendence, nebo podoby *res iudicata*, jinak řečeno překážky rozhodovat ve věci, v níž již bylo pravomocně rozhodnutí učiněno.

1 Úvod

Výjimkou samozřejmě není ani trestní právo, které princip *ne bis in idem* respektuje také, což vyplývá již z čl. 40 odst. 5



JUDr. Radek Doležel

ředitel odboru mimořádných opravných prostředků, Nejvyšší státní zastupitelství



JUDr. Zbyněk Žďárský

zástupce ředitele odboru trestního řízení, Nejvyšší státní zastupitelství

Listiny základních práv a svobod, podle něhož nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který byl dříve pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby. V trestním řádu (ve znění účinném od 18. 3. 2017) potom uvedená zásada našla odraz zejména v § 11 odst. 1 písm. h), i) a j), podle kterých trestní stíhání nelze zahájit a bylo-li již zahájeno, nelze v něm pokračovat a musí být zastaveno (tj. je nepřípustné) proti tomu, proti němuž dřívější stíhání pro týž skutek skončilo pravomocným rozsudkem soudu nebo bylo rozhodnutím soudu nebo jiného oprávněného orgánu pravomocně zastaveno, dále proti tomu, proti němuž dřívější stíhání pro týž skutek skončilo pravomocným rozhodnutím o schválení narovnání, a nakonec i proti tomu, proti němuž dřívější stíhání pro týž skutek skončilo pravomocným rozhodnutím o postoupení věci s podezřením, že skutek je přestupkem, jiným správním

deliktem nebo kárným proviněním, a to vždy jestliže rozhodnutí nebylo v předepsaném řízení zrušeno. Další případy, kdy je s ohledem na existenci překážky již rozhodnuté věci trestní stíhání nepřipustné, jsou definovány v § 11 odst. 2 a § 11a trestního řádu (ve vztahu k rozhodnutím soudů nebo jiných justičních orgánů některých cizích států nebo k rozhodnutím státního zástupce z přípravného řízení).

Citovaný kazuistický výčet jinak řečeno značí zákaz vedení řízení, resp. zákaz meritorního rozhodnutí v něm, o témže skutkovém ději a stran téhož obviněného, o kterém již bylo pravomocně rozhodnuto některým ze způsobů, pro trestní věci předpokládaným trestním řádem. Současně ovšem tento výčet také značí, že překážku zde zakládají pouze rozhodnutí učiněná dříve v trestním řízení, nikoli v řízení jiném (byť by se týkala shodného skutkového základu a shodného pachatele).

Z tohoto pohledu má, zejména po následně provedených judikatorních výkladech, výrazně širší záběr totéž pravidlo v nadnárodním kontextu, konkrétně stanovené v čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, publikované pod č. 209/1992 Sb. (dále jen „Úmluva“), podle kterého nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.

Úmluva je přitom mezinárodní smlouvou, kterou je Česká republika vázána a která je ve smyslu čl. 10 Ústavy České republiky součástí českého právního řádu. Proto ve vztahu k ní platí, že stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Podle čl. 95 odst. 1 Ústavy České republiky je soudce při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu. K citovanému textu je proto nutno přihlížet, a to, stran naznačené problematiky, prostřednictvím § 11 odst. 1 písm. l) trestního řádu, podle něhož je trestní stíhání rovněž nepřipustné, stanoví-li tak vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána.

Zásadu *ne bis in idem* ve smyslu zmíněného článku Úmluvy je potom s ohledem na zastávanou a již ustálenou soudní praxi Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“), tak i soudní praxi českých soudů (srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 2. 2006, sp. zn. 5 Tdo 166/2006), na místě vztáhnout jak na činy patřící podle českého právního řádu mezi trestné činy, tak zásadně i na činy spadající mezi přestupky, a to ve všech kombinacích, které mezi nimi přicházejí v úvahu. V praxi proto může dojít k porušení této zásady v případě vynesení dvou po sobě následujících rozhodnutí pro týž čin kvalifikovaný v obou případech jako trestný čin (tzn. v kombinaci trestný čin – trestný čin), dvou takových po sobě následujících rozhodnutí pro týž čin kvalifikovaný nejdříve jako trestný čin a poté jako přestupek (tzn. v kombinaci trestný čin – přestupek), dvou po sobě následujících rozhodnutí pro týž čin kvalifikovaný nejdříve jako přestupek a poté jako trestný čin (tzn. v kombinaci přestupek – trestný čin) a dvou takových po sobě následujících rozhodnutí pro týž čin kvalifikovaný v obou případech jako přestupek (tzn. v kombinaci přestupek – přestupek).

Současně se ale naznačené závěry nevztahují bez dalšího na všechny méně závažné činy, jež vnitrostátní úprava posuzuje jako přestupky nebo správní či disciplinární delikty. Stran výkladu Úmluvou užitých pojmů (trestní řízení, trestný čin atd.) a tedy dovození, jaká protiprávní jednání je třeba pod zmíněné pravidlo podřadit, je přitom nutné vycházet z toho, že tyto pojmy zde mají autonomní význam, vykládaný jednotně ESLP, za účelem rovněž jednotné ochrany lidských práv ve všech státech zmíněné Úmluvě podléhajících. Jak ESLP totiž konstatoval, bylo-li by ponecháno na úvaze smluvních stran Úmluvy, která protiprávní jednání budou považovat za trestná, podléhající zmíněné zásadě a která nikoli, stal by se rozsah použití Úmluvy závislý na jejich suverénní vůli, což by bylo podle názoru ESLP v rozporu s cílem a předmětem Úmluvy. Pro zajištění potřebné jednoty proto ESLP musel dostatečně určitě také vyložit, na jaké konkrétní situace je třeba čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě vztáhnout – což se stalo prostřednictvím více rozhodnutí, zejména pak prostřednictvím rozhodnutí Zolotukhin proti Rusku a Engel a další proti Nizozemsku.¹

Tato rozhodnutí přinesla odpověď na zásadní otázky, vyvstávající v souvislosti se zvažováním, zda je v konkrétním případě namístě aplikovat čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, když je třeba vyřešit tři otázky, a to (i) zda první (dříve uložená) sankce měla trestní povahu ve smyslu čl. 6 Úmluvy, (ii) zda delikty, pro které byl stěžovatel stíhán, byly totožné (*idem*) a (iii) zda šlo o dvě řízení. Pokud jde o první otázku, podrobnější výklad přineslo citované rozhodnutí Engel a další proti Nizozemsku, a to stanovením tří kritérií. Prvním kritériem je kvalifikace činu podle dotčeného vnitrostátního právního řádu, tj. zda ustanovení, které delikt definuje, spadá do trestního práva. Toto kritérium má rozhodující význam jen tehdy, jestliže delikt do trestního práva patří, jinak má pouze relativní význam. Druhé kritérium představuje povaha deliktu z hlediska chráněného zájmu (obecný či partikulární), adresáta normy (potenciálně všichni občané či pouze určitá skupina osob se zvláštním statutem) a účelu sankce (odstrašující a represivní či pouze reparační). Třetím kritériem je druh a závažnost sankce. Druhé a třetí kritérium jsou alternativní, nikoli kumulativní.² K druhé otázce lze ve stručnosti zmínit, že podstatou jejího řešení je vyhodnocení, zda je druhý trestný čin založen na totožném skutku či v podstatných rysech totožném skutku jako trestný čin první (srov. rozhodnutí ESLP ve věci Fischer proti Rakousku³). Jinak řečeno, je nutné posoudit, zda popisy skutkového stavu, jakož i skutkový stav v obou řízeních, významný pro jejich posouzení z hlediska obou deliktů posuzovaných ve dvou řízeních, byly totožné alespoň v podstatných rysech (srov. v národní úrovni usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15. 11. 2012, sp. zn. 11 Tdo 856/2012). V rámci poslední, třetí otázky je potom nutné zejména zodpovědět, jestli existoval v projednávané věci konečný rozsudek (rozhodnutí), stran kterého byly vyčerpány dostupné řádné opravné prostředky nebo marně uplynula lhůta k jejich podání a je namístě aktivovat záruku ve smyslu aplikovat čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě nebyť trestně stíhán, obžalován či odsouzen za tentýž trestný čin.

¹ Rozsudek Zolotukhin proti Rusku, č. 14939/03, ze dne 10. 2. 2009 a rozsudek Engel a další proti Nizozemsku, č. 5100/71, ze dne 8. 6. 1976.

² REPÍK, B. *Evropská úmluva o lidských právech a trestní právo*. Praha: Orac, 2002, s. 102 až 108.

³ Rozsudek Fischer proti Rakousku, č. 37950/97, ze dne 29. 5. 2001.

Vedeny naznačenými výklady ESLP následně české soudy, zejména potom Nejvyšší soud, učinily řadu rozhodnutí, kterými vyjasnily případné podřazení některých řízení a jejich verdiktů pod stanovené podmínky (např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 4. 2012, sp. zn. 8 Tdo 397/2012, ve vztahu ke kázeňskému deliktu apod.).

2 Dřívější přístupy k užití zásady *ne bis in idem* ve vztahu daňové řízení – trestní řízení

Zcela stranou nezůstalo ani posouzení, jež se možná, v porovnání s přestupky a obdobnými delikty, na první pohled nenabízelo, a to zda překážku *res iudicata*, a tedy aktivaci příkazu či zákazu *ne bis in idem* pro následně trestní řízení, zakládá i dřívější rozhodnutí finančního úřadu, týkající se obdobného daňového pochybení téže osoby. K tomu zaujal nejprve poměrně obšírně, ale také jednoznačně stanovisko Nejvyšší soud ve svém usnesení ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014. V předmětné věci tento soud rozhodoval o dovolání obviněného, jenž byl shledán vinným a odsouzen pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku⁴, kterého se měl dopustit tím, že jako společník a jednatel obchodní korporace se záměrem snížit daňovou povinnost této korporace jako daňového subjektu úmyslně zavedl do jejího účetnictví faktury k prokázání nákladů, ač tyto faktury byly fiktivní a jejich úhrada nebyla předmětnou obchodní korporací nikdy provedena, což následně (tyto faktury) promítl i do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů.

Je namístě zmínit, že ve věci nebyl totožný daňový subjekt a obviněný, tedy daňová sankce byla uložena jiné osobě než sankce trestní (v následně vedeném trestním řízení), což porušení zásady *ne bis in idem* z podstaty věci vylučuje, neboť zde k opětovnému postihu téhož subjektu dojít nemohlo. Přesto ovšem obviněný v trestním řízení, konkrétně v dovolání, porušení zmíněné zásady uplatnil, když uvedl, že obchodní korporace, jejímž byl jednatelem, již byla postižena finančním úřadem formou doměření daně včetně penále, v důsledku čehož měl být údajně jeho postih v trestním řízení nepřipustný. Nejvyšší soud této možnosti, daně námitkami obviněného, využil k vyslovení svých názorů. Poukázal na judikatorní východiska stanovená ESLP a především konstatoval, že pokud jde o doměření daně, za trestní sankci je považovat nelze, když jeho funkce je toliko reparační. Stran institutu penále ve smyslu tehdy účinného § 37b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nyní § 251 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), potom bylo dovozeno, že se jedná o obligatorní sankci vyplývající přímo ze zákona, bez diskrečního oprávnění správce daně.

Její podstatou je v zásadě peněžitá sankce za nesprávné tvrzení daně, bez ohledu na stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Nejedná se proto o postih za přestupek nebo daňový delikt ve smyslu Engel kritérií. Nejvyšší soud, vědom si praktických souvislostí předmětné otázky, dodal, že je nezbytné oddělit zákonnou sankci ukládanou finančním úřadem od sankce trestní, neboť daňový orgán by jinak nemohl doměřit daň, pokud by se jednalo o trestní sankci, a bylo by tak nutné činit výběr mezi doměření daně a trestním stíháním pachatele, což je jistě nežádoucí. Dovolání obviněného tedy bylo odmítnuto.

Lze doplnit, že tento názor Nejvyššího soudu nebyl ojedinělý.⁵

Současně se ovšem otázka charakteru daňových sankcí, protože se zjevně nejednalo o ryze český právní institut, projednávala i na úrovni ESLP, který jednak postupně dovodil jejich podřazení pod čl. 6 odst. 1 Úmluvy (tedy že se jedná o trestní obvinění podle tohoto ustanovení).⁶ Jeho postoje byly v konečném důsledku stvrzeny v rozhodnutí Lucky Dev proti Švédsku⁷, vydaném z podnětu stěžovatelky, která nepodala řádné daňové přiznání, zejména v něm neuvodila řádně všechny příjmy, za což byla postižena jednak daňovou sankcí v daňovém řízení (bylo jí uloženo penále) a současně bylo se stěžovatelkou vedeno i trestní řízení, a to stran jednak účetního trestného činu (obdoba českého trestného činu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku) a dále stran trestného činu zkrácení daně. ESLP ve svém rozhodnutí především konstatoval, že uložení daňového penále obnáší trestní obvinění podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy, a tedy daňové řízení mělo trestní povahu. Dále uvedl, že ve vztahu k účetnímu trestnému činu nelze dovodit projednávání téhož skutku opětovně v rozporu s čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, neboť povinnost podnikatele uvést v účetnictví správné informace je povinností *per se*, bez ohledu na následné konsekvence k daňovému řízení. Nicméně pokud jde o postih stěžovatelky pro trestný čin zkrácení daně, ESLP poukázal na skutečnost, že obviněná byla v daném ohledu stíhána pro tentýž skutek ve dvou řízeních, přičemž ač byla v řízení trestním pro delikt kladený jí za vinu zproštěna obžaloby, daňové řízení (před správními soudy) dále pokračovalo, až nakonec rozhodnutí finančních úřadů byla potvrzena. Konečně bylo také vysloveno, že čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě nezakládá překážku litispendence, tedy vedení dvou řízení, byť o totožném skutku, zapovězeno není, nicméně pokud je jedno řízení pravomocně ukončeno (např. v dané věci trestní stíhání zproštěním obžaloby), druhé (např. mimo jiné ohledně zákonnosti uložení penále v daňovém řízení) již nemůže pokračovat.

Zmíněné rozhodnutí tedy podávalo v zásadě jednoznačnou odpověď na otázku aplikace *ne bis in idem* v daném ohledu (v rámci souběhu právě takových řízení), což i v rámci

⁴ Nejvyššímu soudu byla v dovolání obviněného v jiné věci předložena i otázka možnosti užití zásady *ne bis in idem* v případě neodvedení daně a obdobných povinných plateb, a tedy následného postihu v trestním řízení pro trestný čin podle § 241 trestního zákoníku, nicméně pro neshodu v subjektu – platby měla odvést a byla za to v předchozím řízení postižena obchodní korporace a v trestním řízení byla stíhána fyzická osoba, konkrétně jednatel společnosti – se jí Nejvyšší soud blíže nezaobíral (viz jeho usnesení sp. zn. 4 Tdo 814/2016).

⁵ RADVAN, M. Zásada *ne bis in idem* v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Státní zastupitelství*, 2014, č. 4, s. 20.

⁶ Srov. např. rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci Janosevic proti Švédsku, č. 34619/97, ze dne 23. 7. 2002, Jussila proti Finsku, č. 73053/01, ze dne 23. 11. 2006, André a další proti Francii, č. 18603/03, ze dne 24. 7. 2008 a další.

⁷ Rozsudek Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/10, ze dne 27. 11. 2014.

autorského komentáře při jeho publikaci ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek – Výběru důležitých rozhodnutí ESLP pro justiční praxi z pohledu Nejvyššího soudu – vedlo k vyslovení závěru, že toto rozhodnutí zřejmě povede ke změně judikatury českých soudů (nastolené v trestní oblasti zejména výše citovaným usnesením Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 749/2014).⁸

Popsaný judikát ESLP následně zohlednil při svém rozhodování rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, a to v usnesení ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, publikovaném pod č. 3348/2016 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Zde ovšem neřešil přímo otázku, zda vyměření penále podle dříve § 37b zákona o správě daní a poplatků, resp. podle § 251 odst. 1 daňového řádu, představuje překážku *rei iudicatae* z hlediska možnosti vést proti daňovému subjektu trestní stíhání a uplatnit trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku. Rozšířený senát se danou problematikou zabýval především z hlediska možnosti použití pozdější příznivější právní úpravy ve prospěch pachatele (tzv. pravá retroaktivita). Uvedl sice, že si je vědom souvislosti závěru, který nyní činí v této věci, s otázkou dvojího postihu téže osoby pro týž skutek, resp. ústavního zákazu takového postupu, současně však výslovně konstatoval, že tato otázka přesahuje skutkový i právní rámec řešeného případu a odpověď na ni by mohla znamenat překročení pravomoci rozšířeného senátu ve smyslu § 17 odst. 1 správního řádu soudního a v konečném důsledku i porušení ústavního principu formulovaného v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, tedy že nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudu. Uvedl, že ani rozšířený senát nemůže odpovídat na abstraktní otázky, i kdyby mu snad byly položeny, bez náležitého ukotvení ke skutkovým a právním okolnostem konkrétního předloženého případu. Nicméně byl vysloven závěr, podle něhož penále podle citovaných daňově procesních předpisů má povahu trestu a je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy.

3 Recentní výklad podmínek užití zásady *ne bis in idem* ve vztahu daňové řízení – trestní řízení

3.1 Věc ESLP: A a B proti Norsku

Z hlediska vývoje rozhodovací praxe ESLP je třeba zvláště připomenout závěry obsažené v rozsudku velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016 ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11.

V tomto rozhodnutí ESLP ve vztahu k posuzované věci konstatoval, že skutkové okolnosti, které představovaly základ pro uložení daňového penále, a skutkové okolnosti rozhodné pro odsouzení za daňový trestný čin, které spočívaly v opomenutí poskytnout určité informace o příjmu do daňového přiznání (pochybení při tvrzení daně), byly dostatečně podobné a výše uvedená podmínka *idem* tedy byla splněna. Současně však připustil možnost vedení dvojího řízení o totožném základu rozhodných skutkových okolností jednání stěžovatelů A a B, když dovodil, že příslušné justiční

orgány Norského království se v souladu s vnitrostátní legislativou rozhodly přistoupit k regulaci takového společensky nežádoucího chování spočívajícího v neplacení daní, které se dále vyznačovalo i společensky zavržením aspektem podvodného jednání. Za situace, kdy správní řízení a trestní řízení byla vedena souběžně a současně byla úzce propojena tak, že výše uloženého daňového penále byla zohledněna při ukládání „celkového“ trestu se záměrem, aby žadatelé neutrpěli nepřiměřenou újmu ve smyslu sankčního režimu norského práva, ESLP nejenže usoudil, že souběžné vedení dvou řízení (podmínka *bis*) nebylo neslučitelné s čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, ale dokonce je vyhodnotil jako oprávněné.

Velký senát ESLP šestnácti hlasy proti jednomu dospěl k závěru, že postih stěžovatelů v podobě daňového penále uloženého daňovou správou a pozdějšího odsouzení za daňový trestný čin v trestním řízení nepředstavoval porušení zásady *ne bis in idem* ve smyslu článku 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě.

V případech obou stěžovatelů tvořily podklady pro rozhodnutí v trestním řízení důkazy získané v rámci daňové kontroly, trestního vyšetřování a výpovědí stěžovatelů. Soudy při uložení trestu v rámci trestního řízení přihlížely k tomu, že stěžovatelům již byly uloženy vysoké tresty ve formě daňové pokuty. Stěžovatelé A a B se proti rozhodnutím soudů, jimiž byli odsouzeni za daňové podvody, odvolali s odůvodněním, že byli pro stejnou věc stíháni a odsouzeni dvakrát, čímž údajně došlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Vnitrostátní soudy neshledaly důvody jejich odvolání za oprávněné.

Podle ESLP je třeba připustit (a čl. 4 Protokolu č. 7 to nevyklučuje), aby byla vedena dvě řízení, případně i až do jejich skončení, za předpokladu „dostatečně těsné materiální a časové souvislosti“. Podmínky, které musejí být naplněny, aby dvojí trestní a správní řízení mohlo být považováno za dostatečně materiálně (věcně) spojené, a bylo tak slučitelné s kritériem *bis* v čl. 4 Protokolu č. 7, lze podle rozsudku velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku vymežit následovně:

- účel obou (různých) řízení se musí navzájem doplňovat a postihovat různé aspekty daného protispolečenského jednání,
- duplicita obou řízení musí být předvídatelným důsledkem – v právu i v praxi – téhož vytykánoho jednání (*idem*),
- obě řízení musí být vedena takovým způsobem, aby byla vyloučena jakákoli duplicita při shromažďování i při hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím adekvátní spolupráce mezi různými příslušnými orgány tak, aby zjištění skutkového stavu v jednom řízení bylo použito rovněž v druhém řízení,
- sankce uložená v řízení, které bylo pravomocně ukončeno jako první, musí být vzata v potaz v řízení, které bylo pravomocně ukončeno jako poslední, aby bylo zajištěno, že dotčený jednotlivec nebude nakonec muset nést nepřiměřené břemeno. Toto riziko je menší tam, kde je upraven nějaký kompenzační mechanismus mající za cíl zajistit, že celková výše uloženého trestu bude přiměřená.

Z hlediska účelu obou řízení (v tomto případě správního a trestního) je podstatné, zda jde o dvojí stíhání k tíži

⁸ Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek. Výběr důležitých rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva pro justiční praxi z pohledu Nejvyššího soudu. 2015, č. 2, s. 26.

jednotlivce, nebo zda je každé z těchto řízení projevem (výsledkem) uceleného systému umožňujícího odpovědět na různé aspekty protiprávního jednání předvídatelným a přiměřeným způsobem, který vytváří souvislý celek a nevystavuje jednotlivce nespravedlnosti. To platí i v situaci, kdy státy ukládají standardní penále z protiprávně neuhrazené daně a v závažnějších případech stíhají pachatele za další znak spojený s nezaplacením daně, jímž může být například podvodné jednání.

Ve věci A a B proti Norsku ESLP nikterak nevybočil ze svého dosavadního názoru, že daňové penále má trestní povahu a že skutkové okolnosti tvořící základ pro daňové penále a odsouzení v trestním řízení byly natolik podobné, že splnily požadavek totožnosti stíhaného jednání.⁹ Nově však judikoval premisy, při jejichž zachování nedochází k porušení principu *ne bis in idem*, tedy k opakování řízení zakázanému článkem 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Jejich podstata je dána zjištěním, že mezi daňovým řízením a trestním řízením existovala dostatečná věcná a časová spojitost, a proto není třeba zkoumat, zda v prvním z nich bylo před skončením druhého vydáno pravomocné rozhodnutí, dále tím, že každé z řízení sledovalo odlišný účel (cílem daňového penále je především přimět poplatníky k řádnému splnění povinnosti předložit úplné a správné informace k vyměření daně, zatímco trestní stíhání sleduje též represivní cíl), stěžovatelé mohli předvídat vedení kombinovaného správního a trestního řízení, tato řízení byla vedena víceméně souběžně (v posuzovaném případě se jednalo o odstup devíti měsíců od právní moci daňového rozhodnutí a trestního rozsudku), byla vzájemně provázána využitím získaných důkazů a sankce uložená v trestním řízení zohlednila předchozí daňové penále. Časová souvislost přitom musí být dostatečně těsná, aby ochránila jednotlivce před nejistotou a průtahy a před tím, aby byla řízení celkově vedena po dlouhou dobu, a to i v případě, že daný vnitrostátní systém zakotvuje „integrováný“ mechanismus s oddělenými správními a trestními komponenty. ESLP konstatoval, že čím slabší bude časová souvislost, tím větší tíha bude ležet na státu, aby vysvětlil a ospravedlnil každý takový průtah, který může být přičítán jeho způsobu vedení řízení.

Z komentovaného rozhodnutí ESLP vyplývá, že ani při splnění podmínky totožnosti skutku nemusí vedení dvou řízení – daňového a trestního – pro týž skutek bez dalšího představovat porušení zákazu dvojího řízení o tomtéž činu podle čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Smysl zákazu dvojího řízení o tomtéž činu podle citovaného ustanovení je totiž třeba podle výkladu ESLP v podmínkách daňové problematiky spatřovat v zamezení právního stavu celkové nepřiměřenosti újmy či křivdy v souvislosti se sankcemi, plynoucími z obou typů řízení, nikoliv jen v pouhém formálním zákazu vedení daňového a souvisejícího trestního řízení jako dvou typů řízení o stejných skutkových okolnostech; vedení dvojího řízení není vyloučeno, je-li daňová sankce respektována a zohledněna v trestním řízení. ESLP v rozhodnutí A a B proti Norsku nabídl alternativní možnost, jak vyhodnotit situaci, kdy je zjištěno vedení daňového a trestního řízení o obdobném skutkovém ději, s tím, že v každém z nich je uložena sankce. A to v tom smyslu, že takové dvojí řízení může být v souladu s čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, je-li daňová sankce

respektována a zohledněna v trestním řízení, čímž (v materiálním smyslu) dochází k eliminaci uplatnění zásady *ne bis in idem* oproti výkladu typickému pro dřívější rozhodovací praxi ESLP.

3.2 Věc Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 832/2016

Na recentní rozhodovací praxi ESLP představovanou rozhodnutím ve věci A a B proti Norsku reagoval Nejvyšší soud dlouho (a orgány činnými v trestním řízení netrpělivě) očekávaným usnesením velkého senátu trestního kolegia ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016. V tomto rozhodnutí Nejvyšší soud, stejně jako to před ním učinil Nejvyšší správní soud, ve své komplexnosti zohlednil dosavadní judikaturu ESLP vztahující se k trestnímu charakteru daňového penále. Současně však, a zejména v tom je třeba spatřovat tuzemskou praxí tolik očekávané judikatorní novum, vyložil podmínky aplikace zásady *ne bis in idem* při souběhu daňového (správního) a trestního řízení v případech, v nichž došlo k uložení daňového penále.

Ve věci, kterou Nejvyšší soud posuzoval, se měl obviněný dopustit trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, účinného do 31. 12. 2009 (dále jen „trestní zákon“), v podstatě tím, že jako poplatník daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007 nezahrnul do daňových přiznání do přijatých zdanitelných plnění příjmy z převodu nemovitostí, přičemž po odečtení nákladů (vynaložených na dosažení zdanitelných příjmů) získal v rozhodnutích soudů vyčíslené celkové částky čistých příjmů z prodeje nemovitostí, avšak ve svých daňových přiznáních uvedl podstatně nižší dílčí základ daně, přičemž takto postupoval v rozporu se svojí povinností podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a tím i v rozporu s pravidly pro výpočet základu daně ve smyslu § 5 odst. 1 téhož zákona, a to veden úmyslem snížit svoji daňovou povinnost na dani z příjmů, čímž ke škodě České republiky, zastoupené příslušným správcem daně, za zdaňovací období roku 2006 zkrátil daň o celkovou částku nejméně 1 074 143 Kč a za zdaňovací období roku 2007 o celkovou částku nejméně 361 876 Kč. Za to byl obviněný uznán vinným shora uvedeným trestným činem, přičemž podle § 37 trestního zákona bylo upuštěno od uložení souhrnného trestu.

Jednalo se o případ, kdy ohledně obviněného byla v daňovém řízení vydána rozhodnutí příslušného finančního úřadu ze dne 11. 11. 2011 o uložení penále a následně byla vydána rozhodnutí v trestním řízení vedeném u příslušného okresního soudu. Významné je, že se uvedená rozhodnutí týkají stejné nesplněné daňové povinnosti za zdaňovací období let 2006 a 2007 ohledně daně z příjmů fyzických osob, již obviněný nepřiznal v daňových přiznáních ze dnů 3. 7. 2007 a 30. 6. 2008. V daňovém řízení za ně bylo obviněnému rozhodnutím finančního úřadu za zdaňovací období roku 2006 kromě doměřené daně uloženo i penále ve výši 214 828 Kč a za zdaňovací období roku 2007 penále ve výši 72 375 Kč. Uvedená dvě rozhodnutí

⁹ Srov. např. Janosevic proti Švédsku, č. 34619/97, rozsudek ze dne 23. 7. 2002, § 68–71; nebo Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/10, rozsudek ze dne 27. 11. 2014, § 6 a 51.

nabyla právní moci dne 3. 1. 2012. Obviněný odvolání nepodal a obě uvedené penále, jakož i doměřenou daň, která však z hlediska posuzované otázky *ne bis in idem* nemá význam, uhradil ve dnech 2. 12. 2011 a 3. 5. 2012.

Nejvyšší soud o věci rozhodoval v řízení o dovolání obviněného. Nejprve tak učinil v senátu č. 8, který zaujal odlišný právní názor na posouzení daňového penále uloženého podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, než jaký byl zaujat v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014, proto podle § 20 odst. 1 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, věc postoupil k rozhodnutí velkému senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu (dále také jen „Nejvyšší soud“).

Nejvyšší soud konstatoval, že interpretace pojmu „trestní obvinění“ ve výše uvedeném smyslu a podle uvedených kritérií je uplatnitelná i v souvislosti s daňovými delikty. Vzhledem k tomu, že kvalifikace daňového deliktu v českém vnitrostátním právu není kvalifikací primárně trestní, zabýval se Nejvyšší soud dalšími dvěma tzv. Engel kritérii, kterými jsou, jak již bylo zmíněno, povaha deliktu a druh a stupeň závažnosti sankce. Zásadní otázkou je v daných souvislostech povaha penále uloženého podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, zejména zda jde o sankci mající povahu trestu. Nejvyšší soud se v tomto směru ztotožnil s argumentací Nejvyššího správního soudu¹⁰ o trestní povaze penále.¹¹ Zdůraznil, že tento výklad má oporu v judikatuře ESLP, která považuje sankci za platební delikty v oblasti daní – při splnění stanovených podmínek – za „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Tento již ustálený právní názor je pro české soudy jako orgány členského státu Rady Evropy a smluvní strany Úmluvy závazný, a to včetně nosných důvodů, pro které má sankce za platební delikty v oblasti daní typu penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků a podle § 251 daňového řádu, při splnění stanovených podmínek, povahu „trestu“.

Vzhledem ovšem k tomu, že kvalifikace daňového deliktu v českém vnitrostátním právu není kvalifikací primárně trestní (ve smyslu prvního tzv. Engel kritéria), bylo třeba zaměřit pozornost na další dvě Engel hlediska, tj. povahu deliktu a druh a stupeň závažnosti sankce. V této souvislosti Nejvyšší soud připomněl základní charakteristiky penále jako sankce a blíže se zabýval podmínkami jeho uložení vyplývajícími z platné právní úpravy.

Dále se Nejvyšší soud zabýval úvahami významnými z hlediska totožnosti skutku jako dalšího kritéria odůvodňujícího uplatnění zásady *ne bis in idem*. Při těchto úvahách vyšel zejména z rozhodnutí ESLP ve věci Zolotukhin proti Rusku¹²,

podle kterého čl. 4 Protokolu č. 7 musí být chápán tak, že zakazuje stíhání nebo soudní řízení pro druhý „trestný čin“, jestliže je založen na totožných nebo v podstatě stejných skutečnostech. Toto posouzení vychází z totožnosti jednání nebo následku z hlediska rozhodných skutkových okolností.¹³

Ve věci posuzované Nejvyšším soudem byly důvody pro uložení daňového penále i trestní řízení proti obviněnému založeny na stejných skutkových okolnostech. Obě řízení – jak daňové, tak trestní – se vztahovala ke stejnému časovému období a předmětem obou řízení bylo to, že obviněný v daňových přiznáních neuvedl úplné a správné údaje o zdanitelných plněních, čímž snížil svoji daňovou povinnost a zkrátil daň, konkrétně daň z příjmů fyzických osob, o totožnou částku.

Na základě komparace skutkových okolností obou činů („trestního“ a „daňového“) Nejvyšší soud přesvědčivě dovedl, že oba činy mají společný skutkový základ, a že jde tedy o totožný skutek, čímž je splněna podmínka totožnosti skutku (*idem*). Tento závěr učinil Nejvyšší soud s vědomím existence doplňujícího skutkového znaku „zkrácení daně“ v projednávaném trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) trestního zákona. Za podstatný z hlediska přípustnosti dvojího řízení trestněprávní povahy ve smyslu zásady *ne bis in idem* označil Nejvyšší soud test „dostatečně úzké souvislosti v podstatě a čase“. Jakkoli z tohoto testu vychází ESLP v řadě svých rozhodnutí¹⁴, až v rozsudku velkého senátu ve věci A a B proti Norsku byla vymezena základní pravidla a kritéria, která je třeba při aplikaci tohoto testu posuzovat.

Z těchto shora vymezených podmínek Nejvyšší soud vycházel. Ve vztahu k věcné souvislosti zdůraznil, že nemá-li dojít ke dvojímu řízení nebo trestu (*bis*) ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, musí být prokázáno, že řízení jsou spojena takovým celistvým způsobem, že tvoří koherentní celek. V posuzované věci lze za podstatné skutkové okolnosti charakterizující věcnou a časovou souvislost obou řízení považovat následující zjištění.

Finanční úřad provedl u obviněného daňovou kontrolu, jež se konala ve dnech 9. 10. 2009 až 7. 11. 2011. Předmětem daňové kontroly byla daň z příjmů fyzických osob za roky 2006 a 2007 – konkrétně příjmy z prodeje nemovitostí. Pro zjištěné nedostatky byly finančním úřadem dne 11. 11. 2011 vydány dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob (mající v tomto případě ve správním řízení povahu konečných rozhodnutí) a za zdaňovací období (kalendářní roky) 2006 a 2007 mu byla vedle doměřené daně, o níž svou

¹⁰ Srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014, uveřejněné pod č. 3348/2016 Sbirky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

¹¹ Srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 587/2014, uveřejněné pod č. 40/2015 Sb. rozh. tr. Toto usnesení bylo blíže připomenuto na jiném místě tohoto příspěvku. Je však nutné upozornit, že Nejvyšší správní soud v dané věci neřešil otázku, zda vyměření penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb. představuje překážku *rei iudicatae* z hlediska možnosti vést proti daňovému subjektu trestní stíhání, resp. je pravomocně skončit, a uplatnit trestní odpovědnost.

¹² Srov. věc Zolotukhin proti Rusku, č. 14939/03, rozsudek ze dne 10. 2. 2009, a rovněž věc A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, rozsudek ze dne 15. 11. 2016.

¹³ Srov. např. rozhodnutí publikovaná pod č. 64/1973, č. 52/1979, č. 1/1996-I, a č. 41/2002-I. Sb. rozh. tr., a dále usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2002, sp. zn. II. ÚS 143/02, uveřejněné pod č. 21 ve sv. 27 Sbirky nálezů a usnesení Ústavního soudu.

¹⁴ Srov. např. věci R. T. proti Švýcarsku, č. 31982/96, rozsudek ze dne 30. 5. 2000; Nilsson proti Švédsku, č. 73661/01, rozsudek ze dne 13. 12. 2005; Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/10, rozsudek ze dne 27. 11. 2014; Nykänen proti Finsku, č. 11828/11, rozsudek ze dne 20. 5. 2014.

daňovou povinnost v uvedených zdaňovacích obdobích zkrátil, uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. Z doměřené daně za rok 2006 činilo penále částku 214 828 Kč a z doměřené daně za rok 2007 částku 72 375 Kč. Obviněný doměřenou daň za rok 2006, doměřenou daň za rok 2007, jakož i uložené penále zaplatil.

V návaznosti na dodatečné platební výměry ze dne 11. 11. 2011 již dne 26. 1. 2012 bylo státnímu zastupitelství doručeno oznámení příslušného finančního úřadu ze dne 24. 1. 2012, kterým správce daně v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 trestního řádu plnil svoji povinnost a informoval státního zástupce o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchan trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Na základě tohoto trestního oznámení byly dne 15. 2. 2012 podle § 158 odst. 3 trestního řádu zahájeny úkony trestního řízení a dne 6. 4. 2012 bylo podle § 160 odst. 1 trestního řádu zahájeno trestní stíhání obviněného pro skutek kvalifikovaný jako pokračující trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 148 odst. 1, odst. 3 písm. c) trestního zákona, který měl spáchat tím (zkráceně), že ve svých daňových přiznáních za roky 2006 a 2007 vědomě neuvedl všechny své příjmy a výdaje plynoucí mu z prodeje nemovitostí pořízených v době kratší než pět let před jejich prodejem, a to s cílem snížit svoji daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob, čímž měl zkrátit svou daňovou povinnost o částku nejméně 1 074 143 Kč ke škodě České republiky. Dne 11. 12. 2012 byla ve věci podána obžaloba. Jak již bylo výše připomenuto, o vině a trestu obviněného bylo rozhodnuto rozsudkem okresního soudu ze dne 7. 10. 2015, sp. zn. 4T 248/2012, který byl dne 2. 12. 2015 potvrzen soudem odvolacím.

Vycházejí z těchto konkrétních zjištění Nejvyšší soud dovodil, že daňové řízení a trestní řízení byla vedena postupně, přičemž koncepčně byla řízení věcně i časově navazujícími. Na rozdíl od daňového řízení a trestního řízení ve věci A a B proti Norsku sice nebyla v posuzované trestní věci řízení vedena současně, což však podle názoru Nejvyššího soudu požadavek časové souvislosti nikterak nenarušuje. Nejvyšší soud konstatoval, že v České republice jde o propojený systém sice oddělených, ale zároveň bezprostředně navazujících řízení – daňového a trestního, které sledují odlišné sociální cíle, ale jsou dostatečně integrované v jeden celek a v důsledku toho nevedou k nepřiměřené újmě pro obviněného, neboť jsou náležitě provázaná a pro obviněného na základě ustálené judikatury českých soudů i předvídatelné.

Nejvyšší soud současně konstatoval, že vedení dvojího řízení s možností uložení různých sankcí pro stejné jednání muselo být v českém trestním řízení na podkladě ustálené judikatury pro obviněného zřejmé. Od počátku musel vědět, že s ohledem na skutkové okolnosti případu je uložení penále a stejně

tak trestní stíhání možné, nebo dokonce pravděpodobné. Ustálená judikatura Nejvyššího soudu byla a je konstantně postavena na závěrech, které možnost postupného vedení daňového a trestního řízení připouštějí či spíše předpokládají, byť částečně z jiných důvodů, než k jakým dospěl velký senát Nejvyššího soudu v tomto rozhodnutí.¹⁵ Až poslední rozhodnutí ESLP věnovaná této problematice, především pak rozsudek ve věci Lucky Dev proti Švédsku a na to navazující usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014 (být posledně uvedené rozhodnutí v tomto kontextu princip *ne bis in idem* neřešilo), znamenala jistou rozkolisanost a názorový střet ve věcném řešení problému.

Podle názoru Nejvyššího soudu byla v posuzované věci splněna i podmínka vzájemné provázanosti daňového a trestního řízení. Z rozdílů v dokazování mezi trestním řízením a řízením daňovým je zřejmé, že výsledky daňového řízení v otázce rozsahu daňové povinnosti a jejího nesplnění (zatajení, zkrácení), byť jsou jinak v takovém řízení opatřené důkazy vždy podstatným podkladem navazujícího trestního řízení, nelze bez dalšího zcela přejímat do trestního řízení a toliko na jejich podkladě není možné činit závěr o existenci či neexistenci trestní odpovědnosti obviněného za úmyslný trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1 trestního zákona (nyní § 240 odst. 1 trestního zákoníku). Proto ani nejsou orgány činné v trestním řízení vázány vyjádřením správce daně o výši zkrácení (nedoplatku) určité daně či případným pravomocným a vykonatelným rozhodnutím správce daně o doměření daňového nedoplatku (např. platebním výměrem). Jsou povinny se vypořádat se závěry, k nimž případně dospěl v otázce zkrácení daně (a to dokonce i, pokud jde o rozsah zkrácení daně), příslušný správce daně, a s podklady, které k jeho rozhodnutí vedly. Pokud orgán činný v trestním řízení učinil v těchto směrech odchylný závěr od vyjádření či rozhodnutí správce daně, musí mít pro takový postup dostatečnou oporu v provedených důkazech a ve svém rozhodnutí ho náležitě odůvodnit.¹⁶

Vycházejí z těchto judikatorně podložených úvah Nejvyšší soud dovodil, že v posuzované věci byla splněna první, druhá i třetí podmínka vymezená v rozsudku ESLP ve věci A a B proti Norsku, že obě samostatná řízení (správní/trestní) sledovala vzájemně doplňující se (komplementární) cíl, při předvídatelnosti duplicity řízení pro obviněného a zabránění zdvojení při shromažďování i hodnocení rozhodných důkazů, a tedy se týkala různých aspektů daného protiprávního jednání. Stejně tak Nejvyšší soud dovodil splnění čtvrté, nejvýznamnější podmínky pro určení existence úzké věcné souvislosti, totiž požadavku, aby sankce uložená v řízení, které bylo ukončeno jako první, byla zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, tak, aby se zabránilo tomu, že dotčený subjekt ponese nepřiměřenou zátěž. Soudy, které v trestním řízení rozhodovaly, vzaly v úvahu sankci

¹⁵ K tomu lze odkázat např. přiměřeně na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, uveřejněné pod č. 29/2013 Sb. rozh. tr., usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 10. 2015, sp. zn. 5 Tdo 1024/2015, nebo přiměřeně také usnesení ze dne 7. 3. 2007, sp. zn. 5 Tdo 223/2007.

¹⁶ K rozdílům v dokazování v trestním a daňovém řízení srov. přiměřeně usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. 5. 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014, uveřejněné pod č. 48/2015 Sb. rozh. tr., rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 18. 7. 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001, uveřejněný pod č. 20/2002-III. Sb. rozh. tr., rozsudek bývalého Nejvyššího soudu Slovenské republiky ze dne 14. 9. 1978, sp. zn. 4 Tz 62/78, uveřejněný pod č. 27/1979 Sb. rozh. tr., rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98, aj.

ukládání v daňovém řízení a její úhradu. Při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlížely k rozhodnutí finančního úřadu (dodatečnému platebnímu výměru) o povinnosti uhradit penále z doměřené daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlily, jak byla tato okolnost zohledněna.

Z hlediska testu časové souvislosti předpokládaného rozsudkem ESLP ve věci A a B proti Norsku Nejvyšší soud konstatoval, že obě řízení byla vedena postupně, nejprve probíhalo daňové řízení a na něj navazovalo řízení trestní. Obě řízení na sebe plynule navazovala, žádné výrazné prodlevy nebyly zaznamenány ani v přípravném řízení. Současně vyslovil názor, že sama okolnost, že obě řízení, sledující odlišné sociální cíle, nebyla od začátku vedena současně, sama o sobě blízkou časovou souvislost obou řízení ze shora uvedených důvodů nevyklučuje, bude-li zjištěno, že je dostatečně úzká, aby chránila jednotlivce před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení. Trestní řízení vedené nejprve orgány činnými v tzv. přípravném řízení a posléze po podání obžaloby soudem je řízením typicky kvalitativně i časově náročnějším, což je dáno jeho povahou (kontradiktornost řízení) i rozsahem dokazování, překračujícím potřeby daňového řízení. Průtahy v řízení před soudem a celková poměrně značná délka trestního řízení byly v posuzované trestní věci způsobeny převážně v důsledku rozhodování soudu prvního stupně, který zcela zjevně reagoval na shora zmíněnou vyvíjející se judikaturu ESLP. Skutečnost, že v důsledku těchto uvedených okolností potom toto trestní řízení trpí nepřiměřenou délkou řízení, jde již nad rámec podstaty vyžadované časové souvislosti.

Na základě detailního rozboru skutkových a právních okolností posuzovaného případu Nejvyšší soud uzavřel, že k porušení zásady *ne bis in idem* a čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k Úmluvě v jím posuzované věci nedošlo. Obviněný rozhodně neutrpěl nepřiměřenou újmu nebo nespravedlivost jako výsledek celistvé právní odezvy na jeho nepřiznání skutečného příjmu a zkrácení daně. Třebaže byly uloženy různé sankce dvěma různými orgány v různých řízeních, existovala mezi nimi dostatečně úzká věcná a časová souvislost (přes shora zmíněné výhrady), aby na ně bylo nahlíženo jako na součást celistvého systému sankcí, který komplexně vystihuje povahu jednání obviněného a nepředstavuje pro něj nepředvídané a neúnosné břemeno. Byla-li by uložena jen jedna z těchto sankcí v daňovém řízení, nešlo by o adekvátní reakci za porušení daňového předpisu, které současně představuje čin společensky škodlivý do takové míry, že je třeba uplatnit trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené, byť právě s ohledem na konkrétní okolnosti tohoto posuzovaného případu (zejména zaplacení doměřené daně i penále, délku řízení a průtahy v něm) upuštěním od uložení souhrnného trestu. Nejvyšší soud zde vycházel také ze smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, jímž je zabránit nespravedlivému dvojímu stíhání nebo potrestání jednotlivce za stejné protiprávní jednání, což však *a priori* neznamená, že uvedené postupy v daňovém řízení a v trestním řízení jsou v rozporu s Úmluvou, neboť právní systém v České republice, jako celistvý systém sankcí, je založen na možnosti vedení paralelních řízení ve vztahu k jednomu protiprávnímu jednání různými orgány pro různé účely.

Nejvyšší soud konečně s odkazem na ESLP¹⁷ připomněl, že z hlediska výkladu způsobu aplikace čl. 6 Úmluvy v typově podobných případech existují trestní obvinění odlišné závažnosti. Autonomní interpretace pojmu „trestní obvinění“ na základě Engel kritérií podpořila postupné rozšiřování trestní působnosti na případy, které striktně nespádají pod tradiční kategorie trestního práva. Mezi tyto případy spadají právě správní sankce. Daňové pokuty a penále se liší od tvrdého jádra trestního práva a proto se v takových případech trestněprávní záruky neuplatní s plnou důsledností. Pokud trestní řízení nemá významně stigmatizující charakter, je méně pravděpodobné, že kombinace řízení bude pro obviněného představovat nepřiměřenou zátěž. Naopak skutečnost, že správní řízení má stigmatizující prvky do značné míry se podobající běžnému trestnímu řízení, zvyšuje riziko, že sociální cíle sledované sankcionováním jednání v různých řízeních se budou navzájem zdvojoovat (*bis*) spíše než doplňovat.

Je skutečností, že podle české právní úpravy řízení daňové a trestní probíhají zcela samostatně. Česká právní úprava nevyklučuje, aby při ukládání trestu v trestním řízení, které v praxi v drtivé většině probíhá až po skončení řízení daňového, bylo uložení daňového penále zohledněno při ukládání trestu tak, aby pachatel neutrpěl nepřiměřenou újmu. Takové zohlednění může soud v trestním řízení provést i při absenci výslovné právní regulace této problematiky.¹⁸

4 Závěr

Je zřejmé, že zejména prostřednictvím naposledy zmiňovaného usnesení Nejvyššího soudu s oporou v rozhodovací praxi ESLP byly poměrně jasně, a doufáme, že s konečnou platností, vysloveny autoritativní závěry k aplikaci zásady *ne bis in idem* v rámci vztahu daňového a trestního řízení, tedy především stran toho, zda je namístě zde tuto zásadu vůbec zvažovat či nikoli, za jakých podmínek a s jakými dopady (být samozřejmě konkrétní kauzy mohou v budoucnosti přinášet další konkrétní otázky). Byly přitom vysloveny v podstatě čtyři podmínky, jejichž posouzení vytváří test vedoucí k vyhodnocení možnosti vést ohledně téhož skutku dvě řízení, či nikoli. Jejich podstatou je akceptace rozhodnutí zákonodárce reagovat na protiprávní jednání jedné osoby dvěma samostatnými procesními postupy, jež se vzájemně doplňují, pokud je jejich komplementární charakter zřetelný (viz zmíněné čtyři podmínky) a zjevně pokud skutečně trestní (represivní) řízení je kombinováno s řízením, jež je sice podle učiněných výkladů trestní rovněž (je v něm ukládána trestní sankce), ale stupeň represe je nižší, a tudíž lze považovat za vhodné zvážení, zda je zásada *ne bis in idem* naplněna spíše formálně nebo i materiálně. Jinak řečeno, bylo dovozeno, že situace není taková, že by se určitá skupina řízení, resp. rozhodnutí v nich, plně a bezvýjimečně podřadila pod kritéria dovozená pro aplikaci zásady *ne bis in idem* a jiná naopak zůstala zcela mimo, ale patrně zde může být jistá předchodová skupina (být prozatím reprezentovaná jen rozhodnutím o uložení penále v daňovém řízení), která sice formálně splní podmínky pro zmíněnou aplikaci (jsou ve vztahu k témuž subjektu vedena pro týž skutek dvě řízení ukládající trestní

¹⁷ Srov. zejm. rozsudek ESLP Jussila proti Finsku, č. 73053/01, ze dne 23. 11. 2006 citovaný výše.

¹⁸ Obdobně např. před zavedením výslovné právní úpravy § 39 odst. 3 trestního zákoníku soudy mohly a musely při ukládání trestu přihlídnout k nepřiměřené délce trestního řízení.

sankce), avšak zřetelně méně výrazněji, což vede i k založení méně výrazných dopadů (možnost vedení takových dvou řízení za stanovených omezujících podmínek).

Na to lze navázat úvahou, že právě v případě daňového řízení je namísto vycházet z jeho primárního cíle, kterým není potrestání daňových subjektů za jejich pochybení v daňovém řízení, ale především výběr daně – byť tedy i daňové právo musí z podstaty věci disponovat sankcemi, nepochybně se nejedná, jak konstatoval Nejvyšší soud, o tvrdé jádro trestního práva. Daňové a (případně) trestní řízení je proto namísto spíše vnímat jako doplňující se a zásadu *ne bis in idem* za splnění limitujících podmínek (zejména časové a věcné koherence a vzájemného respektování uložených sankcí) netřeba ve svých důsledcích aplikovat v maximálním rozsahu.

Není možné přehlédnout i jistý pragmatický postoj. Výběr daní je pro každý stát, pokud náhodou nedisponuje bohatými ropnými nalezišti, životní nutností, která je – jak ukazuje řada rozhodnutí ESLP, zjevně ve více evropských státech – zabezpečována obecně především prostřednictvím daňových řízení a v případech závažnějších úmyslných porušení povinností potom podporována prostřednictvím trestních řízení. Narušení této v zásadě fungující souhry a legislativní vytváření nových procesních pravidel by přitom mohlo mít i poměrně závažné následky. Je tudíž třeba přivítat, že ESLP

a po něm i Nejvyšší soud dovodily judikatorní závěr, jenž na jedné straně akceptuje výklady Úmluvy, a tedy brání reálnému a plnému dvojnásobnému postihu shodné osoby pro shodný delikt, avšak současně na straně druhé vnímá i reálný chod, smysl a dopady přezkoumávaných procesů.

Nakonec je namísto doplnit, že popsané závěry především Nejvyššího soudu jsou primárně trestně právní reakcí na existenci skutečností zakládajících aplikaci zásady *ne bis in idem*, což je také obecně běžnější situace – tj. rychlejší daňové řízení je ukončeno dříve než procesně poněkud složitější řízení trestní, jež se navíc často zahajuje právě v návaznosti na zjištění daňových orgánů. Nicméně situace může být i opačná (viz např. zmiňovaná věc Lucky Dev proti Švédsku). V takovém případě by situace činných orgánů byla složitější, neboť navzdory naplnění podmínek časové a věcné koherence by zřejmě nebylo možné reagovat v rámci v pořadí druhé sankce, tedy daňového penále, na trest již uložený v trestním řízení – daňové úřady takovou možnost diskrece nemají. Pokud tedy budou ony podmínky vzájemné souvislosti obou řízení naplněny a v trestním řízení bude rozhodováno jako v prvním v pořadí, měly by patrně orgány činné v tomto řízení trestním předvídat komplementaritu obou řízení, a tedy i daňovou sankci, a budoucí penále ve svém rozhodnutí zohlednit.

Proč správce daně dává podnět na trestní stíhání? ... Aneb daňové trestné činy a trestněprávní důsledky daňové kontroly a prolomení lhůty pro stanovení daně

V současné době se stále častěji diskutuje zvýšená kontrolní činnost Finanční správy ČR. Daňový subjekt by si však měl být vědom toho, že daňovou kontrolou, která přináší konsekvence ve formě doměnění daně a souvisejících peněžních sankcí, jeho případ nemusí zdaleka končit.

Za určitých okolností může totiž přicházet na řadu mnohem závažnější postih ve formě trestněprávních sankcí. Přestože



Mgr. Ing. Alena Dugová

Ambroz & Dark Deloitte Legal s.r.o., advokátní kancelář, manažerka právního oddělení, daňová poradkyně č. 4687



Mgr. Jiřina Procházková, LL.M.

Ambroz & Dark Deloitte Legal s.r.o., advokátní kancelář, manažerka právního oddělení, č. osvědčení ČAK 16536

trestní stíhání nakonec nemusí dopadnout pro daňový subjekt po soudním řízení nepříznivě, tak již samotné vyšetřování či dokonce zahájení trestního stíhání může mít pro daňový subjekt fatální dopady pro jeho zdraví a život.

Ke značnému počtu trestních stíhání daňových subjektů dochází právě na základě zjištění učiněných v rámci daňových kontrol. Správce daně má totiž povinnost oznamovat orgánům činným v trestním řízení podezření ze spáchání daňového trestného činu.

Daňový subjekt by si navíc měl být vědom, že sice lhůta pro doměření daně správcem daně je obecně v ČR pouze tříletá. Nicméně v trestněprávní rovině je lhůta pro trestní stíhání až patnáctiletá. Navíc, pokud bude daňový subjekt pravomocně odsouzen za spáchání daňového trestného činu, pak se lhůta pro doměření daně prolomuje a daň lze stanovit včetně sankcí.

Vzhledem k profesní orientaci autorek se bude článek zaměřovat především na trestněprávní důsledky daňových kontrol a provázání daňového a trestního řízení. Nejprve se zabývá v obecné rovině daňovými trestnými činy a praktickými situacemi, které nejčastěji vedou k předání podnětu ze spáchání daňového trestného činu správcem daně orgánům činným v trestním řízení. Článek také upozorňuje na specifika týkající se lhůty pro stanovení daně, která se v důsledku trestního řízení výrazně prolomuje.

1 Podněty ze strany správce daně

Daňový subjekt mnohdy v praxi neví, že správci daně předávají při podezření spáchání daňového trestného činu podněty k zahájení trestního stíhání orgánům činným v trestním řízení (Policie ČR nebo státní zástupce). Správce daně je totiž povinen podle § 8 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád (dále jen „TrŘ“ nebo „trestní řád“), neprodleně oznámit orgánům činným v trestním řízení skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Správce daně má oznamovací povinnost stanovenou také v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“), v § 53 odst. 3 DŘ, na základě kterého má správce daně oznamovací povinnost podle trestního řádu, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z vymezených trestných činů.

Podle posledních dostupných dat z roku 2015 předali finanční úřady orgánům činným v trestním řízení více než 1 500 podnětů. Navíc v rámci boje proti závažným daňovým únikům byla zintenzivněna i činnost Daňové kobry.

Tabulka č. 1 Podněty předané finančními úřady orgánům činným v trestním řízení

Ohledně trestného činu	Počet případů					Rozdíl 15-14
	2011	2012	2013	2014	2015	
Zkrácení daně (§ 240)	1 325	1 555	1 164	1 294	1 512	218
Jiného (§ 241)	107	156	130	182	187	5
CELKEM	1 432	1 711	1 294	1 476	1 699	223

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015.

2 Základní vymezení daňových trestných činů

Daňové trestné činy upravuje zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), v § 240 až 247. Jedná se zejména o trestné činy krácení daně, poplatku a podobně povinných plateb týkající se spíš daňových poplatníků (§ 240), dále neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobně povinné platby, které

se týká výlučně plátců daně, zejména zaměstnavatelů (§ 241), či nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243). S daňovými trestnými činy však mohou souviset i další trestné činy, jako je například zkracování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 trestního zákoníku).

Asi nejtypičtějším případem daňového trestného činu je zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby. Podstatou tohoto trestného činu je, že pachatel úmyslně jedná tak, aby příslušný orgán vyměřil daň nižší, než je zákonem určená, nebo aby nevyměřil daň vůbec, ačkoliv daňová povinnost vznikla. K naplnění skutkové podstaty tohoto trestného činu je nutné, aby daň byla zkrácena minimálně v rozsahu 50.000 Kč. Ke zkrácení daně přitom může dojít jak aktivním jednáním daňového subjektu (např. úmyslným zkrácením daňového příznání či zatajením dosaženého příjmu), tak jednáním pasivním (např. úmyslným nepodáním daňového příznání z dosaženého příjmu). Tato jednání jsou přitom velmi často spojena s machinacemi v účetnictví, kdy jsou buď předstírány neexistující okolnosti (např. vyšší daňově uznatelné náklady či předstírání zaplacení DPH na vstupu), nebo naopak zatajovány skutečnosti rozhodné pro existenci daňové povinnosti. Naopak, o trestný čin zkrácení daně se nejedná v případě, kdy daňový subjekt daňové příznání podal, daň přiznal ve správné výši, ale následně ji neuhradil. Takové jednání není trestné, je však postihováno sankcemi, případně následně vymáháno dle daňového řádu.

Na rozdíl od zkrácení daně, u trestného činu neodvedení daně je postihováno jednání, kdy zaměstnavatel (plátců) neodvede sraženou daň, resp. ostatní dávky za svého zaměstnance (poplatníka). Pachatel v tomto případě nijak neskrývá svoji povinnost tyto platby odvést, nicméně, přesto je úmyslně neodvede. Daní se přitom kromě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, rozumí i sražené zálohy na tuto daň či pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Uvedená trestně postižitelná jednání je nutné odlišit od situací, kdy daňový subjekt využije všech zákonných možností, případně mezer v daňových předpisech k minimalizaci své daňové povinnosti. Důležitým odlišujícím kritériem mezi jednáním postižitelným pouze sankcemi v daňovém řízení a trestným činem je skutečnost, že oba uvedené daňové trestné činy jsou úmyslné. To znamená, že dojde-li ke zkrácení daně nedbalostně, například kvůli početní chybě či administrativnímu pochybení v účetnictví, nemůže být toto jednání postižitelné v trestním řízení. Na druhou stranu hranice mezi vědomou nedbalostí a nepřímým úmyslem (kdy pachatel věděl, že svým jednáním může zkrátit daň a pro případ, že by se tak stalo, je s tím srozuměn) může být v praxi velmi tenká. Na rozdíl od daňového řízení v případě úmyslného zkrácení daně není možné uplatňovat zásadu, že neznalost zákona neomlouvá. Případný omyl daňového subjektu týkající se daňových předpisů proto vylučuje jeho trestněprávní odpovědnost.

V neposlední řadě je nutné poznamenat, že od 1. 7. 2016 byla znovuzavedena trestnost přípravy u zkrácení daně, a to v případě, kdy se bude připravovat krácení daně v rozsahu dosažujícím nejméně částky 5.000.000 Kč. Příprava zkrácení daně může spočívat například v tom, že si daňový subjekt opatřuje podklady pro nesprávné daňové příznání v úmyslu

zkrátit nebo neodvést daň. Opětovné zavedení trestnosti přípravy zkrácení daně si klade za cíl odhalovat tyto trestné činy v dřívější, tedy přípravné fázi, a lze proto očekávat využívání operativně pátracích prostředků (např. odposlechů) již mnohem dříve, například ve fázi zpracovávání daňových přiznání či daňové kontroly.

3 Kdy může daňová kontrola končit v trestním řízení?

K zahájení trestního stíhání pro daňové trestné činy dochází velmi často na základě výsledků daňové kontroly. Trestní soudy sice nejsou v trestním řízení vázány rozhodnutím správce daně, a to ani co do výše zkrácené daně. Pokud však správce daně v rámci daňové kontroly dojde k závěru, že mohlo dojít ke spáchání trestného činu, má povinnost tuto skutečnost oznámit orgánům činným v trestním řízení. Je tedy zřejmé, že například zpráva o daňové kontrole může být důležitým podkladem pro šetření Policie ČR. Z tohoto důvodu je v praxi velmi důležité sledovat, s jakými závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole přichází a jaké formulace přitom používá. Pokud například správce daně hovoří o vědomém zapojení do podvodu na DPH, ačkoliv pro takovýto závěr nemá žádné důkazy, není radno takováto tvrzení podceňovat, a naopak je vhodné se proti nim bránit již v rámci daňového řízení.

Z již výše citované Informace o činnosti Finanční správy ČR přitom vyplývá, že nejčastějšími případy, kdy daňová kontrola končí trestním stíháním příslušných osob, jsou situace vědomého zapojení do karuselových podvodů na DPH či případy, kdy správce daně získá podezření na uplatňování fiktivních nákladů. Právě v těchto případech lze proto očekávat, že se o daný případ bude následně zajímat i Policie ČR.

Stejně tak může být z hlediska trestního řízení relevantní i postoj daňového subjektu v průběhu daňové kontroly. Pokud daňový subjekt v průběhu daňové kontroly například zastírá určité skutečnosti rozhodné pro stanovení daně, nebo naopak předkládá účelově vytvořené daňové doklady, může se z pohledu správce daně opět jednat o indikaci na potenciální spáchání daňového trestného činu.

V souvislosti s daňovými kontrolami je také důležité zmínit, že řada daňově relevantních skutečností neovlivňuje pouze jedno zdaňovací období, ale promítá se do několika zdaňovacích období. Pokud se tedy výsledek daňové kontroly týká právě takové skutečnosti, je třeba jej zohlednit i v dosud nezkontrolovaných zdaňovacích obdobích, například podáním dodatečných daňových přiznání. Pokud tak daňový subjekt neučiní, vystaví se nejenom riziku sankcí v daňovém řízení, ale i možnému trestněprávnímu postihu. Známý je v této souvislosti případ, kdy Nejvyšší soud potvrdil odsuzující rozsudky jednateli a daňovému poradci cestovní kanceláře, kteří pokračovali v uplatňování odpočtu na DPH, ačkoliv tento způsob zdanění označil správce daně v rámci daňové kontroly za nezákonný a společnost se proti tomuto závěru nebránila v daňovém a následně soudním řízení (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014). Toto rozhodnutí by samozřejmě nemělo zpochybňovat právo daňových subjektů bránit se výsledku daňové kontroly, a stejně tak se rozhodnout, že se takovému výsledku daňový subjekt bránit nebude (a to i například z důvodu finanční

a časové náročnosti odvolacího a především pak soudního řízení). V návaznosti na výsledky daňové kontroly je však vždy nutné pečlivě zkoumat dopady těchto zjištění na ostatní zdaňovací období a zaujmout k celé věci konzistentní přístup. I postoj k výsledkům daňové kontroly totiž může mít trestněprávní konsekvence.

4 Lhůta pro stanovení daně v trestněprávních konsekvencích

Lhůta to stanovení daně neboli lhůta, po kterou lze doměřit daň, je v ČR poměrně krátká, protože činí tři roky a nejčastěji se rozbíhá lhůtou pro podání řádného daňového tvrzení. Tato lhůta pro stanovení daně může být z různých zákonem stanovených důvodů prodloužována, ale i při protahování lhůty, lhůta pro stanovení daně končí nejpозději uplynutím deseti let. Nejčastějším úkonem ze strany daňového subjektu, který prodlužuje lhůtu pro stanovení daně o rok, je podání dodatečného daňového tvrzení v posledních dvanácti měsících před uplynutím původní lhůty. Nejčastějším důvodem pro prodloužení lhůty ze strany správce daně o další tři roky je zahájení daňové kontroly. Častým důvodem, kdy lhůta pro stanovení daně neběží, je po dobu soudního řízení ve věci stanovení daně. Pokud však nedojde k žádnému ze zákonem stanovených případů, pak po třech letech končí možnost měnit poslední známou daň v neprospěch daňového subjektu, ale i v jeho prospěch.

Lhůta pro stanovení daně je v každém státě stanovena podle národních legislativ, přičemž lhůta se významně liší (například pět let v Polsku, Itálii, Rakousku a čtyři roky v Německu či Španělsku), a také se liší důvody pro protahování lhůty a také přístup k protažení lhůty z důvodu daňových trestných činů. Pro úplnost lze dodat, že se v jednotlivých zemích podstatně liší i trestněprávní postihy za daňové trestné činy.

Vliv daňových trestných činů na lhůtu pro stanovení daně

Výjimku ze známého pravidla ohledně lhůty pro stanovení daně představují právě situace spojené s daňovými trestnými činy. V důsledku existence těchto speciálních pravidel může správce daně stanovit bez ohledu na fakt, že již uplynula lhůta pro stanovení daně.

- Podle § 148 odst. 4 písm. c) DŘ je jedním z důvodů, kdy lhůta pro stanovení daně neběží, situace trestního stíhání pro daňový trestný čin související s příslušnou daní. Trestní řízení by ale nemělo být zahájeno a vedeno zjevně neúčelně (jen aby se stavěla lhůta pro stanovení daně), jinak by bylo potenciálně možné namítat, že se lhůta podle § 148 odst. 4 DŘ nestaví právě v důsledku účelnosti vedeného trestního stíhání.
- Další specifikum přináší pravidlo, které stanoví, že trestní řízení zcela prolamuje lhůtu podle daňového řádu, kdy stanoví, v § 148 odst. 6 DŘ, že „v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.“ Toto ustanovení *de facto* umožňuje správci daně daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně v situaci, kdy je daňový subjekt pravomocně odsouzen za spáchání daňového trestného

činu. Z důvodu obecnosti a nepřesnosti tohoto ustanovení mohou nastávat nejasnosti při praktické aplikaci. Protože ustanovení hovoří o „jednání, které bylo předmětem...“, a proto není zcela jasné, zda může i jednání jiné osoby (například dodavatele jako protistrany v dané transakci) než samotného daňového subjektu znamenat aplikaci tohoto ustanovení.

Navíc je důležité pro toto významné zasažení do lhůty pro stanovení daně, že v trestním právu jsou promlčecí lhůty mnohem delší než v právu daňovém. Trestní odpovědnost za trestný čin zaniká totiž uplynutím promlčecí doby, která je u daňových trestných činů velmi dlouhá. Podle trestního zákoníku činí promlčecí lhůta daňového trestného činu maximálně patnáct let, a to u trestných činů, které mají horní hranici trestní sazby odnětí svobody nejméně deset let. Hranice deset let je přitom maximální hranicí, pokud je daňový trestný čin spáchán ve velkém rozsahu (5 mil. Kč), nebo ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech. Pro méně závažné trestné činy je promlčení lhůta deset let. Pro úplnost lze dodat, že i tato lhůta je z různých důvodů prodlužována.

- Dále daňový řád stanoví další pravidlo pro prolomení obecné lhůty pro stanovení daně v důsledku účinné lítosti. V § 148 odst. 7 DŘ se stanoví, že „pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně tvrze daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.“ Toto pravidlo v praxi správci daně umožňuje daň stanovit i po uplynutí lhůty pro stanovení daně za situace, kdy se daňový subjekt daň sám dobrovolně přizná formou podání řádného či dodatečného daňového tvrzení a daň zaplatí, a zanikne tak jeho trestní odpovědnost za spáchání daňového trestného činu. Daňový subjekt tedy může napravit

následky svého jednání bez ohledu na prekuzi lhůty pro stanovení daně. Z rozhodnutí Nejvyššího soudu, sp. zn. 5 Tdo 1249/2012, vyplývá že, „podstatou a účelem ustanovení § 148 odst. 7 DŘ, není vymezení nějakých dalších podmínek účinné lítosti podle § 33 trestního zákoníku nebo § 242 trestního zákoníku. Proto citované ustanovení daňového řádu nevyklučuje trestní odpovědnost za zkrácení daně nebo jiné povinné platby, pokud pachatel uhradí dlužnou daň po lhůtě. Ustanovení § 148 odst. 7 DŘ umožňuje správci daně stanovit daň i poté, co uplynula prekluzivní lhůta pro její stanovení, a to i za situace, kdy pachatel splnil všechny podmínky účinné lítosti podle § 33 trestního zákoníku nebo § 242 trestního zákoníku“. Navíc, pro aplikaci tohoto ustanovení je třeba naplnit znaky účinné lítosti zejména s ohledem na časový okamžik, kdy je možné vůbec jednání považovat za účinnou lítost. Podání dodatečného přiznání po lhůtě pro stanovení daně je však nutné pečlivě zvážit, protože daňový subjekt by měl počítat s tím, že se podáním takového dodatečného přiznání budou zabývat orgány činné v trestním řízení.

5 Závěr

Daňový subjekt by si měl být vědom skutečnosti, že uhrazením doměřené daně a sankcí po daňové kontrole nemusí končit daný případ, protože správci daně při podezření ze spáchání trestného činu podávají podnět orgánům činným v trestním řízení. Daňový subjekt by se měl distancovat od obvinění ze strany správce daně v písemnostech správce daně. Na druhou stranu správce daně by měl opravdu pečlivě zvažovat a analyzovat podání takového podnětu, protože již vyšetřování může způsobit nenávratné škody v lidském životě.

Podmínky pro účinnou lítost u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby

Trestní odpovědnost za spáchaný trestný čin může zaniknout buďto promlčením, jehož podmínky jsou upraveny v § 34 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „trestní zákoník“), a v případě taxativně vymezených činů uvedených v § 33 trestního zákoníku taktéž účinnou lítostí.



Mgr. Vít Koupil

Státní zástupce Vrchního státního zastupitelství v Olomouci

1 Co je to účinná lítost

Podmínky pro naplnění účinné lítosti jsou následující:

Pachatel se musel dopustit některého z trestných činů uvedených v ustanovení § 33 trestního zákoníku, a zároveň dobrovolně buďto zamezil nebo napravit škodlivý následek trestného činu nebo učinil o trestném činu oznámení v době,

kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno. Oznámení musí podat buďto státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, v případě vojáků je možno taktéž oznámení učinit nadřízenému. Význam účinné lítosti spočívá v tom, že společnost u některých vymezených trestných činů preferuje dobrovolné odstranění škodlivého následku před tím, než aby pachatelé uvedených trestných činů byli, v situaci, kdy takto postupují, následně trestně stíháni a potrestáni. V tomto ohledu je nutno uvést, že ustanovení § 33 trestního zákoníku se týká činů, které již byly dokonány.

V případě jednání, která byla spáchána ve stádiu pokusu nebo ve stádiu přípravy (pokud je u daného trestného činu příprava trestná), pak podmínky pro zánik trestnosti jsou definovány v § 20 odst. 3 trestního zákoníku v případě přípravy a v § 21 odst. 3 trestního řádu v případě pokusu. V tomto ohledu účinná lítost je v těchto nedokonaných stádiích trestných činů možná u všech trestných činů a není limitovaná. V obou případech účinná lítost nastává, jestliže pachatel dobrovolně odstraní nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákoníkem, nebo učinil o přípravě nebo pokusu včas oznámení státnímu zástupci a policejnímu orgánu, v případě vojáků i svému nadřízenému, a to v době, kdy nebezpečí vzniklé z přípravy nebo pokusu trestného činu mohlo být ještě odstraněno.

Jedním z trestných činů, u kterých trestní zákoník předpokládá možný zánik trestní odpovědnosti v případě splnění podmínek účinné lítosti, je trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné platby dle § 240 trestního zákoníku.

2 Podmínky účinné lítosti u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby dle § 240 odst. 1 trestního zákoníku je naplněna v případě, že pachatel úmyslně v daňovém přiznání k některé z daní stanovených právním řádem České republiky, případně v rámci přiznání obdobné povinné platby stanovené právním řádem České republiky, uvede nepravdivé skutečnosti, které mají za následek vyměření nižší daňové povinnosti, než by odpovídala skutečnosti, pokud by bylo podáno správné daňové přiznání, přičemž výše škody přesahuje částku 50.000 Kč. Jedná se tedy o specifickou formu podvodu, při které subjekt podávající daňové přiznání předstírá nižší daňovou povinnost, než jakou ve skutečnosti měl, a to za účelem nesprávného vyměření daně ke škodě České republiky. V případě výše škody přesahující 500.000 Kč je naplněna kvalifikovaná skutková podstata vymezená v § 240 odst. 1, 2 písm. c) trestního zákoníku a v případě škody převyšující 5.000.000 Kč je naplněna skutková podstata vymezená v § 240 odst. 1, 3 písm. a) trestního zákoníku. Jak již jsem uvedl výše, předpokladem pro spáchání tohoto trestného činu je úmyslné zkrácení daně.

K dokonání trestného činu dojde v případě, že na základě takto podaného nepravdivého daňového přiznání je nesprávně vyměřena správcem daně daňová povinnost. Jelikož tento

trestný čin je dokonán až vznikem škody, tak účinná lítost v případě spáchání tohoto trestného činu může nastat toliko v případě, že pachatel dobrovolně škodlivý následek napravil, tedy následně dobrovolně přiznal a zaplatil správnou výši daně, a nahradil tím způsobenou škodu. Další alternativy spočívající v dobrovolném zamezení škodlivého následku nebo učinění oznámení v době, kdy tomuto následku mohlo být zabráněno, fakticky u dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby nepřichází v úvahu, neboť se jedná o trestný čin, kde následkem je způsobená škoda. Tyto alternativy připadají u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby v úvahu jen tehdy, kdy bylo protiprávní jednání ukončeno ve stádiu pokusu nebo přípravy.

3 Kdy je škoda nahrazena dobrovolně

Za klíčové při posuzování, zdali pachatel při nahrazení škody jednal dobrovolně, je dáno zhodnocením jeho motivu a doby, kdy k nahrazení škody přistoupil.

Obecně je v teorii trestního práva hmotného konstatováno, že za dobrovolné se považuje takové jednání, které není činěno jako reakce na zahájené trestní stíhání, nebo bezprostředně hrozící trestní stíhání. Naopak, toliko obecná hrozba trestního stíhání ještě neznamená, že by u pachatele v případě nahrazení škody nemohly být naplněny znaky účinné lítosti, a nemohlo tak dojít k zániku trestnosti. V tomto ohledu je nutno účinnou lítost u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné platby dle § 240 trestního zákoníku striktně odlišovat od zvláštní formy účinné lítosti, která existuje u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 trestního zákoníku a jež je definována v § 242 trestního zákoníku. V případě tohoto trestného činu totiž trestní odpovědnost zaniká, pokud je škoda nahrazena do doby, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek. Není tedy vyžadována dobrovolnost. Je potřebné zmínit, že odlišnost trestných činů dle § 240 a 241 trestního zákoníku spočívá v tom, že v případě § 241 trestního zákoníku byla povinností odvést daň či obdobnou povinnost za zaměstnance plátcem daně řádně přiznána, ale takto správně přiznaná daň následně nebyla odvedena. Nejedná se tedy o specifický druh podvodu jako v případě zkrácení daně dle § 240 trestního zákoníku.

Rozdílnost podmínek pro účinnou lítost vychází jak z odlišnosti znění ustanovení § 33 trestního zákoníku a § 242 trestního zákoníku, kdy tato odlišnost se odráží i v rámci ustáleného soudního rozhodování.

V tomto ohledu byl za překvapivý považován náleží Ústavního soudu IV. ÚS 3093/08, který dospěl k závěru, že výše uvedené trestné činy jsou typově shodné a směřují proti daňové povinnosti, kdy dokonce termín „neodvedení“ byl považován za významnější zásah do chráněných zájmů státu než pojem „zkrácení“ a z tohoto důvodu považoval Ústavní soud za nepřipustné, aby lhůty pro naplnění účinné lítosti u obou trestných činů byly takto odlišovány. Uvedený náleží však není možno interpretovat tak, že dává rovnítko mezi obecnou účinnou lítostí týkající se trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a zvláštní formou účinné lítosti u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby.

Tento závěr vychází z ustálené judikatury Nejvyššího soudu ČR po vydání citovaného nálezu Ústavního soudu. Z této vyplývá, že podmínky účinné lítosti nemohou být splněny v případě, že je vůči pachateli zahájeno trestní stíhání. Uvedený závěr vyplývá z řady rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR, které byly vydány po předmětném nálezu Ústavního soudu, kdy v tomto ohledu odkazují zejména na rozhodnutí sp. zn. 7 Tdo 749/2014 a sp. zn. 5 Tdo 940/2015.

Nalézt hranici, kdy je pachatel u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku toliko obecně ohrožen trestním stíháním, je nutno vždy individuálně. V obecné rovině je možno dospět k závěru, že za dobrovolné je možno považovat uhrazení zkrácené daně v době, kdy ještě jeho jednání není v plné míře odhaleno. V tomto ohledu je možno za dobrovolné uhrazení zkrácené daně považovat například jednání, kdy pachatel podá dodatečně daňové přiznání v době, kdy u něj bylo provedeno například místní šetření správcem daně nebo odeslána výzva správce daně k odstranění pochybností, případně které teprve začíná objasňovat některé obchody, či transakce, jejichž prostřednictvím mohlo dojít ke zkrácení daně.

Přesto nelze zjednodušeně uvést, že podáním dodatečného daňového přiznání, případně podáním daňového přiznání po lhůtě v případě, že nebylo toto podáno, ačkoliv plátce daně byl povinen toto přiznání podat, a zaplacením zkrácené daně, jsou automaticky splněny podmínky pro naplnění účinné lítosti.

Zejména při dovozu zboží ze zemí mimo země tvořící Evropskou unii, případně společně s ní tvoří Evropský hospodářský prostor, mohou nastat situace, kdy k odhalení zkrácení daně může dojít již při prvotním úkonu správce daně. Za účinnou lítost například nelze považovat dodatečné uhrazení zkrácené DPH v situaci, kdy pachatel nepřízná při celní kontrole na letišti, případně vstupu na území EU, pořízení zboží podléhající této dani a je při tomto odhalen příslušným pracovníkem celní správy. Je možno poukázat na rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 5 Tdo 841/2013, ve kterém za účinnou lítost nebylo považováno uhrazení zkrácené daňové povinnosti poté, co osoba dovážející zboží podléhající DPH z dovozu zboží prošla tzv. zelenou zónou určenou pro osoby, které nemají nic k proclení, a takto jednala v úmyslu vyhnout se řádnému přiznání a vyměření DPH z dovozu zboží. Nejvyšší soud ČR v tomto rozhodnutí jednoznačně uvedl, že rozhodnutí pachatele spočívající v zaplacení zkrácené DPH není dobrovolné, pokud jej k němu vede vědomí, že jeho trestný čin již byl prozrazen a je tedy zřejmé, že pachatel je již vystaven bezprostřední hrozbě trestního stíhání nebo mu již čelí.

Obdobně je možné skutkově posuzovat případy, kdy jsou především orgány celní správy odhaleny osoby převážející řádně neokolkované vybrané výrobky podléhající spotřební dani jako alkohol či tabákové výrobky.

Otázkou je, zdali v případě, že již u subjektu je zahájena daňová kontrola, může nastat situace, při které může dojít k naplnění podmínek účinné lítosti. V tomto ohledu je nutno uvést, že subjekt, u kterého již byla zahájena daňová kontrola, není oprávněn podat dle § 141 odst. 5 daňového řádu dodatečně daňové přiznání. Samotné zahájení daňové kontroly však ještě neznamená odhalení pachatelova protiprávního jednání. Je tedy možno říci, že pokud pachatel v průběhu

daňové kontroly přízná transakce, kterými zkrátil daň, ještě před tím, než je provedeným výsledkem kontroly odhaleno jeho jednání, na základě kterého zkrátil svou daňovou povinnost, tak v případě přiznání protiprávního jednání a následného uhrazení zkrácené daně nemusí být zahájení daňové kontroly překážkou pro splnění podmínek účinné lítosti.

Teoreticky je možno naplnění podmínek účinné lítosti najít i v případech, kdy daňová kontrola skončila a subjektu je doměřena daň. Jednat se však bude o případy výjimečné, kdy lze z určitých důvodů pachateli tolerovat, že se zaplacením daňového nedoplatku vyčkával až na rozhodnutí správce daně. V tomto ohledu Nejvyšší soud ČR v rozhodnutí sp. zn. 5 Tdo 743/2013 uvádí, že takový přístup je namístě toliko v případech nejednoznačného znění právních předpisů, nejednotného přístupu správce daně nebo nejednoznačného posouzení povahy uskutečněného zdanitelného plnění.

Je tedy možno shrnout, že subjekt je vystaven bezprostřední hrozbě trestního stíhání v případě, kdy z výsledků daňové kontroly je zřejmé, že se finanční správě podařilo prokázat, že některé deklarované přijaté plnění je např. fiktivní, že došlo k simulaci ceny, byla odhalena falešná faktura a podobně. Obdobný závěr je možno uvést i v případě, že zkrácení daně je již odhaleno orgány činnými v trestním řízení, což je subjektu zřejmé např. z provedených úkonů směřovaných vůči jeho osobě (například z otázek, kterým čelil v rámci podání vysvětlení, provedené domovní prohlídky). V takových případech již nebude možno považovat dodatečné uhrazení daňové povinnosti za dobrovolné.

4 Napravení škodlivého následku

Pachatel v případě trestného činu zkrácení daně napraví škodlivý následek, pokud přízná správnou výši daně a tuto i následně zaplatí. V tomto ohledu je nutno uvést, že pachatelé trestné činnosti se této dopouští často po dobu několika let (například tím, že jsou součástí zaběhnutého systému nákupu fiktivních plnění či plnění se simulativní cenou nebo nadhodnocených transakčních nákladů mezi spřízněnými osobami), kdy jejich jednání naplňuje všechny znaky pokračujícího trestného činu tak, jak je vymezen v § 116 trestního zákoníku. V takovém případě je k zániku trestnosti nezbytné uhradit celou vzniklou škodu a nikoliv jen škodu vzniklou za část období. V případě toliko částečné úhrady škody nedojde k zániku trestní odpovědnosti, neboť nedošlo k napravení škodlivého následku. Částečná úhrada vzniklé škody tak v takovém případě může být jen polehčující okolností, která však nemá vliv na zánik trestní odpovědnosti. V tomto ohledu se jako problematická v minulosti jevila odlišná délka promlčecí doby v daňovém a trestním řízení, kdy subjekt v případě, že chtěl po uplynutí promlčecí doby v daňovém řízení daň zaplatit, tak fakticky neexistoval nástroj, jak tuto vyměřit. S účinností nového daňového řádu však byl tento problém vyřešen v § 148 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který v případě, že subjekt chce podat daňové přiznání za účelem dosažení účinné lítosti pro zánik trestní odpovědnosti pro daňový trestný čin, umožňuje daň stanovit bez ohledu na skutečnost, že již uplynula promlčecí doba stanovená v předchozích odstavcích § 148 daňového řádu.

5 Účinná lítost u pokusu a přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Jak již jsem výše uvedl, v případě přípravy a pokusu se použijí ustanovení § 20 odst. 3 trestního zákoníku a § 21 odst. 3 trestního zákoníku. V praktické rovině je možno za pokus u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby považovat zejména případy, kdy subjekt neoprávněně uplatnil nárok na výplatu nadměrných odpočtů DPH, které mu však správcem daně nebyly vyplaceny z důvodu zahájení řízení k odstranění pochybností v daňovém přiznání, případně zahájení daňové kontroly. V takovém případě je možné účinné lítosti dosáhnout zejména tehdy, pokud subjekt při zahájení těchto úkonů správce daně tomuto sdělí, že neoprávněně uplatnil nárok na nadměrný odpočet, a následně podá daňové přiznání, případně pokud dobrovolně oznámí státnímu zástupci či policejnímu orgánu, že neoprávněně uplatnil nárok na nadměrný odpočet, a uvede rozhodné skutečnosti, které zabrání tomu, aby správce daně uvedený nárok vyplatil. Taková situace může nastat zejména v případech tzv. karuselových podvodů.

Naopak za účinnou lítost není možné považovat případ, kdy pachatel po zahájení daňové kontroly neuvede rozhodné skutečnosti, které mohou zabránit vyplacení nadměrného odpočtu, a toliko přestane vykonávat funkci např. člena statutárního orgánu, společnost převede na formálního jednatele, tzv. bílého koně, apod. Uvedená skutečnost totiž neznamená odstranění nebezpečí spočívající v hrozbě, že stát bude muset vyplatit subjektu neoprávněně uplatněný nárok na nadměrný odpočet. V případě přípravy k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby bude možno za účinnou lítost považovat zejména odstranění opatřených prostředků, které měly být použity k následnému zkrácení daně, a zároveň zajištění, že tyto nebudou ke zkrácení daně použity.

Neoprávněné poskytování daňového poradenství a jeho postih

V poslední době řeší většina profesních komor problém tzv. vinklaření, tedy neoprávněného výkonu činnosti vyhrazené zákonem jejich členům. Že se jedná o vážný problém, dokazuje to, že je již deklarována i ze strany státu ochota situaci řešit na legislativní úrovni. Komora daňových poradců také řeší případy neoprávněného poskytování daňového poradenství, a článek tak shrnuje popis současného stavu a následky takového postupu v podobě správní i trestní odpovědnosti.

6 Co když pachatel uhradí zkrácenou daň, avšak jeho jednání nebude posouzeno jako dobrovolné uhrazení daně

I v případě, že orgány činné v trestním řízení dospějí k závěru, že pachatel daň uhradil toliko pod vlivem bezprostřední hrozby trestního stíhání, případně již jako reakci na trestní stíhání, je uhrazení vzniklé škody důležitou polehčující okolností, která se nepochybně odrazí jak na výši ukládaného trestu, tak i na případné možnosti odklonu trestního řízení. V tomto směru v případě, že výše způsobené škody nepřesahuje částku 500.000 Kč a pachatel se trestné činnosti nedopouštěl v rámci organizované skupiny nebo neporušil úřední uzávěru, tak nahrazená škoda a doznání pachatele může vést k podmíněnému zastavení trestního stíhání.

Kombinace uhrazené škody společně s doznáním a dosavadní bezúhonností i v případě vyšší škody může vést k tomu, že u pachatele budou shledány okolnosti pro mimořádné snížení trestu odnětí svobody dle § 58 trestního zákoníku pod hranici zákonné trestní sazby, a pachatel se tak může vyhnout uložení nepodmíněného trestu odnětí svobody.

Je tedy možno konstatovat, že zaplacení způsobené škody je v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vždy okolností, ke které bude přihlíženo. Pachatelé trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, u kterých jsou správcem daně, případně policejním orgánem, zahájeny úkony směřující k prokázání nepravdivých údajů uvedených v daňových přiznáních, by neměli otálet s náhradou způsobené škody, neboť jen v takovém případě může být jejich jednání posouzeno jako účinná lítost znamenající zánik jejich trestní odpovědnosti za spáchaný trestný čin.



Ing. Mgr. Vladimír Šefl, Ph.D.
právní oddělení KDP ČR

1 Daňové poradenství

Daňové poradenství je podnikáním podle zvláštního zákona – č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců – a rozsah této činnosti je vymezen v § 1 písm. a). Z definice vyplývá, že se jedná o poradenství právní, které je omezeno na oblast daní a věci s nimi přímo souvisejících, tedy zejména ekonomické otázky:

„§ 1

Tento zákon upravuje:

poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb (dále jen „daně“), jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí (dále jen „daňové poradenství“).¹

A protože definice daňového poradenství zahrnuje i poskytování finančně ekonomických rad, jsou daňoví poradci oprávněni v rámci daňového poradenství poskytovat také činnosti účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence, které jsou jinak předmětem živnostenského oprávnění, a v případě, že tuto činnost poskytují v rámci daňového poradenství, dopadá na ně v plném rozsahu regulace zákona č. 523/1992 Sb., v tomto případě pak nejsou poradci povinni být držiteli živnostenského oprávnění pro poskytování účetních služeb. Tento rozsah oprávnění již potvrdil i soud¹. Pokud by však poskytoval daňový poradce činnosti spadající pod živnost účetnictví bez návaznosti na daňové poradenství, tedy nejčastěji případ, kdy poradce vede účetnictví nebo daňovou evidenci klienta, ale nezpracovává mu již daňové přiznání, musí mít k této činnosti živnostenské oprávnění.

Paragraf 2 zákona č. 523/1992 Sb. pak rozšiřuje výčet subjektů, které také mohou poskytovat daňové poradenství, avšak za určitých omezujících podmínek. Zákon č. 523/1992 Sb. umožňuje jakékoliv fyzické osobě (zajímavostí je, že zde není zmíněna osoba právnická) poskytnout daňové poradenství, pokud se nebude jednat o její podnikatelskou činnost, tedy zejména činnost soustavnou a za úplatu:

„§ 2

Tímto zákonem nejsou dotčena oprávnění advokátů, komerčních právníků a auditorů, popřípadě jiných osob a orgánů, upravená zvláštními předpisy. Dotčeno není ani právo fyzické nebo právnické osoby požádat o právní pomoc a finančně ekonomickou radu ve věcech daní a ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí, i jinou fyzickou osobu než je daňový poradce; tato jiná osoba však nesmí poskytovat uvedenou pomoc nebo rady soustavně za účelem dosažení zisku, nejde-li o osoby uvedené ve větě první.

Daňové poradenství je dále oprávněn poskytovat také advokát, jeho oprávnění poskytovat tento druh služeb samozřejmě nevyplývá z § 2 zákona č. 523/1992 Sb., ale přímo z právní úpravy výkonu advokacie podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii. Navíc je advokát spolu s daňovým poradcem v případě právního postavení podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zařazen pod legislativní zkratku „poradce“. V případě, že advokát poskytuje daňové poradenství, jsou i tyto jeho služby regulovány zákonem o advokacii, a je tak plně např. pod kárnou pravomocí České advokátní komory. Zajímavou otázkou v kontextu výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem může být to, zda i advokát je oprávněn k poskytování účetních služeb v rámci poskytování právních služeb v oblasti daňového poradenství. Domnívám se, že pro tento druh služeb musí být advokát držitelem živnostenského oprávnění, a to z toho důvodu, že na jeho činnost nedopadá úprava definice daňového poradenství podle § 1 písm. a) zákona o daňovém poradenství.

2 Činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence

Svým obsahem má daňové poradenství velký přesah do činností spojených s vedením účetnictví nebo daňové evidence. V předchozím bodě je uveden jeden směr, kdy poradce je oprávněn tyto služby poskytovat, k přesahu by však nemělo docházet naopak, bohužel v praxi se tak stává velmi často. Je nutné podotknout, že k tomu dochází i díky tomu, že hranice mezi daňovým poradenstvím a vedením účetnictví je neostrá.

Poskytování služeb v oblasti účetnictví je regulováno zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“). Živnost s názvem „činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence“ je podle živnostenského zákona živností vázanou². Příloha č. 2 nařízení vlády č. 278/2008 Sb. pak přesně vymezuje rozsah činnosti u této živnosti:

„Činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence

Poskytování rad v otázkách vedení účetnictví a daňové evidence v rámci právních předpisů, zejména v otázkách používání účetních metod, vyhotovování účetních dokladů, sestavování účtového rozvrhu, účtování o účetních případech v účetních knihách, sestavování účetní uzávěrky a konsolidované účetní uzávěrky, výroční zprávy a konsolidované výroční zprávy, provádění analýz finanční situace účetních jednotek, jakož i zpracování podkladů (návodu) pro systém vedení účetnictví. Provádění účetních operací podle jiného právního předpisu. Vedení daňové evidence.

Přestože uvedený výčet není taxativní, výslovně nezmiňuje zpracování daňových přiznání. A dále je nezbytné zohlednit i generální klauzuli v této příloze, která stanovuje, že „předmětem obsahové náplně živnosti je též poradenství věcně související s obsahem živnosti, pokud jiný právní předpis nestanoví jinak“. V případě daňového poradenství je možné použít výklad, že § 1 a 2 zákona č. 523/1992 Sb. stanoví jinak, protože na rozdíl od jiných profesí nejsou držitelé tohoto živnostenského oprávnění mezi subjekty vyjmenovanými v § 2 tohoto zákona.

3 Ekonomické poradenství

Obsahově blízko náplni své činnosti má jak k daňovému poradenství, tak i účetním službám živnost „poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků“ (podle dřívější úpravy se jednalo o „činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců“). Tato živnost na rozdíl od živnosti „účetnictví“ obsahuje i negativní vymezení její obsahové náplně, a to v příloze č. 4 nařízení vlády č. 278/2008 Sb.:

„Poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků

Poradenské služby ... v oblasti finančních záležitostí (poskytování úvěrů, zhodnocení kapitálu a podobně),

¹ Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 4. 2007, čj. 15 Ca 62/2005-36.

² § 19 písm. b) zákona č. 455/1991 Sb.

podnikatelských aktivit, organizačních a ekonomických otázek v obchodních záležitostech, při plánování, organizaci, kontrole, v oblasti řízení a podobně. Poskytování odborné pomoci, posudků, rad, doporučení a stanovisek k zabezpečení přípravy a realizace staveb. ...

Obsahem činnosti není ... daňové a účetní poradenství ani právní porady (zejména zastupování zájmů jedné strany proti zájmům strany druhé před soudem nebo jinými právními institucemi nebo pod dozorem advokátů nebo jiných pracovníků soudů), psychologické poradenství.“

Toto negativní vymezení tak předchází výkladovým problémům o rozsahu činnosti ekonomického poradce v oblasti daní, protože úprava tohoto živnostenského oprávnění výslovně daňové poradenství z jeho rozsahu vyjímá.

4 Neoprávněné poskytování daňového poradenství

V praxi tak dochází nejčastěji k neoprávněnému poskytování daňového poradenství ze strany účetních. Bohužel k tomuto stavu částečně přispěl i zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který oproti předchozímu zákonu č. 337/1992 Sb. upustil od (do té doby platící) výsady zastupování více daňových subjektů u jednoho správce daně pouze pro daňové poradce (a advokáty). Důvodová zpráva tuto změnu nekomentuje, nicméně se zřejmě jednalo o reakci na praktické problémy, kdy účetní vedle samotného vedení účetnictví klientům zpracovávali i daňová přiznání, a procesně tak byli vůči správci daně omezeni při jejich podávání. Tato nová úprava se tak ale částečně dostala do rozporu s rozsahem podnikatelského oprávnění profese účetního podle živnostenského zákona.

Z výčtu „účetních služeb“ podle přílohy č. 2 nařízení vlády č. 278/2008 Sb. lze vyvodit, že do jejich rozsahu spadají zejména činnosti spojené s naplňováním a dodržováním povinností stanovených právními předpisy z oblasti účetnictví klientem, v případě vedení daňové evidence pak účetní v určitém rozsahu postupuje i podle zákona o daních z příjmů. Potud je postup účetního v souladu se živnostenským zákonem. Problém přichází v případě zpracování daňového přiznání a jeho podání. Vzhledem k tomu, že účetnictví nebo daňová evidence jsou dnes zpracovávány elektronicky a daňové přiznání je často automatickým výstupem příslušného programu, ani v takovém případě nelze u účetního namítat překročení příslušného podnikatelského oprávnění. Na tomto místě je nutné si uvědomit, jakým způsobem může daňový subjekt činit úkony vůči správci daně. V prvé řadě může úkony činit svým jménem subjekt sám, tedy fyzická osoba a v případě právnické osoby její statutární orgán, člen statutárního orgánu, popř. prokurista, dále může úkony jménem těchto osob činit jejich zaměstnanec na základě pověření. Třetí možností je jednání prostřednictvím zástupce.

Jak vyplývá z výše uvedeného rozboru právní úpravy, zpracování daňového přiznání, spočívající v jeho sestavení a posouzení z pohledu daňových předpisů, účetním je již za hranou jeho podnikatelského oprávnění.

K hranici mezi vedením účetnictví nebo daňové evidence a daňovým poradenstvím se v tomto směru vyslovil již i Nejvyšší soud:

„Názor prosazovaný dovolatelkou, podle něhož mezi činností, z nichž sestává vedení daňové evidence, náleží též zpracování daňového přiznání, správný není.

Zpracování daňového přiznání pro jiný subjekt náleží do oblasti daňového poradenství, neboť jde o činnost, při níž se bezprostředně uplatní ‚poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní‘ ve smyslu ustanovení § 1 písm. a) zákona o daňovém poradenství. Z ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů, vymezujícího obsah pojmu daňová evidence, lze přitom spolehlivě dovodit, že zpracování daňového přiznání mezi úkony nezbytné pro samotné vedení daňové evidence nepatří; jde již o činnost navazující, nadstavbovou. Služba spočívající ve zpracování daňového přiznání podnikatelským způsobem je proto – ve vztahu mezi účetním a daňovým poradenstvím – výhradní součástí poradenství daňového a pod živnost ‚činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence‘ nespadá.“³

Pokud mohu shrnout některé základní úkony z hraniční oblasti mezi účetnictvím a daňovým poradenstvím, které spadají do daňového poradenství a jsou tedy vyhrazené daňovému poradci nebo daňové poradenské společnosti, uvedu zejména tyto:

- sestavování daňového přiznání, kdy sestavení daňového přiznání není pouhým automatickým výstupem z účetnictví, ale zpravidla zahrnuje i analýzu a výklad daňových předpisů a jedná se tak o právní poradenství ve smyslu zákona č. 523/1992 Sb.;
- poskytování rad klientům ve věcech daňových a rozhodování o výkladu daňových předpisů, a to i při vedení účetnictví;
- zastupování klienta před správcem daně spočívající v právním poradenství v daňovém řízení.

Co se týká odpovědnosti za způsobenou škodu klientovi, na daňového poradce dopadá speciální zákonná úprava odpovědnosti za škodu způsobenou klientovi a v návaznosti na to zákonná povinnost pojištění profesní odpovědnosti⁴. V případě účetních služeb vychází odpovědnost za škodu účetního z obecné soukromoprávní úpravy a případně i z dohody klienta s účetním na jiném rozsahu odpovědnosti. Účetní tak ale nemá zákonnou povinnost být profesně pojištěn, a pokud má pojištění odpovědnosti sjednáno, jeho rozsah vyplývá z rozsahu podnikatelského oprávnění, tedy pojišťovna má právo odmítnout náhradu škody např. v případě neoprávněného poskytnutí daňového poradenství ze strany účetního. A pojišťovny tato plnění v praxi opravdu odmítají, viz již zmíněný rozsudek Nejvyššího soudu.

5 Možné důsledky neoprávněného poskytnutí daňového poradenství

Neoprávněné poskytnutí daňového poradenství může být postihnuto stejně jako jakékoliv jiné neoprávněné podnikání.

V závislosti na rozsahu tohoto protiprávního stavu je takový případ řešen v rámci správního řízení nebo řízení trestního. O trestný čin neoprávněného podnikání se podle § 251 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, jedná až při podnikání

³ Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 4. 2007, čj. 15 Ca 62/2005-36.

⁴ § 6 odst. 8 a 10 písm. a) zákona č. 523/1992 Sb.

ve větším rozsahu, kterým se rozumí podle judikatury⁵ „podnikání trvající nejméně šest měsíců, jímž pachatel dosahuje příjmy srovnatelné s příjmy z pracovního poměru s běžným výdělkem...“. K možné formě neoprávněného podnikání se Nejvyšší soud vyjádřil i ve svém rozhodnutí Tdo 209/2011: „Neoprávněným je pak podnikání nejen tehdy, jestliže někdo podniká např. bez živnostenského oprávnění, které se prokazuje buď živnostenským listem, nebo koncesní listinou, anebo aniž by splnil podmínky pro výkon advokacie, což se prokazuje osvědčením České advokátní komory v Praze o zapsání v seznamu advokátů ČAK apod., ale i tehdy, když podnikatel překračuje rozsah např. živnostenského oprávnění (rozsah živnostenského oprávnění se podle § 28 odst. 1 živnostenského zákona posuzuje podle obsahu živnostenského listu nebo koncesní listiny; v pochybnostech rozhodne na žádost podnikatele živnostenský úřad).“

Dále se Nejvyšší soud ve stejném rozhodnutí vyslovil i k definičním znakům trestného činu neoprávněného podnikání: „Neoprávněné podnikání musí být k tomu, aby mohlo být posouzeno jako trestný čin, prováděno ve větším rozsahu. Výkladové pravidlo uvedené v ustanovení § 89 odst. 11 tr. zák., pro stanovení výše škody, zde nelze pro stanovení většího rozsahu použít. Při posuzování, zda pachatel neoprávněně podnikal ve větším rozsahu, se především zvažuje, zda šlo o činnost srovnatelnou s výkonem zaměstnání, provozovanou s cílem získat trvalý zdroj finančních příjmů. Proto musí jít o soustavnou činnost provozovanou takřka po živnostensku. Podnikání, a to i neoprávněné, je sice zásadně prováděno za účelem dosažení zisku, avšak to na druhé straně neznamená, že by při splnění ostatních znaků tohoto trestného činu nebylo možno postihnout neoprávněné podnikání, které je ztrátové. Rozhodující zde je účel činnosti, tedy snaha po získání příjmů, nikoli faktický stav v podobě ztráty způsobené např. neschopností podnikatele, odbytové krize atd.“

Pokud neoprávněné podnikání nedosahuje takové intenzity, je možné ho řešit v rámci přestupkového zákona. V dosud platném zákoně č. 200/1990 Sb. se jedná o přestupek na úseku podnikání podle § 24 odst. 1 písm. b), jehož se dopustí fyzická osoba, která neoprávněně provozuje obchodní či jinou výdělečnou činnost. Za tento přestupek lze uložit pokutu do 10.000 Kč. K projednání přestupku je příslušný podle § 52 písm. a) přestupkového zákona obecní úřad, v jehož obvodu k přestupku došlo.

K 1. 7. 2017 vstupuje v účinnost nový přestupkový zákon (zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích), který zachovává ve svém § 9 odst. 1 stejný přestupek na úseku podnikání. Dopustit se ho může fyzická, ale i právnická osoba, pokuta se významně zvyšuje a podle § 9 odst. 3 písm. a) může dosáhnout do výše 100.000 Kč.

Zvláštním přestupkem, resp. podle nové právní úpravy jiným správním deliktem, který se týká daňového poradenství, je podle § 38a odst. 1 zákona č. 18/2004 Sb., o uznávání odborné kvalifikace, také neoprávněné užití profesního titulu osobou, které nebyla uznána odborná kvalifikace podle tohoto zákona, a dále i dočasné nebo příležitostné provozování výdělečné regulované činnosti v rozporu s podmínkami

stanovenými tímto zákonem. Za neoprávněné užití titulu daňový poradce hrozí pokuta do výše 10.000 Kč, za neoprávněné dočasné nebo příležitostné poskytování daňového poradenství v České republice lze navíc uložit zákaz činnosti do 1 roku.

6 Postup Komory proti neoprávněnému poradenství

Komora daňových poradců již řešila řádově desítky konkrétních případů nabídek služeb daňového poradenství subjekty, které k této činnosti nemají oprávnění. Nejpočetnějšími subjekty byli právě poskytovatelé účetních služeb a nejčastějším pochybením byla nesprávná a zavádějící formulace nabídky jejich služeb, kdy subjekt nabízí vedle účetních služeb také daňové poradenství v nejrůznějších formách. Z reakcí dotčených subjektů vyplývá, že nejčastěji se jedná pouze o možnost zprostředkování přímého smluvního vztahu s daňovým poradcem nebo společností oprávněnou poskytovat daňové poradenství. Takováto kooperace je jistě žádoucí a klientem pozitivně přijímána, fakticky se ale jedná pouze o zprostředkování služeb daňového poradce a z nabídky služeb by toto mělo být jednoznačně zřejmé, aby nemohl být klient uveden v omyl. A navíc k případnému zprostředkování služeb daňového poradce musí mít subjekt, který toto nabízí, příslušné živnostenské oprávnění.

Většina případů je tedy vyřešena smírně tak, že poskytovatelé upraví nabídku služeb. Pokud ale nedojde k nápravě, Komora přistupuje k dalším krokům. Byla tak již podána i dvě trestní oznámení. První trestní oznámení z roku 2013 bylo odloženo a ani následná stížnost do usnesení nebyla úspěšná. Důvodem odložení oznámení byl právní názor státní zástupkyně, dle něž poradenství poskytované společností nebylo možné považovat za daňové poradenství ve smyslu zákona č. 523/1992 Sb., protože se podle jejího názoru jednalo pouze o pomoc při identifikaci potenciálních projektů výzkumu a vývoje ve smyslu zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací. Spor s touto společností byl nakonec ale vyřešen dohodou a zaevidováním společnosti v seznamu Komory.

Ve druhé věci byl podán podnět, rovněž proti společnosti, v roce 2016, a to na Policii ČR a zároveň k České obchodní inspekci, která měla dle žádosti Komory prověřit, zda se společnost nedopouští klamavého konání ve smyslu § 5 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, když v rámci své webové inzerce nepravdivě prohlašuje, že je sama oprávněna poskytnout svým zákazníkům služby daňového poradce, a přitom tyto služby pouze zprostředkovává. Oba podněty Komory byly postoupeny na živnostenský úřad, který následně seznámil Kancelář se svým zjištěním, že společnost služby daňového poradce pouze zprostředkovává. Šetření živnostenského úřadu mělo nicméně vliv na podobu webové prezentace dotčené společnosti, která již daňové poradenství aktivně nenabízí.

⁵ Např. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 1605/2008.

7 Právní úprava *de lege ferenda*

Jak vyplývá z předchozího bodu, současná právní úprava postihu neoprávněného poskytování daňového poradenství není důsledná, tento problém se týká všech svobodných povolání a byla tak již na legislativní úrovni otevřena diskuse o možném řešení. Možné řešení předložila Advokátní komora v podobě zavedení jednotného správního řízení proti neoprávněnému poskytování služeb, k jehož zahájení by profesní komory mohly podat podnět. Na možnost zavedení tohoto správního řízení se shodli poslanci s ministrem spravedlnosti Robertem Pelikánem a zástupci profesních komor na jednání ústavně právního výboru Poslanecké sněmovny v září loňského roku a profesní komory tento návrh dále posvětily ve svém společném prohlášení, které se uskutečnilo dne 1. 12. 2016 v sídle Notářské komory ČR v rámci tradičního každoročního setkání zástupců profesních komor zřízených zákonem. Dále bylo toto řešení předmětem setkání premiéra se zástupci komor 23. 3. tohoto roku. V legislativním procesu je tak již první návrh uplatněný v rámci novely zákona o advokacii (sněmovní tisk č. 853), který by měl být v případě úspěchu inspirací pro stejnou úpravu i u ostatních profesí.

Na druhou stranu je ale nutné vnímat i tlak ze strany Evropské unie na liberalizaci služeb, kdy např. Evropská komise ve svém Sdělení o doporučeních k reformám v oblasti regulace odborných služeb ze dne 10. 1. 2017 uvádí v souvislosti s profesí daňového poradce v EU následující: „*Všechny členské státy, které regulují povolání v tomto odvětví, by měly přehodnotit vyhrazení jednoduchých úkolů, jako jsou činnosti v oblasti mzdového účetnictví nebo vyhotovení daňového příznání, pro vysoce kvalifikované odborníky.*“

8 Závěr

Komora daňových poradců je i nadále připravena ke krokům proti subjektům, které nabízejí a poskytují daňové poradenství bez příslušného oprávnění, a k aktivní spolupráci na legislativním řešení této problematiky. Další, a možná i efektivnější, cestou je prezentace výhod a záruk využití služeb daňového poradce veřejnosti a zdůraznění povinnosti mlčenlivosti, odpovědnosti za škodu, zákonného profesního pojištění a disciplinárního dozoru Komory nad daňovými poradci.

INZERCE



WE MAKE
BUSINESS!
EASY!

SOFTWAREVÉ ŘEŠENÍ PRO KANCELÁŘE DAŇOVÝCH PORADCŮ A AUDITORŮ

BMDCONSULT

- = evidence výkonů a jejich fakturace → jednoduše a efektivně
- = CRM → rychlý přehled o Vašich zákaznících
- = organizace kanceláře → denní agenda přehledně pod kontrolou
- = evidence dokumentů → skenujte přímo do archívů
- = závěrka a výroční zpráva → výkazy na míru

Rádi Vám řešení BMD nezávazně
představíme a zodpovíme Vaše dotazy!

www.bmd.com/cz

BMD SYSTEMHAUS GmbH KIT s.r.o.

Ing. Lenka Hamerníková

Tel.: +420 731 654 361

hamernikova@kit.cz

NSS na téma jednatel s. r. o. jako osoba povinná k dani



Ing. Stanislav Kryl
daňový poradce č. 3353, EY

Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) se v minulosti opakovaně zabýval problematikou, zda činnost jednatele s. r. o. (nebo obecně člena statutárního orgánu korporace) může být vykonávána na základě pracovního právního vztahu (takzvaná problematika souběhu funkcí)¹. V závěru loňského roku se NSS zabýval otázkou, zda činnost jednatele je možné považovat za závislou pro účely daně z přidané hodnoty. Rozsudek ze dne 22. 11. 2016, čj. 2 Afs 100/2016-29, ve věci ETP Servis, s. r. o. (dále „rozsudek“), je v mnoha ohledech překvapivý.

1 Právní úprava

Pro pochopení podstaty sporu je třeba nastínit právní úpravu, a to jak unijní, tak českou.

Podle čl. 9 Směrnice o DPH² je osobou povinnou k dani osoba, která vykonává ekonomickou činnost **samostatně**. Pouze taková osoba je povinná, respektive oprávněna, se registrovat jako plátcé daně a uplatňovat DPH. Článek 10 Směrnice o DPH potom upřesňuje, co se rozumí pojmem „samostatně“ Tento požadavek vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.

Tento požadavek Směrnice o DPH je plně implementován českým zákonem o dani z přidané hodnoty.³ Podle § 5 odst. 1 ZDPH je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Podle § 5 odst. 2 ZDPH samostatně uskutečňovanou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní právní vztah.

Český zákon o DPH zavádí i jisté zjednodušení (fikci), na základě kterého se za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost nepovažuje činnost osob, jejichž příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu. Tímto zvláštním předpisem je zákon o daních z příjmů⁴. Podle § 6 odst. 1 písm. c) ZDPH jsou odměny člena orgánu právnické osoby (tedy i jednatele s. r. o.)

zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti. V důsledku této úpravy tedy není činnost fyzické osoby – člena orgánu právnické osoby – automaticky považována pro účely DPH za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost.

Toto automatické vyloučení jednatelů z působnosti DPH je patrně v rozporu s požadavky Směrnice o DPH.

2 Předmět sporu a rozhodnutí soudů

Stěžovatelkou je společnost s ručením omezeným (dále „stěžovatelka“), jejíž jediný společník (fyzická osoba) je zároveň jediným jednatelem. Jednatel uplatnil u odměny, kterou fakturoval stěžovatelce za výkon funkce jednatele, daň z přidané hodnoty. Správce daně odmítl nárok stěžovatelky na odpočet DPH s odůvodněním, že činnost jednatele naplňuje znaky závislé činnosti, a nikoliv samostatně uskutečňované ekonomické činnosti. Neopíral se přitom pouze o fikci „závislosti“ v důsledku zdanění příjmů pro daň z příjmů, ale odůvodnil věcně, že jednatel činnost nevykonával samostatně.

Krajský soud doměrek potvrdil, když zvážil předchozí judikaturu NSS i Soudního dvora Evropské unie („SDEU“). V odůvodnění krajský soud uvedl, že podle české obchodně-právní úpravy jednatele ustanovuje valná hromada a může jej též kdykoliv odvolat. Jednateli náleží obchodní vedení společnosti a nikdo není oprávněn mu udělovat pokyny týkající se obchodního vedení. Současně však platí, že si valná hromada může vyhradit rozhodování případů, které jinak připadají do působnosti jednatele. Dle krajského soudu dále jednatel jedná vůči třetím osobám jménem společnosti, na její účet a odpovědnost a zájmy společnosti musí upřednostnit před vlastním zájmem. Jednatel nevystupuje při výkonu své funkce zcela nezávisle na společnosti. V rozsudku tedy krajský soud uzavřel, že mezi jednatelem a stěžovatelkou existoval jiný právní svazek ve smyslu čl. 10 Směrnice o DPH. Jednatel tedy nebyl osobou povinnou k dani a nebyl povinen ani oprávněn uplatnit na svoji odměnu DPH. Na základě toho správce daně odepřel stěžovatelce nárok na odpočet příslušné DPH na vstupu.

Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu i napadená rozhodnutí v plném rozsahu zrušil. Dle NSS nejsou konkrétní podmínky výkonu funkce jednatele relevantní. Výkon funkce

¹ Např. rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 2831/2015, rozsudek Vrchního soudu v Praze sp. zn. 6 Cdo 108/92, nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 190/15.

² Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, v účinném znění (dále jen „Směrnice o DPH“).

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

jednatele je v každém případě samostatně vykonávanou ekonomickou činností. Změnu by musel přinést pouze zásah zákonodárce, který by změnil postavení jednatele. NSS nepovažoval za nutné předložit předběžnou otázku SDEU, protože se dle jeho názoru jedná o *acté clair*.

Rozsudek je překvapivý zejména proto, že SDEU v jiné velmi podobné kauze rozhodl, že činnost jednatele ve společnosti s ručením omezeným založené dle holandského práva je pro účely DPH závislou činností. **Ptám se proto, je postavení českého jednatele natolik odlišné od postavení holandského jednatele, že opravňuje ke zcela protichůdnému závěru?**

3 Odůvodnění NSS

Nejvyšší správní soud v odůvodnění rekapituloval postavení jednatele. Jednatel je zákonným zástupcem společnosti, rozhoduje za ni a nahrazuje její vůli.⁵ Jedná-li jménem společnosti, je jeho jednání přičitatelné přímo společnosti, té vznikají práva a povinnost plynoucí z takového jednání a sama je také za jednání svého zástupce odpovědná.⁶

Že jednatel při zastupování jedná jménem společnosti, na její účet a sama společnost je z takového jednání odpovědná, nemůže dle NSS samo o sobě stačit ke konstatování, že vztah mezi jednatelem a společností je svazkem pracovníprávním či jemu obdobným ve smyslu čl. 10 Směrnice o DPH. Potom by mohli být za zaměstnance paušálně považováni také např. advokáti či daňoví poradci, přestože jejich činnost je zpravidla výkonem svobodného povolání uskutečňovaného nezávisle, ve vlastních prostorách, na vlastní náklady a hospodářské riziko pramenící z takové činnosti. Dle NSS je proto třeba zkoumat další znaky výkonu činnosti jednatele, zejména (i) nesení samostatného hospodářského rizika a (ii) existenci vztahu podřízenosti.

Ad (i) NSS uvádí výčet hospodářských rizik spojených s výkonem funkce jednatele:

- Poruší-li jednatel svoji povinnost jednat s péčí řádného hospodáře a způsobí tím společnosti škodu, je povinen takovou škodu nahradit. Nenahradí-li újmu a věřitelé společnosti nemohou dosáhnout uspokojení svých pohledávek za společností, ručí jednatel za splnění závazků společnosti věřitelům v tomto rozsahu (§ 159 odst. 3 obč. zák.)⁷. Vedle toho je jednatel povinen společností vydat prospěch takovou činností získaný (§ 53 zák. o obch. korporacích).
- Soud může i bez návrhu rozhodnout o vyloučení jednatele z funkce v případě, že v posledních třech letech opakovaně a závažně porušoval péči řádného hospodáře, popř. jinou péči spojenou s výkonem jeho funkce (§ 65 zák. o obch. korporacích).

- Pokud insolvenční soud rozhodne na návrh jiné osoby než dlužníka, že společnost je v úpadku a jednatel měl a mohl vědět, že se společnost nachází v hrozícím úpadku, avšak v rozporu s péčí řádného hospodáře neučinil za účelem odvrácení úpadku vše potřebné a rozumně předpokládatelné, může být insolvenčním správcem vyzván k tomu, aby vydal prospěch získaný ze smlouvy o výkonu funkce, jakož i případný jiný prospěch, který od společnosti obdržel, a to za období dvou let zpětně před právní mocí rozhodnutí o úpadku (§ 62 zák. o obch. korporacích)⁸.
- Insolvenční soud též může rozhodnout, že jednatel ručí za splnění povinností společnosti, jestliže bylo rozhodnuto, že obchodní korporace je v úpadku a jednatel věděl nebo vědět měl a mohl, že obchodní korporace je v hrozícím úpadku a v rozporu s péčí řádného hospodáře neučinil za účelem jeho odvrácení vše potřebné a rozumně předpokládatelné (§ 68 insolvenčního zákona)⁹.
- Jednatel s. r. o. může odpovídat věřitelům společnosti za způsobenou škodu nebo jinou újmu (které spočívají v rozdílu mezi v insolvenčním řízení zjištěnou výší pohledávky přihlášené věřitelem a částkou, kterou věřitel v insolvenčním řízení na uspokojení pohledávky obdržel) také proto, že za společnost nepodal insolvenční návrh, ač k tomu byl povinen (§ 99 insolvenčního zákona).¹¹
- Insolvenční soud může i bez návrhu rozhodnout, že jednatel, který přispěl k úpadku s. r. o., nesmí po dobu tří let vykonávat funkci člena statutárního orgánu jakékoliv obchodní korporace či být osobou v obdobném postavení (§ 63 zák. o obch. korporacích).

Na základě uvedeného výčtu NSS uzavřel, že jednatel nese při výkonu funkce vlastní hospodářské riziko, které není nepatrné.

Ad (ii) NSS dále v rozsudku analyzuje podřízenost jednatele vůči společnosti s následujícími argumenty:

- Jednatel není v podřízeném vztahu, jako je tomu v případě vztahu zaměstnaneckého¹², zejména nevykonává svou činnost podle pokynů společnosti.
- Zákon o obchodních korporacích zakazuje komukoliv (tedy i valné hromadě či dozorčí radě) zasahovat do obchodního vedení společnosti, čímž zajišťuje jednatelům vysokou míru nezávislosti či autonomie rozhodování při výkonu obchodního vedení.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že vykonává-li jednatel společnosti svoji funkci za úplatu, je třeba nahlížet na ni vždy jako na samostatnou ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 Směrnice a nelze ji automaticky vylučovat ze systému DPH. Dle NSS je tedy česká úprava v rozporu se Směrnicí o DPH. Jednatel se dle NSS může vždy dovolat přímého účinku Směrnice, svoji jednatelskou odměnu zatížit DPH a v důsledku toho je oprávněn uplatnit odpočet DPH u svých vstupů.

⁵ Viz § 151 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „obč. zák.“), ve spojení s § 194 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zák. o obch. korporacích“).

⁶ Viz § 436 odst. 1 obč. zák.

⁷ Ručení vůči třetím stranám je sekundární, odvislé od (nesplněného) ručení vůči společnosti.

⁸ Jedná se čistě o vztah mezi společností a jednatelem.

⁹ Zákon č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů. (dále jen „insolvenční zákon“).

¹⁰ Jedná o akcesorický vztah, který plyne z nesplnění povinností společnosti.

¹¹ I v tomto případě se ve své podstatě jedná o akcesorický vztah, který plyne z nesplnění povinností společnosti uhradit své závazky v plné výši.

¹² Ve smyslu § 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Naopak, pokud se jednatel rozhodne postupovat podle českého zákona o DPH, nemůže správce daně zahrnovat jednatelskou odměnu do limitu pro povinnou registraci plátce ani doměřovat DPH z jednatelské odměny v těch případech, kdy jednatel je plátcem z jiných důvodů.

Soud se v daném kontextu vyjádřil také k problematice tzv. souběhu funkce jednatele se zaměstnaneckým poměrem, avšak na posouzení v dané otázce tento faktor nemá vliv.

Nejvyšší správní soud dále v bodu 42 rozsudku potvrdil argument společnosti, že vyloučením jednatele s. r. o., který je fyzickou osobou, ze systému daně z přidané hodnoty z důvodu jejich zdanění daní z příjmů, vzniká nepřipustná nerovnost plynoucí z právní formy podnikání. Takovéto omezení se totiž nevztahuje na právnickou osobu, která může být dle obchodního práva také jednatelem s. r. o.

4 Judikatura SDEU – potvrzení závislosti

Pro posuzovanou věc je stěžejní rozsudek SDEU v holandském případě C-355/06 *J. A. van der Steen*. SDEU v tomto případě posuzoval, zda jediný jednatel, jediný zaměstnanec a jediný společník společnosti s ručením omezeným uskutečňuje, pracuje-li pro společnost, samostatnou ekonomickou činnost. SDEU došel k závěru, že se o samostatnou činnost nejedná. SDEU posuzoval pouze tři kritéria, která jsou uvedena níže.

Podmínky odměňování (hospodářské riziko)

V bodu 22 SDEU uvádí: „... když úklidové činnosti společnosti byly prováděny výlučně *J. A. van der Steenem*¹³, smlouvy o úklidu byly naproti tomu uzavírány společností, která dotyčným platila pevně stanovený měsíční plat a jednou ročně příspěvek na dovolenou. Daň z příjmů a příspěvky na sociální zabezpečení byly z jeho platu odváděny společností. *J. A. van der Steen* tak byl při určování podmínek svého odměňování na společnosti závislý.“

- Jak je to podle české úpravy? Podle zák. o obch. korporacích je součástí smlouvy o výkonu funkce jednatele určení výše odměny nebo způsobu jejího výpočtu. Podobně jako český zaměstnanec, i jednatel si musí výši své odměny vyjednat se společností. Smlouvu o výkonu funkce následně schvaluje valná hromada společnosti. Daň z příjmů, odvody na sociální a zdravotní pojištění jsou také hrazeny za jednatele společností. I v českých podmínkách je tak jednatel při určování podmínek svého odměňování závislý na společnosti.

Způsob jednání za společnost

Zadruhé SDEU v bodu 23 poznamenal, „že *J. A. van der Steen*, pokud své služby poskytoval jako zaměstnanec, nejednal svým jménem, na svůj účet a na svou odpovědnost, nýbrž na účet a odpovědnost společnosti.“

- I tato podmínka (jednání na účet a odpovědnost společnosti) je v českých poměrech splněna, jak potvrdil NSS (viz výše).

Odpovědnost vůči třetím osobám

Zatřetí SDEU v bodě 24 uvedl, že ohledně podmínek odměňování není dán vztah podřízenosti, pokud dotyčné osoby nesou hospodářské riziko své činnosti. V tomto ohledu SDEU v bodě 25 upřesňuje, že *J. A. van der Steen* nenesl za své vystupování jako jednatel společnosti a za svou činnost v rámci jednání společnosti vůči třetím osobám žádné hospodářské riziko.

- Dle SDEU se hospodářské riziko posuzuje ve vztahu k třetím stranám. NSS nicméně opírá své závěry o obecné nesení rizika včetně odpovědnosti vůči společnosti. Pokud se vezme v úvahu i odpovědnost vůči společnosti, lze souhlasit s NSS, že jednatel nese riziko, které není nepatrné. Případy nesení odpovědnosti jednatele přímo vůči třetím stranám jsou ale poměrně ojedinělé, jsou odvislé od nesplnění omezených povinností jednatele ve vztahu k úpadku společnosti či péče řádného hospodáře a vždy vyplývají z toho, že společnost sama nespĺnila určité povinnosti vůči třetím stranám. Odpovědnost jednatele vůči třetím stranám je tak vždy dána zvláštním postavením (odpovědností) jednatele vůči společnosti.
- SDEU nezkoval odpovědnost holandského jednatele vůči společnosti. V rozsudku k tomu nejsou žádné indicie. Lze však stěží předpokládat, že by holandský jednatel neodpovídal vůči společnosti vůbec (tj. dokonce méně než český zaměstnanec).

Pochybnost zůstává pouze ohledně odpovědnosti jednatele vůči společnosti nebo třetím stranám. Za této situace se nemůže jednat o *acté clair*. Zde bylo dle mého názoru zcela na místě projasnit dané kritérium a vznést k SDEU předběžnou otázku.

5 Judikatura SDEU – proti závislosti?

Nejvyšší správní soud se dále odkazuje na rozsudek SDEU ve věci C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla proti Recaudadores de Tributos*, který se týkal výběrčích daní. Ti byli španělským správním orgánem zmocněni k výběru daní pro tento správní orgán, za což získávali odměnu ve formě podílu z vybraných daní. Správní orgán výběrčí daně při jejich činnosti řídil. Výběrčí si zajišťovali vlastní prostory pro výkon činnosti a najímali si pomocný personál. Vzhledem k tomu, že mezi správním orgánem a výběrčími nebyla uzavřena pracovní smlouva, bylo třeba zkoumat, zda právní vztah mezi nimi nevytváří vztah zaměstnavatele a zaměstnance. SDEU zkoumal následující kritéria.

Pracovní podmínky

Soudní dvůr EU se v bodu 11 tohoto rozsudku zabýval pracovními podmínkami výběrčích daně. V tomto ohledu uvedl, že mezi výběrčími daní a správním orgánem nevznikl zaměstnanecký vztah, protože si výběrčí daně sami nezávisle (byť v rámci zákonných limitů) zřizovali svoje úřady, zajišťovali a organizovali svůj personál a materiální vybavení potřebné pro výkon dané činnosti. Podle bodu 12 není podstatné, že správní orgán mohl výběrčím zadávat instrukce a že podléhali jeho disciplinárnímu dohledu.

¹³ Pan Steen byl současně jednatelem i jediným zaměstnancem společnosti. SDEU nerozlišuje, zda se jeho úvahy vztahují na práci pana Steena jako zaměstnance nebo jednatele. Z kontextu lze dovodit, že se vztahují na obě dvě situace.

- Také jednatel může v rámci své činnosti na svůj účet organizovat materiální a personální zabezpečení. Tak tomu ale v praxi zpravidla není. Jednatelé obvykle využívají materiální vybavení (telefony, počítače, dopravní prostředky, kanceláře), které pořídila přímo společnost. Jednatelé většinou nenajímají vlastní personál, ale zpravidla využívají a úkolují (jménem společnosti) zaměstnance společnosti. Ti pak pracují nikoliv pro jednatele, ale přímo pro společnost.
- Naopak, kritérium vykonávání činnosti podle příkazů zaměstnavatele (tedy stěžejní kritérium pro posouzení závislé činnosti z pohledu daně z příjmů) není podle SDEU pro DPH vůbec relevantní.

Podmínky odměňování (hospodářské riziko)

Podle bodu 13 daného rozsudku SDEU se nejednalo o odměňování podobné zaměstnaneckému vztahu, protože výběřčí nesli při této činnosti vlastní hospodářské riziko a jejich výdělek závisel vedle množství vybraných daní též na výdajích vynaložených na vybavení a personál.

- Domnívám se, že SDEU spíše míří na podnikatelské riziko, že tento pojem by lépe vystihoval rizika spojená se samostatnou činností.
- V českých podmínkách je odměna jednatelů zpravidla fixní, případně doplněná o motivační složku (bonus při splnění určitých kritérií). Svou konstrukcí je tak *de facto* srovnatelná s odměňováním managementu společnosti. Za takové situace jednatel nenesou hospodářské riziko (ne větší, než zaměstnanec).

Odpovědnost vůči třetím osobám

Soudní dvůr EU se dále v bodu 14 zabýval odpovědností správního orgánu za činnost výběřčích v situaci, kdy jednají jako zástupci tohoto orgánu. Podle SDEU toto kritérium není rozhodné. Naopak dle bodu 15 uvedeného rozsudku je rozhodující, že výběřčí nesli odpovědnost za závazky vyplývající ze smluvních vztahů, do kterých vstoupili při své činnosti, a že nesli odpovědnost za škody způsobené **třetí straně**, když nejednali z titulu zástupců veřejné moci.

- Soudní dvůr EU i v tomto rozsudku považoval za rozhodující přímou odpovědnost vůči třetí straně. Odpovědnost vůči správnímu orgánu nijak nezkoumal. Jak už jsem uvedl výše, rozsah odpovědnosti jednatele vůči třetí straně v důsledku nesplnění byl velmi přísných, ale poměrně úzkých požadavků na finanční zdraví společnosti či péči řádného hospodáře, mělo být předmětem předběžné otázky vznesené k SDEU.

6 Poznámky k argumentaci NSS

Níže uvádím několik dalších poznámek k argumentaci NSS.

Hospodářské riziko

Nejvyšší správní soud uvádí, že jednání jménem a na účet společnosti není dostatečným kritériem pro posouzení závislosti. NSS uvádí příklad advokátů nebo daňových poradců, kteří také mohou jednat jménem a na účet společnosti. Advokáti a daňoví poradci dle NSS přesto nejednají podřízeně, protože jejich činnost je výkonem svobodného povolání uskutečňovaného nezávisle, ve vlastních prostorách, na vlastní náklady a pod tíhou hospodářského rizika pramenícího z takové činnosti.

Takové hospodářské riziko ale jednatele nenesou.

Samostatní advokáti jsou plně odpovědní za získávání zakázek, poskytování služeb i nesení souvisejících nákladů. Některé faktory činnosti mohou ovlivnit (houževnatost, znalost, společenské dovednosti), některé jsou externí (zvýšení počtu advokátů, ekonomická recese). Za všechny faktory ale advokáti (stejně jako řada jiných samostatně výdělečně činných profesí) nesou plnou odpovědnost.

Riziko jednatele je odlišné. Rozhoduje sice o obchodním vedení společnosti, ale nenesou přímo hospodářské riziko. Pokud kvalifikovaný jednatel rozhodne na základě dostupných informací o investici do továrny na spalovací motory, následně dojde k neočekávané technologické revoluci v oblasti baterií a trh ovládnou elektromobily, potom úpadek nepostihne jednatele, ale společnost.

Je pochopitelné, že s ohledem na obrovskou pravomoc jednatel musí prokázat, že rozhodnutí o stavbě továrny, které se následně ukázalo jako likvidační pro společnost, bylo v době rozhodování kvalifikované, informované a loajální. Pokud tyto okolnosti jednatel prokáže, pak hospodářské riziko nese a svou odměnu dostane v plné výši. Stejně tak jednatel obvykle nemá přímý nárok na podíl na zisku nebo ztrátě. V případě neplnění cílů samozřejmě může být odvolán – toto riziko ale nesou také zaměstnanci.

Zadávání pokynů

Nejvyšší správní soud dále zakládá nezávislé postavení jednatele společnosti na absenci povinnosti vykonávat svou činnost podle **pokynů společnosti**. Takový požadavek evropská úprava neobsahuje. Jedná se o čistě tuzemský požadavek vyplývající ze zákoníku práce, případně z daně z příjmů, který, dle mého názoru, nelze automaticky přenášet do DPH. Naopak, důraz na toto kritérium by vedl k závěru, že advokáti a daňoví poradci jsou v závislém postavení. Aby totiž mohli vykonat svou práci v potřebném rozsahu, musí dostat od společnosti (objednatele) přesné pokyny.

Odpovědnost vůči společnosti

Závislé postavení jednatele vyplývá z jeho pověření, tj. společnost pověřuje jednatele obchodním vedením (nikoliv naopak). Jednatel je povinen toto pověření vykonávat s péčí řádného hospodáře, tedy s nezbytnou loajalitou vůči společnosti, znalostmi a pečlivostí. Při nesplnění těchto povinností může za určitých okolností společnost odpovídat. Odpovědnost vůči společnosti je právě znakem závislosti na společnosti. Kdyby nebyla tato odpovědnost stanovena, jednatel by si mohl dělat „co chce“. Nehrozila by mu žádná sankce. Pak by byl na společnosti skutečně nezávislý. Ostatně ani odpovědnost zaměstnanců vůči zaměstnavateli není nulová, byť je s ohledem na historické výdobytky pracujících v Česku silně omezena. Vyšší odpovědnost jednatele vůči společnosti je oproti zaměstnancům zpravidla reflektována vyšší odměnou. Ale i skladník nebo prodáváč bude uzavřením dohody o hmotné odpovědnosti vůči zaměstnavateli odpovídat neomezeně.

Rozhodovací samostatnost

Ani rozhodovací samostatnost jednatele není dle mého názoru tím správným kritériem. Lékař, pověřený svým zaměstnavatelem (zdravotnickým zařízením) léčit pacienty, musí při

výkonu této činnosti jednat samostatně (tj. zaměstnavatel nemůže dávat lékaři pokyny, jakým způsobem léčit konkrétního pacienta). Rovněž soudce musí při výkonu své činnosti soudit jednotlivé kauzy nezávisle. Přitom o jejich závislém postavení vůči zaměstnavateli z pohledu daně z přidané hodnoty není žádné pochyby.

Riziko zániku činnosti

Podobně je to s rizikem zániku činnosti. Zaměstnanci-profesionálnímu řidiči z povolání hrozí zánik činnosti po nasbírání 12 bodů a ztrátě řidičského průkazu. To je spojené s vysokým hospodářským rizikem (často je to jediný zdroj obživy). Podobné riziko hrozí lékařům, učitelům, soudcům či jiným profesím. Přesto nemá toto kritérium vliv na posouzení, zda činnost vykonávají samostatně či nikoliv.

Nerovné postavení jednatelů – fyzických a právnických osob

Nejvyšší správní soud správně zdůrazňuje nerovné zacházení s jednateli, kteří jsou fyzickou nebo právnickou osobou. Tato nerovnost však není absolutní. I právnická osoba, která vykonává funkci jednatele za stejných podmínek, jako drtivá většina českých jednatelů-fyzických osob, může na základě obecných ustanovení § 5 ZDPH obhájit, že její činnost nepodléhá DPH.

Naopak, jednatel-fyzická osoba, který bude uskutečňovat činnost jednatele nezávisle, může obhájit uplatnění DPH na základě přímého účinku Směrnice o DPH. Podmínkou ovšem je, že bude vystupovat vůči třetím stranám svým jménem a ponese vlastní hospodářské riziko, tj. například že si pronajme svou vlastní kancelář, bude platit poplatky za elektřinu, teplo, bude mít vlastní počítač, telefon atd. Například požadavek řádného vedení účetnictví zajistí jednatel nikoli tak, že tímto pověří z titulu své funkce zaměstnance

společnosti, ale tak, že je povede svými silami, nebo zaměstná účetní nebo si na svůj účet najme účetní firmu, která pro něho zajistí vedení účetnictví společnosti. V takovém případě bude jednatel odpovídat za své vlastní závazky vůči třetím stranám a v důsledku toho ponese vlastní hospodářské riziko.

Za účelem odstranění nerovnosti mezi jednateli – fyzickými nebo právnickými osobami – je určité vhodné zrušit poslední část § 5 odst. 2 ZDPH, který zavádí pro fyzické osoby fikci závislé činnosti, pokud jsou jejich příjmy zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.

7 Závěr

Nejvyšší správní soud opřel svůj rozsudek o přímý účinek Směrnice o DPH, kterého se může dovolávat jednotlivec, nikoliv ovšem stát na základě vlastního pochybení při implementaci. Jednatelé-fyzické osoby se tak minimálně do doby, než bude novelizován § 5 odst. 2 ZDPH, nemusejí obávat, že jednatelská odměna bude vstupovat do obratu pro povinnou registraci k DPH. Naopak, je-li registrace výhodná, NSS ji nyní fakticky připustil.

Daňová správa může přistoupit na interpretaci NSS a novelizovat ZDPH. Nepochybně by to vedlo k vyššímu výběru DPH, protože řada společností, v níž členové statutárních orgánů působí, nemá nárok na odpočet DPH (banky, pojišťovny, neziskové organizace). Řadě jednatelů by to na druhou stranu zvedlo již tak vysoký stres; kromě odpovědnosti vůči společnosti by byli odpovědní třeba za nepodání vlastního kontrolního hlášení.

O věcné správnosti rozsudku a kritérií hodnocených NSS při interpretaci Směrnice a judikatury SDEU ovšem zůstávají pochybnosti. Příležitost objasnit tuto problematiku dotazem k SDEU bohužel nebyla využita.

INZERCE

Zveme Vás na VIII. ročník golfového turnaje

Golfový turnaj daňových poradců pořádaný za podpory Komory daňových poradců ČR se koná dne 18. září 2017

Golf resort Hluboká nad Vltavou

Akce je určena pro členy KDP ČR – daňové poradce a jejich partnery.



Více informací Vám podá kancelář KDP ČR:
Kamila Stehnová
tel.: 542 422 336
e-mail: stehnova@kdpcr.cz

„Daně se digitalizují. Jsou daňoví poradci připraveni?“

10. konference CFE zaměřená na profesní záležitosti
Praha, Česká republika, 24. listopadu 2017,
Kongresové centrum České národní banky

10. profesní konference pořádaná Confédération Fiscale Européene (CFE) se letos poprvé uskuteční v České republice ve spolupráci s Komorou daňových poradců ČR. Ústředním tématem profesního setkání je digitalizace zdaňování jak na straně legislativců a regulátorů, tak na straně daňových poplatníků a daňových poradců.

Digitální věk rychlým způsobem mění vztahy mezi daňovými poradci, daňovými poplatníky a daňovými správami. Potenciál elektronizace v oblasti nových postupů při plnění daňových předpisů s sebou přináší velký počet výzev pro daňové poradce. Přednášející budou z řad zástupců Evropského parlamentu, Evropské komise, OECD, daňových poradců a zahraničních univerzit.

Přednášející vystupující na konferenci se budou věnovat následujícím tématům a otázkám:

- Jsou daňoví poradci připraveni reagovat na nové výzvy, plynoucí z digitalizace a nástupu umělé inteligence?
- Jak je právo přizpůsobeno na novou digitální realitu? Jak lépe porozumět výzvám, jež pro daňové systémy přináší digitalizace?
- Jakým způsobem regulujeme umělou inteligenci? Měli bychom zdanit roboty?
- Mají digitalizace a vznik umělé inteligence negativní dopad na daňové poradce?
- Bude digitalizace daňového poradenství znamenat přesun práce daňových poradců z oblasti zajištění pomoci při plnění základních daňových povinností do oblasti daňového poradenství s vyšší přidanou hodnotou?
- Do jaké míry je třeba, aby daňoví odborníci zaujímal inovační přístup v reakci na tyto výzvy?
- Je možno předpokládat, že daňoví poradci budou mít prospěch z rozvoje digitalizace a elektronizace (například předvyplněná daňová přiznání), jež může ve skutečnosti přesunout potřeby klientů z oblasti základní asistence do oblasti komplexnějšího daňového poradenství?
- Může digitalizace vést ke snížení velikosti daňového sektoru?
- Jaká je reakce regulátorů ze strany Evropské unie, OECD a národních vlád?
- Jakým způsobem se digitalizace dotýká práv daňových poplatníků – právo na ochranu soukromí například ve vztahu k zpracování dat?

Program:

Panel I: Regulační aspekty, digitalizace daní a umělá inteligence, jakým způsobem se daňové systémy přizpůsobují na novou digitální realitu

Vývojové trendy legislativy ve vztahu k digitalizaci zdaňování na úrovni EU a OECD a měnícím se regulačním prostředím.

Panel II: Daňová digitalizace a aspekty IT – je tento pohyb kupředu příliš rychlý?

Diskuse zaměřená na výzvy v souvislosti s IT plynoucí z digitalizace daní, tempo probíhající digitalizace a na to, jak řešit problematiku digitálně vyloučených subjektů v digitální éře, stejně tak otázkou ochrany soukromí a zabezpečení dat.

Panel III: Daňoví poradci – výzvy pro tuto profesi

Problematika dopadu digitalizace a vzniku umělé inteligence na daňové poradce, zda digitalizace daňových služeb bude znamenat nejen jiný způsob práce, ale také to, že daňoví poradci budou nabízet nové typy služeb. Proto je třeba, aby daňoví poradci zaujímal inovační přístup v reakci na tyto výzvy.

Konference se uskuteční v Kongresovém centru ČNB v Praze a proběhne v anglickém jazyce.

Více informací najdete na www.kdpcr.cz/pac2017.

Partnerem konference je International Fiscal Association (IFA).

Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY
Kozí 4, 602 00 Brno
tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306
e-mail: kdp@kdpcr.cz, moje.kdpcr.cz, www.kdpcr.cz
IČO: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Rytířová, LL.M.,
Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.
Datum předání do tisku: 8. června 2017
ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.
U Nákladového nádraží 6
130 00 Praha 3
tel.: +420 246 040 444
www.wkcr.cz
redakce: Andrea Doušová