



bulletin

4 / 2019

předmluva

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

Rozhovor s JUDr. PhDr. Karlem Šimkou, LL.M., Ph.D. _____ 3

proces

Pár poznámek k rozsáhlé novele daňového řádu

JUDr. Alena Kohoutková _____ 11

Daňová kontrola po novele daňového řádu

JUDr. Jaroslav Kobík _____ 20

Posouzení podání z hlediska označení a obsahu – základní východiska a sporné případy

Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D., Mgr. Michael Feldek _____ 31

Jsou výsledky daňových kontrol dostatečně přezkoumatelné?

Ing. Roman Landgráf _____ 36

Vybrané dopady nezákonných zajišťovacích příkazů v praxi

JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský _____ 46

Vysoké pokuty za bagatelní porušení zákona o evidenci tržeb. Jsou zákonné?

Ing. Tomáš Hajdušek _____ 49

Praktické rady pro evidenci tržeb

Ing. Jiří Fojtík, Mgr. Kateřina Holubcová _____ 56

Vybrané aspekty vztahu insolvenčního a daňového řízení

Ing. Jiří Štojdl _____ 64

Možné trestněprávní limity poradenství poskytovaného daňovým poradcem

Mgr. Vít Koupil _____ 70

ostatní

Tematický obsah Bulletinu KDP ČR – ročník 2019 _____ 75



Vážení a milí čtenáři,

Vánoce se nám pomalu blíží, na ulicích blikají světýlka, vyrostly jedličky či jiné jehličnany, vánoční koledy již zpívá nejen Alžák – a vás asi napadlo, že vám k té pravé vánoční pohodě něco chybí. Ale nebojte, k těm dvěma základním lidským jistotám (daně a smrt) si můžete přidat i třetí – komorový „tištěný“ Bulletin, i když si někdy dává s příchodem na svět trošku na čas. Ostatně, na některé věci se vyplatí počkat ☺

Tématem tohoto čísla Bulletinu je proces, a to ve všech jeho nuancích, se kterými se daňový poradce v rámci své činnosti setkává – tj. daňový řád, soudní řád správní, či se setkat může – insolvence, resp. je rád, že se třeba ještě nesetkal – trest.

Bulletin otevíráme (jako vždy) rozhovorem, jen jsme v tomto čísle trošku vyjeli ze zažitých kolejí. Náš tradiční tazatel se totiž ocitl v roli tázaného. Dozvíte se tak nejen to, jak se stalo, že se Karel Šimka stal soudcem NSS a kde rád lyžuje, ale i to, jaké jsou současné trendy, kam NSS směřuje a jaký má názor na aktuální téma nepřijatelnosti.

A pak už v rychlém sledu následuje jedna procesní libůstka za druhou. Do různých zákoutí připravované zevrubné novely daňového řádu nás nechá nahlédnout Alena Kohoutková, pohledem Jaroslava Kobíka se pak podíváme na rozdíly v daňové kontrole před a po chystané novele. Duo Tomáš Rozehnal a Michael Feldek ve svém článku rozebírají problematiku podání, jeho označení, obsah a problémy s tím spojené. Roman Landgráf se zaměřil na zprávu o daňové kontrole z hlediska přezkoumatelnosti správní úvahy správce daně do ní vtělené. Nad článkem Ondřeje Lichnovského si člověk uvědomí, že zrušení zajišťovacího příkazu soudem není posledním krokem na cestě k nápravě, ale bohužel spíše krokem prvním. Populárnímu tématu elektronické evidence tržeb se věnujeme pomocí dvou článků. První z nich od Tomáše Hajduška se zaměřuje na problematiku pokut ukládaných

v souvislosti s porušením zákona o EET z hlediska jejich přiměřenosti. Druhý článek z pera Jiřího Fojtíka a Kateřiny Holubcové sumarizuje dosavadní stav poznání týkající se EET z pohledu uživatele se zaměřením na aktuální novelu účinnou od 1. 11. 2019. Jiří Štojdl ve svém článku poukazuje na vazbu daňového řízení a insolvence, a to i z pohledu povinností dlužníka a insolvenčního správce. Poslední článek Bulletinu patří Vítu Koupilovi a jeho pojednání o možných přesazích daňového poradenství do trestního práva.

Závěrem bych chtěla všem autorům článků poděkovat. Za to, že odvážně vstoupili do pole neoraného, zorientovali se v něm a ukazují nám ostatním cestu (či alespoň směr). Moje speciální poděkování patří autorům z „druhé strany barikády“, ať už je tou barikádou daňové příznání či oznámení o zahájení trestního stíhání. Za to, že s námi, poradci, tráví svůj čas, sdílí svoje (či oficiální) názory, myšlenky a komentáře, vydávají se všanc na kolbištích různých konferencí, seminářů, odborných fór či odborných periodik – i když by nemuseli. Ač mnohdy debata s námi není příjemná, holt diskutovaná materie je složitá a nepřehledná, věřím, že je přínosná. I když to při tříbení názorů mnohdy jiskří, jiskra bývá předzvěstí světla. A když by náhodou zažehla oheň, tak i z popela lze povstat ☺ V neposlední řadě patří poděkování i redakci a Jaromíru Papírníkovi za jejich mravenčí práci, která sice není vidět, ale bez ní by žádný Bulletin nebyl. Mají to s námi autory či „matkami čísla“ občas složité, ale dělají nemožné a často i zázraky na počkání. Díky za to.

Vážení čtenáři, věřím, že se vám toto číslo Bulletinu bude líbit a že ve vás vzbudí správnou intelektuální zvědavost. Rovněž bych vám jménem redakční rady ráda popřála klidné svátky a vše nejlepší v novém roce.

JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.
„matka“ (nejen) tohoto čísla
členka redakční rady

Rozhovor s JUDr. PhDr. Karlem Šimkou, LL.M., Ph.D.

Otázky kladla
JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D., (* 1973) vystudoval právo a politologii na univerzitách v Plzni, Praze a Pasově. Působil nejprve jako civilní a exekuční soudce. K Nejvyššímu správnímu soudu (NSS) byl dočasně přidělen v letech 2004–2005; od podzimu 2005 se stal soudcem a později předsedou senátu tohoto soudu. Do zrušení kolegií NSS působil ve finančněsprávním kolegiu. Od roku 2008 je členem rozšířeného senátu. Vedle toho je též členem kompetenčního senátu, zástupcem člena tzv. zvláštního senátu podle zákona č. 131/2002 Sb. a předsedou kárného senátu pro věci soudců.

Od roku 1998 externě vyučuje na Fakultě právnické Západočeské univerzity v Plzni. Na této univerzitě v letech 2000–2005 působil a od počátku roku 2010 opět působí v různých akademických funkcích (nyní jako interní člen vědecké rady fakulty). Vyučuje též ústavní právo a vybrané otázky daňového práva na vysoké škole CEVRO Institut. Vedle toho přednáší pro odbornou veřejnost a publikuje, zejména v oborech daní a správního soudnictví.

Absolvoval řadu stáží a studijních pobytů na zahraničních akademických a justičních institucích, například v roce 2011 na švýcarském Spolkovém soudu v Lausanne a v roce 2017 na německém Spolkovém správním soudu v Lipsku. V minulosti působil v oborové radě Grantové agentury Akademie věd České republiky pro oblast sociálních a ekonomických věd. Působil či působí jako člen různých expertních skupin při ministerstvech spravedlnosti a financí. V letech 2016–2018 byl garantem pracovní skupiny ASPEN Institute Prague, analyzující výkon veřejných institucí v Česku. Je členem redakčních rad *Bulletinu Komory daňových poradců ČR* a časopisu *Právní rádce*, zkušebním komisařem Ministerstva spravedlnosti pro exekutorské zkoušky a externím členem vědecké rady Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické. Je Právníkem roku 2017 pro obor správního práva.

Pokud je známo, je jediným zatím žijícím soudcem NSS, který vystoupil na horu Aconcagua (6 962 m).

■ **Tvůj profesní životopis je vlastně dost fádni – justiční čekatel, soudce okresního soudu, pak**



Nejvyššího správního soudu... Žádná soukromá či administrativní praxe, jakou mají někteří tví kolegové. Chtěl jsi být soudcem již od studia práv, anebo se ti to tak nějak přihodilo? Jak ses vůbec stal daňovým soudcem, za něhož býváš považován? A když už jsme u těch daní, jak se v průběhu let tvé praxe měnilo daňové právo a praxe správy daní? Co je dnes jinak než před 15 lety, kdy jsi v tomto oboru začínal?

Ano, vlastně jsem měl zatím jen dva zaměstnavatele, vyjma působení na vysokých školách. Nedávno jsem si dělal legraci, že už patnáctý rok profesně stagnuji na NSS. Co si budeme povídat, tahle profesní stagnace je pro právníka, který má rád veřejné právo, výhra jackpotu. Takže stagnuji rád a snad ještě i trochu dobře. Ale soudcem jsem být rozhodně nemusel. Jako student jsem praktikoval v jedné velmi dobré německé advokátní kanceláři, a kdyby u mě převážila hamižnost nad zvědavostí, mohl jsem být spokojený pražský advokát, dnes třeba i partner, chodil bych s klienty na golf a létal dvakrát za měsíc do Frankfurtu nad Mohanem. Ale byl jsem zvědavý a cítil v justici prostor a příležitost. Hodně mě v tom ovlivnil tehdejší učitel na právnické fakultě v Plzni Josef Baxa, který – na rozdíl od představy, která mezi mladými právníky v devadesátkách dost často panovala – byl soudcem, a přitom mimořádně inteligentním a charismatickým člověkem a pedagogem. Díky němu šla do justice podstatná část našeho studijního ročníku.

A to jsem ještě netušil, jak ovlivní můj život o pár let později, poté, co se stal zakládajícím předsedou NSS. Upřímně řečeno, za podstatnou část toho, co jsem a dělám, vděčím Josefu Baxovi. Nezapomínám na to ani po letech.

Po příchodu na NSS, tehdy ještě jako dočasně přidělený soudce, jsem začal v sociálně-správním kolegiu a dostal hned „čočku“. Kolegové, vedení tehdejší šéfkou kolegia Marií Součkovou, mi dali pár ošklivých kauz důchodů s mezinárodním prvkem, kde hrál roli výklad mezinárodních smluv. Od počátku jsem tedy věděl, zač je toho na NSS loket a že musím jako právník přemýšlet přesně, číst zákon důkladně, a přitom nezůstat zajatcem jazyka či výkladových metod na úrovni „malé násobilky“. Ale díky

těmto těžkým kauzám jsem vcelku brzy získal svá první rozhodnutí publikovaná ve Sbírce rozhodnutí NSS a ukázal starým správním mazákům, že i sotva třicetileté justiční pískle může odvádět slušné řemeslo. Josef Baxa se mnou ale od počátku počítal spíše do finančně správního kolegia, což znamenalo daně. Když začne daně soudit klasický liberál, za něhož se považuji, je logické, že bude brát vážně takové věci jako ochranu vlastnictví, předvídatelnost práva, právní jistotu a to, že rizika nejasné či nejednoznačné právní úpravy musí v daňové oblasti nést stát, a ne jednotlivce. A přesně takto jsme to s kolegou Vojtou Šimíčkem začali v druhém senátu dělat. Brzy se přidala i naše řídící předsedkyně senátu Míla Došková. Tváří se přísně, ale je to velmi svobodomyšlná dáma, jež má pro složitosti života lidí, nejde-li o lumpy, přiměřené pochopení. Tak se zrodil údajně daňově liberální druhý senát a přišly kauzy týkající se švarcsystému, výkladu pravidel pro prekluzi či ochrany před daňovou kontrolou. To byly mé první roky.

Z druhého senátu jsem byl od ledna 2008 přeložen do sedmého a současně se stal členem rozšířeného senátu. Mé začátky v tomto sedmičlenném tělese, které řeší, zjednoduším-li to, judikатурní rozpory mezi běžnými senáty NSS, byly ve znamení vymezování prostoru, kam dosahuje přezkum správním soudnictvím. Právě tehdy, a ne až v rámci velké vlny kauz ohledně zajišťovacích příkazů, jež proběhla v letech 2014 až 2016, se řeklo, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím předběžné povahy, a je tedy samostatně soudně přezkoumatelný. A totéž se řeklo i o dalších rozhodnutích v daních, třeba o uložení záznamní povinnosti. Dnes jde o samozřejmosti. Skoro vše, co v daních zasahuje do práv jednotlivce, soudní kontrole podléhá. Ale kolem let 2007 až 2011 se o to vedly velké a důležité bitvy.

V sedmém senátu jsem se podílel na spoustě důležitých a myslím dodnes významných rozhodnutí, ať již šlo na začátku o rozložení důkazního břemene a důkazní význam účetnictví (2 Afs 24/2007), nebo na konci mého působení v tomto senátu o úroky ze zadržovaného nadměrného odpočtu (Kordárna). Rád vzpomínám na Jardu Hubáčka, starého praktika a laskavého člověka, který měl velký smysl pro férový proces, ať již šlo o daně, přestupky, či třeba stavební řízení, a bohužel nás předčasně opustil. A rád se vídám s nyní již emeritní soudkyní Eliškou Cihlářovou, která – podobně jako Míla Došková – působí přísně, ale má velmi svobodného ducha a radost ze života. Byla to dobrá léta v sedmém senátu...

Po krátkém intermezzu v šestce s kolegou Petrem Průchou, jehož právní myšlení mi připomíná gotickou katedrálu, a Tomášem Langáškem, jednou z našich skvělých mladých ústavněprávních pušek, jsem se vrátil do rodné „dvojky“ k Míle Doškové. Stal jsem se juniorním předsedou senátu po Vojtovi Šimíčkovi. Ten přesídlil tam, kam odjakživa směřoval a kam patří jako málokdo jiný, a sice

na Ústavní soud. A z rodičovské dovolené se mezitím vrátila kolegyně Eva Šonková, díky níž jsme jako senát stále spíše za liberály – má velký cit pro svobodné podnikání a pro daně obecně. Mimochodem, v mnoha důležitých daňových rozsudcích našeho senátu z poslední doby, které jsou občas nespravedlivě přičítány mně, neb jsem na nich uveden jako předseda senátu, byla soudkyní zpravodajkou ona.

Daňový svět dneška je hodně jiný než v roce 2004. Neřeší se tolik jednotlivé procesní instituty a vůbec je tak nějak vyřešena většina základních problémů, jako prekluze, předvídatelnost rozhodování správce daně, zásady spravedlivého procesu, dokazování, základní pravidla řešení podvodů na DPH či to, že i v daních platí zákaz zneužití práva. Dnes nejde o velké, ale vlastně jednoduché myšlenky, nýbrž o komplexní kauzy, v nichž jsou ty jednotlivé jednoduché myšlenky pořádně navzájem propleteny, a úkolem soudu je rozplést je. Daňové kauzy jsou pracnější, více jde o odborné otázky, například zda je určitá činnost z daňového hlediska výzkum a vývoj, čím dál častěji řešíme zejména v DPH kauzy pomocí judikatury Soudního dvora EU. Ale mám pocit, že celkově se atmosféra v daňové komunitě zklidnila. Nejsou nová zásadní témata, anebo pokud byla, řešil je Ústavní soud – mířím zejména na otázku ústavní konformity kontrolního hlášení či EET a na to, jak moc může správce daně podmínky komunikace s daňovým subjektem určovat jinak než právním předpisem. Zajímavé bylo, jak se v daních projevuje ekonomický cyklus a obecné politické vlivy – když přišla hospodářská krize a bylo potřeba vybrat prostředky pro rozpočet, vznikla poptávka po ostřejších zákrocích správců daně proti podvodům na DPH. A hned jsme tu měli vlnu judikatury ohledně zajišťovacích příkazů.

■ **Na NSS jsi přišel v roce 2004, tedy ne sice na úplném začátku, ale přece jen v jeho prvních letech. Jak ses v tom pro tebe asi cizím prostředí cítil? Překvapilo tě? Zaskočilo? A změnila se od té doby u vás atmosféra, a pokud ano, jak a proč?**

Cítil jsem se jako ambiciózní cucák (a byl to zcela přesný pocit) a měl hrozný strach, že se budu muset vrátit zpět na okresní soud, kam už se mi vůbec nechtělo. Protože na NSS to tehdy fakt žilo, dělaly se tam dějiny (aspoň tak jsem to tehdy cítil) a panovalo přesvědčení, že vytváříme novou, moderní, opravdu „západní“, „tak trochu jinou“ justiční instituci. Josef Baxa uměl v lidech vzbudit nadšení a zápal. Říká se, že kdo chce zapalovat, musí sám hořet. On chtěl svou šéfovskou práci dělat dobře, žil jí, investoval do ní neuvěřitelné úsilí, dařila se mu, a proto dokázal zapalovat jiné. Bylo to pro mě pocitově úžasné období, tak trochu jako když pracuješ na projektu Manhattan či něčem podobném. Gründerské časy ale nemohly trvat věčně, nejde být pořád na tripu. Dnes jsme zaběhlou institucí, vše má svůj řád a rutinu, někdy až moc. I náš soud se zbyrokratizoval a přibýly formální postupy a pravidla; tohle

mimočodem začalo už za Josefa Baxy. Ale myslím, že přetrvál pocit, že NSS je svým způsobem výjimečný, trochu elitní, snaží se o kvalitu, otevřenost, slušnost vůči lidem. Tohle musíme zachovat. I soudy se udržují idejemi, které stály u jejich zrodu.

■ **Když pohlédneš zpět na posledních 17 let existence NSS a vůbec celého nového modelu správního soudnictví, jsou v něm nějaké významné, uzlové body či období, v nichž soud opravdu zásadně ovlivnil právní a ekonomickou realitu v ČR? Není nutné omezovat se jen na oblast daní...**

Myslím, že opravdu zásadní roli sehrála judikatura NSS v tom, že od počátku brala vážně základní práva a ústavnost. Prakticky jsme neválčili s Ústavním soudem, vyjma na můj vkus trochu moc bolestné šarvátky o slovenské důchody, a vcelku důsledně jsme po veřejné správě požadovali, aby se chovala slušně, předvídatelně, s respektem k základním právům jednotlivců.

Zcela zásadně se to projevilo v oblasti daní. Judikatura NSS velmi rychle opustila formalismus a restriktivní přístup krajských soudů z devadesátek. Tohle byly dva různé světy.

Po počátečních sporech jsme se přiklonili k tomu, že soudní kontrola veřejné správy má být široká a že z ní nemá být vyloučeno prakticky nic, co se týká práv či povinností jednotlivce. Trochu zmateně jsme jednu dobu mudrovali, zda právní sféra je něco jiného než práva a povinnosti, ale nakonec jsme našli praktická řešení. Když něco, co veřejná správa dělá, bezprostředně a citelně zasahuje jednotlivce, musí soudní ochrana být možná. Jak, to je technická věc.

Zajímavý byl vývoj vztahu krajských soudů a NSS. Krajské soudy se zpočátku moc personálně neměnily a byly judikaturně konzervativnější než NSS. Na něm významný hlas získali liberálové či lidskoprávníci plus minus mé generace. I ve správním soudnictví, podobně jako dříve v devadesátkách, zpočátku judikaturní revoluce přicházely „shora“, od NSS (předtím tuto roli hrál Ústavní soud), a krajské soudy to často nesly nelibě. Ale poslední dobou se to mění – na krajské soudy přicházejí mnozí naši bývalí asistenti, dost často „pokrokovější“, než jsem byl já. Kdysi to byla generace nás, dnešních čtyřicátníků, která posouvala technicky brilantní, ale přísnou klasickou judikaturu „starých ještěřů“, jakým byl Michal Mazanec, víc do lidskoprávní. Dnes jsem starým ještěřem já a i mě čeká, jak kdysi slavně poznamenal zmíněný Michal Mazanec, nahrazení mladými ještěrkami. Tak to v životě i v judikatuře chodí...

■ **V jakém momentu své historie se NSS nachází nyní? Na vrcholu? Za ním? Nad propastí? A souvisí osud NSS a správního soudnictví vůbec s nějakými obecnějšími trendy ve společnosti a politice? Chce**

společnost kontrolu veřejné správy? Anebo jste lidem lhostejní a klidně by se bez vás obešli?

Začnu obecnými trendy, protože odpověď ohledně NSS samotného se podle mě skrývá právě v nich, je jejich derivátem. Uvědomme si, že již 30 let žijeme v opravdu funkčním, laskavém, slušném a k lidem zásadně přívětivém právním státu. A jeho úroveň se stále zvyšuje. Jedinou velkou nevýhodou je občasná pomalost a těžkopádnost. Ale je to stát spíše dobrácký, rozhodně ne „stát jako řemen“ jako třeba Singapur. Správnímu soudnictví se v něm daří, protože jeho úkolem je právě takový stát vytvářet. Ovšem nic nelze stupňovat donekonečna. Laskavý právní stát se začíná zdrhávat. Nejvíce je to vidět u stavebních věcí a územního plánování, kde je jednodušší bránit původní stav (například blokovat novou výstavbu) než dosáhnout rychlého rozhodnutí umožňujícího změnu a rozvoj. Podobné to může být například v azylech a jen shodou příznivých historických okolností jsme nemuseli řešit něco podobného jako Němci v migrační krizi po roce 2015. Představme si, že by třeba jen desetina ze zhruba milionu migrantů, kteří přibyli v krátké době do Německa, požádala o mezinárodní ochranu u nás. Jak dlouho by česká veřejná správa a správní soudnictví řešily 100 000 azylových případů, pohybuje-li se běžný nápad správních věcí na krajských soudech kolem 11 000 věcí ročně? Laskavý právní stát se stane obětí své vlastní laskavosti, pokud nebude mít dost kapacit, aby zůřadoval věci rychle, a dost tvrdosti a důslednosti, aby odradil ty, kteří jeho laskavosti zneužívají.

Takže myslím, že trendem do budoucna bude najít cosi jako efektivní laskavost. Typický příklad je agenda dopravních přestupků nebo již zmíněných azylů či věcí cizineckých. Devět z deseti věcí z těchto agend nemá šanci na meritorní úspěch. Správní soudnictví se do budoucna musí naučit těch devět věcí bez šance rychle rozpoznat a bez milosti vykázat do patřičných mezí. A zároveň nepřehlédnout tu zhruba desetinu věcí, u nichž veřejná správa pochybila v individuálním případě nebo kde je třeba řešit nějaký precedenční problém.

Je jeden trend ve správním soudnictví, který mi, ač mi je často připisován opak, vůbec nesedí, a tím je přenos rozhodování ve věcech samých na správní soudy. Jinak řečeno judicializace veřejné správy. Například vydávání stavebních povolení v některých případech v Rakousku. Správní soudnictví má být „nad věcí“, tedy nad veřejnou správou. Nemá se snižovat k tomu, aby přebíralo její denní výkon. Ve veřejné správě jsou typické opakující se, v zásadě navzájem dosti podobné kauzy. Ty umí veřejná správa zůřadovat rychle a levně, pomocí metodiky, automatizace apod. Správní soud má dávat věcem směr, vytvářet precedenty a chránit proti excesům. Má být výjimečný, vzácný. Rozhodování ve věcech samotných by vedlo k nadměrné specializaci a promíchávání soudů a správy. To není dobrý směr. V podmínkách českého práva si

máme udržovat exkluzivitu, a to i za cenu jisté míry procesního ping-pongu mezi správou a správními soudy.

■ **Dosavadní historie našeho správního soudnictví, ale už předtím ústavního soudnictví, které v devadesátkách plnilo v některých ohledech jeho roli, je ve znamení posilování a rozšiřování role soudní kontroly veřejné správy. Nejde o českou specialitu, nýbrž o obecný trend na Západě v posledním řekněme století a půl a zvláště po druhé světové válce. Má tohle nějaký konec? Má-li být vše judicializováno, racionalizováno, zbaveno možnosti libovůle, zbývá ještě politice vůbec nějaký prostor pro politická, tedy nezřídka svévolná, iracionální, pocitová a nepřezkoumatelná rozhodnutí? Kde má být hranice mezi politickým a právním? Existuje vůbec?**

Ono to opravdu začíná ve vymezení toho, co je právo a co je politika. Moderní koncepce právního státu je racionalistická. Vychází z představy, že existují nějaké hodnoty či politické cíle, které jsou vysoce abstraktní a na nichž existuje obecná shoda, vyjádřená v základních normativních textech, typicky ústavách či katalogích základních práv. A že úkolem politiky je už „jen“ provádět tyto ústavní normy v denní politické praxi tím, že schvaluje zákony, jež jsou v podstatě prováděcími normami ústavy, a na základě zákonů řeší individuální kauzy. Úkolem ústavního soudnictví a v podstatě i správního soudnictví pak je dohlížet na politiku a administrativu, zda se pohybují v tomto ústavním, respektive zákonném rámci. Pro politiku tak nezůstává mnoho prostoru – může trochu zvýšit anebo snížit daně, ale přehnané zvýšení narazí na ústavní zákaz vyvlastnění majetku a přehnané snížení zas není možné proto, že stát zajišťuje svými financemi i základní práva na přiměřené sociální zabezpečení. Totéž lze pozorovat i u jiných regulací. Politika má zkrátka právem vymezen relativně úzký prostor. Mně to, jak je dnes prostor pro politiku vymezen, velmi vyhovuje, protože základní kontury dnešního ústavního státu jsou v podstatě liberální, plus minus to německé sociální tržní hospodářství a umírněný hodnotový liberalismus. Tohle ale v Evropě platí, s nějakými drobnými posuny, už více než půl století, v podstatě od tebou zmíněného konce druhé světové války. A otázka je, zda tento model opravdu je výrazem jakéhosi fukuyamovského konce dějin v právu a ústavnosti, tedy nalezení nejlepšího základního modelu, u něhož budeme již jen ladit detaily, anebo zda nás dějiny jako mnohokrát v minulosti „vyškolí“, že se budeme divit. Vždyť kdo by si dokázal v roce 1932 v raně, ale přece jen vcelku standardně fungující Evropě představit, jaké lidskoprávní kataklyzma se spustí o 10 let později na konferenci ve Wannsee?

Takže zůstane-li role politiky v budoucnu podobná jako dnes a nebude-li diskuse o základních ústavních parametrech, role ústavního a správního soudnictví (do něho počítám i ESLP a SDEU) se nezmění. Ale pokud vzroste

význam politických rozhodnutí i v tom smyslu, že se začnou měnit či zpochybňovat základní hodnoty, na nichž systém stojí, význam soudců poklesne. Můj osobní názor je, že soudci mají být drsní a odvážní tam, kde je vcelku jasné, že chrání hodnoty stávajícího řádu – pokud existuje ústavní konsenzus chránící život, osobní svobodu, vlastnictví, svobodu projevu, základní sociální práva, pak se v této oblasti soudce ústavního či správního soudu nemá bát jít proti politice či správě, má-li dobré argumenty, že vybočily z ústavního či zákonného rámce. Ale nemá být urychlovačem „pokroku“ ve věcech, které se primárně opírají o morální soudy a pocity – takže soudci nemají svými rozhodnutími zavádět stejnopohlavní manželství či adopce, eutanazii, subjektivní pojetí pohlaví a podobné věci. Tohle se musí vybojovat anebo nevybojovat politicky.

Osobně mám trochu obavy o budoucnost konvenčních, desetiletí uznávaných základních práv, vidím-li hysterii, která se poslední roky strhla kolem klimatických změn. Jako by se nám pod záminkou boje za klima a záchranu planety někteří pokoušeli vnucovat starý dobrý socialismus se všemi jeho neštěstími – centrální plánování v hospodářství, brutální dotace na technologie, které nemusejí být vůbec efektivní a možná ani šetrné k životnímu prostředí, přidělový systém třeba na lety letadlem, omezování spotřeby a podřízení ekonomiky jakémusi pofidérnímu ideologickému cíli, který se stává novým sekulárním náboženstvím. A ta všudypřítomná rétorika posledního soudu, vyhynutí, osudovosti... Kdo trochu zná dějiny, čuje v tom revoluce, mrtvé, násilí, rozvrat stávajícího řádu. Ale možná to zvládneme, podobně jako moderní Západ nakonec zvládl své vlastní deviace v podobě nacionálního i internacionálního socialismu. Doufám, že reakcí na klimatický alarmismus bude nakonec podobně reformní a umírněná (a o to efektivnější) ekologická politika, jakou byla koncepce sociálně tržního hospodářství jako odpověď na marxistickou ekonomii.

Místo správního soudnictví v budoucí společnosti bude myslím odpovídat charakteru této společnosti. Ne nadarmo je vůbec idea správního soudnictví spjata s moderní koncepcí omezené vlády, liberálního řádu a státu, který je jedinci služebníkem a pomocníkem, a nikoli vládcem. Správní soudnictví je dítětem 19. století a ve 20. století strádalo na úbytě všude tam, kde liberální řád ustoupil totalitním režimům. A obnovilo se spolu s obnovou liberálního řádu, čehož příkladem je i Česká republika počátku devadesátek.

Co bych doporučoval pro dnešní dobu, je nebýt pokrytci a někdy si otevřeně přiznat, že v některých případech chceme politické, tedy ne nutně odborné, racionální a přezkoumatelné rozhodování. Že někdy je důležitější autorita a vyvažování zájmů, tradice, emocionalita a charisma, zkrátka libovůle, než neosobní racionalita weberovského moderního státu. Moc bych si přál, aby se zákonodárce toto nebál v zákonech jasně vyjádřit, protože

tak nastolí jasno i pro správní soudce – pokud mi zákonodárce řekne, že tam či onde je doména politiky a že do ní správnímu soudu nepřísluší vstupovat, akceptuji to bez odmítnutí. Ale děje se spíše pravý opak. Zákonodárce, ale i samotná veřejná správa se většinou tváří, že vše, co dělají, má racionální pravidla, ale kontrolu svého počínání správními soudy rádi nevidí. Jeden příklad za všechny: Čím dál častěji řešíme dotační kauzy. Dotační právo se tváří, že používá věcná a transparentní kritéria, a pak je logické, že leckdo začne namítat, že nebyla vyhodnocena správně. Kdyby měli politici odvalu říci, že dotace je benefit, který se přiděluje ryze politicky, tomu, kdo má přízeň vítězů voleb, bylo by to možná drsné, ale fér. A správní soudy by – možná rády, možná nerady, ale to je jedno – do téhle domény prostě nevstupovaly.

Nyní neustále řešíme rozsáhlé šedé zóny a zbytečně se s politikou a veřejnou správou střetáváme. Příkladem je, co se odehrálo ohledně zákona o svobodném přístupu k informacím. Co si budeme povídat, veřejná správa žádnou transparentci nechce – logicky, neb jí to bere moc spočívající v informační převaze. Ale neodvažuje se to lidu říci, jelikož lid transparentci spíše fandí. A od správních soudů veřejná správa chce, aby s ní držely basu, ačkoli zákon je postaven na zásadě, že transparentce je pravidlo a utajování informací úzká výjimka z pravidla. Je to poziční válka veřejné správy a veřejnosti, v níž nikdo není schopen zásadně změnit defaultní politické nastavení, jak bylo vytvořeno zákonem v roce 1999, a správní soudy jsou mezi dvěma mlýnskými kameny. Ale myslím, že už jsme na tuto roli zvyklí a uneseme ji. Nic jiného nám ostatně ani nezbyvá.

- **S předchozí otázkou souvisí i má následující – kam má správní soudnictví jako ústavní instituce směřovat? Je nějaký konečný cíl správního soudnictví, jakýsi justiční ráj či komunismus, který je na konci naší cesty a k němuž vše směřuje? A až jej dosáhneme, skončí justiční dějiny? Anebo je správní soudnictví spíše cesta, která je sama o sobě cílem a která nikdy nebude mít konec?**

Podle mého je správní soudnictví rysem právního státu. Dokonce bych řekl jeho esencí. Je tedy takové, jakým je právní stát. A právní stát není ani náhodou nezbytností státní či společenské existence. Funguje všeho všudy 200 let, a to ještě jen v menší části světa. Zatím právní stát a s ním správní soudnictví spíše vítězí, než prohrávají, ale boj je tvrdý a dosažené úspěchy jsou, viděno v celosvětovém měřítku, křehké a nesamozřejmé. Takže si myslím, že není ani nějaký ideální typus správního soudnictví, k němuž to vše směřuje, a už vůbec není možno říci, že až budou vše rozhodovat správní soudy, nastane konec právních dějin a vstoupíme do jakési právní singularity.

Pro mě jako správního soudce je důležité, aby správní soudnictví bylo schopno dávat fundované odpovědi. Aby

dokázalo materii, kterou posuzuje, rozumět i z jiných než omezeně právních hledisek. Abychom slepě nevěřili odborným orgánům či znalcům a bezduše nepřejímali jejich závěry, i když se vzpírají racionalitě a logice. Protože drtivá většina otázek, které veřejná správa řeší, má povahu mimoprávní a pouze důsledky jejich řešení jsou právního charakteru. Veřejná správa velmi často pracuje s optimalizačními požadavky při vyvažování konkurujících si hodnot. Ekologie kontra rozvoj. Hospodářské náklady kontra bezpečí. Zjednodušující, ale někdy krutá paušalizace kontra zdoluhavé, ale citlivější posouzení okolností individuálního případu. A u takovýchto dilemat musíme předtím, než je vůbec můžeme právně řešit (než posoudíme, zda optimalizační úvaha byla učiněna správně), znát fakta, odborné aspekty a dopady jedné i druhé alternativy. K tomu potřebujeme rozumět například tomu, co je ekologické a co ne či jaké jsou náklady toho nebo onoho opatření. Bez schopnosti rozumět světu mimo právo budeme marní. Proto bych byl moc rád, aby správní soudnictví bylo spíše cesta a stav ducha – snaha proniknout do podstaty věcí, porozumět jim, dokázat sledovat myšlenkové pochody těch, jejichž práci kontrolujeme, a umět rozpoznat, že tam občas žádné takové pochody neproběhly nebo že jsou fatálně chybné. Nemám proto rád, když někdo říká, že je právníkem proto, že mu nešla matematika či přírodní vědy. Právník nemusí být Einsteinem, nicméně musí být schopen jako inteligentní laik porozumět tomu, co pro jeho věc plyne třeba právě z fyzikálních, chemických nebo biologických zákonitostí. Musí být schopen pochopit, že takové zákonitosti mají právní význam a že i ony musejí být veřejnou správou vnímány v souladu s dnešním stavem poznání.

- **Od institucí k lidem: Jací mají být „správní“ prvoinstanční správní soudci? Soudci jako každý jiný, jen prostě zařazení na tuto specializaci? Takoví, kteří dnes dělají „správu“, ale zítra klidně mohou rozhodovat insolvence či o civilních odvoláních? A odkud se mají správní soudci rekrutovat? Z justice? Advokacie? Veřejné správy? Z akademické sféry? Má to být na krajských soudech jinak než u NSS? A má mít při výběru prvoinstančních správních soudců nějaké slovo NSS?**

Především to mají být inteligentní lidé s rozhledem a otevřeným myšlením. Správní právo je pro soudce náročné mimo jiné proto, že je v něm – ačkoli to tak nevypadá – jen málo rutiny. V nejabstraktnější rovině se samozřejmě model správního rozhodování opakuje – na jedné straně je správní orgán ve vrchnostenském postavení a na druhé jeden či více „objektů“ jeho rozhodovací nebo jiné pravomoci. Ale v detailu je to svět pestrý jako máloco – začíná u azylů, pokračuje přes bankovníctví, celní věci, daně, energetiku... a končí u zdravotnictví. Prostě od A do Z.

Na správní úseky krajských soudů mají chodit ti nejlepší právníci, a ne ti, jimž se jinde nedařilo. Poohlížel bych se

mezi asistenty našich či ústavních soudců, kvalitními advokáty a správními úředníky a služebně mladšími soudci okresních soudů, kteří projevují nadstandardní porozumění veřejnému právu a fungování veřejné moci. A dbal bych, aby to byli spíše než rutiněři lidé s renesanční povahou a zájmy, schopní chápat složitosti světa, v němž jako správní soudci budou působit.

U soudců NSS bych nad rámec již řečeného požadoval, aby uměli věci vidět systémově, precedenčně. Použiju přírůbek z armády – ne každý skvělý seržant ze speciální jednotky bude dobrý důstojník generálního štábu, stejně jako ne každý skvělý štábní strateg bude dobrý taktik v první linii boje. Správní soudnictví na obou instancích je nepochybně méně on-line než jiné části justice, ale přesto je krajský soud více první linií a NSS spíše generální štáb.

Co považuji za klíčové, je systematická personální práce. Jak pro krajské soudy, tak pro NSS máme mít personální výhledy na minimálně pět, spíše však osm či deset let dopředu a velký rezervoár potenciálních kandidátů ze všech sfér právní praxe a pokud možno pestrý i z hledisek regionálních, genderových a světonázorových. Protože klíčem k úspěchu správního soudnictví je konkurence kvalitních lidí a jejich názorů. Jsme natolik malí, aspoň zatím, že těch zhruba 130 lidí v celé naší branži dokáže schopný šéf personalista osobně poznat. A měl by být schopen přehledu i o další třeba stovce právníků, kteří by mohli být pro správní soudnictví přínosem.

■ **Od soudců oklikou zas k institucím – je vhodné mít osm správních úseků krajských soudů s velkými rozdíly ve velikosti i faktickém významu? Na jedné straně máme superúsek na Městském soudu v Praze, vyřizující třetinu veškeré prvoinstanční správní agendy, navíc typově tu nejtěžší, a na druhé straně budějovický správní „soudeček“, jehož nápad činí ani ne 4,5 % z celku. Co třeba ponechat prvoinstanční správu jen na třech soudech, na Městském a Krajském soudu v Praze a Krajském soudu v Brně? Co vytvořit robustnější správní úseky s více soudci a s pestřejší agendou, jež by umožnily větší míru faktické, případně i formální specializace soudců a zároveň byly prostředím, kde by probíhala dostatečně silná vnitřní intelektuální soutěž?**

No, možná má smysl tnout do živého a začít přemýšlet nekonvenčně, o něčem zatím nemyslitelném, aby se to třeba v budoucnu stalo možným. Správní soudnictví je malé, ale ne tak, aby uvnitř něho nebyl prostor pro intelektuální konkurenci. Ale na některých krajských soudech to opravdu je problém. Působí-li tam jen několik správních soudců, bude jejich správní úsek popelkou a i sebechytřejší lidé dříve či později upadnou do své pohodlné regionální rutiny. Problém malých soudních úseků je nedostatečná robustnost. Aby dokázaly čelit odborně specializovaným

správním orgánům, potřebují mimo jiné vnitřní specializaci a i v rámci vnitřní specializace intelektuální konkurenci. Zkrátka aby daně, důchody, stavební právo či třeba azyly dělali na každém krajském soudu minimálně tři lidé, lépe však více lidí současně, kteří se spolu mohou radit, hádat se, volit různé přístupy a tím vytvářet kvalitu. A aby byl na příslušném úseku prostor i pro specialisty na různé menšinové žánry, jako je třeba ochrana hospodářské soutěže, energetika, regulace reklamy či lékové právo.

Takže ideální správní úsek je zhruba tak velký jako ten u Městského soudu v Praze. Na některých krajských soudech jej nevytvoříme, ať se budeme snažit sebevíc. Takže ano, řešením by mohla být koncentrace prvoinstanční správní agendy u tří soudů v republice tak, aby na každém bylo kolem 30 až 40 soudců, a ostatní menší správní úseky rozpustit. A je logické umístit ty úseky tam, kde je hodně právníků zabývajících se různými obory veřejného práva, a kde tedy bude jednodušší rekrutovat kvalitní správní soudce, čili na prvním místě v Praze a Brně.

Výhody robustních správních úseků jsou zřejmé. Odolají náhlým personálním změnám. Nemoc, mateřská, úmrtí soudce, nárůst agendy, všechny takové externí šoky větší úsek zvládne snáze. Také se na něm lépe vytváří specializace, která u prvoinstančních správních soudů může mít smysl. Specializace je dvousečná – zužuje šíři pohledu, ale dává mu schopnost vidět větší detail. A tím, že v rámci specializace funguje více rutiny, může být rozhodování rychlejší. V rozumné míře, zejména pokud tutéž agendu nerozhoduje jen jeden senát, ale minimálně dva, spíše však tři současně, to může na krajských soudech zrychlit rozhodování a možná přinést i jeho větší kvalitu. U NSS tento model považuji za nevhodný, protože tam má větší význam vidět kauzy, které soudíme, v souvislostech celého práva. Na krajích ale může být určitá specializace rozumnou volbou.

Pokud bychom k velkému třesku v podobě koncentrace prvoinstančního správního soudnictví na třech velkých úsecích přistoupili, možná by bylo namístě více provázat takto vzniklé entity s NSS a více je oddělit od zbytku jejich mateřských soudů. Dnes je řešení personální situace na krajských soudech zcela v rukou krajských předsedů, které systémové potřeby správního soudnictví moc nezajímají. Nedivím se tomu, jelikož správní agenda byla na krajských soudech vždy až ta poslední po občanskoprávní, trestní, insolvenční a rejstříkové (dříve ještě i obchodní). Předsedové krajských soudů se starají, především aby dobře fungovaly jejich běžné agendy. Správní úseky jsou a vždy byly tak trochu apendixy. Víím, že myšlenky na větší samostatnost správních úseků narazí na mocenskou a institucionální realitu – lidé z krajů, které by byly postiženy jejich zrušením, se tomu budou bránit a také předsedové krajských soudů ponesou nelibě, že by měli přijít o část svých kompetencí. Ale myslím, že je čas o tom diskutovat. Správní soudnictví po 15 letech v novém modelu dozrálo a jeho

hlavní institucionální problém je právě to, že zůstává jakýmsi hybridem – na půl cesty mezi obecným soudnictvím a specializovanou soudní soustavou.

■ **V roce 1928 Emil Hácha v bilančním článku v *Právnickovi* popisoval situaci, kterou jako bych znala z toho, na co si váš soud poslední dobou stěžuje – po prvním desetiletí své existence byl československý NSS zavalen nečekaně vysokým množstvím případů. Dilem proto, že si svou rozhodovací činností získal důvěru veřejnosti; dilem však i proto, že se na něj bylo možno obrátit také s bagatelními věcmi. Tehdy to řešili konvenčně – lidé zkrátka počkali na rozhodnutí i několik let a soud postupně navyšoval počet svých soudců. Máme dnes postupovat stejně, anebo se nabízejí jiná řešení?**

Už jsem to lehce zmínil, ale zaslouží si to důkladnější rozbor. Jsme menší až středně velká země. Něco mezi Bavorskem a Rakouskem. Normální by u nás byla třístupňová soudní soustava. Je dědictvím rozpadu československé federace, že máme čtyři stupně. Ve správním soudnictví mají země naší velikosti spíše dvě instance, ne tři. Tři je už docela luxus. Musíme si to vždy připomínat, pokud přemýšlíme o roli NSS. Třetí, tedy dovolací instance může mít nastaven mechanismus přísné selekce na základě abstraktních a nepřekročitelných kritérií. Tak to má náš Nejvyšší soud v trestních i civilních věcech, ale podívejme se, jak s tím narážejí u Ústavního soudu; požadavek na to, poskytovat individuální spravedlnost i ve třetí instanci, zaznívá od našeho strážce ústavnosti vcelku často.

Představa, že NSS se jako druhá instance může stát dovolacím správním soudem, není podle mého realistická z hledisek ústavních a myslím ani věcně správná. Co má vlastně druhá a poslední instance správního soudnictví dělat? Podle mého v první řadě precedenčně rozhodovat, tedy vyslovovat zásadní názory k dosud nedořešeným otázkám. Dále dbát o to, aby judikatura všech krajských soudů byla plus minus podobná – aby se nevytvářela navzájem odlišná krajská práva. A konečně musíme být schopni napravit ta pochybení v individuálních kauzách, která by měla zásadní dopad do právního postavení jednotlivce či správního orgánu; zkrátka napravit nebagatelní individuální chyby krajských soudů. Abychom toto dokázali, nemůžeme být soudem dovolacím. Ucho dovolací jehly je pro tyto tři okruhy úkolů příliš úzké a příliš mnoho kauz, které by si to zasloužily, by jím neprošlo.

Ale nemáme být ani běžnou odvoláčkou, která musí řešit vše. Je mnoho případů, a postupem času čím dál více, které nejsou precedenční a kde krajský soud zjevně odvedl svou práci dobře. Náš mechanismus rozlišení, čemu se budeme věnovat důkladněji a čemu ne, má být měkký, neabstraktní, založený na vstupní analýze konkrétního případu, který nám přistane na stole. Proto jsem

zastáncem využití již osvědčeného mechanismu nepřijatelnosti a jeho rozšíření na další agendy. Myslím, že máme jít cestou postupných kroků a nyní rozšířit nepřijatelnost na ty oblasti, u nichž, stejně jako doposud u věci mezinárodní ochrany, lidově azylů, se empiricky ukazuje, že procento problematických rozhodnutí krajských soudů je nízké. A to jsou nyní věci cizinecké, přestupkové a sociální. Zjednodušeně řečeno ty, v nichž na první instanci rozhoduje samosoudce.

V první fázi nám i tato dílčí změna pomůže. Počet věcí, které přicházejí na NSS, narostl za posledních osm let skoro na dvojnásobek, zatímco počet našich soudců se zvýšil jen o desetinu. Větší rozšiřování počtu soudců není rozumné. Možná lze přidat ještě jeden senát, byl by v pořadí jedenáctý, ale i tak se už dostáváme do stavu, že jednotlivé senáty spolu navzájem málo mluví a soud je méně kompaktní, než byl dříve, kdy měl osm či devět senátů a méně než 30 soudců. Nezbyvá proto než při plus minus stejném počtu soudců zvládnout více případů na jednoho soudce. A tomu může nepřijatelnost, která umožní rychleji oddělit „zrno od plev“ v těch typech případů, kde se plevy vyskytují podstatně častěji než zrna, pomoci. Doporučoval bych udělat nyní tuto změnu a pak pár let sledovat, jak se osvědčí. Neutrhlí jsme se ze řetězu v roce 2005, kdy byla zavedena nepřijatelnost věcí azylových, takže se snad neutrhne ani nyní. Ústavní soud naše azylové věci prakticky neruší.

V příštích letech bychom si, doufám, díky této dílčí změně vydechli podobně, jako si vydechl prvorepublikový NSS „díky“ okupaci, za níž velkou část svých nedodělků odboural. Takže už nebudeme v takovém stresu jako nyní, kdy nápad nových věcí je o třetinu i polovinu větší, než kolik jsme schopni zpracovat. Mezitím začneme pracovat na velké, komplexní novele soudního řádu správního, která by měla zúročit patnáctileté zkušenosti s fungováním nového modelu správního soudnictví. Potřebujeme řešit prostupnost žalobních typů, nevyváženost míry koncentrace řízení jak mezi jednotlivými typy žalob, tak ve vztahu mezi první a druhou instancí i řadu dalších, drobnějších věcí. V rámci velké novely bychom mohli zavést nepřijatelnost či nějaký její jemnější funkční ekvivalent jako univerzální podmínku věcné projednatelnosti kasační stížnosti.

■ **Zmínil jsi, že možná přijde novela soudního řádu správního (SŘS). Jak vůbec hodnotíš více než 15 let jeho fungování? Osvědčil se? A potřebuje novelizovat?**

SŘS je příběh úspěchu. Je úsporný, má něco přes 130 vesměs kratších paragrafů, jasnou a přehlednou systematiku, obsahuje institucionální i procesní úpravu. Najdeme v něm skoro vše, co potřebujeme. Do občanského soudního řádu, který máme používat přiměřeně, mlčí-li SŘS, saháme jen zřídka, čemuž jsem rád. Nerad směšuji procesní doktrínu občanského soudního řízení a řízení podle SŘS. Používáme

často civilistických pojmů jako procesní legitimace a věcná legitimace a neuvědomujeme si, že SŘS na ničem takovém nestojí. Rozlišuje přípustnost a důvodnost návrhu (žaloby). A u azylů přijatelnost jako značně éterickou kategorií. Mějme vlastní dogmatiku, která vychází z pozitivní právní úpravy a je rozumná a jednoduchá.

Co dělá problémy, jsou vzájemné vztahy čtyř základních žalob či návrhů ve správním soudnictví. Je to přitom jednoduché – jednotlivec se obrací na soud a tvrdí, že veřejná správa vůči němu nějakým způsobem jednala a že jej tak zkrátila na právech. Pokud nám rozumně popíše, co se mu mělo stát, není až tak na něm, aby v hraničních případech rozpoznal, jak má žalovat. Dlouhá léta jsme to ale vyžadovali a říkali, že do žalobního typu se musí žalobce „střífit“, a pokud si není jistý, ať pro jistotu podá všechny žaloby, jež připadají v úvahu. Ústavní soud nám v nedávném nálezu (II. ÚS 2398/18) vysvětlil, že to tak nelze.

Proč jsem začal takto zdlouhavě? Protože problém s přístupností žalobních typů byl asi jediný, jenž vyžadoval rychlou novelizaci, nebo aspoň změnu judikatury rozšířeným senátem. Ústavní soud nám svým rozhodnutím dal čas důkladně se zamyslet, jak do SŘS případně zasáhnout. Jsem sice obecně liberál, ale v procesu paternalista, a ve správním soudnictví zvláště. Líbí se mi, co říkává kolega Zdeněk Kühn, když popisuje, jak má správní soud pracovat: „*Dej nám, žalobce, fakta, my ti dáme právo.*“ Ve správním soudnictví to tak jednoduché být nemůže, po žalobci musíme chtít strukturovanější argumentaci, ale neměli bychom jej uondat v labyrintu procesních pravidel. Máme po něm důsledně chtít, aby nám řekl, co špatného se mu podle jeho přesvědčení stalo, kdo vůči němu jednal, v čem mu to mělo ublížit a proč to má být v rozporu se zákonem. Na správním soudu pak je, aby podle žalobcových tvrzení, ověřil-li, že v základu nejsou nesmyslná, jednání veřejné správy klasifikoval jako konkrétní rozhodnutí, jiný zásah, nečinnost či něco jiného, specifického. Chápu, že autoři SŘS si v roce 2002 nemohli představit, jaké všechny podoby může jednání veřejné správy směřující vůči jednotlivci mít, za standard považovali žaloby proti rozhodnutím a se zásahovou žalobou počítali jako se zbytkovou kategorií. Ale realita života je zkrátka pestrá a správní soudnictví musí mít efektivní nástroje i k ochraně proti takovým formám jednání veřejné správy, jako je třeba neoprávněná evidence dat v informačních systémech či excesivní administrativní zátěž (požadování po jednotlivci příliš mnoha informací či nepřiměřeně rozsáhlé součinnosti).

Více jednoty by zasloužily i žalobní lhůty. Mělo by jít o kombinaci krátké subjektivní lhůty (jednotlivec se má bránit brzy poté, co se dozví, že se mu děje něco, co má za nezákonné) a relativně dlouhé objektivní lhůty (nezákonné jednání nemá státu projít prostým plynutím času jen tak jednoduše).

K zamyšlení je i vztah mezi první a druhou instancí správního soudnictví. Posílil bych roli krajských soudů – tam má být těžiště komunikace s účastníky a zjištění všech rozhodných fakt. Tam je třeba přednést a zvážit všechny právní argumenty, a to pokud možno hned napoprvé, abychom minimalizovali procesní ping-pong mezi kraji a NSS. U krajů ale nepotřebujeme tak přísnou koncentraci, jakou máme dnes u žalob proti rozhodnutí správního orgánu, a už vůbec ne nevyváženost v míře koncentrace mezi jednotlivými žalobními typy (u zásahových a nečinnostních žalob koncentrace vůbec není, v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je naopak přísná až moc). Naopak přístředí koncentrace si umím představit u NSS. Pyramida správního soudnictví má mít silnou základnu krajských soudů, které odvedou převážnou část práce, a štihlý vrchol v podobě NSS, jenž má vydávat precedenty, a ne suplovat roli krajů.

Především však doporučuji rozvahu. SŘS zažil jen jednu velkou novelizaci, v roce 2011. Ta další má být důkladně promyšlena a neuspěchána. Pokud bychom měli nástin nového textu za dva roky a začala se jím zabývat Sněmovna nedlouho po volbách, jež asi budou na podzim 2021, bylo by to tak akorát.

■ **A na závěr z úplně jiného soudku než právnického. Je o tobě známo, že rád lyžuješ, a hodně i mimo sjezdovky. Máš ještě nějaké nesplněné lyžařské sny?**

Jejda, těch je! Jednou z prvních položek seznamu je Japonsko a jeho střediska se spoustou vlhčího přímořského prašanu. Kanadu již vcelku znám, ale nikdy jsem nebyl v USA, kde jsou desítky kvalitních středisek se spoustou freeridů. Dál samozřejmě jižní polokoule – Nový Zéland, chilské Portillo či třeba argentinská Ushuaia v Ohňové zemi. A samozřejmě bych si nechal líbit lyžařskou exotiku, jako Libanon, Írán, izraelské středisko na hoře Hermon na Golanech či třeba řadu nově se rozrůstajících středisek v Rusku nebo Střední Asii. Ale všude dobře, doma v Sankt Antonu am Arlberg, Söldenu a Ischglu/Samnaunu nejlépe. A Zermatt je Zermatt, ten se nikdy neomrzí. Do penze je stále co dělat.

Pár poznámek k rozsáhlé novele daňového řádu

JUDr. Alena Kohoutková
dlouhodobá pracovnice legislativy
správy daní MF ČR a advokátka



Po 10 letech platnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“), je zřejmě vhodný čas na rekapitulaci jeho vlivu na správu daní a na jejím základě i na jeho zásadní novelizaci, je-li to nezbytné. Je však otázkou, zda všechny navrhované změny jeho aplikaci pomohou, a v neposlední řadě vzniká i podotázka, do jaké míry se tato novela vyrovná s existující a v některých případech ustálenou judikaturou k tomuto zákonu. Aktuálně je dostupné znění návrhu novelizace mezi dokumenty Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky připravené k projednávání, kde je uvedeno jako tisk č. 580/2019, vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Z první, a to obecné části důvodové zprávy citovaného návrhu se dovídáme, že navrhované změny jsou převážně zařaditelné do čtyř tematických celků. Jedná se o **podporu elektronizace, zjednodušení kontrolních postupů, revizi sankčního systému a řešení problému s vracením daňového odpočtu**. Jsou zde navrženy i další změny vyvolané aplikační praxí, judikaturou a vývojem jiných právních předpisů. S tím asi nelze polemizovat. Vzniká další otázka, jak dalece budou jednotlivé části deklarovaných změn naplněny a dalšímu vývoji správy daní ku prospěchu. Zastavme se alespoň u dvou z vyjmenovaných tematických celků, přičemž vycházejme z provedeného hodnocení v obecné části důvodové zprávy. K jednotlivým celkům obecná část důvodové zprávy uvádí zhodnocení platného právního stavu, odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy a vysvětlení její nezbytnosti, zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem a zhodnocení sloučitelnosti navrhované právní úpravy se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii, což svědčí o pečlivém zvažování navržených změn.

1 Zjednodušení kontrolních postupů

Často velmi sporné a maximálně projudikované jsou bezesporu **kontrolní postupy**, o jejichž zjednodušení novela

usiluje. Za kontrolní postupy se jak v teorii, tak v praxi považuje postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. S úvodními rozbory tohoto tématu v citovaném návrhu lze bezesporu souhlasit. Z nich vyplývá, že **daňová kontrola** podle § 85 až 88 DŘ je nejčastějším a, dalo by se říci, i „nejvýkonnějším“ kontrolním postupem. Lze ji provádět v **případě pochybností**, které správce daně získá nad podaným daňovým tvrzením, což je nejčastější situace, kdy je daňová kontrola zahajována. Tento důvod se však také týká dalšího kontrolního postupu, tj. **postupu k odstranění pochybností** podle § 89 a § 90 DŘ. Pro využití tohoto kontrolního postupu zákon předpokládá konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo i úplnosti podaného daňového tvrzení, ať se již jedná o tvrzení řádné, či dodatečné. Pochybnosti správce daně pro uplatnění postupu k odstranění pochybností se mohou týkat i dalších písemností předložených daňovým subjektem. Velmi často bude základem pochybnosti pochybnost o pravdivosti údajů uvedených v předložených písemnostech. Své pochybnosti správce daně sdělí daňovému subjektu formou procesního rozhodnutí, kterým je v daňovém řádu výzva, a toto sdělení musí být natolik konkrétní, aby daňový subjekt mohl jednoznačně reagovat a pochybnosti správce daně vyvrátit. Pokud k odstranění pochybností nedojde, správce daně ať již na základě návrhu dalšího dokazování daňovým subjektem, či na základě vlastních zjištění může situaci vyhodnotit tak, že je třeba v dokazování pokračovat, a zahájí ve věci daňovou kontrolu kdykoliv, a to i v průběhu tohoto postupu. Rozhodující je jít cestou ke správnému stanovení daně a může vzniknout situace, kdy čekání na odpověď daňového subjektu, a tedy i odklad zahájení daňové kontroly by mohly zmařit výsledek jejího zjištění.

Daňovou kontrolu může správce daně zahájit také jako preventivní **postup bez konkrétních pochybností** v průběhu správy daní přede dnem stanoveným v § 148 odst. 1 DŘ jako den, v němž počne běžet lhůta pro stanovení daně, tedy dnem, od kterého běží daňové řízení. Jedná se zřejmě o obecnou a nej přesnější definici zahájení faktického (souhrnného) daňového řízení, které je časově omezeno. Tímto dnem je den, „v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat

řádné daňové tvrzení“. Nejedná se o častou situaci. Daňová kontrola většinou probíhá v rámci daňového řízení, resp. v některém z jeho dílčích řízení, nejpозději však do uplynutí lhůty pro stanovení daně podle citovaného paragrafu. Tento názor poměrně dlouho čekal na „požehnaní“ Ústavním soudem a měl dost oponentů.

Dovolte zopakovat stanovisko pléna Ústavního soudu z rozhodnutí ze dne 8. 11. 2011, Pl. Ús-st. 33/11: „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“

V rámci daňové kontroly dochází k prověření daňové povinnosti jako takové a dalších okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, což je spolu se zajištěním její úhrady cílem správy daní. Někdy však nastane situace, kdy je třeba **zopakovat daňovou kontrolu ke stejné daňové povinnosti**. Tady také stávající právní úprava stanoví jasné mantinely v § 85 odst. 5 a 6 DŘ, podle nichž může správce daně provést daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, jen tehdy, pokud:

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

V obou případech musí správce daně seznámit daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly hned při jejím zahájení.

Právní úprava závazná pro závěr daňové kontroly obsahuje pravidla pro obsah zprávy o daňové kontrole, pro projednávání výsledku kontrolního zjištění a pro závěrečný

podpis zprávy o daňové kontrole včetně řešení situací, kdy dojde ohledně podpisu ke komplikacím a daňová kontrola musí být i tak ukončena.

Pokud se jedná o záměr, **jak zjednodušit dosavadní principy kontrolních postupů**, tak důvodová zpráva slibuje

- zjednodušení procesu daňové kontroly,
- změny v postupu k odstranění pochybností a
- nové nastavení vztahu kontrolních postupů k výzvě podle § 145 DŘ.

U **daňové kontroly by mělo dojít k zásadní změně** při jejím zahájení. Nově by daňová kontrola měla být zahajována toliko výzvou, kterou je daňovému subjektu oznámeno (doručeno) oznámení o zahájení daňové kontroly. K oznámení o zahájení daňové kontroly však dle návrhu novely může dojít nejen doručením předmětné výzvy, ale i přímo při jednání se správcem daně, tj. zaprotokolováním tohoto oznámení o zahájení daňové kontroly při příchodu kontrolního pracovníka zahajujícího současně faktickou daňovou kontrolu u daňového subjektu. V posledním případě by se jednalo o zahájení daňové kontroly zachovávající dosavadní praxi i požadavek aktuální právní úpravy, tj. splynutí formálního zahájení a prokazatelného zahájení faktické kontrolní činnosti. I v tomto aktu (oznámení), tak jako dosud, by měl být vymezen předmět, tj. daňové řízení, respektive zdaňovací období či skutečnost u jednorázové daně, o jejichž kontrole se jedná, a rozsah této kontroly. Předmět kontroly by byl podle návrhu změn novely neměnný. Dále se předpokládá, že rozsah daňové kontroly se bude měnit stejným typem rozhodnutí, jako se bude zahajovat daňová kontrola. Zjednodušením zahájení se předpokládá vyloučení případných, zřejmě velmi častých, obstrukcí ze strany daňového subjektu při zahájení kontroly podle stávající právní úpravy. Obdobná úprava je navržena i pro zjednodušení postupu ukončení kontroly. Vzniká ovšem otázka, jak je tento, řekněme, bohulibý záměr zapracován v navržených změnách. Předpokládám, že v mnoha dalších příspěvcích publikovaných k tomuto tématu novely zazní zřetelný nesouhlas s posunem, jaký by v daňové kontrole přijetí navržené úpravy znamenalo.

Co mě, dá se snad říci, přímo trápí, je ta skutečnost, že již z dikce záměru novely a i z jejího navrženého textu je zřejmé, že novela počítá s novou formou rozhodnutí, a to s „oznámením o zahájení daňové kontroly“ a posléze s „oznámením o ukončení daňové kontroly“. Rozumím navrhovatelům změn, že čistě z hlediska jazykového citu je ještě jakž takž uchopitelná výzva k zahájení daňové kontroly, ale již špatně se jazykově vnímá procesní rozhodnutí nazývané výzva k ukončení daňové kontroly, když zřejmě odpadá možnost předat na konci kontroly zprávu o proběhlém procesu. Problémy s pojmem **oznámení** vidím dva a jejich nevyřešení znamená dost velký dopad do kvality právní úpravy správy daní.

- Jednak by procesní rozhodnutí zatím podle platného textu mělo být „výzva“, protože daňový řád neobsahuje jinou alternativu „usnesení“, které je podle § 76 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“), součástí obecného správního procesu, se kterým se musí daňový řád vždy do jisté míry porovnávat, protože správa daní je svým způsobem správní řízení. Výkladová poznámka k citovanému ustanovení správního řádu uvádí, že se jedná o usnesení, jakousi obdobu soudního usnesení. Sama důvodová zpráva k tomu podle komentáře správního řádu k § 76 správního řádu obsaženého v ASPI říká (pozn.: zvýraznění jsou provedena autorem): „*Pojem usnesení, jakožto výraz pro procesní správní akt, má více zdůraznit procesní formu tohoto správního aktu oproti rozhodnutí, které je správním aktem ve věci...*“. *Podle odstavce 1 usnesením rozhoduje správní orgán v případech stanovených správním řádem nebo jiným zákonem.*“
V daňovém řádu se v obecné poloze rozhodnutí věnují § 101 až 105 DŘ. Rozlišení na rozhodnutí procesní a rozhodnutí ve věci ovšem neposkytují. Z ostatního textu tohoto zákona je však zřejmé, že výzva je vymezena právě pro procesní rozhodnutí, s čímž částečně pracuje i § 109 odst. 2 DŘ.

- Dále považuji za problematické, že v § 101 odst. 5 a 6 DŘ se setkáváme také se slovem „oznámení“, a to v tom smyslu, že je zde vymezeno „oznámení rozhodnutí“, kterým se pro účely daňového práva „*rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí*“, což vymezuje i okamžik účinnosti doručovaného rozhodnutí. Toto oznámení je ještě propojeno s i tak poměrně nezřetelným odstavcem 2 v citovaném paragrafu, kdy **vydání rozhodnutí není spojeno s autoritativním projevem pravomocí nadaného správce daně, ale s jakýmsi obvykle sekretářkou vykonávaným nevymezeným úkonem** k doručování. Z hlediska jistoty o čase, kdy bylo rozhodnutí vydáno, je to již tak dost problematické. No a teď by se ještě řešilo, zda došlo k „oznámení oznámení“. Mám za to, že tak zásadní změna v zahájení a ukončení daňové kontroly by měla dbát mimo jiné i o ustálenou terminologii, i když by to znamenalo obecné vymezení procesního rozhodnutí pro správu daní v daňovém řádu.

V rámci dalších změn provedených v ukončování daňové kontroly by bylo dobré vzhledem k tomu, že zpráva o daňové kontrole je odůvodněním případného doměrku, ji rozšířit o **podrobný popis vzniku konečného výsledku kontrolního zjištění**. Cesta, kterou se k němu došlo, bude při sporech součástí častého přezkumu, a pokud by chyběly jednotlivé etapy případně i opakovaných změn výsledku kontrolního zjištění, což byl zásadní problém dosavadní úpravy, nebyla by náprava úplná.

Pokud se jedná o **změny v postupu k odstranění pochybností**, první zmiňovaná změna si klade za cíl pouze

explicitně v textu zákona vyjádřit ustálenou praxi, podle níž správce daně může kdykoliv přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly v závislosti na okolnostech případu.

Další změna tohoto instrumentu spočívá v úpravě 15denní lhůty, která byla dána daňovému subjektu k podání návrhu na pokračování v dokazování. Po novu bude toto oprávnění omezeno v případě protokolovaného ukončení postupu k odstranění pochybností. Zde bude mít daňový subjekt možnost navrhnout daňovou kontrolu pouze v rámci protokolovaného jednání. Zajímavá bude rovněž aplikační praxe nově navrhovaného ustanovení § 90 odst. 5 DŘ, podle kterého budou, jak je uvedeno v odůvodnění předloženého návrhu, vydávána meritorní rozhodnutí při neodstranění pochybností k jiné písemnosti, než je daňové tvrzení.

Na změny navržené v kontrolních postupech navazuje i úprava § 143 odst. 3 a § 145 odst. 3 a 4 a částečně navazující nové ustanovení § 145a DŘ. Změní se již název u § 145 oproti dosavadnímu tak, že bude zřejmé, že se jedná o úpravu povinností správce daně vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení.

Navazující ustanovení § 145a DŘ odstraňuje pochybnosti o tom, kdy je podáním daňového tvrzení zahájeno daňové řízení, či spíše dílčí daňové řízení, a kdy tyto účinky podání daňového tvrzení nemá. Ani tato nová úprava však neodpovídá jednoznačně na často vznikající otázku, **zda lze, a případně za jakých podmínek, daňovou kontrolu zahájit bez výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení**.

Na takto položenou otázku nalezneme ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu číslo 6/2017, ročník XV 3566/2017, tuto odpověď:

„Daňové řízení: daňová kontrola; doměření daně

I. V žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela vydání tohoto rozhodnutí, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s.

II. Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení“ (podle rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55).

Citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je usnesení rozšířeného senátu k řešení mimo jiné právě **otázky**

povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt před doměřením daně k podání daňového tvrzení. Cesta k citovanému právnímu názoru vedla přes jistou hierarchii pravidel pro výkon správy daní správcem daně, která počíná § 5 odst. 3 DŘ, tedy u povinnosti správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu v souladu s právními předpisy a používat přitom jen prostředky, které jej nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, a pokračuje přes vlastní konstrukci daňového řízení umožňující postupné dosahování cíle dílčími daňovými řízeními po dobu stanovenou pro správné zjištění daně (§148 DŘ). Za toho, kdo má napravit nesprávnou vyšší výši, určuje daňový řád daňový subjekt v § 141 DŘ a ukládá mu za tím účelem povinnost podat do konce následujícího měsíce po měsíci, ve kterém nesprávnou výši zjistil, dodatečné tvrzení správci daně. Protože cíl správy daně určuje povinnost zjistit **správnou výši daně**, má daňový subjekt i právo na to, aby oznámil správci daně chybu spočívající ve stanovení vyšší daně, než je správná výše, jinými slovy podat dodatečné daňové tvrzení na nižší daň. Ustanovení § 143 odst. 3 DŘ v platném znění určuje, že k doměření daně z moci úřední může dojít **pouze** na základě daňové kontroly. Dále se zde stanoví, že zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě **lze důvodně předpokládat**, že bude daň doměřena, **postupuje se podle § 145 odst. 2 DŘ**, tj. správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání a stanoví náhradní lhůtu. **Jinými slovy správce daně otevře daňovému subjektu cestu k možnosti vyhnout se penalizací za pochybení při tvrzení daně a sobě usnadní, minimálně částečně, vyhledání důkazů pro doměrek.** V textu předmětného ustanovení ovšem není uvedeno „vyzve“, ale „**může vyzvat**“ a v tom je kámen úrazu.

I nadále však z praxe správy daní vyplývá, že ne vždy vede zohlednění právního názoru vysloveného v citovaném judikátu a vydání výzvy k cíli správy daní a ohledně povinnosti správce daně k jejímu vydání mohou vznikat i nadále pochybnosti. Správce daně nemusí mít vždy dostatek informací jak z hlediska identifikace daňového subjektu, tak i rozsahu a věrohodnosti informací, aby byla výzva to správné řešení. I v odůvodnění citovaného usnesení se připouští: „*Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícíchmi skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.*“

I nadále tedy platí, že pro zahájení kontroly, zejména při ukončeném vyměřovacím řízení, není podmínkou vydání výzvy podání k dodatečnému daňovému tvrzení. Daňovou kontrolu je možné zahájit i bez předchozího podezření anebo z obavy o negativní důsledky v případě prodlevy.

Pro futurum se tedy navrhuje nové znění v § 143 odst. 3 DŘ, dle kterého „[k] doměření daně z moci úřední může dojít pouze

- a) na základě výsledku daňové kontroly, nebo*
- b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení.“*

Aby nevznikaly další sváry o možnost správce daně výzvu vydat či nevydat, protože o peníze jde vždy, jak bývá s oblibou citováno, v první řadě, v § 87 odst. 3 DŘ se navrhuje nové znění, podle kterého „*[d]ojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoliv byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly*“. Jinými slovy správce daně se bude napříště přít s daňovým subjektem o § 87 odst. 3 DŘ a o slova „**ačkoliv byl naplněn důvod pro vydání této výzvy**“, a pokud daňový subjekt vyhraje, je liberován z penalizace svého vadného konání ohledně tvrzení, a to ještě v plném rozsahu doměrku. To by se mohlo líbit. Je to však opět posílení vynětí z penalizace u daňových subjektů, které jsou schopny na případnou výzvu reagovat dodatečným daňovým tvrzením, jakož i u těch, u nichž je správce daně podle výsledků vyhledávací činnosti připraven bez výzvy provést daňovou kontrolu, což je trochu nespravedlivé vůči těm daňovým subjektům, které se dopustily omylu, nevědomého pochybení a čistě náhodou u nich byla provedena daňová kontrola. Pak je tu penále v celé parádě. Asi je to však správně, neboť slovy důvodové zprávy „*[j]iž současný model vychází z konstrukce, která má přimět daňový subjekt, aby daň tvrdil, pokud možno správně a dobrovolně, přičemž motivací pro to je kromě apelu na morální kredit každého (předpoklad poctivosti většiny) též hrozba případné sankce a možnost, že ze strany správce daně může dojít po celou dobu lhůty pro stanovení daně ke kontrole*“.

2 Revize sankčního systému

Zrevidovat smysluplným způsobem sankční systém v daňovém právu je úkol velmi záslužný, ale přiznejme, že poměrně obtížný (viz již výše uvedená zmínka o penalizaci). Velmi pozitivní pro jeho realizaci je ta skutečnost, že již byl vyjasněn prostor pro přestupkové právo a judikatura se pokusila vytvořit jakýsi řád v daňových sankcích. Nad sankci ukládanou podle § 246 DŘ za porušení povinnosti mlčenlivosti se vkládá nadpis „**Přestupky**“. Trochu mne mrazí z možného čísla, které je v něm použito, protože daňový řád obsahuje pouze jeden přestupek. Není tomu tak ovšem v celém daňovém právu. Například sankční

system nastavený daňovým řádem nebyl využit při přijetí zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. V případě této odchylky lze doufat, že někdy v budoucnu se pod subsidiární procesní normu, tj. daňový řád, která platí i pro tuto ryze elektronickou část správy daní, podřadí i následky porušení pravidel stanovených pro EET¹.

Z citovaného návrhu zákona, kterým se poměrně rozsáhle noveluje daňový řád, se dovídáme, že obměna bude probíhat tak, aby bylo zřetelné, že **sankce podle daňového řádu**, s výjimkou již zmíněného přestupku, lze rozdělit **do tří kategorií**, a ještě k tomu k nim pro úplnost přiřadit i náhrady poskytované za pochybení správcem daně. Zopakujme si, že sankce podle daňového řádu jsou považovány **za správní delikty proti platební disciplíně vůči veřejným rozpočtům**, nikoliv za přestupky, a to

- **jednak v širším slova smyslu**, kde se jedná o porušení jiné povinnosti stanovené daňovými předpisy, než je přímo povinnost platební (většinou se jedná o **porušení povinnosti při zjišťování částky, která má být uhrazena**), nebo
- **platební delikt v užším slova smyslu (proti platební disciplíně)**.

První z nich tvoří **sankce trestního charakteru**. Tento typ sankcí necílí podle předmětného návrhu na odčinění ekonomické škody na straně správce daně, ale na postih porušitele dané právní povinnosti. U pokut ukládaných podle § 247 až 249 DŘ, tj. **§ 247, Pořádková pokuta, § 247a, Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, § 248, Společná ustanovení pro řízení o pokutě, § 249, Zjednodušené řízení o uložení pokuty**, není pochyb o začlenění do tohoto typu sankcí. Pro úplnost je třeba do výčtu těchto pokut doplnit i specifickou pořádkovou pokutu v průběhu exekuce podle **§ 189 odst. 3 DŘ**. Problematičtější je již zařazení k typu sankcí **pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 a penále podle § 251 DŘ**. Je pravda, že judikatura toto zařazení zvolila. Zejména penalizační postih komparovala s trestněprávní odpovědností a dovodila jistá pravidla, která je třeba dodržovat. Zásadní je v této věci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 210/2014. Jedná se především o princip, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava než ta, která platila v době pochybení daňového subjektu, pokud je pro pachatele nová právní úprava příznivější. Trochu tady dělá problém ta skutečnost, že se trest neukládá a posouzení trestu také nenastává, protože důvody i výše jsou dány přímo textem zákona a obě tyto sankce sledují osud daně, pročež jsou měněny samotným naplněním podmínek změny výše daňové povinnosti. Judikatura v této věci je již ustálená a poměrně drobné změny v postihu tohoto typu sankcí, které mají být přijaty novelou, jsou ošetřeny v čl. II přechodných ustanovení, bod 11.

Do druhé kategorie spadají **reparační úroky**. Postih reparačního charakteru se váže **k platební povinnosti v užším slova smyslu** a jedná se o náhradu za negativní ekonomické důsledky tohoto porušení, tedy platební povinnosti. Jistou sankcí za neplnění povinnosti platit daně, tedy nejen náhradu ekonomickou, obsahovala vždy výše sazby **úroku z prodlení podle § 252 DŘ**. Čistě reparační účel byl respektován při stanovení sazby **úroku z posečkáni podle § 157 odst. 2 DŘ**, kdy je daňový subjekt v prodlení s platbou již se souhlasem správce daně, a úprava se přibližovala výši obdobného úroku podle občanského práva. V případech posečkaných plateb nelze hovořit o trvajícím porušování zákonem stanovené povinnosti, za které má být v rámci právní konstrukce normované povinnosti stanovena sankce. I tady oba úroky vznikají naplněním zákonných podmínek jejich vzniku, a nejsou tedy závislé na posouzení, respektive úvaze správce daně o tom, kolik činí výše za určité období.

Třetí kategorie, zahrnující podle citovaného návrhu novely **kompenzační úroky**, obsahuje v návrhu již zmíněný úrok z posečkáni podle § 157 DŘ, který jsem zřejmě omylem dosud považovala za klasickou reparaci vyměřené částky chybějící ve veřejném rozpočtu čili za náhradu škody nebo jiné újmy, zpravidla v penězích. Když už existuje velmi těžko rozlišitelná třetí kategorie, vyhrazená kompenzačním úrokům, pak mi přijde logické, že typickým úrokem majícím charakter odškodňování, což lze ovšem při dobré vůli překládat také jako reparaci, je **úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 DŘ**, který byl v rámci této kategorizace úroků založen v důvodové zprávě k návrhu novely zařazen do druhé kategorie, tedy mezi úroky reparační. Lze se asi shodnout, že do této kategorie, když už byla rozlišena od reparační kategorie, patří bez dalšího i obdobný **úrok z daňového odpočtu podle § 254a DŘ**, který je povinen platit správce daně daňovému subjektu za podmínek vymezených tímto ustanovením. U obou těchto **úroků dojde k rozhodnutí o jejich předepsání po posouzení naplnění podmínek jejich vzniku v důsledku jakéhosi pochybení správce daně při plnění jeho povinností**. Nově ještě navrhovaná úprava zavádí i ze zákona vznikající posečkáni a s tím i změnu výše úroku ustanovením § 157a DŘ, což se vztahuje k novému vymezení těchto úroků.

Je pravda, že úprava úroků v rámci celého zákona si zaslouží bez ohledu na případné diskuse okolo jejich kategorizace zavedení systematickosti a přehledné začlenění mezi následky porušení povinností při správě daní. Návrh úpravy předpokládá koncentraci obecných pravidel ohledně úroků do společných ustanovení, a to jak pro úroky, k jejichž úhradě vzniká povinnost daňovému subjektu, tak pro ty, které je povinen naopak hradit správce daně. Jsou zde nastíněna tato pravidla:

¹ KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád a jeho změny do 1. 6. 2018*. ANAG, 2018, s. 261 a násl.

I.

- **Úrok vzniká za každý jednotlivý den, pokud dojde v rámci tohoto dne k naplnění podmínek jeho vzniku.**
- Určit limit pro vznik úroku, jeho předepsání a povinnosti jej uhradit.
- Vymezit nástroj, jehož prostřednictvím je seznámen daňový subjekt se skutečností, že úrok vznikl.
- Stanovit způsob ochrany proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku.

II.

- Výčet konkrétních úroků spadajících do daně skupiny.
- Proč a komu vzniká povinnost úrok platit, jakož i vůči komu platba směřuje.

Uvedená pravidla mají v návrhu novely daňového řádu následující legislativní podobu:

„Hlava III
Úroky

Díl 1
Společná ustanovení“.

V části čtvrté hlavě III se pod nadpis dílu 1 vkládají nové § 251a až 251d, které včetně nadpisů znějí:

„§ 251a
Společná ustanovení o úrocích

(1) Úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.

(2) Úrok se nepředepíše a nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 1000 Kč.

(3) Správce daně vyrozumí daňový subjekt způsobem podle § 153 odst. 3 o předpisu úroku, je-li úrok předepsán do evidence daní z důvodu, že pominuly podmínky pro jeho další vznik.

(4) Proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku.“

K odstavci 3: V citovaném § 153 odst. 3 návrhu novely DŘ se na konci připojuje věta, která zní: „Správce daně tak učiní vždy, jedná-li se o nedoplatek, který má být poprvé vymáhán; to neplatí, byl-li daňový subjekt o nedoplatku již dříve vyrozuměn, hrozí-li nebezpečí z prodlení nebo by vyrozumění bylo zjevně neúčelné.“

Komentář autora: Toto řešení upevňuje nevhodnost právní úpravy, která je zakotvena v § 178 odst. 2 písm. d) DŘ, podle níž je náležitostí exekučního příkazu pouhý odkaz na exekuční titul. Namísto očekávané úpravy, podle které

by nezbytnou součástí nařízení exekuce bylo i předložení minimálně kopie exekučního titulu spolu s exekučním příkazem, což bývá v dalších procesních zákonech obvykle stanoveno, se navrhuje uvedená úprava § 153 odst. 3 DŘ. Pro daně je přece příznačné i příhodné, že exekučním titulem může být vykonatelný výkaz nedoplatků, a také jím nejčastěji je, neboť má být přehledem aktuálních vzájemných platebních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně. Otázka, zda je to správně nastaveno, se týká i volby vyrozumění pouze tehdy, má-li být nedoplatek prvně vymáhán.

„§ 251b

**Společná ustanovení o úrocích
hrazených daňovým subjektem**

(1) Úrokem hrazeným daňovým subjektem je

- a) úrok z prodlení,*
- b) úrok z posečkané částky.*

(2) Vznikne-li úrok hrazený daňovým subjektem, je daňový subjekt povinen jej uhradit správci daně.

(3) Do evidence daní správce daně předepíše úrok hrazený daňovým subjektem, u kterého

- a) dosud trvají podmínky pro jeho vznik, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu, nebo*
- b) pominuly podmínky pro jeho další vznik.*

(4) Úrok hrazený daňovým subjektem u záloh vzniká do dne splatnosti zálohované daně.“

Komentář autora: K odstavci 3 a volnosti času je třeba uvést, že správce daně nemá stanoven termín, dokdy se musí informace o vzniku úroku, tedy příslušenství daně, objevit na daňovém účtu. Co neaktuálnější evidence má vliv na informovanost daňového subjektu o skutečné výši dluhu vůči veřejnému rozpočtu a nesnižuje vypovídací hodnotu evidence daní.

„§ 251c

**Společná ustanovení o úrocích
hrazených správcem daně**

(1) Úrokem hrazeným správcem daně je

- a) úrok z vratitelného přeplatku,*
- b) úrok z nesprávně stanovené daně,*
- c) úrok z daňového odpočtu.*

(2) Vznikne-li úrok hrazený správcem daně, je správce daně povinen jej uhradit daňovému subjektu.

(3) Úrok hrazený správcem daně, u kterého pominuly podmínky pro jeho vznik, předepíše správce daně do evidence daní.

(4) Úrok hrazený správcem daně je hrazen z rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně.

(5) Úrok hrazený správcem daně nevzniká v případě vratitelného přeplatku, který správce daně daňovému subjektu nevrátil proto, že o to byl daňovým subjektem požádán.“

Komentář autora: Odstavec 2 by měl asi rozlišovat mezi spočitatelným a ze zákona přímo vznikajícím úrokem z vratitelného přeplatku, což je prosté úročení, kde přímo ze zákona vznikne úrok, který lze předepsat na základě znalosti počtu dní zpoždění a výše sazby, takže i případný spor by měl být vždy podle reality vyřešen jako početní omyl přímo u příslušného správce daně. Jiná je situace u dalších dvou úroků, jejichž vznik a délku běhu dnů, za které je nutné úrok přiznat, jak důvodová zpráva říká, „postavit najisto existenci nároku daňového subjektu na tento úrok“, lze podle mého názoru jen poměrně obtížným a často mnoha spory zatíženým konstitutivním rozhodnutím správce daně o tom, zda jsou splněny jednotlivé podmínky vzniku nároku daňového subjektu a po jakou dobu vzniklý nárok trvá. Rozhodně by mělo dojít z časového hlediska co nejdříve k předpisu přiznaného úroku do evidence daní podle odstavce 3, tedy bezprostředně poté, co rozhodnutí, kterým se úrok daňovému subjektu přiznává, je platné a pro správce daně závazné, a teprve poté hovořit o povinnosti uhradit. Není také zcela jasné, zda se předpisem do evidence bude s přiznaným úrokem zacházet v režimu převodu přeplatků a vratitelných přeplatků, či zda dojde k úhradě přiznaného úroku a bude poukázán daňovému subjektu.

„§ 251d
**Vztah úroků hrazených správcem daně
k náhradě újmy**

Přiznat náhradu škody nebo přiměřené zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu, které byly způsobeny daňovému subjektu jednáním správce daně, lze pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně.

Nadpis nad § 252 se zrušuje.

Za § 251d se vkládá označení dílu 2, které včetně nadpisu zní:

„Díl 2
Úroky hrazené daňovým subjektem“.

§ 252 a 253 včetně nadpisů znějí:

„§ 252
Úrok z prodlení

- (1) Základem pro výpočet úroku z prodlení je
- splatná daň, která nebyla uhrazena, nebo
 - vratka vzniklá v důsledku neoprávněného uplatnění daňového odpočtu nebo daně.
- (2) Úrok z prodlení vzniká ode dne
- následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby; stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení, nebo
 - vrácení, použití nebo převedení vratky vzniklé v důsledku stanovení daňového odpočtu nebo daně, anebo

předepsání zálohy na daňový odpočet do dne její platby.

(3) Úrok z prodlení nevzniká

- po dobu posečkání,
- u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele, a to ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti,
- v případě příslušenství daně,
- v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

(4) Výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení **podle občanského zákoníku**. Při určení výše úroku z prodlení se přihlíží pouze k přeplatku, který byl použit k úhradě nedoplatku, u kterého úrok z prodlení vzniká.

(5) Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik. “

Komentář autora: Co se týče odstavce 4, musím se přiznat, že nerozumím tomu, jak vzniklo nové pojetí právní normy, kdy k hypotéze a dispozici chybí sankce. Rovněž úplná liberace platby daně ve výši 1.000 Kč po dobu – jak uvádí tabulka v důvodové zprávě předmětného tisku – 3 703 dní bude problematická. Zajištění výběru těchto daní by mohlo vést k ohromnému nárůstu i drobných exekucí. Přidám ještě jeden údaj: šestiletá lhůta pro placení daně je pouhých 2 190 dní, což je doba, ve které bude muset být zahájena exekuce, neboť jinak dojde k prekluzi a možnosti daň nejen vymáhat, ale i platit. Ale to, že tomu nerozumím, bude asi mým věkem. Co si však myslím, že mohu posoudit, je, že vyjádření výše úroku odkazem na zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), není vhodné ani z hlediska formy. A to nemluvím o celkových změnách výše úroků nastávajících v důsledku tohoto záměru. Skutečnost, že podle občanského zákoníku býval stanovován úrok při posečkání daně, byla právě důsledkem jeho kompenzačního charakteru. Pokud je nyní i pro úrok z prodlení zvolena kompenzační výše podle občanského zákoníku, resp. toho času přesněji podle nařízení vlády č. 351/2013 Sb., vydaného nejen k provedení občanského zákoníku, ale i zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, asi nelze formu tohoto na první pohled pro daňové subjekty sympatického vymezení úroku z prodlení považovat za odpovídající. Možná že by stačilo, když už se bude muset vždy dost obtížně vyhledávat i na straně správců daně, zda se úrok mění a k jakému datu, mimo soustavu daňových zákonů, kdyby byl správce daně aspoň povinen „používaný“ úrok i jeho historii zveřejňovat obvyklým způsobem, tj. začlenit tuto povinnost do § 56 DŘ.

„§ 253
Úrok z posečkané částky

- (1) Základem pro výpočet úroku z posečkané částky je daň, u které bylo povoleno nebo nastalo posečkání.
- (2) Úrok z posečkané částky vzniká po dobu posečkání.

(3) Úrok z posečkané částky nevzniká po dobu, kdy nevzniká úrok z prodlení z jiného důvodu, než je posečkání.

(4) Výše úroku z posečkané částky odpovídá polovině úroku z prodlení nebo jeho obdoby podle jiného zákona, nejvýše však polovině úroku z prodlení podle tohoto zákona.

(5) Úrok z posečkané částky je splatný do 30 dnů ode dne, kdy pominuly podmínky pro jeho vznik.“

Komentář autora: K odstavci 4 viz stejná poznámka ohledně formy stanovení výše úroku jako k předchozímu ustanovení.

Za § 253 se vkládá označení dílu 3, které včetně nadpisu zní:

„Díl 3
Úrok hrazené správcem daně“.

V části čtvrté hlavy III se pod nadpis dílu 3 vkládá nový § 253a, který včetně nadpisu zní:

„§ 253a
Úrok z vratitelného přeplatku

(1) Základem pro výpočet úroku z vratitelného přeplatku je vratitelný přeplatek, který nebyl v souladu se zákonem vrácen, použit nebo převeden.

(2) Úrok z vratitelného přeplatku vzniká ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho vrácení, použití nebo převedení.

(3) Úrok z vratitelného přeplatku nevzniká

- a) po dobu, kdy vzniká úrok z daňového odpočtu,
- b) v případě pozdního vrácení úroku hrazeného správcem daně.

(4) Výše úroku z vratitelného přeplatku odpovídá výši úroku z prodlení.“

Komentář autora: V odstavci 2 by bylo dobré doplnit na základě komparace s odstavcem 1 to, že pochybení může nastat také dnem, kdy vratitelný přeplatek nebyl nejen vrácen, ale také nebyl použit nebo převeden. Také vznik úroku by měl být vázán nejen na uplynutí lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku, ale i na den, kdy přeplatek nebyl použit, jak měl být, či převeden, jak a kam měl být převeden.

§ 254 včetně nadpisu zní:

„§ 254
Úrok z nesprávně stanovené daně

(1) Základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je

- a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední,

b) část daňového odpočtu nárokovaného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo

c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.

(2) Úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po

a) náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení,

b) posledním dni lhůty podle § 155b odst. 3 do dne vrácení, použití nebo převedení daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty podle § 155b odst. 4 písm. a), nebo

c) dni splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.

(3) Úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení

a) daně nebo daňového odpočtu, které se neodchylují od daňového tvrzení,

b) daně nebo daňového odpočtu, pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na toto stanovení,

c) daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo písemnosti obsahující nepravdivé údaje předložené daňovým subjektem,

d) daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo dosaženo trestným činem daňového subjektu, nebo

e) peněžitého plnění v rámci dělené správy.

(4) Výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.“

Označení části páté se včetně nadpisu zrušuje.

§ 254a včetně nadpisu zní:

„§ 254a
Úrok z daňového odpočtu

(1) Základem pro výpočet úroku z daňového odpočtu je daňový odpočet stanovený správcem daně.

(2) Úrok z daňového odpočtu vzniká ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto daňové tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení, převedení nebo použití daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.

(3) Běh doby podle odstavce 2 se staví a úrok z daňového odpočtu nevzniká ode dne vydání

a) výzvy k odstranění vad podání, které je učiněno v rámci nalézacího řízení týkajícího se daňového odpočtu, do dne, kdy dojde k odstranění těchto vad, nebo kdy dojde k marnému uplynutí lhůty stanovené v této výzvě, nebo

b) rozhodnutí, kterým správce daně stanoví lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku dosavadního kontrolního zjištění, do dne, kdy dojde ze strany daňového subjektu k požadovanému vyjádření, nebo kdy dojde k marnému uplynutí lhůty stanovené k vyjádření.

(4) Úrok z daňového odpočtu nevzniká z části daňového odpočtu, které odpovídá záloha na daňový odpočet, a to ode dne, kdy byla tato záloha správcem daně vrácena, použita nebo převedena, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.

(5) Výše úroku z daňového odpočtu odpovídá polovině úroku z prodlení.“

Komentář autora: Ustanovení o náhradách podle § 254 a § 254a DŘ, které za splnění zákonem stanovených podmínek poskytuje správce daně, jsou problematická takřka jakýchkoli. Jejich význam spočívá v tom, že se správce daně zbaví do určité míry své odpovědnosti za případné pochybení a daňový subjekt dostane byť mnohdy jen částečnou úhradu vzniklé škody za pochybení správce daně při správě daní, a to bez využití moci soudní. Tedy poměrně rychle a pro obě strany i levněji. Lze se domnívat, že tak, jak byl tento záměr nově uchopen, bude nezbytné se přece jenom obracet častěji na soud. Zda je to pro obě strany to pravé ořechové, ukáže až praxe.

Na závěr mi dovoluji se pozastavit ještě u jedné maličkosti. Možná že stojí za zmínku nová formulace § 122 odst. 3 DŘ, která je vedena snahou odstranit, respektive přijmout nástroj k odstranění rozhodnutí vydaných po prekluzivní lhůtě jak v nalézacím, tak v platebním rovině. Navržené znění však zajišťuje zákonnost pouze na tři roky, protože po té době nástroj opět mizí. Domnívám se, že za úvahu by stála možnost zrušení slova „vůbec“ v ustanovení o nicotnosti rozhodnutí, tj. § 105 odst. 2 písm. a) DŘ, neboť v těchto případech rozhodnutí vydaných po uplynutí prekluzivní lhůty, což je dost důležitý okamžik při správě daní, zaniká pravomoc správce daně akt vydat. Pokud správce daně rozhodne po ztrátě pravomoci, lze takové rozhodnutí považovat za nicotné a zásada zákonnosti by měla mít přednost o něco déle, než jsou tři roky.

Toto řešení by odpovídalo i jednomu ze zásadních nálezu Ústavního soudu ve věci prekluze ze dne 29. 4. 2010, sp. zn.

III. ÚS 1341/08, o povinnosti přihlídnout k prekluzi práva na vyměření daně. Ústavní soud v citovaném nálezu mj. uvedl: „V souzené věci se krajský soud odmítl zabývat stěžovatelem vznesenou námitkou prekluze práva mj. s odůvodněním, že stěžovatel tuto námitku vznesl až po uplynutí žalobní lhůty. Nejvyšší správní soud se se závěrem krajského soudu ztotožnil, když dovedl, že krajský soud nepochybil, pokud nezkoumal, zda došlo k vyměření daně v zákonné lhůtě (byť jeho motivace byla zčásti jiná), neboť tato námitka pryč nebyla řádně v řízení uplatněna a soud nebyl povinen ji zkoumat z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud při posuzování této otázky vyšel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. října 2007 č. j. 9 Afs 86/2007-161, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou prekluze práva při vyměření daně.

Předmětem ústavní stížnosti je tedy otázka, zda doměření daně jejím správcem po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty bylo zasaženo do ústavně zaručených práv stěžovatele, tedy zda je povinností správního orgánu a soudu přihlížet k námitce prekluze z úřední povinnosti, či zda se k ní přihlídnou jen k námitce účastníka řízení.

V nálezu sp. zn. IV. ÚS 2701/08 Ústavní soud vyslovil, že teorie práva rozumí pod pojmem „prekluze“ stav, kdy v důsledku plynutí času nějaké právo zaniklo. V případě prekluze nemá plnění dlužníka po uplynutí prekluzivní lhůty zákonnou oporu a pro věřitele znamená bezdůvodné obohacení. Pokud věřitel plnění přijme, může se dlužník domáhat jeho navrácení.

Ústavní soud s odkazem na svoji judikaturu považuje otázku prekluze práva za natolik významnou, že by se jí měly zabývat z úřední povinnosti nejen správní orgány, ale i soudy ve správním soudnictví. Zejména v oblasti správy daní by pomínutí uvedeného přístupu mohlo vést nikoliv k efektivnímu ukončení řízení, ale k následnému soudnímu řízení o vydání bezdůvodného obohacení, případně ještě k řízení o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem...

... Podle článku 11 odst. 5 Listiny lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Podle článku 4 odst. 1 Listiny lze povinnosti ukládat jen na základě zákona a v jeho mezích. V daném případě zákon o správě daní a poplatků omezuje dobu, v níž je možné daň vyměřit, a po jejím uplynutí činí takový postup protiprávním.“

Daňová kontrola po novele daňového řádu

JUDr. Jaroslav Kobík
daňový poradce č. 2373



Jedním ze čtyř tematických celků, které jsou těžištěm navrhovaných změn, má být podle důvodové zprávy k novele zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále i „zákon“ či „daňový řád“), zefektivnění a s tím související zjednodušení a zrychlení kontrolních postupů, tj. postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly, jejíž nové právní úpravě je věnován tento článek. Konkrétně se novela právní úpravy daňové kontroly dotýká jejího zahájení, vztahu mezi touto kontrolou a výzvou vydanou či nevydanou správcem daně podle § 145 odst. 2 zákona a ukončení daňové kontroly.

1 Nejprve něco úvodem

Podle důvodové zprávy k návrhu novely je současný stav takový, že správci daně mají problémy s komplikacemi a někdy i s případnými obstrukcemi daňového subjektu, a to v souvislosti se zahájením daňové kontroly. Jak je uvedeno v důvodové zprávě, „[n]avrhaná právní úprava zjednodušení daňové kontroly má za cíl zrychlit a zefektivnit proces daňové kontroly a tím ušetřit náklady jak na straně správce daně (potažmo veřejných rozpočtů), tak i na straně daňových subjektů. Hlavním záměrem je zjednodušit proces zahájení a ukončení daňové kontroly, ušetřit náklady na straně veřejných rozpočtů i daňových subjektů a eliminovat prostor pro obstrukční jednání části daňových subjektů, které se správcem daně nespolupracují“. Způsob, který k dosažení tohoto cíle předkladatel, pokud jde o zahájení daňové kontroly, zvolil, je možnost správce daně učinit tak korespondenčně. Jedná se tedy o zjednodušení kontroly pro správce daně. Podle důvodové zprávy ale tato „[z]měna konceptu daňové kontroly neznamena obecný přechod od zahájení daňové kontroly za přítomnosti daňového subjektu k zahájení korespondenční formou. Cílem je poskytnout správci daně možnost postupovat při zahájení daňové kontroly jedním či druhým způsobem podle toho, který je v daném případě efektivnější a který je současně schopn zamezit případným obstrukcím ze strany daňového subjektu“. Novela tedy přináší jenom možnost efektivnějšího způsobu zahájení kontroly, nikoli povinnost takto postupovat, a otázkou proto je, vůči kterým daňovým subjektům budou tuto možnost správci daně aplikovat. Každopádně se dá očekávat, že toto

jednoduché a hlavně rychlé zahájení kontroly, a tedy i odstartování nového běhu lhůty pro stanovení daně najde své uplatnění nejen u subjektů, u kterých zmíněné obstrukce objektivně hrozí, ale i u těch, jimž stávající lhůta pro stanovení daně za prověřované období končí.

Pokud jde o to, k jakému nepříznivému zásahu vůči daňovému subjektu by mohlo dojít, upozorňuji na ustanovení § 141 odst. 1 daňového řádu, podle kterého „[z]jistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně“. Současně ovšem platí i to, že po zahájení kontroly je podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145a odst. 1 navrhované novely formálně nepřipustné, když již bylo zahájeno řízení vyměřovací či doměřovací, a to právě doručením předmětného oznámení. Důvodová zpráva k tomu uvádí pouze tolik, že „[s]amotná daňová kontrola je zahájena až doručením oznámení, tj. nikoliv jeho vydáním. V případě, že v časovém úseku mezi vydáním a doručením např. podá daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení, bude doměřovací řízení zahájeno tímto tvrzením, neboť bylo podáno dříve, než byla daňová kontrola zahájena; na straně druhé však zahájení daňové kontroly nebude podáním dodatečného daňového tvrzení v mezidobí nijak narušeno“. Neřešená ovšem zůstává situace, kdy je korespondenčním způsobem zahájena kontrola u daňového subjektu, u kterého dosud neuplynula lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší a který dosud toto přiznání nepodal a daň neuhradil. Nárok na bonus ve formě nepředepsání dvacetiprocentního penále ve smyslu § 251 odst. 4 daňového řádu tak tomuto daňovému subjektu na rozdíl od jiného, u kterého správce daně nezahájí daňovou kontrolu „efektivně“, ale postaru, nevznikne. To výslovně zdůrazňuje novela tohoto ustanovení.

Na příkladu korespondenčního zahájení kontroly je jasně patrné, jaký trend sleduje daňový proces v posledních cca 10 letech. Ještě v roce 2008 jsem v komentáři k zákonu o správě daní a poplatků mohl uvést, že „[n]ěkterí správci daně navíc v tomto případě důsledně respektují procesní

práva kontrolovaného daňového subjektu a při zahajování daňové kontroly mu do protokolu položí dotaz, zda mu nejsou známy skutečnosti, na základě kterých by měl podat dodatečné daňové přiznání. Pokud tento sdělí, že ano, prověří správce daně jim uváděné údaje, a pokud ověří tvrzení daňového subjektu, daňovou kontrolu nezahájí minimálně do doby nabytí právní moci následně vydaného dodatečného platebního výměru. Tento postup je de facto v souladu i s dále citovaným názorem Ústavního soudu“. Listina základních práv a svobod (zákon č. 2/1993 Sb.) totiž garantuje ve svém čl. 1 rovnost v důstojnosti i v právech; specifické vyjádření zásady rovnosti pro oblast procesního práva je obsaženo v jejím čl. 37 odst. 3, dle něž si jsou všichni účastníci v řízení rovni. Totéž stanoví i daňový řád v § 6 odst. 1, přičemž se jedná o základní zásadu správy daní. Je otázkou, zda je takovéto zjednodušení zahájení daňové kontroly dostatečně legitimně podloženo, když obtíže správce daně s některými nedostatečně spolupracujícími, či dokonce obstruujícími daňovými subjekty jsou řešeny právní úpravou, v jejímž důsledku může dojít i k nepříznivému zásahu do osobní sféry těch daňových subjektů, u nichž je míra spolupráce se správcem daně obvykle na dobré úrovni.

Podle důvodové zprávy k návrhu novely je současný stav takový, že správci daně mají problémy s prováděním daňových kontrol u těch daňových subjektů, u kterých předem důvodně předpokládají, že jim doměří daň. Mám za to, že v současné době, a to i díky fungujícím kontrolním hlášením na straně jedné a z důvodu omezené kapacity kontrolních oddělení správců daně na straně druhé, výrazně klesá počet takových daňových kontrol, které byly opravdu zahájeny bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně svou daňovou povinnost. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu navíc dospěla k závěru, že „podmínku důvodného předpokladu doměření daně nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena... Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018-29). U tohoto soudu neobstála ani nouzová alternativa finanční správy, podle které mohl správce daně pokračovat v daňové kontrole, „neboť má po novelizaci § 251 odst. 3 daňového řádu možnost nerozhodnout o povinnosti platit penále“. Povahou penále se totiž Nejvyšší správní soud zabýval v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS. „V něm ve vztahu k institutu penále zakotvenému v § 37b dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl daňovým řádem převzat pouze s nepatrnými změnami, uvedl, že „penále [...] je jednorázovou sankcí stanovenou ze

zákona ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty. Jeho předepsání nepodléhá správnímu uvážení správce daně, a stanovení povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru je tak «automatické» v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 37b odst. 1 daňového řádu z roku 1992. ‘ Penále tedy vzniká přímo ze zákona a správce daně nemá správní uvážení, zda je předepíše či nikoliv‘“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018-29).

Tento právní názor Nejvyššího správního soudu patrně inspiroval předkladatele k návrhu novely ustanovení § 87 odst. 3 daňového řádu, podle kterého „[d]ojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly“. Jak jednoduché. Tedy jak jednoduché pro správce daně. Pro kontrolovaný daňový subjekt ovšem nemusí být jednoduché zjistit, že podmínky pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu byly v jeho případě naplněny, a že mu tedy předepsání penále nehrozí – už vzhledem k existenci vyhledávací části spisu, do které nemá daňový subjekt zásadně přístup, a k tomu, že návrh novely nestanoví správci daně povinnost o vzniklé procesní situaci kontrolovaný daňový subjekt informovat.

Podle důvodové zprávy k návrhu novely je současný stav takový, že správci daně mají problémy s ukončováním daňové kontroly ve vazbě na projednání zprávy o ní, přičemž „projednání zprávy o daňové kontrole samo o sobě nepředstavuje zvláštní přínos z hlediska ochrany práv daňového subjektu, ale naopak může přinášet časové prodlevy a má obstrukční potenciál (jak potvrzuje aplikační praxe správců daně, daňové subjekty se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbají, čímž se snaží oddálit okamžik ukončení daňové kontroly, potažmo okamžik stanovení daně)“. V rámci zjednodušení a urychlení kontroly se proto zpráva o daňové kontrole projednávat nebude vůbec, neboť toto projednání má obstrukční potenciál. To je ovšem v naprostém rozporu s očekáváním téhož předkladatele, které vyjádřil rovněž v důvodové zprávě k návrhu původního daňového řádu. Podle té totiž „[m]ožnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění nemůže být ze strany daňového subjektu zneužívána k účelovému prodlužování projednání zprávy o daňové kontrole a tím i celé daňové kontroly. Je v pořádku, když na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu k provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu byla již jednou dána“.

Jak je možné, že tehdy schválená právní úprava, jejímž cílem bylo rovněž eliminovat obstrukci kontrolovaných daňových subjektů při ukončení kontroly, nejenže zklamala, ale navíc má sama o sobě obstrukční potenciál?

Podle mého názoru je chyba na obou stranách daňového řízení. Pokud jde o daňové subjekty a jejich zástupce, patrně došlo k nepochopení stávající právní úpravy. Daňový řád v § 88 odst. 3 použil pojem „projednání zprávy“, který je zavádějící, když toto „projednání“ pouze „slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit“ (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31). Pokud jde o správce daně, tak mám za to, že teprve za účinnosti daňového řádu začali více využívat (či zneužívat) apelačního principu, na kterém je založeno odvolací řízení. Přitom už dne 14. 4. 2009 vydal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesení čj. 8 Afs 15/2007-75, podle kterého „[r]ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně“. Jestliže tedy obecně platí, že vady řízení lze napravit i v řízení odvolacím, byť autoremedurou, proč toho nevyužít k urychlenému ukončení kontroly namísto toho, aby se smyslu zákona neznalý daňový subjekt obstrukčně domáhal jejich odstranění při projednání zprávy a tím kontrolu prodlužoval? Z praxe je mi známo, že k tomuto se uchylují někteří správci daně v těch případech, kdy nejsou schopni si výsledek kontrolního zjištění rádně obhájit.

Dlužno ovšem dodat, že se předkladatel při práci na tomto zjednodušení a urychlení ukončení daňové kontroly nechal částečně inspirovat mně neznámými urychlovači z řad

úředních osob správců daně. Nevěříte? Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2016, čj. 9 Afs 169/2015-97, uvádí: „Není tedy vadou, která by způsobovala nezákonnost napadeného platebního výměru, že zpráva o daňové kontrole (odůvodnění platebního výměru) byla se stěžovatelkou projednána až po jeho vydání, a to za situace, kdy i přes dodatečné výsledky svědků nebyly vyvráceny pochybnosti o průkaznosti daňových výdajů uplatněných stěžovatelkou v daňovém přiznání.“ A rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 151/2016-39, říká: „Soud uzavřel, že jakkoliv lze přisvědčit žalobci, že správce daně pochybil, když žalobce písemně nevyzval k projednání zprávy o daňové kontrole, považuje soud za podstatné, že žalobce zprávu o daňové kontrole včetně doplnění výsledků řízení převzal a bylo mu umožněno v řízení před správcem daně (i ve fázi po podání odvolání) se vyjádřit, uplatnit výhrady a návrhy na doplnění skutkového stavu věci. Uvedené pochybení správce daně tak nezpůsobuje nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, a proto soud neshledal důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí.“ Zatímco v uvedených případech se zpráva o kontrole v rámci urychlení kontroly projednávala v rozporu se zákonem až po jejím ukončení a po podání odvolání proti rozhodnutí, jehož odůvodněním měla tato zpráva být, ale nebyla, podle novelizované právní úpravy se institut projednání zprávy o daňové kontrole dokonce vypouští úplně. Kontrola má být nově ukončena doručením oznámení o jejím ukončení, k němuž bude zpráva o daňové kontrole přiložena, stejně jako platební výměr.

2 K zahájení daňové kontroly

Navrhovaná novelizace zahájení daňové kontroly, obsažená v ustanovení § 87 daňového řádu, přichází s myšlenkou možného korespondenčního zahájení daňové kontroly. Tento nový koncept sice skutečně urychlí zahájení kontroly, což ovšem ocení spíše správci daně nežli kontrolované daňové subjekty (omezení možnosti podání dodatečných přiznání, nový běh lhůty pro stanovení daně), ale obávám se, že s sebou přinese také další vlnu sporů, která skončí kde jinde než u soudů. Důvodem těchto mých obav je předchozí praxe správců daně zhusta aplikovaná za účinnosti předchozího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy před datem účinnosti daňového řádu.

Tento procesní předpis podrobnou úpravu zahájení daňových kontrol neobsahoval. Společné ovšem bylo to, že zahájení kontroly znamenalo prodloužení (nový běh) lhůty pro stanovení daně. Tou dobou proto nebylo nic neobvyklého, když někteří správci daně z důvodu blížícího se konce běhu lhůty pro stanovení daně, což bylo vždy před koncem roku, zahajovali vždy před koncem roku hon na daňové subjekty s cílem zahájit u nich daňovou kontrolu a tak předejít uplynutí této prekluzivní lhůty. Daňové subjekty, jakož i jejich statutární a zplnomocnění zástupci tomuto nebezpečí čelili např. pomocí zimních rekreací

a oslav vánočních, popř. i novoročních svátků někde na horách nebo v cizině, v klidu a daleko od správců daně. Lehkomyslných subjektů, popř. těch, u kterých takovýto únik do přírody nepřicházel v úvahu a byla u nich daňová kontrola zahájena, bylo ovšem pořád ještě více, nežli jaká byla kontrolní kapacita správců daně. Řešením proto bylo, sice jenom občas, ale bylo, pouhé formálně zaprotokolované zahájení daňové kontroly s tím, že fakticky byla tato kontrola zahájena i s několikaměsíčním odstupem, tedy po uplynutí původní lhůty pro stanovení daně. A o spory bylo postaráno. Tak například:

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, čj. 8 Afs 17/2006-59:

„Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005-96, judikoval, že formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně. Dle rozsudku téhož soudu ze dne 20. 6. 2005, čj. 5 Afs 36/2003-87, za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 136/2009-149 ze dne 26. 7. 2010:

„Jak uvedl zdejší soud již v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-113 (www.nssoud.cz), je třeba v konkrétním případě vždy hodnotit, jaká doba uplynula mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již správce daně vyžadoval od daňového subjektu doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností. To znamená, zda se jedná o dobu počítanou na dny, týdny či měsíce, a zda i následující další dílčí kroky daňové kontroly probíhaly v přiměřených časových intervalech.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2008, čj. 5 Afs 78/2007-88:

„Z jednání správce daně, jakož i z dalšího průběhu kontroly trvající tři roky je zjevné, že byl při sepsání protokolu veden snahou o přerušování běhu lhůty, k jejímuž vypršení zbýval čas do 28. 2. 2003. Poté takto ‚zahájená‘ daňová kontrola byla svévolně přerušena a její pokračování bylo fakticky odloženo, aniž by pro takový postup z předloženého spisového materiálu vyplynuly relevantní důvody, které by takový postup ospravedlnily.“

K datu 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. V ustanovení § 87 odst. 1 stanovil, že „[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při

kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně“. Ve svém komentáři k daňovému řádu (*Daňový řád s komentářem*. ANAG, 2010, aktualizované vydání 2013, 387 s.) k tomuto ustanovení jeho autoři, tj. JUDr. Kohoutková a JUDr. Kobík, tam uvedenou úpravu zahájení daňové kontroly uvítali s následujícím zdůvodněním:

„Jednou z nesporných vad dosavadní právní úpravy daňové kontroly obsažené v § 16 ZSDP byla skutečnost, že tento zákon nestanovil přesně formu zahájení daňové kontroly a určité nejasnosti vzbuzovala i ukončovací procedura spojená s podpisem zprávy o daňové kontrole. Protože zejména zahájení daňové kontroly má závažné právní důsledky, musela se s tímto nedostatkem vypořádávat judikatura. Již od prvopočátku se v praxi objevovaly zákonným textem nepodložené názory, že pro zahájení daňové kontroly lze použít jakousi výzvu s určením dne a místa, kdy dojde ke kontrole, přičemž již doručení takové výzvy mělo být považováno za akt zahajující daňovou kontrolu. Tento evidentně nesprávný názor přestal být poměrně záhy uplatňován.“

Podle odstavce 1 je daňová kontrola zahájena okamžikem provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, ze kterého je jasné, co je jejím předmětem a v jakém rozsahu budou povinnosti daňového subjektu kontrolovány. Zároveň musí podle textu komentovaného ustanovení, který vznikl v důsledku názorů vyslovovaných ustálenou judikaturou, dojít k započetí samotné kontrolní činnosti. Spolu se sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly by tak mělo dojít také k faktickému prověřování, resp. připravenosti správce daně toto faktické prověřování vykonat. Může nastat i situace, kdy bude efektivnější provést faktické prověřování později z důvodů na straně kontrolovaného daňového subjektu (např. daňový subjekt přislíbí připravit příslušné podklady apod.), což bude nejčastěji věcí vzájemné dohody obou stran. Vzhledem k textu zákona bude nezbytné, aby pro případné příští spory o zákonnosti postupu správce daně, zejména pro spory o datum, kdy byla daňová kontrola zahájena, správce daně pečlivě zaprotokoloval důvody, proč prověřování jednotlivých dokladů nezapočalo bezprostředně po vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, což bude převážně z důvodů na straně daňového subjektu, který připravuje a předkládá doklady pro daňovou kontrolu, pokud se ovšem nejedná o hraniční termíny, kdy jde o zajištění zachování lhůty ke stanovení daně, kde jsou většinou problémy na straně správce daně. Opožděná snaha správců daně o zachování lhůty ke stanovení daně vedla i ke zmíněnému názoru vyslovenému opakovaně judikaturou a posléze zakomponovanému přímo do zákona.“

Od data účinnosti daňového řádu se takovéto spory mezi správcí daně a daňovými subjekty prakticky nevedou a měl jsem dojem, že nikomu nechybí. Opak je pravdou.

Neuplynulo ani 10 let a máme tady návrh novely daňového řádu, kde novelizované ustanovení § 87 upravuje **korespondenční zahájení kontroly**, ve kterém se rozlišuje její **formální zahájení**, tedy doručení oznámení o jejím zahájení, které je ovšem **podmíněno materiálním korektivem** „*toho, aby formální zahájení daňové kontroly nebylo předmětem zneužití, a jako takové je z principu posuzováno v celkovém kontextu konkrétního případu*“ (viz dále citovaná důvodová zpráva k tomuto ustanovení). Navrhovaná právní úprava tedy předvídané možnosti zneužití formálního zahájení kontroly ze strany správce daně výslovně nečelí, a tak ji připouští.

Předkladatel novely daňového řádu si tedy je uvedeného rizika nepochybně přesně vědom, když v důvodové zprávě uvádí, že „*[k]líčovým faktorem je zde nutnost nadále respektovat princip materiálního pojetí zahájení daňové kontroly, tj. správce daně je povinen postupovat tak, aby současně nebo v přiměřené časové návaznosti na formální zahájení daňové kontroly také zahájil faktickou kontrolní činnost. Tuto faktickou kontrolní činnost lze zahájit jak fyzicky u daňového subjektu, tak korespondenčně (např. vyžádáním účetních záznamů a jiných informací v souladu s § 81 odst. 2 daňového řádu anebo vydáním výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu). Respektování principu materiálního pojetí zahájení daňové kontroly je podmínkou toho, aby zahájení daňové kontroly mělo účinek v podobě přerušeni lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu (uvedený princip přitom může být naplněn například i vážným pokusem o zahájení fyzické kontrolní činnosti, pokud se daňový subjekt ukáže jako nesoučinný a tento pokus zmaří)*“.

V dalším textu důvodové zprávy pak je uvedeno: „*Daňová kontrola bude nově zahájena doručením oznámení o jejím zahájení, a tento časový okamžik tak je jednoznačně určen jako rozhodný okamžik pro přerušeni lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, ke kterému dojde ke stejnému okamžiku (je-li splněna podmínka současného či bezodkladného zahájení faktické kontroly). Související požadavek zahájení faktické kontrolní činnosti tak je materiálním korektivem toho, aby formální zahájení daňové kontroly nebylo předmětem zneužití, a jako takové je z principu posuzováno v celkovém kontextu konkrétního případu. V jednotlivých kauzách se proto okamžik faktického zahájení kontrolní činnosti, a tedy i okamžik naplnění požadavku materiálního zahájení daňové kontroly bude nutně lišit a neměl by být rozhodným okamžikem pro přerušeni lhůty pro stanovení daně. Pokud by podmínka materiálního zahájení daňové kontroly nebyla splněna, bude záviset na okolnostech konkrétního případu, zda bude formálnímu zahájení daňové kontroly přiznán účinek z pohledu přerušeni lhůty alespoň dodatečně (až od okamžiku zahájení faktického provádění kontrolní činnosti), nebo tento účinek vůbec nenastane.*“

Podle mého názoru se dají v případě schválení citované novely v budoucnu opět očekávat **spory** ohledně toho, zda

správce daně začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně opravdu „*bez zbytečného odkladu po tomto zahájení*“.

Ve hře je dále otázka součinnosti daňového subjektu při faktickém zahájení kontroly a následný způsob stanovení daně. Další pravděpodobný zdroj sporů lze očekávat, i pokud jde o výši daně stanovené podle pomůcek. Korespondenční způsob zahájení kontroly bude podle důvodové zprávy k novele využíván například v případech nesoučinných daňových subjektů, které se nedaří kontaktovat či zastihnout (viz důvodová zpráva). Obrana proti němu prakticky nebude existovat, když proti oznámení o zahájení kontroly nebude možné uplatnit opravné prostředky, a o účinnosti stížnosti podle § 261 si odborná veřejnost velké iluze nedělá.

Chápu, že – jak je uvedeno v důvodové zprávě – „*podle stávající právní úpravy představuje zahájení daňové kontroly v případě nesoučinnosti daňového subjektu časově náročný proces. Pokud daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje, potom opravdu závislost zahájení daňové kontroly na součinnosti daňového subjektu přináší komplikace i tam, kde je třeba zahájit daňovou kontrolu v případech více daňových subjektů simultánně (v zásadě ve stejný okamžik), a to v návaznosti na jejich úzkou provázanost (např. u daňových subjektů, které jsou zapojeny v řetězci plátců daně z přidané hodnoty)*“.

To ovšem nic nemění na nárůstu následných sporů, zejména pak u „*důvodně podezřelých*“, tj. daňových subjektů, které sice opravdu jsou zapojeny v řetězcích plátců daně z přidané hodnoty, ale přitom – ať už tomu správce daně věří, anebo nevěří – u nich nelze učinit závěr, že věděly nebo minimálně měly a mohly vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu.

Poněkud matoucím dojmem pak na mne působí i gramatický rozpor mezi dikcí navrhovaného zákonného ustanovení a důvodovou zprávou o něm. V navrhovaném znění § 87 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že (pozn.: v citovaných textech je zvýraznění provedeno autorem): „*[d]aňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly*“.

Kontrola je tedy zahájena, ovšem dle důvodové zprávy a výše citované judikatury zatím pouze formálně a vlastně podmíněně. O požadavku materiálního zahájení této kontroly se běžný čtenář daňového řádu sice dozví v odstavci 2 citovaného ustanovení, podle kterého „*[s]právce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*“, ovšem naplnění souvisejícího „*požadavku zahájení faktické kontrolní činnosti*“ v navrhované dikci zákona zde vůbec není spojováno s platností formálního zahájení daňové kontroly, především pak s jeho vlivem na běh lhůty pro stanovení daně.

Naproti tomu důvodová zpráva **správně spojuje zahájení kontroly s „kumulativním spojením dvou podmínek, z nichž je pouze jedna pevně časově ohraničena“**. Že se podle důvodové zprávy jedná o „svého druhu základní zásadu pro institut daňové kontroly“, není z navrhované dikce zákona pro běžného adresáta daňového práva patrné. Přitom tato skutečnost vyplývá nejen z výše citované judikatury, ale i ze zásady materiální pravdy (§ 8 odst. 3 daňového řádu), která platí i pro úkony správce daně. Mám za to, že je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti.

3 K zahájení daňové kontroly namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení

Novela se dále pokouší vyřešit spornou otázku se zahájením daňové kontroly související, a to jaké důsledky pro další daňové řízení by měl mít nesprávný postup správce daně, který při splnění stanovených podmínek namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu zahájil a provedl u daňového subjektu daňovou kontrolu. Řešení se zdá být jednoduché. V tomto případě daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly. Takže – alespoň na první pohled – daňový subjekt netratí. Je tomu ale opravdu tak?

Jaká je nově navrhovaná právní úprava:

„§ 145

...

(2) **Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může** správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“

„§ 87

...

(3) **Dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.**“

Jak předkladatel novely v důvodové zprávě pro schválení novely argumentuje:

„Pokud správce daně na základě vyhledávací činnosti zjistí, že ze strany daňového subjektu nebyla splněna povinnost podat daňové tvrzení, případně po vyměření

nebo doměření daně zjistí, že tato povinnost nebyla splněna řádně (tj. tvrzené údaje nejsou správné), má v souladu s § 145 daňového řádu povinnost vyzvat daňový subjekt k nápravě... **Existují však případy, kdy předchozí vydání výzvy není možné nebo je nevhodné s ohledem na specifika dané situace. Případem, kdy není vydání výzvy podle § 145 daňového řádu na místě, je situace, kdy vedle existence důvodného předpokladu doměření daně má správce daně odůvodněnou obavu, že by mohlo dojít ke ztrátě hodnoty důkazních prostředků, které by v rámci daňové kontroly mohly být využity. Tedy samotné zpravení daňového subjektu o tom, jakými informacemi správce daně ve vztahu k daňovému subjektu disponuje, by mohlo vést ke zmaření cíle správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu... Závěr o tom, že tato podmínka nebyla naplněna, přitom nemusí být zřejmý ihned, ale může vzejít až z následného přezkumu postupu správce daně. Důsledkem takového pochybení nemůže být zpochybnění účinků zahájení daňové kontroly (včetně přerušení běhu lhůty pro stanovení daně), a tedy ani její nezákonnost a nepoužitelnost provedených důkazních prostředků. Skutečnost, že daňový subjekt byl nesprávným postupem správce daně připraven o možnost napravit své pochybení dobrovolně a předejít tak vzniku penále podle § 251 daňového řádu, je kompenzována tím, že bude ze zákona vyloučen vznik povinnosti uhradit penále...“**

Výše citované je patrně třeba si vyložit ve vazbě na použitý obrat „**může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu**“, a to i při splnění podmínky předmětných zjištění správcem daně. Nejde tedy o povinnost postupovat takto u všech daňových subjektů, u kterých správce daně důvodně předpokládá, že bude doměřovat daň. Jak chápat ono **může** v dikci zákonného ustanovení, ukazuje např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-77, a to na příkladu ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu, podle kterého správce daně rovněž **může** daňový subjekt vhodným způsobem vyzvat o výši jeho nedoplatků. Nejvyšší správní soud zde judikoval:

„Méně formální povahu vyzvání podle § 153 odst. 3 daňového řádu, resp. jeho odlišnost od výzvy podle zákona o správě daní a poplatků, pak dále potvrzuje skutečnost, že zákonodárce při formulaci normy neuložil správcem daně explicitní povinnost vydávat vyzvání, ale použil právní konstrukci, že správce daně **může** předmětné vyzvání učinit (ostatně ani stěžovatelka nezpochybnila fakultativnost vyzvání). Je tedy zřejmé, že zákonodárce svěřil správcem daně ve vztahu k citovanému ustanovení **diskreční oprávnění**, tj. oprávnění provést správní uvážení o tom, zda je namíste vyzvání učinit, či nikoliv.

Diskreční pravomoc, neboli správní uvážení, je oprávnění správních orgánů určitou věc samostatně posoudit a rozhodnout o ní. V rámci tohoto uvážení mají správní orgány **relativně volný prostor**. Nejsou v takových případech

vázány zákonem k jediné možné **alternativě**. Je to důsledek toho, že právní norma kvůli určité právní skutečnosti nestanoví jen jeden konkrétní následek. V textech právních předpisů bývá tato pravomoc označena např. slovy „smí“, „může“, případně je správnímu orgánu nabídnuto několik příkladných možností k rozhodnutí (viz např. rozsudek ze dne 8. 3. 2016, čj. 7 As 282/2015-32).“

Z citovaného vyplývá, že **ne všechny daňové subjekty**, u nichž bude zákonná podmínka důvodného předpokladu doměření daně naplněna, **budou vyzvány** k podání dodatečného daňového přiznání. **U některých z nich správce daně namísto toho zahájí daňovou kontrolu, což bude správný postup** s ohledem na specifika dané situace. O tom, které subjekty budou mít tento cejch „důvodně podezřelého“, pak bude rozhodovat správce daně, přičemž prameny jeho informací, z nichž přitom bude vycházet, zůstanou ve vyhledávací části spisu, pro daňový subjekt nepřístupné, a to až do doby, než mu správce daně sdělí dosavadní výsledek kontrolního zjištění (viz novela § 65 odst. 2).

Otázkou je, jak chápat poslední větu citovaného výňatku z důvodové zprávy, podle které „*skutečnost, že daňový subjekt byl nesprávným postupem správce daně připraven o možnost napravit své pochybení dobrovolně a předejít tak vzniku penále podle § 251 daňového řádu, je kompenzována tím, že bude ze zákona vyloučen vznik povinnosti uhradit penále*“. V souvislosti s tím se nabízí několik otázek. Opravdu citované znamená, že v rámci podmnožiny důvodně podezřelých subjektů se předpokládá existence další, ještě užší podmnožiny subjektů, a sice těch, u nichž se později, v následném přezkumu postupu správce daně, zjistí, že byly takto oceňovány nesprávně? V takovém případě se ukáže, že v činnosti správce daně došlo k pochybení a **k nesprávnému postupu** z jeho strany, což je důvod k uplatnění novelizovaného § 87 odst. 3 daňového řádu? To znamená, že pouze v jejich případě bude vyloučen vznik povinnosti uhradit penále? Anebo se toto ustanovení vztahuje na všechny původně podezřelé, což vyplývá z jeho dikce?

Podle mého názoru je nutno novelizovaný § 87 odst. 3 zákona bez ohledu na dikci důvodové zprávy vykládat tak, že **penále nevzniká u všech subjektů**, u kterých byly podmínky pro vydání výzvy naplněny, ale tato vydána nebyla – tedy u všech původně podezřelých. Pokud tomu tak je, znamená to ovšem současně, že **oprávněně důvodně podezřelému subjektu správce daně po provedení kontroly penále k doměrku nepředepíše, zatímco jinému subjektu, u něhož správce daně provedl kontrolu bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že nesplnil řádně svou daňovou povinnost, správce daně toto penále předepíše?** Neměla by se novelizovat i zásada rovnosti?

Dlužno dodat, že tuto kompenzaci nepředepsáním penále nabízela finanční správa už za současného stavu právní

úpravy. Marně. Jak totiž judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018-29, „[p]ovahou penále se pak Nejvyšší správní soud zabýval v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, publ. pod č. 3348/2016 Sb. NSS. V něm ve vztahu k institutu penále zakotvenému v § 37b dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl daňovým řádem převzat pouze s nepatrnými změnami, uvedl, že **penále [...] je jednorázovou sankcí stanovovanou ze zákona ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty. Jeho předepsání nepodléhá správnímu uvážení správce daně, a stanovení povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru je tak «automatické» v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 37b odst. 1 daňového řádu z roku 1992. Penále tedy vzniká přímo ze zákona a správce daně nemá správní uvážení, zda je předepíše či nikoliv. Na tom nic nemění ani skutečnost, že po novelizaci daňového řádu je penále předepisováno samostatným platebním výměrem, neboť tato novelizace se způsobu vzniku penále nijak nedotkla. Jediným způsobem, kterým může správce snížit výši penále, je tak nadále postup podle § 259a daňového řádu, avšak pouze na žádost daňového subjektu a maximálně ve výši 75 %. Je proto nutné odmítnout argument, že pokračování v nezákonně zahájené daňové kontrole nebylo nezákonné pouze z toho důvodu, že stěžovatel měl možnost následně nevydat platební výměr na penále.**“

Otázkou je, zda novelizace § 87 odst. 3 daňového řádu řeší jediný problém, který je spojen s provedením daňové kontroly namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Z judikatury vyplývá, že „*při výkonu daňové kontroly nutně dochází k omezení osobní sféry jednotlivce, přičemž toto omezení musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009-46). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení čj. 1 Afs 183/2014-55, konstatoval, že „*mezi postupy správce daně existuje hierarchie v závislosti na komplexnosti a intenzitě zásahu do sféry daňového subjektu. Daňová kontrola je přitom sama o sobě nejsilnějším a nejkomplexnějším prostředkem a následné předepsání penále tuto intenzitu již pouze umocňuje. Nevydal-li proto správce daně před zahájením daňové kontroly výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv ji vydat měl, je zahájení a pokračování v daňové kontrole bez dalšího nezákonným zásahem*“. Jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 8. 11. 2011, Pl. ÚS 33/11, „*je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Omezení osobní sféry daňového subjektu při realizaci daňové kontroly správcem daně je tak nutno posuzovat*

z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě **tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně**“.

Představme si tedy konkrétní situaci, kdy správce daně při splnění zákonných podmínek pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení namísto vydání této výzvy zahájí u – jak se později ukáže bezdůvodně podezřelého – daňového subjektu daňovou kontrolu. Konal takto nejednou za stávající právní úpravy (takovéto kauzy nejsou ani dle judikatury Nejvyššího správního soudu žádnou výjimkou) a já osobně nepovažuji za vyloučené, že bude takto postupovat i po provedené novelizaci, a možná že tak bude postupovat právě díky této novelizaci. Tuto kontrolu patrně zahájí doručením oznámení o jejím zahájení. Jak totiž uvádím výše, korespondenční zahájení daňové kontroly se podle důvodové zprávy předpokládá zejména u daňových subjektů, „*kteřé se správcem daně nespolupracují, v případě zahajování kontrol u více daňových subjektů simultánně (v zásadě ve stejný okamžik), a to v návaznosti na jejich úzkou provázanost (např. u daňových subjektů, které jsou zapojeny v řetězci plátců daně z přidané hodnoty)*“. Jde tedy o takovou podmnožinu daňových subjektů, která se pravděpodobně bude překrývat s podmnožinou subjektů „*důvodně podezřelých*“. Bude kontrolovaný subjekt správcem daně alespoň rámcově **vyrozuměn o procesní situaci, ve které se nachází?**

Daňovému subjektu v souvislosti s plněním požadavků správce daně v průběhu daňové kontroly vznikají interní komplikace, jakož i náklady, např. na zastoupení daňovým poradcem v průběhu kontroly atd. Důvodová zpráva k tomu uvádí, že „*[s]kutečnost, že daňový subjekt byl nesprávným postupem správce daně připraven o možnost napravit své pochybení dobrovolně a předejít tak vzniku penále podle § 251 daňového řádu, je kompenzována tím, že bude ze zákona vyloučen vznik povinnosti uhradit penále...*“. Je v pořádku, když bude kontrolovaný daňový subjekt za všechny důsledky takového nesprávného (čti nezákonného) postupu ze strany správce daně „*kompenzován*“ jen a pouze tím, že správce daně vůči němu neuplatní sankci, která mu dle novely zákona nevznikla a kterou ani před touto novelou dle judikatury Nejvyššího správního soudu uplatnit nesměl? Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, čj. 6 Afs 61/2018-30, podle kterého „*Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předsáno penále, ačkoli postup správce daně byl zatížen výše uvedenou vadou týkající se právě tohoto penále, nemůže obstát, protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále. A to i při vědomí toho, že žalobce by v reakci na výzvu správce daně s největší pravděpodobností setrval na svých závěrech, neboť*

to byl správce daně, kdo jako první porušil daňový řád (ex iniuria ius non oritur – z bezprávního práva vzít nemůže). Bylo proto na místě napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení“. Anebo by takováto situace mohla být řešitelná cestou zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, v daném případě nesprávným úředním postupem? Toť otázka.

Důvodová zpráva, která při řešení této problematiky pochopitelně vychází z předpokladu nezbytné či nezaviněné nezákonnosti v postupu správce daně (i když stávající judikatura tak jednoznačná není), má pro takovou situaci ještě jedno, a to geniální řešení: „*Porušení povinnosti předem vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení je možné zohlednit i tam, kde je správce daně nadán určitou diskreční pravomocí a daná skutečnost vyznívá pro daňový subjekt pozitivně (např. v oblasti **promíjení příslušenství daně** nebo v případě posuzování spolehlivosti daňového subjektu v případech podle speciálních právních úprav – viz např. podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů, nebo zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů). Skutečnost, že daňový subjekt byl díky nelegitimní absenci výzvy k podání daňového tvrzení omezen v možnosti podat daňové tvrzení, může mít své konsekvence **i na poli trestního práva, konkrétně při posuzování naplnění podmínek účinné lítosti**. Navržená změna navazuje na poměrně bohatou judikaturu v této věci, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 1 Afs 183/2014-55, 10 Afs 105/2015-44 nebo 6 Afs 61/2018-30.“ Předkladatel novely daňového řádu ovšem nebyl dostatečně důsledný, když opomenul novelizovat i § 259b tohoto obecně závazného právního předpisu. Podle něj totiž platí: „*Správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.*“ Porušení zákona správcem daně do těchto liberačních důvodů zjevně zahrnuto není, snad s výjimkou úročení nedoplatku po dobu trvání nesprávně zahájené kontroly. Na závěr bych už jen dodal, že toto upuštění od penále vytváří jistou další nerovnost mezi daňovými subjekty vědomě krátcími daně, které jsou schopny na výzvu dodat, téměř bez prodlení, dodatečné daňové příznání, a těmi subjekty, které si pochybení při tvrzení nejsou vědomy, a doměrek jim proto vzniká až na základě zjištění daňové kontroly.*

4 K ukončení daňové kontroly

Je povinností správce daně, aby před ukončením daňové kontroly seznámil kontrolovaný daňový subjekt se svými zjištěními, s důkazy, na základě kterých je formuloval, aby mu umožnil se k nim vyjádřit a aby se vypořádal s případnými námitkami a novými důkazy přednesenými subjektem. Jak judikoval Soudní dvůr (čtvrtý senát) dne 21. 11. 2018 ve věci C-648/16, „[v] průběhu řízení o doměření daně musí být zajištěno právo osoby povinné k dani na obhajobu, což s sebou nese zejména to, že před přijetím rozhodnutí, které nepříznivě zasahuje do práv osoby povinné k dani, musí mít tato osoba možnost účelně přednést své stanovisko ke skutečnostem, na nichž orgány hodlají založit své rozhodnutí“ (rozsudek ze dne 3. 7. 2014, *Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 30). Zdůrazňuji, že tato osoba nejenže musí mít možnost přednést své stanovisko, ale že musí mít možnost učinit tak účelně. Jak je toto právo ošetřeno pro daňové subjekty v novelizovaném § 88 daňového řádu?

Podle § 88 odst. 1 „[s]právce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepiše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů“. Obsahově i formulačně se toto navrhované ustanovení překrývá s dosavadním textem § 88 odst. 2 daňového řádu, pokud jde o ono hodnocení zjištěných důkazů. Pokud jde o sdělení tohoto dosavadního výsledku kontrolovanému daňovému subjektu, podle důvodové zprávy má toto sdělení „formu sdělení, které je zapotřebí daňovému subjektu doručit, ať už v rámci probíhajícího jednání, nebo korespondenčně“. Při volbě způsobu doručení by pak správce daně měl „přihlédnout k preferenci samotného daňového subjektu, je-li mu předem známa. To odpovídá aplikaci zásady šetřit práva dotčených osob. Limitem je však také zásada rychlosti a procesní ekonomie, takže je nutné vždy posoudit okolnosti konkrétního případu“. Proti takovéto aplikaci základních zásad správy daní nelze nic namítat. Pochybnosti ovšem vzbuzuje právní úprava stanovení přiměřené lhůty pro případné vyjádření k tomuto dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění obsažená v odst. 2 a 3 novelizovaného § 88 daňového řádu.

Podle odst. 3 má platit, že „[v] případě, kdy je dosavadní výsledek kontrolního zjištění sdělován při jednání s daňovým subjektem, správce daně stanoví lhůtu pro případné vyjádření **pouze tehdy, pokud o to daňový subjekt v rámci tohoto jednání požádá**. O možnosti požádat o stanovení lhůty k vyjádření musí být daňový subjekt poučen“. Naproti tomu obecné ustanovení odst. 2 § 88 novely uvádí, že pokud správce daně dospěje k závěru, že bude doměřovat, potom správce daně „sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření“. Z citovaného vyplývá, že v případě korespondenčního sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění správce daně stanoví podle něj

přiměřenou lhůtu k vyjádření vždy. Jiná je ovšem situace, kdy správce daně sdělí tento výsledek kontrolovanému daňovému subjektu v rámci ústního jednání. V takovémto případě stanoví správce daně tuto lhůtu pouze tehdy, když o to subjekt požádá, a to jen a pouze v rámci tohoto jednání. Na pozdější žádosti, na rozdíl od současného stavu, tedy nebude brán zřetel.

Pokud jde o onu povinnost poučení o možnosti požádat o stanovení lhůty, živě si dovedu představit, že toto poučení bude „zaparkováno“ někde uprostřed druhé strany protokolu, která bývá plná jiných „poučení udělených v souladu s DR“, pod kterými má poučená osoba předepsáno, že jim rozumí. Takové poučení se běžně podepisuje i bez čtení a ze své dřívější praxe mám ověřeno, že když jsem požádal o detailní vysvětlení některých zde uvedených ustanovení, tak nastaly problémy i na straně úředních osob. Nově např. otázkou bude, zda v případě schválení této novely bude možné při tomto protokolovaném jednání žádat o stanovení lhůty pro vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění na základě žádosti, kterou žadatel zašle po poradě se svým poradcem např. do 15 dnů po tomto jednání, neboť on tomu nerozumí, a přitom mu správce daně přece musí dát možnost „**účelně přednést své stanovisko ke skutečnostem, na nichž orgán hodlá založit své rozhodnutí**“.

V důvodové zprávě je k ustanovení § 88 odst. 3 uvedeno pouze tolik, že „[d]aňový subjekt tak má možnost se rozhodnout, zda bude chtít své právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění realizovat později, anebo jej zkonsumuje přímo na místě buďto tím, že se vyjádří, anebo tím, že nepožádá o stanovení lhůty, čímž se implicitně vzdá práva na vyjádření“. Pokud jde o možnost prodloužení stanovené lhůty, tak problémy nevidím. Jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 5. 2018, čj. 5 Afs 175/2017-38, „**ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu**“.

Další spory se dají očekávat ohledně ustanovení § 88 odst. 5 návrhu novely. Podle něj „[d]ojde-li na základě vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění k **podstatné změně** tohoto výsledku, postupuje se podle odstavců 1 až 4“. To znamená, že se v takovémto případě celé kolečko ohledně dosavadního výsledku kontrolního zjištění opakuje. To, jak chápat neurčitý právní pojem *podstatná změna*, zákon nestanoví. Důvodová zpráva k tomu uvádí, že „[p]ři posouzení toho, co lze považovat za ‚podstatnou změnu‘ musí správce daně mj. zvážit, **zda další dialog s daňovým subjektem bude v dané věci přínosem** (tj. zda má potenciál přispět

k novým skutkovým zjištěním), anebo zda v souladu se zásadou rychlosti je vhodnější přistoupit ke stanovení daně (např. pokud lze očekávat ze strany daňového subjektu pouze opakování již proběhlé argumentace, anebo jeho návrhy směřují k právním otázkám, které z povahy věci nevyžadují empirické zjišťování)“, resp. že „[m]ěřítkem toho, co lze považovat za ‚podstatnou změnu‘ bude především to, **jakým způsobem se provedená změna dotkne kontrolovaného daňového subjektu**“.

Z citovaného je zřejmé, že odlišné názory správce daně na straně jedné a kontrolovaného daňového subjektu na straně druhé ohledně toho, zda je změna podstatná, anebo není, patrně nebudou výjimkou – už vzhledem k tomu, že při tomto posuzování mají mít správci daně na zřeteli, že „možnost daňového subjektu argumentovat v dané věci není ukončena spolu s daňovou kontrolou, ale **může pokračovat v rámci odvolacího řízení proti stanovení daně**“. Tolik důvodová zpráva. Ústavní soud judikoval, že důvodová zpráva není součástí zákona, a není tudíž právně závazná ve smyslu čl. 95 odst. 1 Ústavy České republiky (viz náleží Ústavního soudu ze dne 14. 4. 2016, III. ÚS 3660/15), jakož i že výklad neurčitých právních pojmů poskytuje prostor pro realizaci správního orgánu. Ten musí na základě okolností konkrétního případu posoudit, zda je neurčitý právní pojem naplněn, nebo zda tomu tak není. Důležitým korektivem pro určení mantinelů neurčitých pojmů je přitom rozhodovací činnost soudů, pročež je na správci daně, aby svůj závěr ohledně nepodstatnosti provedené změny řádně odůvodnil a u soudu obstál. Skutečností ovšem je, že v rámci apelačního principu „vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení“ (viz výše). Takže o co vlastně jde, že?

Pokud jde o § 88a, tedy o faktické ukončení daňové kontroly, zde se setkáváme opět, stejně jako u zahájení kontroly, s novou formou procesního rozhodnutí, kterou je oznámení. Tentokrát jde o oznámení o jejím ukončení, k němuž bude přiložena zpráva o daňové kontrole, podepsaná úřední osobou. Pokud jde o tuto zprávu, i zde došlo k dalšímu zjednodušení, a to pokud jde o její obsah. O původní zprávě o kontrole důvodová zpráva k návrhu daňového řádu uváděla, že „[n]avržený text se velmi podrobně zabývá náležitostmi zprávy o daňové kontrole a postupem při seznámení daňového subjektu s jejím návrhem, následným projednáním, jakož i doručením. **Podrobně formulovaný postup plně odpovídá významu této zprávy**“. Tento právní názor byl už ovšem rovněž překonán, když podle důvodové zprávy k novele téhož zákona „[o]proti stávajícímu § 88 odst. 1 daňového řádu, kde je normován obsah zprávy o daňové kontrole, je pro nadbytečnost a nedůvodnou selektivnost vypuštěn požadavek na to, aby zpráva o daňové kontrole obsahovala odkazy na protokoly a úřední záznamy pořázené v průběhu daňové kontroly, jakož i na vybraná podání učiněná

v průběhu daňové kontroly. Odkaz na tyto písemnosti, které jsou součástí spisového materiálu stejně jako řada dalších písemností, na které současné znění zákona již odkaz nepředpokládá (např. výzvy podle § 57 daňového řádu a odpovědi na ně), se v aplikační praxi projevuje převážně jakožto **zbytečný formalismus bez přidané informativní hodnoty**“. Tak nevím, co si o tomto názorovém kotrmelci mám myslet.

Za obsahový nedostatek navrhované právní úpravy pak považují § 88a odst. 2 písm. b) bod 2, podle kterého zpráva o daňové kontrole obsahuje „**konečný výsledek kontrolního zjištění**“, a to včetně „**stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku dosavadního kontrolního zjištění**“. Za předpokladu, že na základě tohoto vyjádření bude kontrola doplněna např. o další dokazování a o navazující procesní úkony, může patrně být takovéto stanovisko nedostatečné. Je třeba si uvědomit, že i ve smyslu § 147 odst. 3 návrhu novely daňového řádu se zpráva o daňové kontrole považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně. Toto odůvodnění by pak dle § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu mělo obsahovat „**důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí, jakož i to, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění, a jak věc posoudil po právní stránce**“. A na závěr další urychlení: „**Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, může správce daně doručit rozhodnutí o stanovení daně spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly**“. Tedy i se zprávou o daňové kontrole, tj. s odůvodněním tohoto rozhodnutí.

Co k celému návrhu novelizace právní úpravy daňové kontroly dodat? Předkladatel nelhal. Takto ošetřená daňová kontrola opravdu bude, tedy pokud bude novela v tomto znění schválena, pro správce daně efektivnější, jednodušší a rychlejší. Přesto mám mimo výše uvedené dílčí výhrady k navrhované právní úpravě ještě výhradu poslední, ale zato zásadní. I když po schválení novely, řečeno slovy klasika, *doba zkracování* započne, tak toto zkracování patrně bude mít v rámci celého řízení nalézacího rozsah omezený pouze na kontrolu. I když důvodová zpráva argumentuje, pokud jde o novelizovaná ustanovení, zásadou rychlosti, základní zásadou správy daní, tak zjevně půjde pouze o zkrácení doby od prvních pokusů o zahájení daňové kontroly až do jejího ukončení. Pokud jde o odvolací řízení, tak těch určitě nebudete, spíše naopak, a navrhovaná novela u nich výslovně v § 115 odst. 3 daňového řádu pod vlivem judikatury Nejvyššího správního soudu připouští prodloužení lhůty stanovené podle odst. 2 tohoto zákonného ustanovení. Využití novely zákona k přenášení řešení sporných otázek až do odvolacího řízení, byť formou autoremedury, je navíc podle mého názoru obhajitelné pouze v případech, kdy akutně hrozí prekluze, tj. zánik práva na stanovení daně, a to

vinou daňového subjektu. Takových subjektů ale podle mých zkušeností zase tolik není.

Předkladatel prostě pokračuje v nastoupeném trendu. Kvůli poměrně úzkému segmentu daňových podvodníků už máme v právním řádu zakotvenu např. obecnou povinnost kontrolních hlášení plátců daně či uzákoněné povinnosti ohledně EET. A pořád je to asi pro efektivní správu daní málo.

Záleží pochopitelně na tom, jak svá nová oprávnění uchopí správci daně, nicméně nová oprávnění jsou pro správce daně určitě svůdná, a proto očekávám, že významně

naroste počet odvolání po provedené daňové kontrole. Jak uvádím, sice se zkrátí doba jejího provedení, ovšem pouze náhradou za prodloužení doby trvání odvolacího řízení, které by jinak možná vůbec nemuselo být zahájeno. A tím patrně i za cenu prodloužení trvání celého řízení nalézacího. Novelou preferovaná zásada rychlosti prvostupňového daňového řízení může být tedy ve výsledku kontraproduktivní. Další otázkou je, zda nebude toto řízení pro daňové subjekty finančně náročnější. Z praxe totiž vím, že zatímco při kontrole jedná jménem menších kontrolovaných subjektů mnohdy např. účetní, v řízení odvolacím tomu už tak nebývá. Subjekt se obrací na poradce... Všimněte si, jak jsem objektivní.

INZERCE



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2019 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2020

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR. Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Názorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového příznání k dani z příjmů.

Cena publikace bude cca 590 Kč vč. DPH + poštovné.

Vychází na konci ledna.

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

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím dlouhodobé objednávky. V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Posouzení podání z hlediska označení a obsahu – základní východiska a sporné případy

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

Mgr. Michael Feldek
Odvolací finanční ředitelství
Masarykova univerzita, Právnická fakulta

Podání je nejčastějším prostředkem komunikace mezi správcem daně a osobou zúčastněnou na správě daní. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“), obsahuje mnoho typů podání a přirozeně jim poskytuje procesní podklad pro řádné zpracování. Na první pohled tedy nic nebrání nekonfliktnímu průběhu správy daně.

To však platí pouze za předpokladu, že obě strany řízení disponují dokonalými znalostmi právní úpravy a navíc dokážou své požadavky jasně a zřetelně formulovat. I přes platnost právní zásady, že neznalost práva neomlouvá, je trefným rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 11. 9. 2008, sp. zn. I As 30/2008, kde se uvádí, že „adresáti veřejných subjektivních práv a povinností v oblasti veřejné správy jsou v převážné většině právní laici, na nichž nelze vyžadovat, aby své žádosti formulovali zcela pregnančně a pojmenovávali věci přesnými zákonnými termíny, případně dokonce citovali v žádostech přesná zákonná ustanovení. Správní orgány musí při výkonu veřejné moci akceptovat užívání běžného neodborného jazyka ze strany uživatelů veřejné správy“. V praxi správy daně se správci daní mnohdy setkávají s nejasnými podáními, a to jak z pohledu označení, tak z pohledu obsahu. Je častým jevem, že správce daně v podání identifikuje více institutů, popřípadě podání vyřizuje jinak, než je formálně označeno. V takových případech vždy vyvstává otázka, zda již správce daně nepřekračuje svou pravomoc a nečiní kroky, které ani daňový subjekt v roli podatele sám nezamýšlel. Stejně tak mohou správci daně vyvstat ohledně podání pochybnosti,



když poté zvažuje, zda tyto pochybnosti odstraní formálním způsobem, anebo raději zvolí postup neobtěžující podatele. Často je to volba kruciólní, zejména v případech, kdy má správce daně stanovenou lhůtu, ve které musí konat. Jakýkoliv nadbytečný formální postup je pak spojen s pochybami o jeho účincích, např. právě na běh zmíněných lhůt. I s ohledem na neustále se množící judikaturu považujeme za vhodné do vybraných aspektů této problematiky hlouběji proniknout a identifikovat potenciální třecí plochy. **Primárně se budeme věnovat otázce posouzení podání dle jeho obsahu. Analýzou judikatury jsme došli k závěru, že byť je to na první pohled podatel, kdo odpovídá za označení a obsah podání, v mnohých případech je naopak na správci daně, aby vůli podatele správně vyložil, a to i ve smyslu (subjektivně) úspěšného výsledku řízení.**

1 K podání obecně

Podání lze charakterizovat jako právní jednání směřující ke vzniku, zániku či změně právních poměrů.¹ Vyjdeme-li z hmotněprávního uchopení právního jednání, je toto charakterizováno zejména skrze projev vůle. Tento má svoji vnější a vnitřní stránku. Vnější stránka je představována formou (projevem) a vnitřní obsahem (vůlí)². Jsou-li jedna či obě stránky projevu zasaženy vadou, jedná se o závadný projev vůle. Vady tak mohou spočívat v neurčitém či nesrozumitelném obsahu, v chybné formě projevu apod. Základní právní úprava k institutu podání při správě daní je dána § 70 až 75 DŘ. Z té lze vysledovat, že na podání jsou daňovým řádem kladeny nemalé požadavky:

1) musí být zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a co se navrhuje (§ 70 odst. 3);

¹ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E. a T. ROZEHNAL. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 242.

² ŠVESTKA, J., DVOŘÁK, J., FIALA, J. a kol. *Občanský zákoník. Komentář. Svazek I*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014, s. 1304.

- 2) musí být učiněno správným způsobem a ve správné formě (§ 71 a § 72);
- 3) musí být učiněno u správného správce daně (§ 73);
- 4) speciální požadavky, typicky § 112 či § 141 apod.

V případě, kdy zákonné požadavky na podání kladené nejsou podatelem naplněny, se aktivují různé instituty nápravy vad, vcelku logicky s ohledem na charakter vady. Správce daně může vadu odstranit na základě identifikace skutečného obsahu podání (§ 8 odst. 3 a § 70 odst. 2), popřípadě může, resp. musí vyzvat podatele k odstranění vady (§74, § 112) anebo nastává neúčinnost podání přímo ze zákona (§ 71 odst. 3). V dalším textu se budeme věnovat zejména postupu dle § 70 odst. 2 DŘ.

2 Posouzení skutečného obsahu podání

Při rešerši judikatury z oblasti posuzování skutečného obsahu podání lze narazit v zásadě na čtyři typové oblasti.

a) Formálně bezvadné podání

V prvé řadě se budeme zabývat situacemi, kdy správci daně přijde podání, které nevykazuje na první pohled vadu projevu vůle, ani není zřejmé, že by panoval rozpor mezi projevenou vůlí vnější a vnitřní, tj. mezi označením a obsahem podání. Judikatura poměrně často řeší případy, kdy **podatel zvolí nevhodný institut a následně se na základě znění § 70 odst. 2 DŘ domáhá překvalifikace** ze strany správce daně na institut, který se v dané chvíli jeví jako přínosnější. Nutno dodat, že často k těmto námitkám dochází až po seznání podatele, že jím zvolené řešení k cíli nepovede.

Často citovaným rozsudkem je rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, sp. zn. 7 Afs 71/2005, kde NSS naznačil základní interpretační východiska pro posuzování vad podání a jejich následné odstraňování. Jednalo se o případ, kdy daňový subjekt podal správci daně namísto námítky proti exekučnímu příkazu žalobu (adresovanou primárně soudu) a následně se domáhal překvalifikace této žaloby na námitku. NSS věc uzavřel s tím, **že v prvé řadě je třeba mít postaveno najisto, zda je úkon srozumitelný, určitý a má zákonem požadované náležitosti (pozn. autorů: mezi tyto patří logicky i požadavek na srozumitelnost a určitost). Teprve následně je možno aktivovat postup k odstranění vady možnou překvalifikací úkonu.** Ta je však zapovězena v situaci, **kdy je podání jasné a srozumitelné, přičemž správce daně by případnou překvalifikací přikládal úkonu jiný smysl, domýšlel podání či činil z jeho obsahu závěry, které z něj primárně nevyplývají.** Jinými slovy, pokud daňový subjekt podal správci daně žalobu se všemi náležitostmi, nebylo v pravomoci správce daně tuto překvalifikovat na námitku proti exekučnímu příkazu.

V rozsudku ze dne 21. 12. 2017, sp. zn. 6 Af 21/2014, řešil Městský soud v Praze situaci, kdy daňový subjekt podal odvolání proti exekučnímu příkazu (pozn. autorů: nyní by se již dle účinné právní úpravy jednalo o námitku dle § 159 DŘ). V rámci odvolání se daňový subjekt soustředil na věcné rozporování podkladu pro daňovou exekuci, tj. exekučního titulu, zde v podobě zajišťovacího příkazu. Správce daně v souladu s ustálenou judikaturou odvolání zamítl s tím, že v této fázi exekučního řízení již nelze věcně rozporovat důvody pro vydání exekučního titulu. Daňový subjekt v následné žalobě tvrdil, že správce daně měl využít § 70 odst. 2 DŘ a odvolání překvalifikovat na návrh na zastavení daňové exekuce, což se jevílo jako způsobilejší prostředek ochrany, zejména z hlediska obsahu původního podání. Městský soud žalobu zamítl s odkazem na **absenci povinnosti správce daně domýšlet za daňový subjekt argumenty či obsah podání, o to méně v situaci, kdy podání je srozumitelně označeno a jeho obsah též označení odpovídá.**

Obdobně rozhodoval NSS v rozsudku ze dne 31. 7. 2015, sp. zn. 8 Afs 22/2015, když odmítl připustit aplikaci § 70 odst. 2 v případě podané stížnosti na postup plátce daně dle § 237 DŘ. Zde se daňový subjekt domáhal překvalifikování žádosti na žádost o prominutí daně, a to zjevně z důvodu vývoje judikatury, která došla k závěru, že stížnost dle § 237 nemůže sloužit k vyhodnocování dopadů solárních odvodů na konkrétní poplatníky. NSS konstatoval, že **určitěmu a srozumitelnému úkonu nelze přikládat jiný smysl či jej za daňový subjekt domýšlet.**

Specifický případ byl řešen v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, sp. zn. 9 Af 48/2013, kde Městský soud v Praze posuzoval případ, kdy daňový subjekt podal ve lhůtě pro podání daňového přiznání na dani z přidané hodnoty elektronické podání, které nazval DPH 12/2012, přičemž přílohou byl výpis z evidence pro daňové účely s údaji o režimu přenesení daňové povinnosti [pozn. autorů: v daném období stanovoval zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“), povinnost podat tento výpis ve lhůtě pro podání daňového přiznání]. Po uložení pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 DŘ se daňový subjekt ohrazoval proti postupu správce daně tím, že správce daně byl povinen vydat výzvu dle § 74 a vyjasnit rozpor mezi označením podání a jeho obsahem, když měl za to, že dle označení podání se mělo jednat o daňové přiznání. Městský soud v Praze daňovému subjektu nevyhověl, a to s odkazem na fakt, že žádný rozpor nevidí, **jelikož označení DPH 12/2012 nevyklučuje označení pro výpis z evidence pro daňové účely ve smyslu § 92f odst. 6 ZDPH platného a účinného pro rozhodnou dobu.**

b) Podání na první pohled nerozporná, avšak s rozporuplným účelem

Příkladem budiž případ řešený NSS pod sp. zn. 4 Afs 118/2019 ze dne 24. 10. 2019. Zde soud řešil, zda podání nazvané (a obsahově tomu odpovídající) jako „Odůvodnění

dodatečného daňového priznání za období...“ lze posoudit dle obsahu jako dodatečné daňové priznání. NSS konstatoval, že pokud takové **podání naplňuje alespoň základní znaky, kterými je dodatečné daňové tvrzení charakterizováno** (tj. daň, zdaňovací období, rozdíl oproti posledně stanovené dani a okamžik zjištění důvodu pro podání tvrzení), musí správce daně vyzvat podatele k odstranění vad (zde vada spočívá v absenci využití adekvátního formuláře). Jinými slovy došel NSS k závěru, že nebylo namístě posoudit podání čistě dle jeho označení (tzn. jako odůvodnění). Správce daně tedy neměl brát takové podání na vědomí a vyčkávat na podání dodatečného tvrzení, ke kterému se případné odůvodnění mělo vztahovat.

c) Podání umožňuje vícero výkladů

Za nejznámějšího představitele této problematiky platí rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2014, sp. zn. 9 Afs 24/2013, kde NSS uvedl, že nesrozumitelnost a neurčitost, kterou je třeba odstranit postupem dle § 74 DŘ, může spočívat i v rozporu mezi označením podání a jeho obsahem. **Aby však bylo možno vyloučit aplikaci § 70 odst. 2 (tj. posoudit podání čistě dle jeho obsahu), musí se jednat o rozpor zásadní a hluboký, plynoucí z objektivního posouzení (dle NSS na první pohled i laikovi patrný).** Dle NSS je pak třeba pro úplné posouzení případu hodnotit i **další související okolnosti** svědčící nesrozumitelnosti či neurčitosti. V daném případě daňový subjekt podal vyúčtování daně z příjmů (resp. takto podání označil), přičemž v příloze spočíval výpis z bankovního účtu. NSS konstatoval, že se jedná o na první pohled jasný a hluboký rozpor mezi označením podání a jeho obsahem, přičemž další okolnosti svědčí pro postup dle § 74 DŘ. Těmito jsou právě nemožnost správce daně se rozhodnout, zda daňový subjekt učinil podání s omylem vloženou přílohou, anebo naopak bylo jeho záměrem zaslat výpis z bankovního účtu, avšak mylně označeným podáním. Správce daně by tak **nepřípustně dotvářel a domýšlel smysl podání.**

V rozsudku NSS ze dne 19. 9. 2017, sp. zn. 7 Afs 175/2017, rozhodoval NSS, zda je podání jednoznačné a srozumitelné, když v něm bylo uvedeno, že daňový subjekt požaduje obnovit řízení, která s ním byla vedena od května 2010 a která měla svůj původ v nezákonném vymazání jednatele z obchodního rejstříku. Dále daňový subjekt požadoval obnovit veškerá daňová řízení. NSS uvedl, že v takovém případě nebylo zřejmé, jakou skupinu řízení požaduje daňový subjekt obnovit, a výzva dle § 74 DŘ byla v daném případě namístě. Jinými slovy by správce daně posouzením podání dle jeho obsahu **nahraval vůli daňového subjektu, resp. by mu možná podsouval něco, co sám nechtěl.**

Obdobně rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 18. 9. 2018, sp. zn. 31 Af 63/2016. Zde daňový subjekt

podal blanketní odvolání, přičemž na výzvu k doplnění náležitostí odvolání reagoval připisem označeným jako žádost o prodloužení lhůty, jejíž přílohou bylo opět blanketní odvolání. Krajský soud naznal, že zde existovaly **dvě alternativy**, a to opětovně podání blanketního odvolání nebo omyl podatele, pro což by svědčil rozpor označení a obsahu podání. V takové situaci nebylo možno aplikovat § 70 odst. 2 DŘ, avšak měla být upřednostněna výzva dle § 74 a situace měla být s daňovým subjektem vyjasněna.

d) Podatel činí jiné podání, než zamýšlí

Hovoří-li se o posuzování skutečného obsahu podání, je právě tato situace v praxi nejčastěji zmiňována. Například komentář k daňovému řádu³ uvádí případ, kdy podatel označí podání jako návrh na zrušení platebního výměru, a z obsahu se zřetelně jedná o odvolání. Podání je pak posouzeno jako odvolání, a to s odkazem na nemožnost trestat podatele za neznalost správné terminologie. V zásadě je tak vyloučena výzva dle § 74 DŘ (například ve smyslu, zda podatel nepožaduje zahájení přezkumného řízení namísto odvolání apod.). **Podateli je jinými slovy zvoleno správcem daně vhodné řešení.** Rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 24/2013 pak uvádí jako typický případ překvalifikaci podání označeného jako námitka či stížnost podaného v průběhu odvolací lhůty a obsahově shodného s případným odvoláním. Prizmatem testu hlubokých a zásadních rozporů mezi označením a obsahem podání (které zde zjevně jsou), ke kterým však musejí přistoupit i další související okolnosti (zde naopak tyto svědčí pro fakt, že podatel brojí proti platebnímu výměru a odvolání je nejpůsobilějším prostředkem obrany), je zde pak zjevné, že překvalifikace na odvolání bez předchozí výzvy má své opodstatnění. Samotná stížnost by totiž s ohledem na svou subsidiaritu musela být odmítnuta.

Konkrétním příkladem čtvrté situace budiž případ řešený v rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2018, sp. zn. 10 Afs 291/2016. Daňový subjekt učinil podání, které podřadil pod § 254 DŘ, když brojil proti nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Podání bylo vyhodnoceno jako námitka dle § 159 ve spojení s § 254 odst. 5 DŘ, načež byla správce daně zamítnuta. Uvedený postup správce daně byl poté potvrzen odvolacím orgánem. V následném soudním přezkumu bylo aprobováno, že podateli nárok na vyplacení požadovaného úroku neschválí. I přesto postup správců daně neobstál, když NSS došel k závěru, že podateli svědčí nárok na jiný typ úroku a správci daně měli postupem dle § 70 odst. 2 DŘ podání překvalifikovat. Předmětem sporu tak byl obsah podání, ve kterém **daňový subjekt vylíčil podstatné skutkové okolnosti, provedl jejich právní kvalifikaci a formuloval jasný požadavek na nápravu nezákonného stavu, který spatřoval v porušení § 254 DŘ správcem daně.** Nejednalo se tedy o podání bez zjevného účelu

³ MATYÁŠOVÁ, L. a M. E. GROSSOVÁ. *Daňový řád. Komentář*. 2., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015.

ani o podání neurčitého obsahu. NSS pak tento postup hodnotil tak, že se jednalo o snahu daňového subjektu svou argumentaci nějak právně podepřít, přičemž k tomu zvolil institut, který považoval za nejbližší jím požadovanému právu.

3 Shrnutí

Z výše uvedeného lze dle našeho názoru dovodit následující. **V prvé řadě judikatura vychází z primární odpovědnosti podatele za obsah a označení podání.** Je pak chybou podatele, pokud podání označí správně, zvolí adekvátní obsah, avšak volbou institutu se mine s cílem. To lze jednoznačně vysledovat z rozsudků zmíněných pod bodem a). V zásadě se jedná o podání jasně označená, s určitým obsahem a nelze shledat rozpor mezi vnější a vnitřní vůlí podatele, bez ohledu na smysluplnost jeho konání.

Naopak situace rozebrané pod bodem c) spojuje jmenovatel v podobě silného rozporu mezi označením a obsahem podání, tj. mezi vnější a vnitřní vůlí podatele. Zde judikatura zapovídá postupovat dle § 70 odst. 2 DŘ a upřednostňuje postup dle § 74, a to za účelem vyjasnění prioritní vůle podatele. Správce daně není oprávněn za podatele volit, co vlastně podáním zamýšlel, resp. vybírat mezi rovnocennými alternativami. **Zákon na odpovědnost podatele za obsah a označení podání vyloženě nerezignuje, avšak nepojímá ji tak, že by podateli měla být automaticky přičtena horší z nabízejících se možností.** Jinými slovy, podateli je dána druhá šance, a to prostřednictvím reakce na výzvu dle § 74 DŘ. Obdobně se k posuzování „nejasných“ podání staví i komentářová literatura⁴.

Nejspornější a potenciálně nejzajímavější případy přináší jednoznačně zástupci druhé a čtvrté situace. V rámci nich **nedochází k přímému a viditelnému rozporu mezi vůlí a projevem**, ale i přesto je na správci daně, aby využil postupů dle § 74 či § 70 odst. 2 DŘ. **Správce daně neposuzuje zjevně nepravň, nesprávné či s obsahem rozporné označení, avšak přímo vstupuje do vnějšího projevu vůle podatele.** Je pak na správci daně, aby rozpoznal, zda podání spadá pod situaci a), nebo d), potažmo b). Netřeba zdůrazňovat, že odpovědnost za správné rozhodnutí leží právě na něm, bez ohledu na fakt, že spornou situaci způsobil podatel. Podání v rámci druhé a čtvrté situace prošla testem hlubokých a zásadních rozporů mezi označením a obsahem definovaným v rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 24/2013. V rámci druhé situace však měl správce daně z obsahu podání vydedukovat, že se jedná o dodatečné daňové přiznání, avšak podané nesprávnou formou. Se silným nadhledem se dá s tímto závěrem

ztotožnit. Minimálně z hlediska standardního průběhu daňového řízení asi není úplně obvyklé, že daňový subjekt podá prvně odůvodnění, kde rozebírá, proč podává dodatečné daňové tvrzení, aby následně toto podal. Standardnější je určitě podání daňového tvrzení s příloženým podrobnějším zdůvodněním. Na druhou stranu nás rozhodně nepobuřuje fakt, že správce daně připsal akceptoval [zejména v kontextu judikatury zmíněné v rámci bodu a)] a svým způsobem vyčkával, co nastane dále. Těžko říci, zda by NSS situaci posoudil shodně i za stavu, kdyby následně dodatečné daňové přiznání nebylo podáno opožděně tak, jako tomu bylo v řešeném případě.

Zatímco výsledek případu řešeného v rámci druhé situace naše právní vědomí vyloženě nepobuřuje, u čtvrté situace jemné pobouření cítíme. **V rámci čtvrté situace je zásadní otázkou, kde vlastně leží hranice mezi skutečností, že podatel plně odpovídá za volbu typu a obsahu podání, a pravomocí správce daně vstoupit do srozumitelně a určitě projevené vůle podatele.** Problémem není to, že by správce daně nepřál podateli úspěch v řízení, ale to, zda takovou pravomocí vůbec disponuje.

Vrátíme-li se ke čtvrtému případu, tedy k rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2018, sp. zn. 10 Afs 291/2016, je otázkou, jaké právní úvahy vlastně vedly k aplikaci § 70 odst. 2 DŘ. V prvé řadě si bylo třeba položit otázku, zda podání vykazuje znaky hlubokých a závažných rozporů. Tyto zde nebyly správcem daně shledány, a postup dle § 74 tedy nebyl namístě. Dosud lze najít shodu mezi správcem daně a NSS. Třetí plocha spočívá ve využití postupu dle § 70 odst. 2 DŘ namísto aplikace pravidla o odpovědnosti podatele za obsah a formu podání tak, jak je dedukováno z judikatury uvedené v rámci první situace. Při aplikaci § 70 odst. 2 jsme se domnívali (a pořád se na základě výše uvedené judikatury a literatury domníváme), že tento je možný ve výjimečných případech, kdy např. podatel zvolí typ podání, jenž je v dané procesní situaci nepřipustný (tedy nezpůsobilý k věcnému projednání), avšak z obsahu podání je patrné, že jej lze podřadit pod institut jiný, v daném případě přípustný⁵, popřípadě podatel zvolí nešťastné označení (viz „podávám protest proti platebnímu výměru“), avšak se správným obsahem (tady odvolání). Zde cítíme i pomyslnou hranici mezi první a čtvrtou situací.

Netřeba zdůrazňovat, že změna právní kvalifikace podání dle jeho obsahu, oproti výslovně projevené vůli podatele, představuje významný vrchnostenský zásah správce daně. Správce daně tak musí činit v okamžiku, kdy se s obsahem podání seznámí, a to za účelem vyhodnocení vztahu tohoto podání k možnému zahájení a průběhu jím vedených

⁴ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E. a T. ROZEHNAL. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 242.

⁵ Viz např. již zmíněný případ řešený v rozsudku sp. zn. 9 Afs 24/2013, kde NSS uvádí jako typický případ překvalifikaci podání označeného jako námitka či stížnost podaného v průběhu odvolací lhůty a obsahově shodného s případným odvoláním.

řízení a postupů. Za předpokladu, že je podání způsobilé k projednání, **by si však správce daně (dle našeho názoru) v této fázi neměl činit úsudek o jeho vlivu na výsledek předmětného řízení či postupu.** Ve vztahu k limitům oprávnění správních orgánů právně překvalifikovat podání dle jeho obsahu lze vyjít i z jejich poučovací povinnosti. V tomto ohledu lze odkázat na závěry vyplývající z rozsudku NSS ze dne 14. 10. 2010, sp. zn. 5 As 1/2010, podle kterého „[p]oučovací povinnost správních orgánů v řízeních, která vedou, je obecně zaměřena na poučení o procesních právech a povinnostech (§ 4 odst. 2 správního řádu). Do poučovací povinnosti však již nepatří návod, co by účastník řízení měl nebo mohl činit, aby dosáhl žádaného výsledku“. Pakliže tedy nejsou správní orgány oprávněny zohlednit zamýšlený výsledek řízení při poskytnutí poučení, tím spíše jej nemohou zohlednit prostřednictvím autoritativní změny právní kvalifikace podání. Tedy i posouzení podání dle jeho obsahu je třeba očistit od úvah, zda je možné zvoleným typem podání docílit žádaného výsledku.

Opačný postup totiž vyvolává související otázky:

- 1) Může správce daně daňovým subjektem provedenou právní kvalifikaci zcela ignorovat a vydat rozhodnutí v jiné věci, pokud to zajistí úspěch daňového subjektu?
- 2) Není na překážku takovému postupu správce daně skutečnost, že rozhodnutí v jiné věci předpokládá od počátku uplatnění odlišného procesního postupu, než který zcela přípustně zvolil daňový subjekt?
- 3) Mohl by tuto překvalifikaci provést až odvolací orgán v odvolacím řízení, pokud odvolání směřuje proti rozhodnutí vydanému ve věci specifického prostředku ochrany?
- 4) Byl by výsledek předmětného sporu shodný i za předpokladu, kdyby správce daně vydal samostatné rozhodnutí rovněž ve věci úroku, na nějž měl daňový subjekt dle NSS nárok?

4 Závěr

V předkládaném článku jsme se pokusili upozornit na některé problematické aspekty posuzování podání při správě daní. Z analyzované judikatury lze dovodit několik ustálených postulátů, se kterými praxe správců daně bezproblémově pracuje, jako například fakt, že posouzení podání z hlediska jeho formálních a obsahových náležitostí předchází jeho věcnému projednání. Stejně tak fakt, že použití postupu dle § 74 DŘ má přednost před aplikací § 70 odst. 2 stejného zákona. Do této oblasti spadají i komplikovanější případy, kde podání umožňuje vícero výkladů. Dle ustálené judikatury by správcům daně mělo

být známo, že takovou situaci identifikují skrze test zásadních a hlubokých rozporů v kombinaci s dalšími skutečnostmi. Správce daně musí být ztotožněn s faktem, že není oprávněn vykládat projevenou vůli daňového subjektu způsobem, kdy za něj vlastně činí volbu ve smyslu, co bylo podáním skutečně zamýšleno.

Jako silně sporné se do budoucna ukazují situace, kdy je správce daně naopak povinen § 70 odst. 2 DŘ aplikovat a volbu za daňový subjekt učinit. Dle judikatury se jedná o situace, kdy je vůle daňového subjektu vyjevena dostatečně určitě, pouze je zakryta nesprávným označením. Zatímco starší judikatura, popřípadě i odborná literatura tyto případy v zásadě minimalizuje a omezuje na i laikovi zřetelné rozpory či eliminaci absurdních výsledků řízení, toto nelze říci o zástupcích judikatury nejnovější. Nejnovější judikatura, zdá se, od relativně přísného trvání na jasně, byť pro podatele nevýhodně vyjevené vůli ustupuje. Uvedené příklady signalizující judikaturní posun svým způsobem odvíjejí úvahu o aplikaci či neaplikaci § 70 odst. 2 DŘ od potenciálního výsledku řízení, a to dokonce ve smyslu výsledku meritorního.

V zásadě nelze říci, že bychom byli výslovně proti posouzení podání dle konkrétních okolností případu. Je v podstatě nemožné hledat univerzálně platný návod, jak postupovat ve všech myslitelných případech. Právo není černobílé, neaplikuje se mechanicky, tudíž absolutní vyloučení těchto faktorů ze správní úvahy určitě není namístě. V tomto kontextu lze s přimhouřením obou očí akceptovat, že rozsudek desátého senátu se vyklubal z podhoubí rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014, sp. zn. 7 Aps 3/2013 (rozsudek Kordárna), což je oblast, kde se tak nějak s ohledem na absenci jasné procesní cesty k získání úroku toleruje vše. Obdobně se lze vžít do role podatele z případu čtvrtého senátu, který vlastní dodatečné daňové přiznání podal opožděně.

Na druhou stranu jsme proti zevšeobecnování těchto závěrů a jejich široké aplikaci. Takový přístup je dle našeho názoru v silném rozporu se zamýšleným pojetím § 70 odst. 2, který zdůrazňuje prioritu projevené vnitřní vůle nad nesprávným označením, tj. vůlí vnější. V případě takového významného posunu dochází k nesprávnému přenesení odpovědnosti za správnost podání na správce daně, který je však příjemcem podání, ne jeho tvůrcem. Je-li tento posun zamýšlen obecně, poté je na zvážení, zda takové případy nekvalifikovat spíše jako podání vadná ve smyslu § 74 DŘ, který zná a předpokládá proces interakce mezi podatelem a příjemcem podání. Tak by bylo elegantně podateli umožněno vyjavit „správnou“ vůli a toto břemeno by nebylo přenášeno na správce daně.

Jsou výsledky daňových kontrol dostatečně přezkoumatelné?

aneb Jak přimět správce daně, aby se vyjádřil srozumitelně

Ing. Roman Landgráf
daňový poradce č. 1284



Snad se mnou budou alespoň někteří čtenáři souhlasit, že z praktického úhlu pohledu bývá někdy velmi obtížné zajistit, aby správce daně skutečně rozhodoval v duchu základních principů a zásad, z nichž řada má rozměr ústavní. Zejména přitom jde o zajištění zachování principu zákonnosti („není daně bez zákona“¹). V řadě konkrétních případů se jako zástupce daňových subjektů nemohu zbavit dojmu, že správce daně rozhoduje podle svého pocitu, přesvědčení, politické či filozofické orientace a zákon či skutkový stav jsou mu pouze následnou berličkou, nikoliv však faktickým vodítkem při rozhodování.

V daňovém právu (podle některých komentátorů legitimně) přitom platí, že je zde extrémní nerovnováha mezi daňovým subjektem a správcem daně, zejména co se týče důkazního břemene prokázat skutkový stav, ale také co se týče kumulace oprávnění a práv správce daně jako faktické protistrany a současně jako orgánu, který v prvních dvou kolech (FÚ a OFŘ) celý spor řídí. V tomto ohledu je samozřejmé, že teprve při soudní přezkumu se věci poprvé zabývá skutečně nestranný orgán, totiž soud. Tedy pokud vedeme nějaký daňový spor se správcem daně a pokud si máme vsadit na to, že bychom tento spor mohli dovést do vítězného konce, měli bychom většinu své argumentace orientovat tím směrem, abychom soudu usnadnili v dané věci věcně správně a v souladu se zákonem rozhodnout. Podle čeho pak vlastně takový soud rozhoduje? Především podle obsahu listin tvořících součást předmětného správního spisu. V tomto ohledu hraje klíčovou roli zejména obsah klíčových rozhodnutí správce daně, zejména pak listin obsahujících odůvodnění zásadního meritorního rozhodnutí, tj. v případě daňových kontrol obsah výsledku kontrolního zjištění (který je v posledku obsahem zprávy o daňové kontrole). Pokud máme pocit, že správce daně v průběhu daňové kontroly a zejména ve výsledku kontrolního zjištění s námi nehraje podle

závazných či správných (zejména ve smyslu logiky) pravidel, je potřeba, aby právě z těchto klíčových listin tento závěr jednoduše vyplýval. Pokud je tedy správce daně povinen rozhodovat v souladu se zjištěným skutkovým stavem a podle zákona, pak je nutné nejen to, aby takto správce daně skutečně rozhodoval, ale aby toto jeho rozhodování bylo natolik srozumitelně popsáno, aby jej mohl právě přezkoumat soud. Je jasné, že pokud správce daně nechce jasně poukázat na to, že jeho postupy a argumentace mají řadu slabých míst, logicky se snaží odůvodnění svých rozhodnutí napsat tak, aby tyto skutkové, logické a právní mezery nebyly zjevné. Naopak naším úkolem jako protistrany je donutit správce daně k tomu, aby se vyjádřil právě tak, aby se tyto nedostatky staly zjevnými, zejména pak právě nestrannému (a vlastně skutkovým stavem a s dalšími okolnostmi dosud nezatíženému) soudci. V této souvislosti je myslím vhodné přijmout poučku, která je často k nalezení například v různých amerických učebnicích praktického práva, že my jako zástupci daňových subjektů, kteří chceme v daňových sporech uspět, si musíme uvědomit naprosto zjevnou skutečnost, že pokud máme mít alespoň nějakou šanci na úspěch, musíme jako svého spojence vnímat právě soudce, a to právě v tom praktickém ohledu, že se mu pokusíme nejenom obsahem své žaloby, ale i přípravou dokumentů vzešlých z předchozího správního řízení učinit věc natolik přehlednou, že mu nebude činit žádné větší obtíže přesně pochopit, o co jde, a přesně se zorientovat v tom smyslu, že uzná právě naše argumenty. A právě takto je možné uchopit v právu tak standardní konstrukt, jakým je přezkoumatelnost. V našem právu je výslovně uvedeno, že přezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu je základním parametrem pro to, aby bylo toto rozhodnutí schopné přestát soudní přezkum, resp. že právě pro nedostatek přezkoumatelnosti jsou soudci oprávněni rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení zrušit². Má to právě tu logiku, že rozhodnutí, ze kterého nejsou zjevné správní úvahy správce daně, tedy

¹ Jedná se o důsledek obecné zásady, že není povinnosti bez zákona, která je v trestním právu konkretizována maximou *nulla poena sine lege* a v daňovém právu vyjádřena v podobě „není daně bez zákona“ (*nulum tributum sine lege*).

² § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „SŘS“): „Soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.“

nejsou zjevné konkrétní důvody pro rozhodnutí nebo jsou tyto důvody popsány nesrozumitelně, logicky nelze přezkoumat právě stran toho, zdali tyto úvahy správce daně jsou v souladu se zákonem a se skutkovým stavem a s racionálními pravidly uvažování.

V této souvislosti se nemohu bránit v poznámce, která u mne vyplývá z vlastní zkušenosti mnoha let vedení mnoha daňových sporů v celé České republice, že valná část rozhodnutí správce daně, tedy konkrétně obsahu výsledků kontrolního zjištění, které fakticky tvoří odůvodnění rozhodnutí ve formě dodatečného platebního výměru, je na velmi nízké úrovni přezkoumatelnosti (alespoň tedy v tom ohledu, který se v tomto článku následně pokusím popsat), což vyvolává značně legitimní otázky stran toho, zda u takto málo přezkoumatelných rozhodnutí může fakticky proběhnout skutečně dostatečně férový přezkum ze strany soudu. Konkrétně přitom mám na mysli, že by podle mého názoru bylo daleko spravedlivější, pokud by při této úrovni nízké přezkoumatelnosti soudy namísto toho, aby se pokoušely domýšlet nepřesně či neúplně či nesrozumitelně formulované argumenty správce daně, spíše rozhodovaly o nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nebo pro nesrozumitelnost. Tímto způsobem by soudy nejenom sebe odlehčily od složitých a časově náročných domýšlení důvodů, které správce daně ve svém rozhodnutí nesrozumitelně uváděl, ale zejména by se tím posílila právě ona nejzákladnější parametrická vlastnost rozhodování v oblasti daní, tj. míra zákonnosti rozhodnutí správce daně (jak jsem řekl, „není daně bez zákona“). Abychom soudům pomohli právě tímto směrem pozměnit jejich rozhodovací praxi, je možno z naší strany k tomu přispět tak, že již v průběhu daňové kontroly, zejména při vytváření konečné podoby finálního výsledku kontrolního zjištění, donutíme správce daně k tomu, aby se vyjádřil co možná nejsrozumitelněji (tj. při zachování elementárních pravidel logiky a rozumného uvažování), co možná nejvíc ve vazbě na skutkový stav a na skutečný text zákona. Tím správce daně na jedné straně bezděky obnaží všechna slabá místa své argumentace, což pak usnadní soudci tato slabá místa najít a posoudit jejich právní relevanci, a také, pokud budeme alespoň trochu idealisté, to může vést k tomu, že správce daně pod tlakem požadavku srozumitelnosti sám pochopí, že jeho rozhodnutí je natolik nepřezkoumatelné, že by před soudem takto neobstálo, a proto jej změní, a to buďto tak, že stávající závěr podpoří lepší (přezkoumatelnější) argumentací, nebo že ho zcela změní (změní tedy například navrhovaný doměrek).

1 Přezkoumatelnost rozhodnutí obecně

Právní institut požadavku přezkoumatelnosti (resp. právních následků nepřezkoumatelnosti) rozhodnutí může

člověku netrévanému v právu znít poněkud cize. Tento konstrukt přitom vychází z naprosto praktické úvahy. Pokud má být reálně zachována možnost skutečně kvalitního soudního přezkumu rozhodnutí správního orgánu, musí být logicky nutným minimálním požadavkem, aby toto rozhodnutí bylo takového přezkumu schopné (způsobilé). Při soudním přezkumu totiž nejde o to, zda soudce souhlasí, či nesouhlasí s právě takovým výsledkem, ke kterému došel správní orgán, ale o to, zda se správní orgán při svém rozhodování (i) nedopustil vad řízení³ a zda (ii) jeho rozhodnutí není nezákonné (což se může stát i zneužitím či překročením mezí správního uvážení)⁴. A tedy samozřejmě pokud má soudce posoudit, zda rozhodnutí správce daně je zákonné a zda přitom správce daně nezneužil či nepřekročil správní uvážení, musí rozhodnutí správce daně být natolik srozumitelné, aby tak mohl učinit.

Mohli bychom se takto pokusit to přiblížit na příkladu sportovního utkání (například fotbalu). Správná činnost rozhodčího nespočívá pouze v tom, že na konci vyhlásí výsledek utkání. Jeho činnost spočívá i v tom, že přímo vidí, posuzuje a uznává jednotlivé góly, přičemž současně posuzuje a trestá vady hry (například fauly). Pokud by činnost rozhodčího spočívala pouze v tom, že by vyhlásil výsledek utkání, aniž by současně zaznamenal jednotlivé góly a kontroloval způsob vedení hry, bylo by toto jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné (neboť by nebylo možné ověřit, zda skutečně právě takové góly padly a zda v průběhu hry nedocházelo k nepravostem).

Tedy požadavek přezkoumatelnosti není ničím jiným než požadavkem na důvodnost a srozumitelnost předmětného rozhodnutí. Nestačí tedy, pokud rozhodnutí stojí na správných skutkových důvodech a na správné aplikaci zákona; je nutné, aby právě tyto skutkové důvody a právě tato aplikace zákona byly srozumitelným způsobem popsány, aby mohly být skutečně předmětem následného přezkumu jejich „správnosti“, například soudem.

1.1 Proč je právě v oblasti daňového práva přezkoumatelnost tak důležitá

Jak jsme si řekli a jak je koneckonců každému zkušenému čtenáři tohoto časopisu jasné, oblast daňového práva vykazuje určitá významná specifika, která výrazně omezují či oslabují procesní pozici daňového subjektu vůči správci daně. Když se nad tím v tomto kontextu zamyslíme, celkem snadno docházíme k závěru, že právě důsledné trvání na požadavku přezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně je prakticky téměř jediným skutečně reálně fungujícím nástrojem obrany daňového subjektu. Pouze dostatečně přezkoumatelné rozhodnutí správce daně je totiž způsobilé odkrýt všechny slabé (ale třeba i silné)

³ Mezi které právě řadíme například nepřezkoumatelnost [viz § 76 odst. 1 písm. a) SŘS].

⁴ § 78 odst. 1 SŘS.

stránky argumentace správce daně, tj. je způsobilé odkrýt logické, skutkové a právní nedostatky (či kvality) odůvodnění správního rozhodnutí. Je přitom potřeba mít na paměti, že právě při aplikaci zásady zákonnosti při stanovování daní rozhodnutí právě s těmito nedostatky této zásady nedostojí, a tedy takovéto stanovení daně není zákonné. Ještě bychom se na záležitost mohli podívat z trochu jiného úhlu pohledu: pouze dostatečně přezkoumatelné rozhodnutí správce daně je schopné „oddělit zrno od plev“, tj. stanovit daň právě tomu, komu stanovena správně má být, a naopak nestanovit daň tomu, komu takto stanovena být nemá. Rozhodnutí správce daně, které totiž není dostatečně přezkoumatelné, je ve své podstatě rozhodnutím arbitrárním, svévolným, kdy samozřejmě může docházet k tomu, že daň není stanovena ve správné výši nebo není stanovena správnému daňovému subjektu. Důsledný požadavek na dostatečnou míru přezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně je tak zjevným důsledkem působení skutečného materiálního právního státu (tedy *rule of law*, a nikoli *rule of man*; daň stanovuje zákon, nikoliv úředník).

2 Přezkoumatelnost v judikatuře soudů

Pro posílení argumentu významnosti měřítko přezkoumatelnosti rozhodnutí si připomeňme alespoň některá soudní rozhodnutí.

2.1 Vybrané základní aspekty (ne)přezkoumatelnosti

2.1.1 Jako ochrana proti libovůli

Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, konstatoval (zvýraznění doplněno): „Absence řádného odůvodnění v napadeném rozhodnutí skutečně může vést k jeho zrušení Ústavním soudem, neboť **nepřezkoumatelné** rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.“ Tedy jakékoliv rozhodnutí musí být přezkoumatelně (řádne) odůvodněno, protože jenom tak se zabrání libovůli a zajistí právo na spravedlivý proces.

Dále Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04, konstatoval (zvýraznění doplněno): „V právním státě je nepřijatelný výklad, podle něhož má správce daně absolutní volnou úvahu v rozhodnutí o žádosti daňového poplatníka podle § 67 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., z čehož by také plynula neexistence subjektivního práva poplatníka na stanovení záloh jinak, popřípadě zrušení povinnosti daň zálohovat. Takovýto výklad by vedl k tomu, že by daňový poplatník mohl být vystaven eventuální soudně **nepřezkoumatelné** správní libovůli.“ Zde se tedy Ústavní soud vyslovil přímo proti správní libovůli (tedy libovůli páchané finančním úřadem).

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 28. 7. 2008, sp. zn. 5 Afs 5/2008, konstatoval (zvýraznění doplněno): „Zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení **přezkoumatelným** způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.“ Zde tedy vidíme zásadu přezkoumatelnosti ve vazbě na zásadu volného hodnocení důkazů, právě s cílem zabránit libovůli správce daně.

2.1.2 Jako ochrana práva na spravedlivý proces

Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 15. 10. 2009, sp. zn. I. ÚS 218/09 (Česká Privatizační Agentura), konstatoval (zvýraznění doplněno): „Nevyvořáda-li se odvolací soud s námitkami stěžovatele obsaženými v jeho odvolání, je jeho rozhodnutí **nepřezkoumatelné** a v konečném důsledku v rozporu s právem na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod).“

2.1.3 Souhrnné zjištění nestačí

Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 19. 7. 2001, sp. zn. 20 Cdo 2492/99, konstatoval (zvýraznění doplněno): „**Nepřezkoumatelný** je rozsudek, jehož skutkové a právní závěry vycházejí z tzv. **souhrnného zjištění**, jímž se zjišťuje rozhodný skutkový stav současně na základě všech provedených důkazů, aniž se uvede, na základě kterých konkrétních důkazů se to které zjištění činí a z jakých důvodů, jakož i bez vysvětlení případných rozporů mezi nimi.“ Ačkoliv se toto rozhodnutí věcně týká jiné než daňové agendy, může být právě pro nás významně inspirující, neboť zde se Nejvyšší soud jasně vyjádřil proti uvádění pouze tzv. souhrnného zjištění, když takovou praxi jasně popsal jako nepřezkoumatelnou. Troufám si tvrdit, že řadu výsledků kontrolního zjištění často obsahuje právě jen toto souhrnné zjištění, a je tedy v tomto ohledu takovéto odůvodnění platebního výměru možno považovat za nepřezkoumatelné.

Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 29. 7. 2004, sp. zn. 29 Odo 394/2002, konstatoval (zvýraznění doplněno): „Rozsudek, jehož skutkové a právní závěry vycházejí z tzv. **souhrnného zjištění**, jímž se zjišťuje rozhodný skutkový stav současně na základě všech provedených důkazů, aniž se uvede, na základě kterých konkrétních důkazů se to které zjištění činí a z jakých důvodů, jakož i bez vysvětlení případných rozporů mezi nimi, je **nepřezkoumatelný**.“ Zde tedy Nejvyšší soud zopakoval svoji doktrínu nepřezkoumatelnosti souhrnného zjištění.

2.1.4 Klíčová jsou zjištění utvářející rozhodovací důvody

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“

2.1.5 Nepřezkoumatelnost může být dána i toliko ve vztahu k některým otázkám

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 8. 3. 2005, sp. zn. 7 Afs 212/2006, konstatoval (zvýraznění doplněno): „*V soudním řízení o žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu se totiž může stát, že toto rozhodnutí bude ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám nepřezkoumatelné, ať již pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů, avšak ve vztahu k jiným, na prvních z nich relativně nezávislým, požadavkům přezkoumatelnosti vyhoví. Může tomu být nejen tehdy, vztahuje-li se nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí toliko k některému z vícero jeho výroků, ale například i tehdy, je-li odůvodnění jednoho výroku nepřezkoumatelné toliko ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám, výsledek jejichž posouzení sám o sobě neovlivňuje posouzení dalších skutkových či právních otázek, které byly rovněž pro rozhodnutí správního orgánu o věci podstatné.*“

2.1.6 Nepřezkoumatelnost je dostatečným důvodem pro zrušení správního rozhodnutí

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 8. 3. 2005, sp. zn. 7 Afs 212/2006, konstatoval: „*... nepřezkoumatelnost žalobou napadeného správního rozhodnutí je nutnou a dostatečnou podmínkou jeho zrušení krajským soudem.*“

2.1.7 Nepřezkoumatelnost prověřovat přednostně, další žalobní námitky se pak nepřezkoumávají

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 8. 3. 2005, sp. zn. 3 As 6/2004 (č. 617/2015 Sb. NSS), konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Pokud soud dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], uvede pouze důvody, v nichž tuto nepřezkoumatelnost spatřuje; další žalobní námitky již nepřezkoumává.*“

2.1.8 K nepřezkoumatelnosti se přihlédne z úřední povinnosti

Vrchní soud v Praze ve svém rozhodnutí ze dne 29. 12. 1995, sp. zn. 6 A 191/93, konstatoval (zvýraznění

doplněno): „*Nezjistil-li správní orgán v řízení o uložení sankce podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona ČNR č. 39/1993 Sb. skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda jsou splněny zákonné předpoklady pro uložení této sankce tak, aby bylo možno věc posoudit po právní stránce, je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. K takové nepřezkoumatelnosti soud přihlédne i bez námítky žalobce z úřední povinnosti.*“

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. 5 A 157/2002 (Vodovody a kanalizace Jižní Čechy, a.s.), konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je pojmově spjata se soudním přezkumem takového rozhodnutí. K tomu, aby soud takový závěr učinil, není zapotřebí, aby žalobce nepřezkoumatelnost namítal; dojde-li soud k závěru, že napadené správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné, zruší je, aniž se žalobcovými námitkami musí věcně zabývat [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].*“

2.1.9 Týká se nejen správních, ale i soudních rozhodnutí

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 13. 6. 2013, sp. zn. 7 Afs 48/2013 (EWE), konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovést, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil.*“

2.2 Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů

Nyní se podívejme na několik hledisek nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů z pohledu vybraných judikátů.

2.2.1 Jestliže se rozhodovací důvody opírají o skutečnosti v řízení nezjišťované

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003, konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.*“

2.2.2 Jestliže není možno zjistit obsah a důvody rozhodnutí

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 19. 2. 2008, sp. zn. 7 Afs 212/2006, uvedl (zvýraznění doplněno): „*K optimálnímu vyvážení obou těchto v určité míře protikladných cílů je proto třeba, aby nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů byla vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno.*“

Takovýto náhled pak aktuálně Nejvyšší správní soud potvrdil například ve svém rozhodnutí ze dne 27. 2. 2019, sp. zn. 8 Afs 267/2017 (Město Klatovy), (zvýraznění doplněno): „*Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno.*“

2.2.3 Jestliže nejsou jednotlivě zkoumány jednotlivé skutečnosti a důkazy

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. 6 A 59/2000, konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Správce daně je povinen jednotlivě zkoumat u každé skutečnosti a každého důkazu, jimiž se dokládá návrh na povolení obnovy řízení, zda odůvodňují povolení obnovy řízení či nikoliv. Rozhodnutí správce daně o zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení, které je odůvodněno pouze konstatováním, že daňovým subjektem uváděné skutečnosti a důkazy nejsou takovými důvody, se kterými by § 54 odst. 1 písm. a) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, spojoval možnost užití tohoto mimořádného opravného prostředku, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]*“ Zde se tedy Nejvyšší správní soud vyslovil k tomu, že rozhodnutí správce daně musí být odůvodněno relativně podrobně, pouhé souhrnné konstatování nestačí.

2.2.4 Jestliže jsou konstatovány pouze závěry bez odůvodnění

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. 1 Afs 3/2003, konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Jestliže se žalovaný v odůvodnění rozhodnutí, jímž přezkoumává dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, omezí na konstatování, že správce daně použil ustanovení § 46 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, aniž by jakkoliv své závěry zdůvodnil, je dán důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Jestliže i krajský soud v odůvodnění rozhodnutí pouze konstatuje, že z obsahu vyměřovacích spisů je zřejmé, že správce daně přihlédl také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když je za řízení neuplatnil,*

trpí i jeho rozhodnutí vadou, která jej činí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.“

2.2.5 Jestliže soud jednomu z důkazních prostředků přiznal povahu nezvratného důkazu

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 14. 6. 2007, sp. zn. 5 Afs 104/2006 (Dřevařská a lesnická společnost), konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Přiznal-li soud jednomu z důkazních prostředků povahu nezvratného důkazu (přitom nehodnotil ostatní důkazní prostředky a další skutečnosti, které v daňovém řízení vyplynuly a které byly obsaženy ve správním spise), aniž by jeho rozhodnutí obsahovalo úvahy, které soud k učiněným skutkovým a právním závěrům vedly, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění.*“

2.2.6 Jestliže se argumentace bez dalšího odmítne pro nesprávnost

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 5. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 98/2005, konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Soud, který se vypořádává s právní argumentací žalobce, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá, tj. proč považuje námítky žalobce za liché, mylné nebo vyvrácené; jinak je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“

2.3 Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost

Dalším typem nepřezkoumatelnosti podle doktríny je nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost. Opět si v tomto ohledu připomeneme několik judikátů, a to strukturovaně vždy podle určitého konkrétního úhlu pohledu.

2.3.1 Neboť je rozhodnutí rozporuplné

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 13. 2. 2004, sp. zn. 6 A 6/2002 (LIVE GREEN AREA), konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Doplňující rozhodnutí Ministerstva zemědělství vydané podle nařízení vlády č. 505/2000 Sb., kterým byla žadateli o vyrovnávací příspěvek – právnícké osobě stanovena jeho konečná sazba ve výši 0,00 Kč přesto, že předchozím rozhodnutím Ministerstva zemědělství jí byl vyrovnávací příspěvek poskytnut v konkrétním rozmezí, je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť je rozporuplné [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]*“

2.3.2 Neboť rozhodnutí neobsahuje vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností, výrok je v rozporu s odůvodněním nebo důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Azs 47/2003, konstatoval (zvýraznění doplněno):

„*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.*“

2.3.3 Neboť výrok je vnitřně rozporný

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003, konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.*“

2.3.4 Vnitřní rozpornost spočívající ve tvrzení vzájemně se vylučujících závěrů (neprokázání dodavatele × účast na podvodné transakci)

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 16. 7. 2018, sp. zn. 1 Afs 58/2018 (GTL), konstatoval (zvýraznění doplněno): „*Je třeba přisvědčit kasační námitce, dle které se žalovaný ve svých úvahách dopustil pochybení, v jehož důsledku je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, přičemž tato vada se přenesla i do rozsudku krajského soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. června 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91). Na stěžovatelovu věc lze plně aplikovat závěry obsažené v účastníky zmiňovaném rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, neboť i v nyní posuzovaném případě je odůvodnění rozhodnutí žalovaného vnitřně rozporné. Žalovaný na jednu stranu tvrdí, že stěžovatel neprokázal, že zdanitelná plnění uvedená na předložených daňových dokladech uskutečnil deklarovaný dodavatel (tedy nebyla splněna hmotněprávní podmínka přiznání národku na odpočet DPH; srov. např. s. 18 odst. 2 a odst. 4, s. 28, s. 36 rozhodnutí žalovaného) a zároveň vzápětí uvádí, že stěžovatel byl účasten transakce, která byla zasažena daňovým podvodem, jehož cílem bylo uplatnit nárok na odpočet daně. Dle žalovaného stěžovatel vědět mohl a měl, že je součástí podvodu (srov. s. 18 odst. 3, s. 20 a násl., s. 31 rozhodnutí žalovaného). Dle názoru Nejvyššího správního soudu se však tyto dva závěry vzájemně vylučují.*“

3 Jakým způsobem přispět ke zvýšení přezkoumatelnosti výsledku kontrolního zjištění

3.1 (Ne)přezkoumatelnost dodatečného platebního výměru jako důsledek (ne)přezkoumatelnosti výsledku kontrolního zjištění

Smyslem předchozího textu bylo zejména poukázat na v právním státě klíčovou významnost aspektu přezkoumatelnosti každého rozhodnutí. Týká se to samozřejmě (nebo možná tím spíše) rozhodnutí finančních úřadů, včetně rozhodnutí o odvolání Odvolacího finančního ředitelství. Požadavek přezkoumatelnosti rozhodnutí se pochopitelně týká i rozhodnutí soudů ve věcech daní. Celá ta často dlouhá mašinérie průběhu daňových sporů má v podstatě vždy svůj prapůvod v nějakém primárním rozhodnutí prvoinstančního finančního úřadu. Kvalita tohoto prvoinstančního rozhodnutí je tedy často klíčovým faktorem průběhu a obsahu celého následného řízení. Je tomu tak i proto, že většina klíčových, především (i když zdaleka nikoliv výlučně) skutkových otázek je často téměř výhradně řešitelná pouze v rámci prvoinstančního řízení (zejména s ohledem na častý tlak na koncentraci řízení a i pouze na kasační princip soudního přezkumu). Protože ve všech následných řízeních (odvolací řízení, přezkumné soudní řízení) se prakticky téměř výhradně zabýváme otázkami věcné správnosti, vad řízení a zákonnosti právě onoho prvoinstančního řízení, míra přezkoumatelnosti prvoinstančního rozhodnutí má samozřejmě naprosto určující význam. Smysluplná debata o správnosti, o vadách řízení či nezákonnosti prvoinstančního řízení a rozhodnutí samozřejmě v principu nemůže vůbec existovat, pokud není odvolacímu a následně soudnímu orgánu k dispozici dokument, ve kterém by vše bylo popsáno natolik srozumitelným způsobem, aby právě tyto aspekty bylo možno posoudit. Proto je myslím naprosto pochopitelným zájmem nás, daňových poradců jako zástupců daňových subjektů, jakkoliv přispět k maximální míře přezkoumatelnosti prvoinstančního rozhodnutí správce daně. Pokud se dále omezíme na takové situace, kdy je vydáváno rozhodnutí v podobě dodatečného platebního výměru na základě proběhlé daňové kontroly, pak se požadavek dostatečné míry přezkoumatelnosti koncentruje na dokument, který daňové procesní právo nazývá výsledek kontrolního zjištění (který je v posledku i obsahem zprávy o daňové kontrole), neboť právě tento dokument fakticky představuje odůvodnění dodatečného platebního výměru. Neboli nepřezkoumatelnost výsledku kontrolního zjištění fakticky znamená nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru. Při odvolání a i při eventuální následné žalobě tedy můžeme požadovat zrušení předmětného dodatečného platebního výměru právě s odkazem na jeho nezákonnost pro nepřezkoumatelnost (pro nesrozumitelnost nebo pro

nedostatek důvodů), která nachází svůj původ právě v nepřezkoumatelnosti obsahu výsledku kontrolního zjištění. Tedy shrnuto: ohnisko „boje o přezkoumatelnost“ se koncentruje na otázku přezkoumatelnosti či nepřezkoumatelnosti obsahu výsledku kontrolního zjištění.

3.2 Jak konkrétně přispět ke zvýšení přezkoumatelnosti výsledku kontrolního zjištění?

Nyní se vlastně dostáváme k praktickému jádru celého zde nastíněného tématu. Dále předložený způsob možného přístupu k tomuto problému je samozřejmě významně ovlivněn tím, že mnoho dílčích otázek, které níže uvedená metodika řešení otevírá, je do současné doby v českém daňovém právu stále ještě uspokojivě nedořešených (neusazených). Tedy připouštím, že je zcela relevantní snášet mnoho různých námitek proti právě takovému postupu, jaký si dále dovolím čtenáři prezentovat. Nicméně na druhé straně se domnívám, že doba českého daňového procesního práva [jehož polistopadová historie se v podstatě datuje od 1. 1. 1993, kdy vstoupil v účinnost zákon o správě daní a poplatků, který se v mnoha ohledech v zásadě neliší od současného zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“ či „DŘ“)], již víceméně nazrála k tomu, že by bylo potřeba tato témata na stránkách právě takovychto časopisů alespoň otevřít, protože mi přijde nepřijatelné, aby právě k otázce míry přezkoumatelnosti a jejího zajištění bylo přistupováno natolik volným, či až arbitrárním způsobem, jaký je možno v praxi často vysledovat.

Pokud se na problematiku podíváme z čistě praktického hlediska, obvykle se v průběhu daňové kontroly k otázce přezkoumatelnosti dostaneme tehdy, pokud je nám správcem daně předložen výsledek kontrolního zjištění. Nejsou ovšem vyloučeny ani situace, kdy jsou již v průběhu daňové kontroly, ještě před sepsáním výsledku kontrolního zjištění, správcem daně vydávány takové výzvy, jejichž odůvodnění je natolik obsažné, že již v podstatě predikuje klíčové pasáže budoucího výsledku kontrolního zjištění. Následující úvahy lze tedy vztahovat zejména k situaci, kdy je nám již předložen výsledek kontrolního zjištění, nicméně je možno je aplikovat i v situaci, kdy je nám doručena zmíněná výzva.

Níže předkládaná metoda je postavena na úvaze, že pokud je nám předložen výsledek kontrolního zjištění, který podle našeho názoru není dostatečně přezkoumatelný, není obvykle fakticky dostatečným řešením, pokud

ve svém vyjádření k tomuto výsledku toliko konstatujeme, že namítáme nepřezkoumatelnost. Fakticky se totiž obvykle dočkáme pouze toho, že správce daně v reakci na naši námitku jednoduše konstatuje, že podle jeho názoru je výsledek kontroly zjištění přezkoumatelný dostatečně. Takovýmto postupem tedy nedocílíme toho, aby obsah správního spisu, který je pak předmětem odvolacího a případně i soudního přezkumu, obsahoval dostatečně zřetelné důkazy o tom, že klíčové úvahy správce daně jsou skutečně nesrozumitelné nebo málo důvodné, čili nepřezkoumatelné.

Proto se mi jako smysluplnější, resp. funkčnější (myšleno s ohledem na jednoduchost, a tedy i srozumitelnost následného správního či soudního přezkumu) jeví takové řešení, že se pokusíme ještě v rámci probíhající daňové kontroly správci daně položit právě takové otázky, které budou způsobitelné v maximální míře odhalit, zda a v jaké míře jsou úvahy správce daně uvedené ve výsledku kontrolního zjištění přezkoumatelné. Jako vhodná doba pro položení těchto otázek se mi jeví období běhu lhůty⁵ pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Z ryze praktického hlediska to je možné například pojmout tak, že poté, co jsem seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a co je mi na základě mé žádosti stanovena lhůta pro vyjádření se k tomuto výsledku, se domluvíme s finančním úřadem na jednání, při kterém jednak provedu nahlédnutí⁶ do spisu (což může být velmi užitečné právě pro faktické koncipování obsahu naší reakce k výsledku kontrolního zjištění, zejména pak za situace, kdy jsem jako zmocněnec ustanoven teprve nedávno, neboť ve spise se mohou nacházet i některé listiny, které dosud daňový subjekt neznal) a jednak správci daně do protokolu konstatují, že předložený výsledek kontrolního zjištění není dostatečně srozumitelný, respektive není dostatečně přezkoumatelný, a že si tedy nyní za účelem zvýšení přezkoumatelnosti tohoto výsledku (což je *de facto* naším společným zájmem, zejména pokud se se správcem daně shodneme na tom, že naším společným zájmem je respektovat zásadu, že daně lze stanovit pouze na základě zákona) dovolím správci daně položit několik otázek, jejichž pragmatikou je právě to, aby posílily míru přezkoumatelnosti výsledku kontrolního zjištění. Domnívám se přitom, že pro možnost takového mého postupu svědčí řada principů a zásad daňového, ale i ústavního práva: v první řadě lze jmenovat ústavní zásady v čl. 2 odst. 3 Listiny (ústavní zákon č. 2/1993 Sb.)⁷, čl. 38 odst. 2 Listiny⁸, ale i zásadu spolupráce výslovně zakotvenou v daňovém řádu⁹, jakož i daňovým řádem výslovně použité slovo „projednání“¹⁰ (což např. podle *Slovníku spisovné češtiny* nebo *Slovníku spisovného*

⁵ Dle § 88 odst. 3 DŘ.

⁶ Ve smyslu § 66 a násl. DŘ.

⁷ Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.

⁸ Každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům.

⁹ Viz § 6 odst. 2 DŘ.

¹⁰ Viz zejména § 88 odst. 5 a 6 DŘ.

jazyka českého¹¹ znamená: *důkladně probrat, prohovorit, prodebatovat, probrat, v hovoru probrat*; podle mne tedy rozhodně zahrnuje i situaci, kdy daňový subjekt klade otázky a správce daně odpovídá).

V rámci takto nastíněné koncepce lze samozřejmě přinést celou řadu možných typů a souborů otázek. Já se dále pokusím předložit možné otázky, které se zaměřují na problematiku přezkoumatelnosti stran úvah správce daně v rámci dokazování, tedy zejména ohledně přezkoumatelnosti správních úvah o klíčových skutkových otázkách daňového řízení. Nastíněná koncepce otázek přitom reflektuje určitou analýzu mnoha judikátů Nejvyššího správního soudu, včetně kritického nahlížení na tyto judikáty zejména prizmatem výslovného textu zákona, respektive obecně přijímané doktríny nejen teorie dokazování.¹² Přitom samozřejmě většina čtenářů jistě dobře ví, že na mnoho témat, kterých se dále uvedená struktura otázek týká, existuje i celá řada judikátů či obecně doktrín, které se zde nastíněnými závěry nejsou zcela konzistentní.

Nikoliv nevýznamným důsledkem či cílem těchto otázek může být i to, že i v případě, že správce daně na tyto otázky odmítne odpovědět nebo na ně odpoví vyhýbavě nebo nekonkrétně či nejasně, toto chování správce daně snad bude soudcem přinejmenším dostatečně intenzivně vnímáno a snad dostatečně intenzivně přispěje k tomu, aby v řadě případů tento soudce dospěl k závěru, že to významně signalizuje nepřezkoumatelnost výsledku kontrolního zjištění, a tedy i napadeného dodatečného platebního výměru. Domnívám se totiž, že dostatečně rozumný a spravedlivý soudce by měl vnímat, že pokud po skončení kontroly, která trvá často mnoho měsíců, ale i několik let, nejsou úřední osoby, které jsou autory předloženého výsledku kontrolního zjištění (v praxi jsou to obvykle právě ty osoby, které celou dobu předmětnou daňovou kontrolu prováděly a vedly), schopny srozumitelně odpovědět na srozumitelné a legitimní otázky daňového subjektu, zavrhuje to výrazně pochybnosti stran skutečné přezkoumatelnosti výsledku kontrolního zjištění.

3.3 Položme správci daně třeba tyto otázky

Dále si tedy dovolím „přijít s kůží na trh“, tj. předložit určitý soubor zcela konkrétních otázek, které považuji za vhodné ve většině případů, se kterými se v praxi setkávám, správci daně položit právě tím způsobem a v tom okamžiku, o kterých jsem hovořil výše.

Ani zdaleka se přitom samozřejmě nejedná o ucelený či konečný soubor otázek, v řadě konkrétních praktických situací bude třeba položit otázky třeba i zcela jiné.

Smyslem je pokusit se alespoň ilustrovat, co mám touto metodou na mysli.

3.3.1 Předložil daňový subjekt účetnictví (nebo jinou povinnou evidenci)?

Tato otázka se může zdát na první pohled možná poněkud bizarní. Jejím smyslem ovšem je, aby bylo najisto postaveno, že správce daně souhlasí s tím, že daňový subjekt předložil účetnictví (případně jinou povinnou evidenci: daňovou evidenci podle § 75 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v případě fyzických osob bez podvojného účetnictví nebo evidenci pro účely DPH podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Jde totiž o to, jak už bylo mnohokrát soudem judikováno a jak bylo i často zmíněno v daňové doktríně, že předložením účetnictví (či jiné povinné evidence) daňový subjekt unesl své prvotní důkazní břemeno, a že tudíž ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ¹³ je nyní důkazní břemeno na správci daně. Jasným zodpovězením této otázky tedy docházíme k jasnému závěru, že důkazní břemeno přešlo na správce daně.

3.3.2 Unesl správce daně své důkazní břemeno?

Pokud tedy z odpovědi na předchozí otázku jasně vyplývá, že důkazní břemeno přešlo na správce daně, logicky pak musí následovat otázka na správce daně, zda je toho názoru, že toto své důkazní břemeno¹⁴ unesl. Odpovědí na tuto otázku si tak vyjasníme nejen to, že správce daně si je vědom skutečnosti, že své důkazní břemeno v této situaci musí unést, ale i to, zda se správce daně domnívá, že své důkazní břemeno skutečně unesl. Praxe ukazuje, že obsahy mnohých výsledků kontrolního zjištění právě na tuto otázku nedávají jasnou explicitní odpověď. Tato nejasnost přitom může mít řadu důvodů. Pro následný přezkum odvolacím úřadem a i soudem je proto myslím velmi významné, aby bylo jasně řečeno, zda správce daně skutečně hodlá toto své důkazní břemeno unést a zda se domnívá, že jej skutečně unesl.

3.3.3 Prostřednictvím jakých důkazních prostředků a jakých skutkových úvah správce daně toto své důkazní břemeno unesl?

Pokud z odpovědi na předchozí otázku vyplývá, že správce daně si je vědom toho, že je povinen unést důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, a že se současně domnívá, že důkazní břemeno skutečně unesl, logicky je následující otázkou to, aby správce daně jasně popsal, jak konkrétně toto své důkazní břemeno unesl. Podle mne by ideální formou odpovědi správce daně na tuto otázku bylo, pokud by vyjmenoval jednotlivé důkazní prostředky, které takto použil, včetně správních

¹¹ Viz <http://prirucka.ujc.cas.cz/?slovo=projedn%C3%A1n%C3%AD>.

¹² Přitom bych si dovolil odkázat čtenáře i na některé své předchozí texty na stránkách *Bulletinu KDP ČR*.

¹³ Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

¹⁴ Ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

skutkových úvah o těchto důkazních prostředcích, které podle něj vedou právě k tomu závěru, že správce daně své důkazní břemeno unesl. Klíčovou pragmatikou této otázky je, že pokud se následný spor mezi daňovým subjektem a správcem daně bude týkat právě posouzení, zda správce daně unesl, či neunesl své důkazní břemeno, tak se důsledným trváním na konkrétní odpovědi na tuto otázku do spisového materiálu dostane srozumitelný podklad, který pak umožní odvolacímu orgánu a následně i soudci koncentrovat se v podstatě už jenom na klíčové otázky toho, zda ty které konkrétní důkazní prostředky a ty které konkrétní skutkové úvahy o nich jsou dostatečně přesvědčivými právě stran unesení důkazního břemene. V praxi je totiž možno pozorovat, že v tomto ohledu málo přezkoumatelný výsledek kontrolního zjištění pak vede k tomu, že v rámci odvolacího či soudního řízení se často spíše vedou spory o tom, jak pochopit či nepochopit málo přezkoumatelný obsah výsledku kontrolního zjištění, místo aby se vedl spor o skutečných věcných tématech.

3.3.4 Jak stanovil správce daně míru důkazu, důkazní standard?

Pokud správce daně na předchozí otázky odpověděl, že svoje důkazní břemeno unesl, přičemž nám současně objasnil, které konkrétní důkazní prostředky pro to použil a jak o nich konkrétně skutkově uvážil, logicky si musel předtím vyjasnit otázku, jaký přitom aplikoval důkazní standard, tj. vůči jaké míře důkazů (jako etalonu) prováděl srovnání, tj. vůči jaké míře důkazů porovnával zjištěnou přesvědčivost provedení dokazování stran unesení svého důkazního břemene. Zcela logicky totiž platí, že není možné konstatovat, že něco je dostatečně velké (v daném případě dostatečně přesvědčivé), aniž bych si předtím vyjasnil, vůči čemu (vůči jakému standardu, etalonu, měřítku) to porovnávám, tj. co je přesně klíčovým měřítkem či zlomovým bodem. Zde je potřeba si uvědomit, že daňové právo (na rozdíl třeba od trestního¹⁵) žádnou takovou míru důkazu (důkazní standard) přímo výslovně neurčuje, a je tedy na rozhodujícím správním orgánu, aby si jej stanovil svou (přezkoumatelnou!) správnou úvahou. A právě tímto směrem jde tato otázka. Nutno přitom doplnit, že až budeme následně hovořit o unesení důkazního břemene daňovým subjektem, tak je zde samozřejmě rovněž klíčovou (právní, a nikoli skutkovou!) otázkou určení míry důkazu (a přitom se jeví *prima facie* správné, aby tato míra důkazu byla v obou případech stejná).

3.3.5 Prokázal správce daně, že se plnění neuskutečnila, či alespoň že se uskutečnit nemohla?

Pokud řešíme otázku, zda správce daně nese důkazní břemeno, odpověď se může poměrně významně točit okolo toho, že ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DR výslovně uvádí, že je správce daně povinen prokázat skutečnosti **vyvracející** věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost

povinných evidencí, účetních záznamů a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Čili podle textu zákona se jedná o relativně silný požadavek. Přitom judikatura kolem dané problematiky vytváří různé konstrukty, které tento poměrně jasný textový požadavek výrazně relativizují. Abychom byli schopni zajistit přehlednější debatu v rámci odvolacího či soudního řízení, právě ohledně výkladu tohoto prvku a jeho konkrétního naplnění skutkovými otázkami, jeví se jako poměrně praktické položit správci daně právě tuto otázku. Jde totiž o to, že některá judikatura při výkladu výše uvedeného ustanovení došla k závěru, že správce daně je v rámci něho povinen prokázat, že se daná (správcem daně zpochybňovaná) plnění neuskutečnila, či alespoň že se uskutečnit nemohla. Proto si položením této otázky správci daně vyjasníme, zda se touto otázkou takto chtěl zabývat, nebo zda ji naopak považuje za příliš extrémní výklad tohoto ustanovení, popřípadě zda na ni nějak skutkově odpověděl. Tak se poměrně významně zúží, a tedy zpřehlední argumentační prostor následného sporu.

3.3.6 Stojí doměření daně právě na tom, že podle názoru správce daně je to právě daňový subjekt, kdo neunesl své důkazní břemeno?

Takto položená otázka má ambici významně zúžit manérovací argumentační prostor, resp. postavit najisto právní klasifikaci toho, na čem stojí navrhované doměření daně. V mnoha případech hraje totiž klíčovou roli fakt, že správce daně se domnívá, že to, že nebyly prokázány rozhodující skutkové okolnosti, jde právě a jen na vrub toho, že právě daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. A protože správce daně toto důkazní břemeno daňového subjektu považuje za objektivní, tak vlastně konstatuje, že právě v důsledku unesení tohoto důkazního břemene je oprávněn daňovému subjektu doměřit daň. Ne vždy bývá toto sdělení ve výsledku kontrolního zjištění uvedeno takto „na placato“, proto se hodí tato otázka.

3.3.7 Jaké důkazní prostředky správce daně postrádá?

Pokud správce konstatuje, že argumenty a důkazní prostředky předložené či navržené daňovým subjektem (a správcem daně provedené) nejsou dostatečně přesvědčivé pro prokázání rozhodujících skutků, může to mít v zásadě dvě příčiny. Buďto správce daně z nějakého relevantního důvodu námi předloženým důkazním prostředkům nevěří, respektive toto dokazování na něj působí málo přesvědčivé, nebo se mu zdá, že některé důkazní prostředky stále chybí. Každopádně je určitě vhodné správci daně tuto otázku položit, protože pokud by jednání nakonec vyznělo tak, že správce daně se domnívá, že daňový subjekt nepředložil všechny relevantní důkazní prostředky, a přitom by na takto položenou otázku nedokázal odpovědět, jaké (alespoň obecně řečeno) důkazní prostředky ještě postrádá, pak argumentace vyznívá značně nepřesvědčivě, respektive

¹⁵ Viz § 2 odst. 5 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu: důkazní standard „mimo rozumné pochybnosti“.

vykazuje značnou míru nepřezkoumatelnosti. Není totiž podle mého názoru dostatečně legitimní tvrdit, že doměřují daň na základě toho, že bylo předloženo málo důkazů, a přitom současně nedokázat odpověď na otázku, jaké důkazní prostředky tedy ještě chybí.

3.3.8 Jakou míru důkazů správce daně vyžaduje pro dokazování daňovým subjektem? Chce prokázat najisto, nebo mu stačí nějaká pravděpodobnost?

Jak jsme se již zmínili výše, míra důkazů neboli důkazní standard je významným parametrem celého důkazního procesu. Tento parametr je tedy nutné si jasně stanovit, jinak nelze logicky uvažovat o tom, že by bylo možné odpovědět na otázku, zda bylo, či nebylo uneseno důkazní břemeno. Také pro zodpovězení otázky, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno, je samozřejmě otázkou míry důkazů významná. Proto je vhodné právě touto otázkou postavit najisto, jakou míru důkazů správce daně ve svém uvažování použil při hledání odpovědi na otázku, zda daňový subjekt unesl své důkazní břemeno. Pak samozřejmě vyvstávají související otázky, zda použil stejnou míru důkazů, jako předtím použil pro hledání odpovědi na otázku, zda on sám unesl své důkazní břemeno, nebo zda se domnívá, že pro tato dvě důkazní břemena existují dvě různé míry důkazů. Současně je přitom vhodné si vyjasnit, zda správce daně nevyžaduje, aby daňový subjekt prokázal najisto; problém spočívá v tom, že najisto prokázat nelze nic, v podstatě se jedná o absurdní požadavek, jehož absurdnost bychom snad měli být schopni ustát přinejmenším před soudem. Proto by se měl správce daně správně dostat k tomu, že mu v podstatě stačí určitá míra pravděpodobnosti, respektive určitá míra přesvědčivosti, rozhodně však nikoliv jistota.

3.3.9 Listiny nejsou schopny prokázat skutkový děj? Proč?

Čtenáři, kteří mají co do činění s praktickým průběhem daňových kontrol a zejména pak s jejich výsledky, mi zřejmě dají za pravdu, že jako červená nit skoro všech úvah správce daně se nese, že listiny nejsou schopny prokázat, že skutky v těchto listinách popsané se opravdu staly. Dlužno doplnit, že takovéto úvahy je skutečně možné nalézt i v řadě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Nicméně se domnívám, že takovéto přísné konstatování není udržitelné. Jednak jsou listinné důkazy obecnou důkazní teorií považovány za nezpochybnitelný důkazní prostředek a jednak jsou listiny jako důkazní prostředek přímo uvedeny v textu daňového řádu. Podle mého názoru tedy správná odpověď na otázku, jakým způsobem správce daně naložil s listinnými důkazními prostředky, je, že nějakým způsobem vyhodnotil jejich relevanci, jejich pravdivost a podle toho pak vyhodnotil také jejich přesvědčivost stran prokázání zásadních skutkových otázek. Rozhodně si myslím, že není dostatečné, pokud správce daně pouze konstatuje, že přece listiny „nic nedokazují“. Čili takto položenou otázkou jde o to si

vyjasnit, zda správce daně skutečně uvažuje tak, že listiny prakticky jako důkazní prostředky šmahem odmítá, nebo zda o nich nějakým přezkoumatelným způsobem racionálně uváží. Tím se opět zvýší přezkoumatelnost samotného rozhodnutí správce daně a zvýší se pravděpodobnost kvalitnějšího odvolacího a následně soudního řízení.

3.3.10 Zjistil správce daně dostatečně skutkový stav?

V řadě sporů v daňových řízeních, právě s ohledem na dokazování a na důkazní břemena, může být i pro odvolací orgán a pro soud zásadní otázkou, zda byl dostatečně zjištěn skutkový stav. V tomto ohledu se ovšem často vede i debata o tom, zda je vůbec správce daně povinen dostatečně zjistit skutkový stav, případně v jaké míře a s jakou mírou své aktivity. Na druhé straně je ovšem možno obecně tvrdit, že všeobecný požadavek na zákonnost vydaných rozhodnutí by jistě měl vést k tomu, že bez dostatečně zjištěného skutkového stavu není možné hovořit o zákonném stanovení daně (a v tomto duchu se vyjadřují i některé judikáty). Proto je dobré v rámci přípravy eventuálního následného právního sporu v odvolacím a soudním řízení touto otázkou postavit najisto, zda vůbec správce daně považoval za nutné dostatečně zjišťovat skutkový stav, případně jakou míru své vlastní aktivity zde považuje za potřebnou. S tím pak samozřejmě souvisí i otázka, jak konkrétně a jaký skutkový stav byl vlastně zjištěn. Přitom je významné (z určitého ohledu až bizarní), že většina daňových doměrků stojí právě na tom, že se skutkový stav zjistit nepodařilo.

4 Závěr

Ambicí tohoto pojednání bylo poukázat na skutečnost, že jedním ze způsobů, jak vylepšit (a to nikoliv jenom ohledně zvýšení pravděpodobnosti úspěchu na straně daňového subjektu) současný stav procesního daňového práva, je pokusit se významněji trvat na míře přezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně. Domnívám se přitom, že kromě toho, že budeme obecně poukazovat na to, že předmětné rozhodnutí je málo přezkoumatelné, je vhodné přijít s nějakou metodou, která přesněji odhalí, zejména soudci, kde a jak konkrétně je předmětné rozhodnutí nepřezkoumatelné. Přitom samozřejmě může dojít k tomu, že touto metodou se právě skutečně přezkoumatelnost zvýší, čímž samozřejmě mnohem lépe zajistí správnost a zákonnost stanovení daně, resp. se daleko snáze vyloučí arbitrárnost tohoto stanovení. Jako jednu z vhodných metod jsem si dovolil doporučit metodu, při které správci daně v průběhu daňové kontroly, zejména po sdělení výsledku kontrolního zjištění, položíme několik otázek, kdy odpovědi na tyto otázky buďto skutečně zvýší přezkoumatelnost výsledku kontrolního zjištění, nebo naopak odvolacímu orgánu a především soudci lépe ilustrují, zda předmětné rozhodnutí je, či není přezkoumatelné (a to zejména tím, že eventuální skutkové, logické či právní nedostatky v uvažování správce daně se stanou zjevnějšími).

Vybrané dopady nezákonných zajišťovacích příkazů v praxi

JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský
advokát ev. č. ČAK 13017 specializující se
na řešení daňových sporů

Zajišťovací příkazy mají za sebou velice bouřlivé období, kdy k jejich aplikaci docházelo nadlimitním způsobem. Tato doba je, zdá se, naštěstí pryč. Nicméně důsledky nadužívání přetrvávají dodnes, kdy dávají vzniknout mnoha otázkám nejenom v oblasti daňového práva. Smyslem tohoto příspěvku je dát odpovědi na některé z nich.

Oblast zajišťovacích příkazů, navzdory velice strohé právní úpravě, je velice komplexní. V dnešní době již existují desítky rozsudků Nejvyššího správního soudu, které právní úpravu bohatě rozvíjejí. Věnovat se všem oblastem by proto vydalo na samostatnou publikaci. Ostatně autorovi je známo, že jedna taková již dokonce vyšla.

Článek se proto bude zaměřovat pouze na několik málo oblastí, z nichž všechny mají jedno společné. Přicházejí na scénu poté, co je postaveno najisto, že Finanční správa při vydávání zajišťovacího příkazu pochybila.

1 Vrácení přeplatků

Dojde-li ke zrušení zajišťovacího příkazu, jako první se nabízí otázka, co s penězi dosud zadržnými na úhradu zajišťovacího příkazu. Zde odpověď dává ustanovení § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“ či „daňový řád“). Zajišťovací příkaz je totiž rozhodnutím svého druhu o (předběžném) stanovení daně.¹ K přeplatku se je proto třeba chovat stejným způsobem, jako by se jednalo o přeplatek spojený se zrušením platebního výměru. Tento postup je upraven v ustanovení § 254 odst. 4 DŘ.

V případě zrušení zajišťovacího příkazu, v jehož důsledku vznikne přeplatek, je tak povinností správce daně jej vrátit do 15 dní od dne účinnosti zrušujícího rozhodnutí. Dále je povinností správce daně ve stejné lhůtě předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně. Toho si je Finanční správa plně vědoma a v rámci praxe takto i postupuje.



Nyní se ale dostáváme k otázce, jaký úrok je třeba pro tento účel použít.

2 Dvojnásobný úrok dle § 254 odst. 2 DŘ

Předně je třeba konstatovat, že daňový subjekt má nárok na úrok pouze tam, kde nějaké jeho majetkové hodnoty byly použity na úhradu zrušeného zajišťovacího příkazu. Bez takto použitých majetkových hodnot není přeplatek a bez přeplatku není úrok.

Existuje-li přeplatek, je v tomto stěžejní otázkou, podle kterého ustanovení § 254 DŘ jej úročit. Zatímco odst. 1 citovaného ustanovení dopadá dle důvodové zprávy² na pochybení v rovině nalézací, odst. 2 dopadá na rovinu platební: „Rozdíl mezi odstavcem 1 a odstavcem 2 je mimo jiné v tom, že v prvním případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci v rovině platební (neoprávněná exekuce).“ Uvedené by znamenalo, že pokud správce daně pouze stanoví nesprávně daň (pochybí v rovině nalézací), platí za takto nesprávně stanovenou daň úrok dle odst. 1. Pokud ale tuto daň i vybere (pochybí v rovině platební), pak platí úrok dle odst. 2. Ten je oproti úroku dle odst. 1 dvojnásobný.

Výše uvedený přístup ale ze samotného textu zákona nevyplývá. Ten říká, že i vybraná daň se úročí toliko podle odst. 1, pakliže tuto daňový subjekt správci daně uhradil „dobrovolně“. U nedobrovolných úhrad (exekuce) se již uplatní úrok dle odst. 2.

Ona dobrovolnost, jakási šedá zóna, se po zásluze stala předmětem zájmu Nejvyššího správního soudu, a to v jeho rozsudku ze dne 10. 11. 2016, sp. zn. 7 Afs 299/2015. Je to totiž právě dobrovolnost, která se v rozsudku ukázala jako rozhodující v tom, jak vysoký úrok je třeba aplikovat. Stalo se tak navzdory skutečnosti, že tímto bylo nutno

¹ Obdobně viz HAJDUŠEK, T. Nezákonný zajišťovací příkaz, exekuce a úrok z neoprávněného jednání správce daně – dvě zásadní otázky. *daucEXP*. 2019.

² Obdobně také doktrína, viz KANIOVÁ, L. In: BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. II díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 1474.

přistoupit k extenzivnímu výkladu předmětného odst. 2 – extenzivnímu výkladu, jehož potřebnost právě pro tento případ uznávají i odborníci z řad Finanční správy.³

V citovaném rozsudku došel Nejvyšší správní soud k závěru, že i dobrovolný prodej nemovitosti zatížené zástavním právem může být důvodem pro přiznání úroku dle odst. 2. To z důvodu, že daňový subjekt byl k tomuto prodeji donucen pod přímou hrozbou exekučního prodeje. Uvedené lze zobecnit tak, že pokud dochází k platbě pro přímo hrozící exekuci, pak je důvod přiznat úrok podle odst. 2.

V tomto ohledu si je třeba uvědomit, že zajišťovací příkaz je jako vytažení střelné zbraně. U té platí, že se nevytahuje, pakliže držitel není rozhodnut střílet. Stejně tak se nevydává ani zajišťovací příkaz, pakliže správce daně není připraven tento obratem exekvovat. Vždyť neprovedení exekuce by popíralo naplnění jedné z podmínek pro jeho vydání. Aniž by tak autorovi byly známy statistiky neexekvovaných zajišťovacích příkazů,⁴ troufá si učinit závěr, že zajišťovací příkaz je přímou hrozbou následné exekuce. Proto je-li na základě zajišťovacího příkazu plněno, stěží lze hovořit o dobrovolnosti.

V případě opačného názoru by zákon stavěl subjekty do zajímavého postavení. Na jedné straně by stáli ti, kteří by byli schopni a ochotni zajišťovací příkaz uhradit. Na druhé straně by stáli ti, kteří by úhrad buďto nebyli schopni,⁵ nebo by k nim nebyli ochotni.⁶ Zatímco první by měli nárok na úrok dle odst. 1, druzí by měli nárok na úrok dle odst. 2.

Jaký je přitom rozdíl mezi těmi, kteří jsou schopni a ochotni zajišťovací příkaz uhradit, a těmi, kdo sice jsou schopni úrok uhradit, ale neučiní tak? Jen ten, že ti druzí po učinění jakéhosi vkladu do „hry“ ve formě (více)nákladů exekučního řízení a potenciální „ostudy“ před třetími osobami (např. bankami v rámci exekučního příkázání pohledávky) jsou ochotni zkusit vyhrát dvojnásobek. Skutečně je smyslem úroku dle odst. 2 podporovat tento druh hazardu pro daňové subjekty, které mají menší averzi k riziku a jsou ochotny hnát věc do krajnosti? Nebo je smyslem posuzovat takovéto případy stejně?

V této souvislosti nutno připomenout, že doktrína⁷ zastává jednotný názor, že smyslem a účelem úroku

z neoprávněného jednání správce daně je předcházet sporům o náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Přitom u zajišťovacích příkazů bývá výše škody zpravidla vyšší. To je dáno tím, že daňový subjekt musí během několika dní vyřešit neočekávatelné finanční požadavky správce daně. Bez zajišťovacího příkazu by měl pro tento účel minimálně rok, což je obvyklá délka odvolacího řízení.⁸ Naproti tomu přezkum zajišťovacích příkazů je věcí, které se dostává nejvyšší prioritě,⁹ protože doba přezkumu je v porovnání s ostatními daňovými spory mnohem kratší. V důsledku tak tento úrok nestihne naběhnout do nijak závratných výšin.

Na základě výše uvedeného tak lze shrnout, že co do úročení se u zajišťovacích příkazů jeví jako vhodnější spojit úročení s ustanovením § 254 odst. 2 DR. Nicméně je třeba otevřeně přiznat, že takovýto extenzivní výklad nemá oporu v jazykovém výkladu. Není proto divu, že v daňové praxi se dosud neuplatňuje. Bude tak ve výsledku záležet na správních soudech, ke které interpretaci se nakonec přikloní.

3 Neoprávněný zajišťovací příkaz s doměřením daně

Dále bude pojednáno o případech, kdy se zajišťovací příkaz sice ukáže jako nezákonný, avšak správce daně nakonec úspěšně doměří zajišťovanou daňovou povinnost. Jinými slovy daňový subjekt sice bude úspěšný v rámci boje proti zajišťovacímu příkazu, avšak nebude úspěšný v rámci boje proti zajišťované (ve výsledku doměřené) dani. K těmto případům bude zpravidla docházet tam, kde správce daně nebude schopen naplnit druhou podmínku dle ustanovení § 167 odst. 1 DR (že zajišťovaná daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi).

Představme si situaci, kdy daňový subjekt vykázal daňovou povinnost na DPH za prosinec 2015 ve výši 10.000 Kč. Správce daně byl však názoru, že daňová povinnost má být 1.000.000 Kč. A jelikož měl v průběhu kontroly daňové povinnosti obavy o její dobytost v budoucnu, vydal 25. 7. 2016 zajišťovací příkaz s účinky dle ustanovení § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.¹⁰

³ Viz ROZEHNAL, T. a M. FELDEK. Vybrané otázky při aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně. *daucEXP*. 2018.

⁴ Autor si troufá odhadnout, že pakliže takovéto případy budou vůbec existovat, pak nanejvýš v jednotkách.

⁵ Například pro nedostatek finančních prostředků.

⁶ Dluh neuznávají a sami od sebe správci daně odmítají cokoliv poslat.

⁷ Viz HAJDUŠEK, T. Nezákonný zajišťovací příkaz, exekuce a úrok z neoprávněného jednání správce daně – dvě zásadní otázky. *daucEXP*. 2019 či ROZEHNAL, T. a M. FELDEK. Vybrané otázky při aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně. *daucEXP*. 2018.

⁸ K tomu je nutno připočítat možnost požádat o posečkání, což u zajišťovacích příkazů sice zákon nevyklučuje, ale z povahy věci tyto snahy nemohou být úspěšné.

⁹ V režimu daňového řádu je dána lhůta 30 dní pro vyřízení odvolání. V režimu soudního přezkumu pak soudy zpravidla tuto agendu předřazují před ostatní věci, byť jim to žádný právní předpis neukládá. Uvedené je důsledkem toho, že si soudy uvědomují významnost situace, jelikož u zajišťovacích příkazů jde každým dnem doslova o přežití.

¹⁰ Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyzkoušet vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.

Ještě v ten samý den provedl exekuci a vymohl rozdíl daňových povinností, tj. 990.000 Kč. Dne 15. 1. 2017 došlo ke zrušení zajišťovacího příkazu pro nenaplnění jedné z podmínek pro jeho vydání. Dne 25. 1. 2017 správce daně daňovému subjektu vrátil částku ve výši 990.000 Kč. Samotné nalézací řízení však nakonec v průběhu roku 2017 skončilo doměrkem ve výši původně předpokládaných 990.000 Kč, který daňový subjekt uhradil 25. 7. 2017.¹¹

U takového případu by se jako první vypořádával úrok z neoprávněného jednání správce daně. Daňovému subjektu by náležel úrok dle ustanovení § 254 odst. 2 DŘ za šest měsíců, po které měl správce daně částku ve výši 990.000 Kč ve svém držení.

Jakmile by však daňové řízení skončilo, bylo by postaveno najisto, že daňový subjekt měl již v původní den splatnosti správci daně uhradit 1.000.000 Kč. Z této částky však uhradil jen 10.000 Kč. S částkou 990.000 Kč tak byl v prodlení, a to v době od 26. 1. 2016 do 25. 7. 2016 a od 26. 1. 2017 do 25. 7. 2017. V mezidobí daňový subjekt s částkou 990.000 Kč v prodlení nebyl, jelikož z titulu (neoprávněného) zajišťovacího příkazu se tato nacházela u správce daně.

Za normálních okolností by byl daňovému subjektu vypočten úrok z prodlení (§ 252 DŘ) z částky 990.000 Kč jen za období od 26. 1. 2016 do 25. 7. 2016 a od 26. 1. 2017 do 25. 7. 2017. Nicméně celou věc komplikuje to, že za mezidobí správce daně daňovému subjektu již přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně. Otázka tak zní, zda přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně ovlivňuje případný úrok z prodlení, či nikoliv.

Odpověď na tuto otázku je třeba hledat ve smyslu a účelu obou úroků. Pokud by smyslem obou úroků byla finanční kompenzace za to, že peníze po nějakou dobu chyběly ať už jedné, či druhé straně, pak by bylo možno účinky obou úroků vzájemně započítat. To znamená, že by správce daně předepsal úrok z prodlení za celé období od 26. 1. 2016 do 25. 7. 2017, čímž by *de facto* vymazal v minulosti již přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně. Tak k této problematice ostatně přistupuje Finanční správa.

Jak již ale bylo nastíněno výše, úrok z neoprávněného jednání správce daně má mj. funkci paušální náhrady škody. Tuto funkci u úroku z prodlení nalézt z povahy nelze. Stěží si lze představit, že by snad státu mohla vzniknout prodlením daňového subjektu jakákoliv škoda. Nota bene za situace, kdy si stát na trzích půjčuje za záporný úrok. Cena peněz pro stát je tak v tu chvíli dokonce záporná.

V této souvislosti není bez zajímavosti, že po 1. 1. 2015 lze cenu peněz najít přímo v daňovém řádu, konkrétně v ustanovení § 254a DŘ. Pokud je cena peněz repo sazba plus 1 (2) p. b.,¹² je tak otázkou, co tvoří těch zbylých 13 (12) p. b. obsažených v úroku z prodlení. Nelze pro ně nalézt jiné vysvětlení, než že se jedná o sankci.¹³ Judikatura, byť konstantní, ovšem tento do očí bijící fakt stále odmítá uznat.

Je-li podstatná část úroku z prodlení sankcí, nelze tuto započítat s přiznaným úrokem z neoprávněného jednání správce daně. Pokud tak daňový subjekt z titulu uhrazeného zajišťovacího příkazu měl v době od 26. 7. 2016 do 25. 1. 2017 peníze na účtu správce daně, za které v minulosti obdržel úrok z neoprávněného jednání správce daně, lze započíst nanejvýš část připadající na cenu peněz.

Jinými slovy správce daně si může nazpátek nárokovat nanejvýš cenu peněz, kterou již daňovému subjektu v rámci úroku z neoprávněného jednání správce daně za předmětné období sám vyplatil. A to tak, aby si ve výsledku navzájem s daňovým subjektem nic nedlužili. Za období od 26. 7. 2016 do 25. 1. 2017 tak může být daňovému subjektu předepsán nanejvýš úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 p. b., platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. To v předmětném období dává 1,05 % ročně.

Závěrem se pak dostáváme k otázce toho, zda vyjma úroku z neoprávněného jednání správce daně může daňový subjekt žádat o náhradu škody tam, kde nakonec dojde k doměření daně. K tomu se dnes Finanční správa staví tak, že nezákonný zajišťovací příkaz nezakládá nárok na náhradu škody v případě, kdy se nakonec potvrdí předpoklad správce daně o tom, že v budoucnu dojde k doměření daně. Tento na první pohled racionální a v praxi bezvýjimečně aplikovaný předpoklad bude ale v praxi velmi často mylný.

Důvodem je skutečnost, že v případě zajišťovacího příkazu má daňový subjekt povinnost jej uhradit v podstatě obratem, pakliže tento není dokonce účinný okamžikem jeho vydání. Daňový subjekt tak má velmi málo času na to, aby sehnal zpravidla značné majetkové hodnoty. Pokud by ale správce daně postupoval správně, tzn. bez nezákonného zajišťovacího příkazu by nejprve uskutečnil nalézací řízení v obou instancích, než by mohl po daňovém subjektu požadovat úhradu, měl by daňový subjekt mnohem více času. Minimálně celé odvolací řízení, které dnes nezřídka atakuje hranici dvou let. A to je dost dlouhá doba na to, aby daňový subjekt dokázal potřebné

¹¹ U tohoto příkladu bude pro zjednodušení odhlíženo od nuancí co do účinků ustanovení § 252 odst. 2 DŘ.

¹² Přesněji repo sazba stanovená Českou národní bankou, zvýšená o 1 procentní bod, platná pro první den příslušného kalendářního pololetí. A od 1. 7. 2017 repo sazba stanovená Českou národní bankou, zvýšená o 2 procentní body, platná pro první den příslušného kalendářního pololetí.

¹³ Zrcadlově pro stejnou část úroku z neoprávněného jednání správce daně ve formě 13 (12) p. b. nelze nalézt jiné vysvětlení, než že se musí jednat o cokoliv jiného než cenu peněz. Nejspíše právě o onu zmiňovanou paušální náhradu škody.

majetkové hodnoty buďto svou vlastní činností vydělat, nebo si je obstarat z cizích zdrojů. Stranou pak nelze nechat ani možnost žádat o posečkání či splátkování, což by období potřebné pro úhradu ještě více prodloužilo.

Budeme-li tak po daňovém subjektu požadovat okamžitou úhradu, může to skončit jeho ekonomickou smrtí. Ten samý daňový subjekt, pokud by ale měl na úhradu dobu roku až dvou, by naproti tomu mohl být schopen daňovou povinnost uhradit. V těchto případech bude jednoznačně dána příčinná souvislost mezi nezákonným zajišťovacím příkazem na straně jedné a ekonomickou likvidací (vznikem škody) na straně druhé, ke které by za obvyklých okolností (bez nezákonného zajišťovacího příkazu) nedošlo. Daňový subjekt se tak může úspěšně domáhat náhrady

škody podle zákona č. 82/1998 Sb. i tam, kde se nakonec potvrdí předpoklad správce daně o tom, že dojde k doměření daně.

4 Závěr

Zajišťovací příkazy jsou sice již dnes Finanční správou aplikovány zpravidla v zákonných mezích. To však neznamená, že tím všechny problémy jimi způsobené skončily. Naopak, v rámci odstraňování způsobených následků jsme teprve na začátku. V tomto nás čeká ještě množství výzev, jakož i potřeba dát odpovědi na množství otázek. Nezbývá než doufat, že na jejich definitivní vyřešení nebudeme čekat desetky let.

Vysoké pokuty za bagatelní porušení zákona o evidenci tržeb. Jsou zákonné?

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

Se zavedením elektronické evidence tržeb je nutně spojena veřejná diskuse nad důvodností a přiměřeností tohoto nástroje. Podle Ministerstva financí se jedná o nezbytný nástroj pro snížení daňových úniků a narovnání podnikatelského prostředí. Autor nehodlá s tímto názorem polemizovat, neboť se jedná o otázku politickou. A ta byla s konečnou platností vyřešena v Parlamentu České republiky přijetím zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „ZoET“). Z odborného hlediska autora zajímá přístup Finanční správy ČR k vymáhání plnění povinností zákonem uložených. Ve svém příspěvku se autor zaměří na problematiku výše pokut udělovaných za porušení zákona v často na první pohled naprosto bagatelní výši.

1 Zásady správního trestání

Přestupky a sankce za porušení povinností upravuje část čtvrtá ZoET. Není sporu o tom, že relevantní právní úpravou je rovněž zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „PřesZ“). Platí



zároveň všechny zásady správního trestání, jak jsou doktrinárně zformulovány.

Za přestupek proti evidenci tržeb podle § 28 ZoET lze uložit pokutu až do výše 500.000 korun. Za přestupky na úseku evidence tržeb podle § 29 ZoET lze podle jednotlivých skutkových podstat uložit pokutu až do výše 50.000 korun nebo až do výše 500.000 korun.

Nejedná se sice o trestněprávní postih stěžovatele ve smyslu českého práva, nýbrž o postih za správní delikt, ale jak např. upozornil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17. 6. 2010, čj. 7 As 16/2010-64, „*judikatura Evropského soudu pro lidská práva k čl. 6 odst. 1 větě první Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod ve znění protokolů č. 3, 5 a 8, vyhlášená pod č. 209/1992 Sb. (dále jen „Úmluva“)* za „trestní obvinění“ ve smyslu tohoto článku považuje stíhání pro podstatnou většinu veřejnoprávních deliktů (k tzv. Engelovu testu a související judikatuře Evropského soudu pro lidská práva viz komplexně rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 11. 6. 2009,

č. j. 9 As 58/2008-63, www.nssoud.cz). *Stíhání pro veřejnoprávní delikt, za nějž hrozí peněžitá sankce ve výši 5000 Kč až 2 500 000 Kč (§ 60 odst. 1 zákona o vysílání), tedy materiální újma zcela zásadní povahy, svým možným rozsahem a mírou možného dotčení osoby odpovědné za správní delikt plně srovnatelná s peněžitým trestem podle trestního práva hmotného, je nepochybně podřaditelné pod pojem ‚trestního obvinění‘ ve smyslu Úmluvy“.*

I v oblasti správního trestání podle ZoET tak případnému pachateli svědčí právo na spravedlivý proces tak, jak je upravuje čl. 6 Úmluvy. Stejně tak případnému pachateli svědčí právo na spravedlivý proces, upravené v hlavě páté (čl. 36 až 40) Listiny základních práv a svobod (zákon č. 2/1993 Sb.).

Platí proto zejména tyto základní zásady a principy:

- žádný trest, žádný delikt bez zákona,
- zásada subsidiarity trestní represe,
- důkazní břemeno nese správní orgán,
- zásada presumpce neviny a zásada v pochybnostech ve prospěch obviněného – *in dubio pro reo*,
- obviněný má právo na právní pomoc, a to od počátku řízení před správním orgánem,
- obviněný má právo být neprodleně a v jazyce, jemuž rozumí, podrobně seznámen s povahou a důvodem obvinění proti němu,
- obviněný má právo mít přiměřený čas a možnost k přípravě své obhajoby,
- obviněný má právo vyslyšet nebo dát vyslyšet svědky proti sobě a dosáhnout předvolání a výslech svědků ve svůj prospěch za stejných podmínek jako svědků proti sobě,
- obviněný má právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům,
- je vyloučen souběh správních deliktů tam, kde se jedná o pokračující, hromadný nebo trvající delikt,
- platí zákaz retroaktivity přísnějšího zákona a přednost použití pozdější úpravy, pokud je pro pachatele příznivější,
- platí zákaz analogie v neprospěch pachatele,
- pro trestnost jednání musí být naplněna i materiální stránka deliktu,
- zásada zákazu dvojího přičítání¹,
- zásada individualizace trestu,
- zásada zákazu reformace *in peius*².

Dále je nutno uvést, že podle ustálené judikatury³ výrok rozhodnutí o správním deliktu musí obsahovat popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným. Neuvede-li správní orgán takové náležitosti do výroku svého rozhodnutí, podstatně poruší ustanovení o řízení a takové porušení je důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí soudem⁴.

2 Materiální stránka správního deliktu

Podstatou správních deliktů je postih za jednání v rozporu s právem. K jeho trestnosti však nepostačuje, že jednání po formální stránce vykazuje znaky skutkové podstaty deliktu, pokud zároveň není jednáním společensky nebezpečným (škodlivým). Jinými slovy, aby mohlo být určité protiprávní jednání kvalifikováno jako správní delikt, musí být kromě formálních znaků deliktního jednání naplněna i materiální stránka deliktu a jednání musí vykazovat určitou míru společenské nebezpečnosti ve vztahu k porušené povinnosti stanovené zákonem na ochranu odpovídajících hodnot⁵. Zároveň platí, že úvaha o naplnění materiálního znaku disciplinárního přestupku má místo teprve tehdy, pokud je v řízení prokázáno, že byly naplněny jeho formální znaky⁶.

Materiální korektiv je v PřesZ vyjádřen v § 5 slovy „*společensky škodlivý protiprávní čin*“. Doktrína rovněž spojuje materiální stránku s pojmem společenská škodlivost. Co se rozumí společenskou škodlivostí, PřesZ ani jiný zákon nedefinuje. Společenskou škodlivostí se nejčastěji rozumí způsobilost činu poškodit (ohrožit či porušit) zájmy chráněné právními předpisy⁷. V podrobnostech odkazuje autor čtenáře např. na diplomovou práci Pavly Procházkové „Materiální stránka přestupku“.⁸

Materiální stránka přestupku je vyjádřením zásady subsidiarity, podle níž je zapotřebí omezit trestání na případy, kdy je to odůvodněno závažností a společenskou nebezpečností protiprávního jednání. Jedním ze základních významů materiální stránky přestupku je proto to, že umožňuje nestíhat tzv. bagatelní přestupky⁹. Tedy přestupky, jejichž

¹ K okolnosti, která tvoří zákonný znak skutkové podstaty správního deliktu, nelze přihlídnout jako k okolnosti polehčující či přitěžující v úvaze při ukládání sankce.

² Srovnej § 90 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, podle kterého odvolací správní orgán nemůže změnit napadené rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

³ Například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, čj. 2 As 34/2006-73.

⁴ Viz § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

⁵ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 8 As 17/2007-135.

⁶ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2011, čj. 8 As 41/2010-110.

⁷ Například NOVOTNÝ, F. a kol. *Trestní zákoník 2010*. Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 40.

⁸ Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta, 2013. Dostupná online na: <https://theses.cz/id/2fcu65/>.

⁹ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2007, čj. 2 As 19/2006-89, se za bagatelní přestupek považuje situace, kdy porušení veřejného zájmu by bylo minimální, neboli jde o jednání, které nevykazuje daný stupeň společenské nebezpečnosti; jako příklad lze uvést překročení povolené rychlosti o 2 km/hod. v přehledném úseku mimo zástavbu metr před značkou konec obce – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2019, čj. 5 As 104/2008-46.

závažnost je zcela nepatrná nebo jejichž následky jsou bezvýznamné, by měly zůstat bez potrestání. A právě tento význam materiální stránky přestupku nabývá důležitosti v oblasti přestupků za porušení povinností podle ZoET.

Lze uzavřít, že podle právní úpravy, doktríny i ustálené judikatury je kategorie správních deliktů kategorií trestního práva v širším slova smyslu, tudíž se pro všechny správní delikty, nejen pro přestupky, uplatní povinnost správního orgánu zkoumat nejen naplnění formálních znaků správního deliktu, ale také zda jednání vykazuje daný stupeň společenské škodlivosti, tedy materiální stránku správního deliktu. Vždy je tak třeba zkoumat materiální stránku deliktů, a to ve všech řízeních, ve kterých je rozhodováno o odpovědnosti za veřejnoprávní delikt a o sankci za něj.

3 Co je společensky škodlivé v oblasti EET? A jak vysokou pokutu lze udělit za nenahlášení korunových tržeb?

V médiích byly prezentovány případy z praxe, kdy za nevydání nebo nezaslání účtenky za nákup v řádech jednotek či nízkých desítek korun byly uděleny pokuty převyšující částku 10.000 korun.

Medializován byl například případ, který se stal v Holešově ve Zlínském kraji. Za to, že místní trafiká nevydala účtenku a nezaevidovala tržbu za nákup krabičky bonbónů Tic Tac ve výši 15 Kč, dostal majitel pokutu ve výši 15.000 Kč.¹⁰

Další obdobný případ se odehrál v malém pekařství v Moravskoslezském kraji. Prodávačka, která neutrhla účtenku za balenou vodu a neodevzdala ji kontrole, způsobila svému zaměstnavateli problémy a pokutu ve výši 5.000 Kč.¹¹

Až k soudu se dostal případ obchodníka z Krnova, který za nezaevidování a nevydání účtenky na prodej koláčků za 10 Kč dostal pokutu 10.000 Kč. O tomto případě bude pojednáno níže.

Zcela logicky se nabízí otázka, zda lze za takovéto z hlediska výše tržby naprosto bagatelní pochybení udělit pokutu v řádech desetitisíců korun. Je nezaevidování

tržby, popř. nevydání účtenky „za pár korun“ skutečně natolik společensky škodlivé, aby bylo možno takové jednání postihnout pokutou v nikoliv malé výši? Při odpovědi na tuto otázku je nutno zkoumat společenskou nebezpečnost přestupků v oblasti EET a přiměřenost výše pokuty.

3.1 Společenská nebezpečnost nezaevidování tržby a nevydání účtenky

Materiální stránka přestupku má zcela jistě svůj význam i v oblasti správního trestání za porušení povinností při evidenci tržeb podle ZoET, a to přesto, že není v ZoET *stricto sensu* upravena. To ostatně konstatuje i komentář¹², podle kterého „o přestupek nejde, pokud je zde toliko zanedbatelná míra společenské nebezpečnosti určitého jednání“. Dále podle komentáře¹³ „nutnost existence materiálního znaku správního deliktu vylučuje tedy možnost správně trestat v případech banální povahy“.

Na druhou stranu podle judikatury Nejvyššího správního soudu přitom zpravidla není nutné, aby se správní orgány otázkou naplnění materiální stránky daného správního deliktu explicitně zabývaly i v odůvodnění svých rozhodnutí¹⁴. V zásadě totiž platí, že v případech správních deliktů je jejich materiální stránka dána již samotným naplněním znaků objektivní stránky skutkové podstaty deliktu¹⁵. Teprve ve chvíli, kdy se jedná o případ, v němž je sporné, zda konkrétní společenská nebezpečnost dosahuje minimální hranice typové nebezpečnosti, je nezbytné, aby se správní orgán zabýval materiální stránkou správního deliktu i v odůvodnění svého rozhodnutí¹⁶.

Ze stejných závěrů vychází i metodika Finanční správy ke správnímu trestání v oblasti evidence tržeb¹⁷. Tato metodika upravuje posuzování materiální stránky přestupků u evidence tržeb následovně:

„[Materiální stránka přestupku] Aby mohl být určitý protiprávní čin kvalifikován jako přestupek, musí být kromě jeho formálního znaku naplněna také materiální stránka, tedy protiprávní čin musí vykazovat určitou míru společenské škodlivosti, což vyplývá i ze samotné definice přestupku. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 9 As 34/2012, ze dne 9. 8. 2012 vyplývá, že již stanovením formálních znaků určité skutkové podstaty zákon předpokládá, že při jejich naplnění v běžně se vyskytujících případech bude stupeň společenské škodlivosti zpravidla vyšší než nepatrný. Toto pravidlo se týká všech skutkových podstat uvedených v § 29 odst. 1 ZoET.

¹⁰ Viz <https://www.podnikatel.cz/clanky/prumerna-pokuta-u-eet-stale-roste-za-nezaevidovani-15-ke-se-plati-i-15-000-ke/>.

¹¹ Viz <https://www.forum24.cz/sikana-eet-v-praxi-neodevzda-uctenku-za-11-koron-zaplatil-6-tisic-pokuty/>.

¹² HRABĚTOVÁ, D., KOUBA, S. a M. PATZENHAUSER. *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 103.

¹³ Tamtéž, s. 108.

¹⁴ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2012, čj. 9 As 34/2012-28.

¹⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 As 104/2008-45, nebo rozsudek ze dne 30. 3. 2011, čj. 1 Afs 14/2011-62.

¹⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2012, čj. 9 As 34/2012-28.

¹⁷ Metodický pokyn ke správnímu trestání a dalším postupům finančního úřadu při porušení povinností vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb ze dne 23. 3. 2018, čj. 28890/18/7700-20128-609133.

Materiální stránka nebude dána pouze v případě, že porušení povinnosti, sankcionovatelné na základě § 29 odst. 1 ZoET, je natolik nepatrné vzhledem ke škodlivému následku, že jim nedojde k narušení samotného účelu ZoET. Účelem ZoET je získání údajů v rámci realizace opatření ke zvýšení efektivity správy daní, zamezení zneužívání a obcházení daňových předpisů. V těchto případech by měl finanční úřad dostatečně zvážit, zda byla v konkrétním případě materiální stránka přestupku naplněna či nikoliv. Pokud dojde k závěru, že škodlivost určitého porušení povinnosti dle ZoET je nepatrná, k zahájení řízení o přestupku správní orgán nepřistoupí. V případě, že naplnění materiální stránky je ze strany finančního úřadu shledáno, avšak jedná se o porušení ZoET, které svou podstatou fakticky neohrožuje smysl ZoET, tj. získat informace o pravdivosti přiznávaných příjmů, pak lze uvažovat o uložení správního trestu napomenutí. Prakticky tak tento postup přichází v úvahu především u přestupku dle § 29 odst. 1 písm. c) ZoET – umístít informační oznámení.“

Podle metodiky tedy prakticky při každém jednání, které naplní skutkovou podstatu přestupků podle ZoET, dochází k naplnění materiální stránky přestupku. Za nejnižší míru společenské nebezpečnosti je totiž považováno neumístění informačního oznámení. Pokud je tedy podle metodiky i toto jednání natolik společensky nebezpečné, že naplňuje materiální stránku přestupku, je zřejmé, že v případě dalších přestupků, zejména nezaevidování tržby nebo nevydání účtenky, dojde podle Finanční správy k naplnění materiální stránky přestupku bez dalšího.

To potvrzuje i postup orgánů Finanční správy v praxi. V případě nezaevidování tržby a nevydání účtenky za nákup ve výši 40 Kč finanční úřad jako správní orgán v prvním stupni uvedl:

„Správní orgán má za prokázané naplnění formální stránky přestupku. Při posuzování přestupku správní orgán nepřihlíží pouze k jeho formální stránce, ale i ke stránce materiální. Materiální stránkou přestupku je jeho společenská škodlivost. Aby bylo možné přestupek trestat, musí být v určitém minimálním stupni nebezpečný, resp. škodlivý pro společnost. Vykazuje-li tedy jednání sice formální znaky přestupku, které ale nedosahuje určitý minimální stupeň společenské škodlivosti daný zejména povahou chráněného zájmu, nelze je označit jako přestupek.“

Na druhé straně, pokud se týká posouzení společenské škodlivosti, správní orgán uvádí, že dle platné judikatury lze obecně vycházet z toho, že jednání, jehož formální znaky jsou označeny zákonem za přestupek, naplňuje v běžně se vyskytujících případech i materiální znak přestupku, neboť porušuje či ohrožuje určitý zájem společnosti. Proto ani zpravidla není nutno, aby se správní orgán otázkou naplnění materiální stránky daného přestupku explicitně zabýval i v odůvodnění svých rozhodnutí. V zásadě platí, že v případě přestupku je jeho materiální

stránka dána již samotným naplněním skutkové podstaty přestupku.

Problematika fiskálních zájmů státu vyvolává zvýšený zájem na zamezení obcházení či vyhýbání se povinným odvodům do státního rozpočtu a rozpočtů obcí. Materiální stránku přestupku pak představuje takové společensky škodlivé jednání, které porušuje nebo ohrožuje zájem společnosti chráněný zákonem, v tomto případě jednání porušující nebo ohrožující řádné plnění veřejnoprávních povinností v oblasti řádného výběru daní. Oblast správy daní je klíčovou pro fungování státu a naplňování jeho základních funkcí, proto patří daňová legislativa všude na světě k těm nejkompexnějším a nejprísnejším oblastem státní regulace. Pokud je účelem zákona o evidenci tržeb zajištění řádného výběru daní a omezení daňových úniků, nemá správní orgán pochyb o tom, že posuzované jednání obviněné je společensky škodlivým jevem.

Správní orgán v jednání obviněné spatřuje jeho společenskou škodlivost v ohrožení fiskálních zájmů státu a ohrožení účelu evidence tržeb a zároveň dochází k ohrožení zájmu společnosti na ochraně práv spotřebitelů, kdy v důsledku nevystavení účtenky se všemi náležitostmi nemohou zákazníci ověřit zaehvidování tržby a zúčastnit se účtenkové loterie.

Z uvedeného důvodu správní orgán jednání obviněné hodnotí jako společensky škodlivé a materiální stránku přestupku za zcela naplněnou. S ohledem na výše uvedené má správní orgán za to, že obviněná svým jednáním naplnila všechny znaky přestupku. Jednáním obviněné byla naplněna jak formální, tak i materiální stránka přestupku.“

Ve stejném případě k tomu Odvolací finanční ředitelství uvedlo:

„Odvolací orgán uvádí, že stanovením formálních znaků určité skutkové podstaty, v předmětném případě stanovené v § 29 odst. 1 písm. a) a písm. b) ve spojení s § 18 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona o evidenci tržeb, zákon předpokládá, že v případě naplnění v běžně se vyskytujících případech bude daný skutek společensky škodlivý (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2012, čj. 9 As 34/2012). Společenská škodlivost přestupků, kterých se dopustila obviněná, není nepatrná tak, že by ji nebylo možno ve správním řízení postihnout. Jednání obviněné lze bezpochyby považovat za společensky škodlivé, poškozující jednak primární cíl evidence tržeb, kterým je narovnání přehledu o uskutečněných tržbách poplatníků, tak i naplnění doplňujícího institutu evidence tržeb pro účely správy daní dle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Dle odvolacího orgánu pouze vystavením účtenky v souladu se zákonem o evidenci tržeb, je možné správním orgánem či veřejností zkontrolovat údaje o evidované tržbě zasílané

správci daně. Tímto je rovněž zajištěno ověření zaevidování příslušné tržby samotným poplatníkem, dále má zákazník s předanou účtenkou možnost případně reklamovat či vrátit zakoupené zboží. Odvolací orgán k této věci uzavírá, že zákon o evidenci tržeb má díky těmto kontrolním mechanismům za cíl narovnat podnikatelské prostředí a zvýšit příjmy veřejného rozpočtu v rámci boje proti daňovým únikům.“

V již zmiňovaném případě „koláček“ se k materiální stránce přestupku spočívajícího v nezaevidování tržby a nevydání účtenky při nákupu koláče za 10 Kč vyjádřil i Krajský soud v Ostravě, který v rozsudku ze dne 15. 5. 2019, čj. 25 Af 26/2018-60, uvedl, že „jsou-li naplněny formální znaky přestupku, lze předpokládat naplnění určité míry společenské škodlivosti (tedy naplnění znaku materiální stránky), ledaže by byly zjištěny okolnosti neběžné a zároveň významné, jež by materiální znak přestupku vylučovaly. Správní orgán ani přes tuto obecnou premisu ale nemůže na zdůvodnění tohoto nedílného znaku přestupku rezignovat, je-li ze strany pachatele rozporován“. Podle Krajského soudu v Ostravě „[o]tázka výše nezaevidované částky pak není důvodem pro vyslovení závěru o absenci materiální stránky nebezpečnosti takového jednání. Nutno mít na zřeteli, že cílem elektronické evidence tržeb je účinný výběr daní a narovnání podnikatelského prostředí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16). Chráněna je tedy funkčnost celého hospodářského systému, nikoli jen fiskální zájem státu na vybrání daně v určité výši. Výše nezaevidované částky je ale okolností, která může mít význam pro úvahy o výši udělované sankce“.

K naprosto identickému závěru dospěl i Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 24. 7. 2019, čj. 52 Af 53/2018-44, který se týkal případu nepředání účtenky za nákup zapalovače za 15 Kč a jejího zahození do koše, za což byla prodejci udělena pokuta původně ve výši 15.000 Kč.¹⁸ Krajský soud v Hradci Králové – pobočka Pardubice k tomu dále dodal, že „[t]ext zákona skutečně předpokládá, aby zákazník měl možnost s účtenkou bezprostředně po realizované tržbě nakládat. Jak bylo popsáno shora, zájmem státu v dané věci není toliko plnění daňové povinnosti, nýbrž též narovnání podnikatelského prostředí“.

Z citovaných soudních rozhodnutí je tedy zřejmá dosavadní inspirace soudů v nálezu Ústavního soudu a v ministerstvem uváděných důvodech pro zavedení evidence tržeb. Z hlediska obhajoby práv poplatníků ze strany daňových poradců nezbyvá než doufat v to, že judikatura týkající se výše sankcí za porušení zákona o evidenci tržeb je v současné době teprve v počátcích a podaří se prosadit názor,

že ne každé nezaevidování tržby nebo nevydání účtenky je společensky škodlivé samo o sobě bez přihlídnutí ke konkrétním okolnostem případu.

3.2 Výše pokuty za bagatelní porušení zákona

Pro samotné poplatníky má hlavní dopad výše sankce, která je jim za porušení povinností ohledně evidence tržeb uložena. Zatímco diskuse na téma materiální stránky přestupku je pro poplatníky zcela nezajímavá a naprosto abstraktní, výše pokuty je pro ně samozřejmě naprosto prioritní.

Podle údajů Finanční správy¹⁹ činila průměrná výše pokuty v příkazním řízení částku 16.626 Kč a ve správním řízení částku 13.891 Kč.

O konkrétní výši pokuty rozhoduje správní orgán v rámci své diskreční pravomoci s přihlídnutím ke všem okolnostem případu, polehčujícím a přitěžujícím okolnostem a majetkovým poměrům obviněného. I při ukládání sankce podle ZoET platí, že správní orgán posuzuje vždy konkrétní skutkové okolnosti případu či poměry obviněného a dbá o to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. To ovšem neznamená, že lze stanovit sazebník pokut podle jednotlivých skutkových podstat, který by byl plošně aplikován bez zohlednění poměrů obviněného a konkrétních skutkových okolností. Ústavní soud již dříve konstatoval²⁰, že „[p]okuta jakožto trest musí být diferencovaná, aby efektivně působila jako trest i jako odstrašení“. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 12. 2014, čj. 4 Ads 211/2014-36, uvedl, že „[s]polečenská nebezpečnost deliktního jednání není totiž exaktně kvantifikovatelnou veličinou, pomocí níž by bylo možné přesně srovnávat zcela odlišné delikty, přičemž typová společenská nebezpečnost určitého jednání, zpravidla vyjádřená zákonnou sazbou sankce, kterou lze za určitý delikt uložit, nemusí přesně korespondovat s nebezpečností konkrétního jednání, za něž je individualizovaná sankce (samozřejmě v zákonném rozmezí) ukládána“.

Při rozhodování o výši pokuty je nutno vycházet z majetkových poměrů poplatníka, neboť platí zásada, že výše pokuty by neměla být pro poplatníka likvidační. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2010, čj. 1 As 9/2008-133, „[s]právní orgán vychází při zjišťování osobních a majetkových poměrů z údajů doložených samotným účastníkem řízení, případně z těch, které vyplynuly z dosavadního průběhu správního řízení či které si opatří samostatně bez součinnosti s účastníkem řízení. Nelze-li takto získat přesné

¹⁸ V odvolacím řízení byla výše pokuty snížena na 8.000 Kč.

¹⁹ Prezentace Ing. Jiřího Fojtíka, ředitele sekce metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství, na konferenci DAŇOVÝ ŘÁD 2019 – XIX. ročník procesního daňového práva. 1. VOX, 26. 11. 2019.

²⁰ Nález ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 38/02.

informace, je správní orgán oprávněn stanovit je v nezbytném rozsahu odhadem“.

K likvidační výši pokuty rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl:

„[27] Jak již tedy bylo řečeno, správní orgán musí v uvedeném rozsahu k osobním a majetkovým poměrům pachatele přihlídnout, aby se vyhnul uložení likvidační pokuty. Likvidační pokoutou přitom rozšířený senát rozumí sankci, která je nepřiměřená osobním a majetkovým poměrům pachatele deliktu do té míry, že je způsobilá mu sama o sobě přivodit platební neschopnost či ho donutit ukončit podnikatelskou činnost, nebo se v důsledku takové pokuty může stát na dlouhou dobu v podstatě jediným smyslem jeho podnikatelské činnosti splácení této pokuty, a zároveň je zde reálné riziko, že se pachatel, případně i jeho rodina (jde-li o podnikající fyzickou osobu) na základě této pokuty dostanou do existenčních potíží.“

[28] To samozřejmě neznamená, že by pokuta za jiné správní delikty měla ztratit cokoli ze své účinnosti. Naopak, jak již připomněl předkládající senát, aby pokuta za jiný správní delikt naplnila svůj účel z hlediska individuální i generální prevence, musí být citelným zásahem do majetkové sféry pachatele. Odpovídající intenzita majetkové újmy bude v konkrétních případech záviset na řadě faktorů, v první řadě však na závažnosti spáchaného deliktu. Ta v sobě vždy zahrnuje jak typovou závažnost, kterou zákonodárce vyjádřil již rozpětím zákonné sazby pro uložení pokuty, tak individuální závažnost protiprávního jednání v konkrétním případě.“

Zájemce o hlubší poznání problematiky likvidační povahy pokuty autor odkazuje např. na článek Jakuba Drápala „Likvidační výše pokuty ve správním trestání“.²¹

Pokud vezmeme v úvahu výše citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě, podle kterého „[v]ýše nezaevidované částky je ale okolností, která může mít význam pro úvahy o výši udělované sankce“, je zřejmé, že za nezaevidování drobných částek by měly být udělovány pokuty spíše na samotné spodní hranici zákonného rozpětí, v případě porušení povinností podle ZoET tedy v nižších jednotkách tisíců korun. Tento závěr ale nelze aplikovat bez dalšího, neboť při zvažování výše sankce v konkrétním případě musí výše pokuty zohledňovat kromě majetkových poměrů pachatele i další rozhodné skutečnosti, zejména:

- míru společenské nebezpečnosti,
- způsob spáchání přestupku,
- míru zavinění,

- motiv či pohnutky,
- dobu trvání protiprávního jednání,
- dosavadní bezúhonnost či recidivu obviněného.

Určitou „obvyklou“ výši pokuty za současné porušení povinnosti zaevidování tržby a vystavení účtenky lze seznat nejenom z uvedené statistiky, ale i z již citovaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích. Zde soud odkazuje na vyjádření žalovaného Odvolacího finančního ředitelství, podle kterého za souběžné porušení zákona, tj. nezaevidování tržby a nevydání účtenky, „bývá v souladu běžnou výší stanovená pokuta v částce 15.000 Kč“.

Přístup Celní správy k výši pokuty za porušení zákona lze vysledovat z rozhodnutí celního úřadu v případě zjištěného opakovaného nezaevidování tržby, ve kterém celní úřad uvedl: „Vzhledem k výši sankce, kterou zákonodárce pro tyto přestupky stanovil je jisté, že zájem státu na elektronické evidenci tržeb je zásadní. Z toho důvodu je na místě tvrdý postih takového jednání.“

4 Moderace pokuty ze strany soudu

V již popisované kauze „koláček“ krajský soud žalobu proti udělené pokutě zamítl, ale k návrhu žalobce v rámci tzv. moderace pokutu z částky 6.500 Kč snížil na částku 1.000 Kč.

Podle krajského soudu „správními orgány správně uvedené polehčující okolnosti měly mít výraznější promítnutí do výše sankce, a to i s ohledem na skutečnost, že žalobce je spíše drobným podnikatelem, kde i nevelké rozdílů v uložené sankci mohou být výrazněji pocíťovány v jeho majetkové sféře. Rovněž s ohledem na skutečnost, že pochybení bylo ojedinělé a jakékoli předchozí či následující kontroly již ničeho závadného nezjistily, je nutno akcentovat preventivní funkci v takovémto případě ukládané pokuty, k jejímuž dosažení postačí i výrazně nižší částka, než byla uložena. Dle názoru soudu není třeba výrazně k tíži hodnotit skutečnost, že žalobce naplnil dvě skutkové podstaty, neboť nezaevidování tržby pravidelně rezultuje v nevydání účtenky. Oproti tomu je třeba akcentovat žalovaným připuštěnou možnost neúmyslného pochybení“.

Bude jistě zajímavé sledovat další vývoj této kauzy, neboť proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě byla Odvolacím finančním ředitelstvím podána kasační stížnost²². Hlavním argumentem stěžovatele je, že se v případě pokuty ve výši 6.500 Kč nejedná o pokutu ve zjevně nepřiměřené výši²³.

²¹ Dostupný na stránkách Ministerstva vnitra ČR zde: <https://www.mvcr.cz/soubor/sp-7-18-drapal-pdf.aspx>.

²² Věc je vedena Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 AfS 230/2019.

²³ Podle § 78 odst. 2 s. ř. s. platí: „Rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může soud, nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí podle odstavce 1, ale trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, upustit od něj nebo jej snížit v mezích zákonem dovolených, lze-li takové rozhodnutí učinit na základě skutkového stavu, z něhož vyšel správní orgán, a který soud případně vlastním dokazováním v nikoli zásadních směrech doplnil, a navrhl-li takový postup žalobce v žalobě.“

Odvolací finanční ředitelství odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2018, čj. 9 As 55/2017-93, kde Nejvyšší správní soudu uvedl, že „pro zásah do správního uvážení při výměře pokuty nepostačí běžná nepřiměřenost, ale je nutné, aby nepřiměřenost sankce dosáhla kvalitativně vyšší míry a byla zjevně nepřiměřená. Při takové úvaze jistě nepostačí vyjít pouze z konkrétní výše pokuty v dané věci, ale v první řadě je třeba se zaměřit na rozpětí pokuty stanovené zákonodárcem. Právě on nastavením rozpětí pokut určuje typovou závažnost příslušného postihovaného protiprávního jednání. Přiměřenost v individuálním případě se pak musí posuzovat zejména s ohledem na maximální možnou výši pokuty. V posuzované věci představuje uložená pokuta 6% z maximální možné výše. To lze jen těžko považovat za nepřiměřené, natožpak za zjevně nepřiměřené“.

Z kasační stížnosti Odvolacího finančního ředitelství je zřetelná obava ze založení podmínek ohledně výše pokuty i pro další případy a vytvoření soudní praxe ve vztahu k moderaci pokuty.

Autor se stejně jako Krajský soud v Ostravě domnívá, že přiměřenost pokuty, resp. její zjevnou nepřiměřenost není možno zkoumat pouze ve vztahu k zákonem stanovenému rozpětí, ale je nutno zvažovat více kritérií²⁴. Jednak nelze ve všech případech spoléhat na racionalitu zákonodávce a automaticky považovat jakékoliv zákonem stanovené rozpětí za racionální, přiměřené a proporcionální. Podle komentáře²⁵ „užitím moderačního práva soud nahrazuje správní uvážení správního orgánu správním uvážením vlastním. Soud se zde chová jako správní orgán. Pro případy moderace je nadán vlastním uvážením, a může tak zasáhnout do výše trestu, jako by jej uděloval sám“.

5 Závěrem

Jak již bylo uvedeno, elektronická evidence tržeb je projektem zcela unikátním a v jeho rámci dochází v dosud nepoznané míře k transferu obrovského množství dat od soukromých subjektů ve prospěch státu. Podle údajů Finanční správy²⁶ bylo od prosince 2016 do října 2019 zaevidováno v systému více než 12 mld. transakcí a celková výše zaevidovaných tržeb dosáhla astronomické výše více než 4 biliony korun. Finanční správa obdržela masivní nástroj na včasné odhalování daňových úniků. Plně analytické využití získaných dat je velkou výzvou, před kterou Finanční správa stojí. Kontrolní činnost je z tohoto pohledu sice nezbytnou, ale přesto pouze okrajovou záležitostí.

Podle Finanční správy²⁷ „[ú]čelem správního trestání na úseku evidence tržeb pak není jen sankcionování za porušení konkrétních povinností, ale též preventivní působení na dodržování povinností dle ZoET u konkrétního poplatníka i u všech ostatních povinností“.

Podle autora je v případě elektronické evidence tržeb, a to zvláště v počátečních fázích jejího zavádění, zároveň nutno přihlídnout k naprosté unikátnosti tohoto projektu, který pro poplatníky zavádí povinnosti zcela nové, a to v míře dosud nepoznané. Proto je podle názoru autora vhodné a potřebné upřednostnit v této počáteční fázi elektronické evidence tržeb preventivní a výchovnou funkci pokuty před její funkcí represivní.

Bude velmi zajímavé sledovat judikatorní vývoj v oblasti správního trestání a skutečnost, na co bude ze strany soudů kladen důraz. Přitom platí, že není rozsudku bez žaloby a že kvalitu rozsudku předznamenává kvalita žaloby. A zde je prostor pro daňové poradce. Autor bude spokojený, pokud jeho příspěvek ke kvalitě podávaných odvolání a žalob pomůže v míře alespoň větší než nepatrně.

Judikatura v oblasti EET:

- [1] okamžik účinnosti rozhodnutí o uzavření provozovny dle § 31 odst. 1 písm. a) ZoET: rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2018, čj. 8 Afs 25/2018-32
- [2] porušení povinnosti v „zájezdni hospůdce“ z důvodu tvrzeného nestabilního mobilního signálu: rozsudek KS v Plzni ze dne 8. 1. 2019, čj. 57 A 26/2017-75
- [3] provoz restaurace schovaný za klub přístupný pouze jeho členům: rozsudek KS v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 15. 5. 2019, čj. 59 A 109/2018-30
- [4] nezaevidování tržby a nevystavení účtenky za prodej koláče v ceně 10 Kč, moderace pokuty ze strany soudu: rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2019, čj. 25 Af 26/2018-60
- [5] nepředání vystavené účtenky za prodej zapalovače za 15 Kč: rozsudek KS v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 24. 7. 2019, čj. 52 Af 53/2018-44
- [6] podmínky povolení zjednodušeného režimu a způsob jejich prokazování: rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 45/2019-55

²⁴ Srovnej např. POTĚŠIL, L., ŠIMÍČEK, V. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Leges, 2014, s. 730: „Zjevnou nepřiměřenost uloženého trestu je nutno hodnotit ve vztahu k podmínkám, které jsou pro úvahu o trestu primárně stanoveny zákonem, a dále pak zejména zohledněním majetkových poměrů pachatele, i když zákon toto kritérium přímo nestanovil.“

²⁵ Tamtéž, s. 732.

²⁶ Citovaná prezentace Ing. Jiřího Fojtíka.

²⁷ Tamtéž.

Praktické rady pro evidenci tržeb

Ing. Jiří Fojtík

ředitel metodiky a výkonu daní,
Generální finanční ředitelství

Mgr. Kateřina Holubcová

vedoucí oddělení evidence tržeb,
Generální finanční ředitelství

Milí čtenáři, dostali jsme od redaktorů *Bulletinu* důvěru spočívající v možnosti podělit se s vámi o znalosti z oblasti evidence tržeb, které jsme nashromáždili v rámci své praxe ve Finanční správě ČR. Tímto článkem bychom se chtěli pokusit usnadnit Vám pochopení dané problematiky. To se může jevit jako obtížné právě nyní, kdy k 1. 11. 2019 vstoupil v účinnost zákon č. 256/2019 Sb., který vedle řady důležitých změn zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „zákon o evidenci tržeb“), normuje spuštění dalších fází evidence tržeb pro zbytek podnikatelského odvětví. Dovolte tedy, abychom Vás prostřednictvím tohoto příspěvku těmito změnami provedli. Navíc vzhledem ke skutečnosti, že si 1. 12. 2019 připomeneme tři roky od spuštění evidence tržeb pro stravovací a ubytovací služby a následně pro maloobchod a velkoobchod, je tento článek i vhodnou příležitostí k ohlédnutí se a k rekapitulaci toho, co zákon, který je často pod drobnohledem veřejnosti i médií a který čas od času vzbuzuje emoce jak odborné, tak i laické veřejnosti, za dobu své účinnosti přinesl.

Z pohledu Finanční správy máme za to, že šlo o úspěšný projekt. V rekordním čase jsme dokázali připravit IT prostředí pro evidenci a od jejího spuštění jsme nezaznamenali žádný výrazný technický výpadek. Ke dni 20. 10. 2019 máme zaevidováno 11 997 milionů tržeb a průměrná doba odezvy systému při přijetí jedné tržby je 30 ms. Ani v nejmenším se tedy nepotvrdily obavy kritiků EET, že evidence bude podnikatele při výkonu jejich podnikatelské činnosti zdržovat.

Zákon splnil naše očekávání i v tom směru, že pomáhá narovnávat podnikatelské prostředí tím, že znesnadňuje krácení tržeb osobám, které se o to v minulosti snažily. Podnikatelé pak mají příznivější podmínky pro své podnikání. Snížení krácení hotovostních tržeb se pak logicky odráží také v nárůstu inkasa daní. Výpočty nárůstu inkasa, často nazývané jako přínosy evidence tržeb, Ministerstvo financí zveřejnilo dne 22. 2. 2019. Dle těchto výpočtů byl čistý přínos EET za rok 2017 ve výši 5,7 mld. Kč a za rok 2018 ve výši 9,5 mld. Kč. Finanční správa vybrala díky EET na daní z přidané hodnoty, daní z příjmů fyzických



osob a daní z příjmů právnických osob za dva roky celkem 15,2 mld. Kč navíc.

V rámci prověřování plnění povinností při evidenci tržeb jsme zaznamenali i velmi výrazné pokusy o krácení daní. Za zmínku jistě stojí nedávný případ, kdy společně Finanční správa, Policie České republiky a státní zastupitelství právě díky evidenci tržeb odhalily významné daňové úniky s předpokládaným krácením daně až ve výši 14 mil. Kč. Celý podvod spočíval v tom, že podnikatel měl v síti svých provozoven upravený software pokladních zařízení, jehož prostřednictvím byly dlouhodobě porušovány zákonné povinnosti. Pod tíhou důkazů se obvinění ke své činnosti doznali.

Z pohledu právního lze asi za nejdůležitější milník evidence tržeb označit náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, jenž reagoval na ústavní stížnost odpůrců evidence tržeb, kteří navrhovali zrušení celého zákona nebo jeho jednotlivých částí. Co bylo výsledkem rozhodnutí? Za nejzásadnější sdělení považujeme to, že Ústavní soud dospěl k závěru, že evidence tržeb je v souladu s ústavními principy, neporušuje právo na ochranu vlastnictví ani právo na svobodu podnikání, a tedy nemůže mít ani rdousící efekt pro menší podnikatele. Ústavní soud uvedl, že evidence tržeb má sloužit k narovnání podnikatelského prostředí a zajistit efektivnější správu daní. Dále ve svém nálezu uvedl, že prostředky, které zákon pro dosažení tohoto cíle volí, jsou rozumné a odpovídající, a jsou tedy v souladu s principem přiměřenosti.

Na druhou stranu je potřeba zmínit, že k některým dílčím aspektům evidence tržeb měl Ústavní soud určité výhrady a některé části zákona zrušil a doporučil zákonodárci, aby pro jejich aplikaci našel jiné řešení. Reakcí na zmíněný náleze je novela č. 256/2019 Sb., která vešla v platnost 9. 10. 2019.

Po krátkém úvodu, který si dle našeho názoru problematika evidence tržeb zaslouhuje, můžeme přejít k praktickým částem tohoto článku, ve kterých bychom Vám chtěli přiblížit nejdůležitější změny, které do zákona již zmíněná novela přinesla.

1 Co nového přináší novela zákona o evidenci tržeb

Novelu zákona o evidenci tržeb je třeba vnímat především jako reakci na výše zmiňovaný nálezn Ústavního soudu, který zákonodárce postavil před úkol opětovně a s definitivní platností zvážit, jakého okruhu poplatníků se bude evidence tržeb týkat, a to zejména s přihlédnutím k existenci určitých skupin poplatníků, pro které vzhledem ke specifčnosti jejich činnosti může elektronická forma evidence tržeb představovat enormní zátěž. Vládní návrh novely tak přišel s řešením, které vyjímá z evidenční povinnosti některé druhy podnikatelské činnosti, u nichž by evidování tržeb v běžném režimu prakticky znemožňovalo její plynulý a hospodárný výkon.

Zákon tedy s účinností od 1. 11. 2019 nově zavádí výjimku pro tržby za poskytování předplacených telekomunikačních služeb uskutečněných prostřednictvím veřejné mobilní telefonní sítě, které jsou následným čerpáním nebo zúčtováním jiné platby (jedná se např. o situaci, kdy zasláním SMS zprávy dojde ke stržení částky za tuto službu z předplaceného kreditu), dále pro tržby z obchodní letecké dopravy, kdy vzhledem k existenci globálních distribučních systémů, do nichž nelze EET implementovat, není možné dostát zákonným požadavkům, či tržby z hazardních her, které však v důsledku zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů podléhají ještě přísnější regulaci. Výjimky pro tržby z předvánočního prodeje ryb a tržby nevidomých podnikatelů byly do zákona s drobnou modifikací převzaty z nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb, a v rámci legislativního procesu je doplnily ještě výjimky pro tržby ze sociálních služeb. Prostřednictvím těchto změn zákonodárce naplnil požadavek Ústavního soudu ve vztahu k těm poplatníkům, jejichž podnikatelská činnost se vyznačuje určitými specifiky. Zároveň se Ústavní soud neopomněl zaměřit ještě na jednu významnou skupinu podnikatelů, která je specifická malým rozsahem podnikatelské činnosti. Bylo vyhodnoceno, že k poplatníkům, pro něž je nezbytnost pořízení vhodného pokladního zařízení (i ve vazbě na případnou relativní elektronickou negramotnost) natolik významnou zátěží, že by mohla být významnou motivací k ukončení výkonu podnikatelské činnosti, je nutno přistupovat individuálním způsobem. Dané úvahy vyústily v zavedení takzvaného zvláštního režimu evidence tržeb.

Jak už samotný název tohoto nově zaváděného institutu vypovídá, jedná se o zvláštní způsob plnění evidenční povinnosti, jenž může být určitým okruhem poplatníků, kteří splní určité zákonem stanovené podmínky, upřednostněn před standardním způsobem evidence tržeb v běžném, resp. zjednodušeném režimu. Jeho výhodou může být pro tyto poplatníky právě fakt, že při něm nedochází k online přenosu datových zpráv o evidovaných tržbách do systému EET, není tedy třeba pořizovat si pokladní zařízení s internetovým připojením. Podnikatel

nepotřebuje ani tiskárnu, neboť účtenky, do nichž bude vpisovat zákonem stanovené údaje, obdrží od správce daně. Online přenos informací o evidovaných tržbách pak nahrazuje oznámení o tržbách evidovaných ve zvláštním režimu, které poplatník podává ve čtvrtletních intervalech správci daně některým ze způsobů, které jsou správcem daně standardně podporovány (viz níže).

Jak již bylo zmiňováno výše, možnosti evidovat tržby ve zvláštním režimu může využít pouze omezený okruh poplatníků, splňujících zákonem stanovené podmínky. Tento okruh se omezuje na fyzické osoby a z právnických osob pouze na ty, které jsou poskytovateli zdravotních služeb hrazených z veřejného zdravotního pojištění a přijímají za jejich poskytování úhrady od zdravotní pojišťovny. Základním předpokladem je, že se jedná o poplatníka, který není plátcem daně z přidané hodnoty a který neprovozuje podnikatelskou činnost s více než dvěma zaměstnanci. Posledním požadavkem, kterým je možnost evidence tržeb ve zvláštním režimu podmíněna, je výše příjmů poplatníka z evidovaných tržeb nepřesahující 600 000 Kč za 4 bezprostředně předcházející kalendářní čtvrtletí a rovněž za 12 bezprostředně následujících kalendářních měsíců. Výše uvedený taxativní výčet podmínek, při jejichž splnění je možné evidování tržeb ve zvláštním režimu povolit, garantuje, že jistá úleva z povinnosti evidovat tržby elektronicky bude poskytnuta jen těm, pro které by s ohledem na výše popsany záměr zákonodárce mohla představovat významnou zátěž.

Pokud poplatník splní všechny výše uvedené podmínky, bude jeho žádosti ze strany správce daně vyhověno. Co je však nutné zdůraznit, v případě, že by poplatník v žádosti neuvedl všechny potřebné skutečnosti, které správce daně k posouzení existence nároku na povolení evidovat tržby ve zvláštním režimu potřebuje, bude takováto žádost zamítnuta. Poplatník tedy nese plnou odpovědnost za to, že jím tvrzené skutečnosti budou úplné a přesvědčivé. V tomto kontextu je určitě vhodné věnovat se alespoň ve stručnosti jednotlivým podmínkám, jejichž splnění má poplatník usilující o povolení prokázat, tak aby k výše uvedenému negativnímu rozhodnutí docházelo v praxi co nejméně.

První podmínka:

Poplatník nesmí být plátcem daně z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. I s ohledem na to, že v důsledku novelizace zákona o evidenci tržeb evidenční povinnosti podléhají pouze tržby, které byly uskutečněny na území České republiky, je z hlediska dodržení podmínky zcela irelevantní, pokud je poplatník plátcem v zahraničí. Správce daně si při přijetí žádosti poplatníka ověří pouze to, zda není tuzemským plátcem.

Druhá podmínka:

Poplatník nepodniká s více než dvěma zaměstnanci. Přitom je lhotečné, zda se jedná o zaměstnance

v pracovním poměru, či o zaměstnanci, s nímž má poplatník uzavřenu dohodu o pracích konaných mimo pracovní poměr (dohodu o provedení práce nebo dohodu o pracovní činnosti). Důležité je, že v daném okamžiku nesmí být překročen zákonem stanovený počet zaměstnanců. Samozřejmě zákon počítá se situacemi, kdy některý ze zaměstnanců čerpá dovolenou či mu ve výkonu práce brání určitá překážka, jako například dlouhodobá nemoc či rodičovská dovolená (viz překážky na straně zaměstnance dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, případně též nařízení vlády č. 590/2006 Sb., kterým se stanoví okruh a rozsah jiných důležitých osobních překážek v práci, ve znění pozdějších předpisů). Překážkou na straně zaměstnance se rozumí jak překážka osobní (viz např. již zmíněná dočasná pracovní neschopnost), tak také překážky z důvodu obecného zájmu, k nimž se řadí například školení, jiné formy přípravy nebo studia, ale také darování krve, činnost rozhodce a jiné úkony prováděné v obecném zájmu. Lze shrnout, že pokud je další zaměstnanec zaměstnán z výše uvedených důvodů a po dobu trvání těchto důvodů, je daná podmínka pro zvláštní režim evidence tržeb naplněna. K žádosti, do které poplatník uvede počet zaměstnanců ke dni, kdy tuto žádost podává, přiloží také listiny, kterými tuto skutečnost prokazuje. Může se jednat například o kopie mzdových listů či o výpisy z evidence, kterou zaměstnavatel vede pro účely důchodového, nemocenského nebo veřejného zdravotního pojištění. Co se týče způsobu prokázání splnění této podmínky, zákon nestanoví žádné podrobnosti. Proto ani výčet dokumentů, které uvádíme v tomto článku, nelze zcela jistě považovat za taxativní a poplatník může pro tyto účely použít i další listiny, pokud jsou způsobilé správci daně podat úplný a přesvědčivý obraz o aktuálním stavu zaměstnanců.

Třetí podmínka:

Třetí podmínkou je prokázání rozsahu podnikatelské činnosti v mezích, které jsou zákonem definovány ve formě limitů výše příjmů z evidovaných tržeb poplatníka za určité období. Výše příjmů tak nesmí za bezprostředně předcházející čtyři kalendářní čtvrtletí přesáhnout částku 600.000 Kč a přepokládaná výše těchto příjmů za 12 bezprostředně následujících kalendářních měsíců rovněž nesmí překročit částku 600.000 Kč. Obě uvedená období jsou klouzavá, což znamená, že dodržení stanovených limitů je třeba zkoumat nejen v okamžiku rozhodování o žádosti poplatníka, nýbrž po celou dobu, po kterou poplatník zamýšlí zvláštní režim využívat. V případě poplatníků, kteří s výkonem podnikatelské činnosti začínají, je relevantní testovat pouze výši předpokládaných příjmů do budoucna, limit vztahující se k období předcházejícímu podání žádosti je z povahy věci splněn. Poplatník usilující o povolení evidovat tržby ve zvláštním režimu opět stojí před úkolem prokázat správci daně prostřednictvím listin přiložených k žádosti, že výše uvedené limity splňuje. Správce daně bude akceptovat podobně jako u prokazování počtu zaměstnanců jakékoli dokumenty,

na základě kterých bude moci naplnění zákonné podmínky spolehlivě posoudit. K těmto dokumentům lze řadit zejména evidenci hotovostních plateb podle § 97 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ či „DŘ“), ve znění pozdějších předpisů. V případech, kdy poplatník zaznamenává údaje o hotovostních platbách do jiné evidence stanovené zákonem, může využít právě tuto evidenci (typicky se jedná o výpisy či sestavy z daňové evidence nebo účetnictví obsahující přehled hotovostních příjmů). K prokázání výše předpokládaných příjmů postačí kvalifikovaný odhad poplatníka (stejně bude postupovat též poplatník, který s podnikáním začíná), je možno vycházet zejména z podnikatelského záměru, předběžných kalkulací příjmů na následující období s přihlédnutím k významnějším změnám ve způsobu podnikání, které by mohly mít dopad na výši příjmů poplatníka. Byť se bude následující upozornění vzhledem k výše uvedenému jevit možná jako nadbytečné, přesto si dovolujeme pro úplnost upozornit, že limity se vztahují čistě k tržbám, které podléhají evidenční povinnosti. Nezapočítávají se do nich tedy platby, které mají bezhotovostní charakter (platby z účtu na účet či platby kartou), nebo platby, které nejsou příjmem z podnikání (například příjmy z nájmu). Další skupinou, kterou není třeba do limitů zahrnovat, jsou tržby, které jsou z evidence tržeb vyloučeny.

Žádost o povolení evidovat tržby ve zvláštním režimu by nebyla úplnou, pokud by poplatník nenaplnil ještě jeden zákonný požadavek, jímž je oznámení údajů o provozovnách, v nichž přijímá evidované tržby. Tato povinnost se vztahuje pouze na ty poplatníky, kteří dosud neoznamovali provozovny prostřednictvím společného technického zařízení správce daně, tj. v rámci webové aplikace EET, na Daňovém portálu Finanční správy (v situaci, kdy evidovali tržby online) nebo pokud své provozovny sice tímto způsobem správci daně nahlásili, nicméně v rámci zvláštního režimu budou tržby přijímat v jiných než takto nahlášených provozovnách. Údaji o provozovnách se podobně jako v případě oznámení provozoven pro účely evidování tržeb v běžném či zjednodušeném režimu rozumí zejména typ provozovny, tedy určení, zda se jedná o stálou provozovnu (kamenný obchod), mobilní provozovnu (stánek či pojízdná provozovna), či virtuální provozovnu (internetový obchod). V závislosti na typu provozovny je pak třeba oznámit údaje, jejichž prostřednictvím lze provozovnu lokalizovat. V případě stálé provozovny se jedná o její adresu, v případě mobilní provozovny např. registrační značku vozidla či bližší upřesnění polohy stánku, v případě virtuální provozovny pak zpravidla její internetovou adresu. Dalšími údaji o provozovnách jsou stav provozovny (kdy lze zejména pro účely nahlášení změn rozlišovat aktivní, přerušenu či zrušenou provozovnu) a převažující činnost, která je v rámci dané provozovny vykonávána. V případě, že dojde v průběhu času ke změně údajů o provozovně poplatníka, je třeba tuto změnu správci daně oznámit

do 15 dnů (nejpozději však před přijetím první evidované tržby v této provozovně), a to kterýmkoli ze způsobů, kterými je možné učinit podání podle daňového řádu (písemně, ústně do protokolu či datovou zprávou).

Důležité

Povolení pro evidování tržeb ve zvláštním režimu se vydává bez časového omezení, nicméně v zákonem předvídaných případech může dojít k jeho zániku. Správce daně zruší povolení v situaci, kdy zjistí, že pominuly podmínky pro jeho vydání. K tomuto zjištění může dojít sám nebo na základě oznámení poplatníka, který je ze zákona povinen oznámit tuto skutečnost do 15 dnů ode dne, ve kterém daná skutečnost nastala (daná povinnost se vztahuje k překročení počtu zaměstnanců a k překročení limitů pro výši tržeb, a to jak za minulé, tak za budoucí období, pokud poplatník mohl navýšení příjmů předvídat). Dalším případem, kdy dojde ke zrušení povolení evidovat tržby ve zvláštním režimu, je situace, kdy o to sám poplatník požádá například z důvodu, že se rozhodl zcela ukončit svou podnikatelskou činnost. Správce daně přistoupí ke zrušení povolení také v případech, kdy poplatník závažným způsobem porušuje evidenční povinnost. Co se touto evidenční povinností přesně rozumí, bude podrobněji popsáno v dalších částech článku. Ke zrušení povolení evidovat tržby ve zvláštním režimu dochází na základě rozhodnutí správce daně, které je účinné třicátým dnem ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

V souvislosti s tématem ukončení zvláštního režimu stojí určitě za zmínku také to, že zákon spojuje zánik povolení se skutečností, že poplatník zaslal údaje o evidované tržbě do systému EET online. Jedná se o situaci, kdy poplatník ať již z důvodu, že v důsledku změn podnikatelského záměru předpokládá do budoucna nemožnost naplnění zákonných podmínek pro evidování ve zvláštním režimu, nebo z důvodu, že papírová forma evidence již nevyhovuje jeho potřebám, přejde na online způsob evidence. Pokud tedy poplatník učiní veškeré přípravné kroky potřebné pro evidenci tržeb v běžném, resp. zjednodušeném režimu (tyto kroky jsou podrobněji popsány v poslední části článku) a zaeviduje tímto způsobem tržbu, zanikne povolení pro evidování tržeb ve zvláštním režimu automaticky k okamžiku přijetí této tržby do systému EET bez nutnosti jeho zrušení. Daný mechanismus přechodu z jednoho režimu do druhého vychází z principu, že souběh více druhů režimů evidence tržeb není možný.

Nyní se však vraťme do fáze, kdy bylo poplatníkovi povolení k evidování tržeb ve zvláštním režimu vydáno, neboť pro účely vysvětlení fungování zvláštního režimu je nutné zmínit ještě některé podstatné informace, které se vztahují k procesu přípravy na výkon samotné evidenční povinnosti. Správce daně má zákonem stanovenou lhůtu k vyřízení žádosti do 30 dnů ode dne jejího podání (žádost se podává způsoby dle § 71 DŘ věcně a místně příslušnému správci

daně). Tuto dobu využívá k prověření v ní tvrzených skutečností. V případě, že poplatník neprokázal svůj nárok na povolení evidovat tržby ve zvláštním režimu, správce daně jeho žádost zamítne. Pokud by žádost trpěla vadami podání (ve smyslu § 74 DŘ), vyzve správce daně poplatníka k jejich odstranění a poskytne mu pro to určitou lhůtu. Pokud vady nebudou odstraněny, stane se podání po uplynutí této lhůty neúčinným. Je-li žádost co do náležitostí podání perfektní a obsahuje-li veškeré skutečnosti, které správce daně potřebuje k posouzení splnění podmínek pro vydání povolení, bude žádosti vyhověno. Poplatník bude v takovém případě zpravidla vyzván správcem daně, který o žádosti rozhodoval, aby se dostavil na úřad, kde mu v rámci ústního jednání bude rozhodnutí oznámeno a zároveň mu bude předán také blok účtenek, které bude při evidenci tržeb potřebovat. Pokud by se poplatník nemohl na úřad z jakýchkoli důvodů dostavit, může mu být oznámení doručeno např. datovou schránkou či prostřednictvím provozovatele poštovních služeb a bloky účtenek si může poplatník vyzvednout až po jeho obdržení nebo i později (nejpozději však do doby, než začne přijímat evidované tržby ve zvláštním režimu). Množství předávaných bloků závisí na povaze a rozsahu podnikatelské činnosti poplatníka, tedy především na tom, kolik tržeb v průměru přijme za období jednoho roku, na které jsou bloky vydávány. Co by tedy poplatník neměl podcenit, je odhad potřebných bloků účtenek, který ostatně bude vycházet rovněž z již prováděných propočtů souvisejících s prokázáním splnění limitu předpokládaných příjmů. Přitom je třeba vzít v potaz, že jeden blok obsahuje 100 účtenek, a lze jej tak použít pro zaevidování 100 tržeb.

The image shows a form for a tax receipt block. At the top right, it says 'Série: AAA/2020'. Below this, there are two input fields: 'Číslo účtenek od' (Receipt number from) and 'do' (to). To the left of these fields is a large empty box labeled 'Označení správce daně' (Tax authority identifier). Below the input fields, the text reads 'BLOK ÚČTENEK pro evidenci tržeb ve zvláštním režimu'. At the bottom left, there is a small reference number: '26 6205 MF/6205 - v201 1'.

V situaci, kdy poplatník disponuje účinným povolením k evidování tržeb ve zvláštním režimu a bloky účtenek, již mu nic nebrání v tom, aby zahájil samotnou evidenci tržeb. Ta spočívá v plnění tří základních povinností. První z nich je povinnost vystavit účtenku s nejnižším pořadovým číslem z bloku účtenek tomu, od koho evidovaná tržba plyne, a to nejpozději při uskutečnění evidované tržby, tedy nejpozději v okamžiku, kdy poplatník přijímá některou z forem hotovostních tržeb (mince, bankovky, stravenky, žetony, různé druhy poukazů apod.). K tomuto

účelu není možné použít jinou účtenku než právě účtenku z bloku, který si poplatník u správce daně vyzvedl. Jedná se o speciální tiskopis vydávaný Ministerstvem financí, který obsahuje pole pro vyplnění povinných údajů podle zákona o evidenci tržeb. Na účtence tedy poplatník vyplňuje nezbytné údaje jako datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud byla vystavena dříve (ve formátu den, měsíc, rok a dále hodina a minuta), celkovou částku tržby v české měně. Dále má povinnost vyplnit též své daňové identifikační číslo (DIČ), avšak pouze za předpokladu, že jeho kmenová část není tvořena rodným číslem (v případě, že DIČ rodné číslo obsahuje, je vyplnění této položky výhradně na dobrovolné bázi). Poslední povinnou náležitostí účtenky je označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna, i zde však jen v případě, že má poplatník provozoven více. Označením provozovny se rozumí číslo (zpravidla dvoumístné) přidělené správcem daně buď při rozhodování o povolení evidovat tržby ve zvláštním režimu, nebo již dříve systémem EET v případě, že se jedná o provozovnu, která byla oznámena jeho prostřednictvím. Vedle položek představujících povinné údaje dle zákona o evidenci tržeb obsahuje účtenka také nepovinné položky. Tyto položky může poplatník vyplnit na základě vlastního uvážení zejména tehdy, hodlá-li vystavením účtenky z bloku účtenek splnit zároveň také povinnosti plynoucí ze zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů.

ÚČTENKA
evidence tržeb ve zvláštním režimu

Série: AAA/2020
Číslo:

Jméno a příjmení/Název/Obchodní firma
IČO

DIČ
povinné vyplnit, pokud není tvořeno rodným číslem

Číslo provozovny
povinné vyplnit v případě více provozoven

Druh zboží/ služby

Další údaje

Datum Čas

Celkem Kč

Opravit/Storno provedl
Datum

26 6205 MFIn 6205 - vzor č. 1

Část A - MFIn AAA/2020

Jak již bylo řečeno, blok obsahuje 100 účtenek, přesněji 100 dvoulistů, kdy jedna část dvoulistu představuje originál účtenky (část A) a druhá část představuje její stejnopis (část B). Díky možnosti průpisu se údaje zapsané poplatníkem na originál přenášejí na stejnopis. Originál je předáván zákazníkovi, stejnopis pak zůstává u poplatníka, který jeho uchováním plní další z povinností, které mu zákon ukládá. Vystavováním účtenek si tak vytváří archiv, který ve své podstatě plní funkci evidence hotovostních tržeb. Poplatník je povinen stejnopisy účtenek uchovávat po dobu uplynutí lhůty pro stanovení daně z příjmů, ke které se vztahují (zpravidla tedy tři roky, nejvýše deset let).

Třetím a posledním úkonem souvisejícím s plněním evidenční povinnosti je povinnost poplatníka podat správci

daně za každé kalendářní čtvrtletí, ve kterém uskutečnil nebo vrátil evidovanou tržbu nebo provedl její opravu, oznámení o tržbách evidovaných ve zvláštním režimu, a to do 20 dnů od uplynutí tohoto kalendářního čtvrtletí. V porovnání s běžným režimem evidence tržeb jsou tedy informace o tržbách předávány nikoli online, ale prostřednictvím oznámení, které se podává na formuláři s předepsanou strukturou. Tento formulář podává poplatník vždy po uplynutí kalendářního čtvrtletí s výjimkou případů, kdy v tomto čtvrtletí nepřijal žádnou evidovanou tržbu ani neprovedl její storno či opravu. Oznámení lze podat všemi způsoby dle § 71 DŘ, typicky na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu, který má s tímto tiskopisem shodné údaje a uspořádání, nebo datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, podepsanou zaručeným elektronickým podpisem nebo odeslanou prostřednictvím datové schránky nebo datovou zprávou prostřednictvím aplikace EPO. V oznámení poplatník uvádí především své identifikační a kontaktní údaje, označení provozovny, ve které jsou tržby uskutečněny, dále údaje týkající se bloku účtenek a účtenek, které byly za dané období poplatníkem vystaveny, případně ztraceny, odcizeny, poškozeny či zničeny. Nejdůležitějšími údaji jsou však údaje o evidovaných tržbách, a to jejich počet a výše včetně zohlednění případných storn a oprav. Podrobnosti stran vyplnění oznámení o tržbách naleznou poplatníci v pokynech, které budou spolu s tiskopisem oznámení vydány.

Z výše uvedeného přehledu jednotlivých povinností a vysvětlení toho, v čem jejich plnění spočívá, je zřejmé, že poplatník nepotřebuje pro evidenci tržeb ve zvláštním režimu ani autentizační údaje, ani certifikát, který se v běžném či zjednodušeném režimu používá k podpisu datových zpráv s údaji o evidovaných tržbách. Shodně s těmito online způsoby evidence má však poplatník informační povinnost spočívající ve vyvěšení informačního oznámení v provozovně, ve které přijímá evidované tržby, s příslušným textem předepsaným zákonem, jež má zákazník zpravit o způsobu evidence v dané provozovně a o povinnosti poplatníka vystavit jim účtenku z bloku účtenek. Umístění informačního oznámení není povinné v případech, kdy to z povahy věci a s ohledem na charakter podnikatelské činnosti není možné (např. v některých případech prodeje v terénu či u zákazníka).

2 Text informačního oznámení „při zvláštním režimu“

„Podle zákona o evidenci tržeb prodávající eviduje tržby ve zvláštním režimu a je povinen vystavit kupujícímu účtenku z bloku účtenek.“

Poslední, na co bychom chtěli v souvislosti s povinnostmi plynoucími poplatníkovi při evidování tržeb ve zvláštním režimu upozornit, je skutečnost, že bloky účtenek

podléhají určité míře ochrany. Byť se nejedná o přísně zúčtovatelné tiskopisy, je nezbytné zabezpečit určitý přiměřený standard v podobě pravidel pro nakládání s bloky, která budou správcem daně zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup (tedy zejména na internetových stránkách, prostřednictvím kterých Finanční správa zveřejňuje informace k evidenci tržeb). Potřebu zajištění ochrany bloků účtenek akcentuje zákon zavedením povinnosti poplatníka zacházet s bloky tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití, přičemž porušení této povinnosti (stejně jako je tomu u porušení všech ostatních povinností, které byly výše zmiňovány) je možné sankcionovat. Druhy a výše sankcí, které je možné při porušení pravidel pro zvláštní režim uložit, nijak nevybočují z rámce nastaveného pro ostatní, již zavedené režimy evidence tržeb, a neměly by tak představovat pro veřejnost žádné překvapení. Tolik tedy stručně k seznámení s novým institutem, který je alternativou k dosud zavedeným způsobům evidence tržeb.

Vzhledem k tomu, že novela zákona o evidenci tržeb zavádí jednotlivé změny, z nichž některé byly výše podrobněji popsány, postupně, tj. jednotlivá ustanovení nabývají účinnosti v různý okamžik, věříme, že se čtenářům může hodit následující přehledný harmonogram těchto změn:

I) K 1. 11. 2019 jsou účinné části zákona, které řeší legislativně technické změny, jako je navrácení povinnosti uvádět na účtence DIC, pokud není tvořeno rodným číslem, či omezení teritoriální působnosti evidence tržeb pouze na území ČR. Pro účely zachování právní jistoty se dále upřesňuje, že EET i nadále podléhají platby pomocí elektronických peněženek, čipových karet, kupónů, voucherů a jiných obdobných instrumentů, v rámci kterých dochází nejdříve

k jejich „nabití“ a následně čerpání kreditu, který byl takto nabit. V neposlední řadě dochází ke zpřesnění ustanovení upravujících evidenci v případě nepřímého zastoupení a pověření. K tomuto dni dochází také k zavedení výjimek z povinnosti evidence tržeb.

II) K 1. 2. 2020 nabývají účinnosti ustanovení, která se týkají oblasti související s povolením zvláštního režimu.

III) K 1. 5. 2020 jsou účinné zbývající části zákona. K tomuto datu dochází k náběhu 3. a 4. vlny EET a od stejného okamžiku začnou poplatníci, kteří získají povolení k evidování tržeb ve zvláštním režimu, tento režim využívat.

V závěrečné části tohoto článku bychom se rádi věnovali těm aspektům evidence tržeb, které zajímají především ty poplatníky, na něž se evidenční povinnost začne vztahovat v souvislosti s náběhem 3. a 4. fáze evidence tržeb a kteří z jakýchkoli důvodů nevyužijí možnost evidovat tržby ve zvláštním režimu. Pokusíme se ve stručnosti připomenout, co musí všechno poplatník udělat, aby si splnil své zákonné povinnosti a evidence pro něj nebyla stresující událostí.

3 Co je vše potřeba udělat, abyste mohli od 1. 5. 2020 začít elektronicky evidovat své tržby

1) Autentizační údaje

Prvním krokem, který každý nový poplatník musí učinit, je vyzvednutí autentizačních údajů (dále jen „AÚ“), jež slouží k přihlášení do webové aplikace EET. K jejich vyzvednutí je možné využít dvě cesty:

Grafické znázornění postupné účinnosti zákona č. 256/2019 Sb.



- a. O AÚ lze požádat elektronicky. Stačí vyplnit na Daňovém portále Finanční správy elektronický formulář pro vytvoření „Žádosti o autentizační údaje do EET“, podepsat tento formulář přihlašovacími údaji do Vaší datové schránky a odeslat.



Zpravidla do druhého dne dostanete AÚ do své datové schránky. Pro úplnost dodáváme, že žádost o autentizační údaje nelze podat písemně, datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem ani datovou zprávou odeslanou prostřednictvím datové schránky.

- b. Druhou možností je o AÚ požádat osobně správce daně. Znamená to navštívit kterékoli územní pracoviště (v tomto případě není nutné dodržet místní příslušnost), kde s Vámi správce daně sepíše protokol o ústním jednání a vydá Vám diskretní obálku, ve které budou Vaše přihlašovací údaje. Na územním pracovišti nestrávíte více než pár minut.



AÚ si můžete vyžádat od správce daně i prostřednictvím svého zástupce, kterého k tomuto zmocníte. Můžete využít generální plnou moc, v ostatních případech musí být v plné moci výslovně uvedeno, že zástupce zmocňujete nejen k podání žádosti o AÚ, ale též k jejich vyzvednutí.

Doporučení

Pro AÚ si můžete přijít zažádat kdykoliv a nemusíte čekat až na blížící se termín vzniku Vaší povinnosti evidovat tržby.

2) V dalším kroku vstupujete do správy údajů evidence tržeb



3) Poté se pomocí AÚ přihlásíte ke službám webové aplikace EET



4) Oznámení údajů o provozovnách

Po přihlášení do aplikace EET jste povinni před zahájením evidence tržeb oznámit údaje o provozovnách, v nichž přijímáte evidované tržby.



Budete muset vyplnit tyto údaje:

- název: *nepovinný údaj sloužící pro snazší identifikaci provozovny;*
- typ provozovny: *stálá, mobilní, virtuální;*
- stav činnosti provozovny: *aktivní/přerušená/zrušená;*
- převažující činnost provozovny: *výběr z výčtu činností z číselníku;*
- údaj o tom, kde se provozovna nachází (lokalizační údaj):
 - stálá: *bude uvedena adresa (ulice, č. p. / č. o., obec, PSČ),*
 - mobilní: *jednoznačný popis provozovny, např. v případě osobních vozidel uvedení registrační značky,*
 - virtuální: *URL adresa nebo jiný odkaz, který ji jednoznačně určí (např. e-mail, telefon).*

Každé provozovně bude automaticky systémem Finanční správy přiděleno identifikační číslo (jedinečné číslo v rámci jednoho poplatníka), které bude poplatník uvádět na účtence a v datové zprávě, kterou zasílá správci daně.

Důležité

Poplatník je povinen oznámit prostřednictvím aplikace Elektronická evidence tržeb změnu údajů o provozovnách nebo vznik či zánik provozovny, a to do 15 dnů od data změny. Nově vzniklou provozovnu je poplatník povinen zaevidovat nejpozději před přijetím první tržby v této provozovně.

5) Vygenerování certifikátu a jeho instalace do pokladního zařízení

Posledním úkonem v aplikaci správy údajů evidence tržeb, než budete moci začít evidovat, je vygenerování certifikátu. Certifikát slouží k podpisu datových zpráv s údaji o evidovaných tržbách daného konkrétního poplatníka, a tedy i k jeho jednoznačné identifikaci, neboť prostřednictvím certifikátu systém EET identifikuje poplatníka, který mu datovou zprávu posílá. Počet certifikátů, které je možno generovat, není nijak omezen. Můžete mít jeden pro všechna svá pokladní zařízení nebo využít více certifikátů a mít např. pro každou svou provozovnu nebo pro každé své pokladní zařízení jiný certifikát. **Certifikát je nutno nainstalovat do Vašeho koncového pokladního zařízení. Koncovým zařízením je myšlena např. pokladna, počítač, tablet, chytrý telefon nebo server poplatníka, který zabezpečuje zasilání tržeb do systému pro více pokladních zařízení.**

Upozornění

Certifikát má platnost tři roky a je nutné ho před vypršením platnosti vyměnit. Právě v době, kdy píšeme

tento článek, čeká obnova certifikátu poplatníky z první a druhé fáze evidence tržeb.

Doporučení

Vyplňte v aplikaci správy údajů evidence tržeb kontaktní údaje (e-mail, číslo mobilního telefonu). Pokud tak učiníte, bude Vám před vypršením certifikátu od Finanční správy zaslána notifikace, která Vás na povinnost jeho výměny upozorní.



Po nainstalování certifikátu do Vašeho pokladního zařízení doporučujeme provést zkušební odeslání údajů o evidované tržbě a překontrolovat údaje, které se Vám zobrazují na účtence.

Vzorová účtenka podle zákona o evidenci tržeb #tržby

<p>DIČ pověřujícího poplatníka dle § 20 odst. 2 ZoET. Od 1. listopadu 2019 povinný údaj v případě, že kmenová část DIČ není tvořena rodným číslem – uvádí se pouze v případě, že poplatník eviduje tržby za jiného poplatníka na základě pověření dle § 9 odst. 1 ZoET. V žádných ostatních případech se neuvádí.</p>	<p>NÁZEV POPLATNÍKA Ulice 12, 123 45 Město Tel.: 123 456 789 IČ: 12345678 DIČ: CZ12345678 DIČ pověřujícího: CZ12345678</p>	<p>DIČ poplatníka dle § 20 odst. 1 písm. b) ZoET. Od 1. listopadu 2019 povinný údaj v případě, že kmenová část DIČ není tvořena rodným číslem. V případě nepřímého zastoupení (např. komisi prodej) se jedná o DIČ zástupce (komisionáře), v případě pověření se jedná o DIČ pověřitelce, a to jak dle § 9 odst. 1 ZoET, tak i § 9 odst. 2 ZoET.</p>																				
<p>Označení provozovny dle § 20 odst. 1 písm. c) ZoET – číslo přidělené správcem daně v rámci oznámení údajů o provozovně prostřednictvím webové aplikace EET.</p>	<p>Provozovna: 11 Pokladna: 001 Datum: 16.12.2016 Číslo účtenky: 000007 Čas: 9:15:43</p>	<p>Označení pokladního zařízení poplatníka dle § 20 odst. 1 písm. d) ZoET – jedná se o označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována. Označení stanoví sám poplatník. Každé pokladní zařízení v rámci jedné provozovny a daném čase musí mít unikátní označení.</p>																				
<p>Datum a čas transakce dle § 20 odst. 1 písm. f) ZoET – musí odpovídat datu a času přijetí tržby nebo vystavení účtenky (pokud je vystavena dříve) uvedeným v datové zprávě odeslané do systému EET. Čas je nutné uvádět včetně sekund.</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th></th> <th>položka číslo 1</th> <th>100,00 Kč A</th> <th></th> </tr> <tr> <td></td> <td>položka číslo 2</td> <td>100,00 Kč B</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>položka číslo 3</td> <td>100,00 Kč C</td> <td></td> </tr> </table>		položka číslo 1	100,00 Kč A			položka číslo 2	100,00 Kč B			položka číslo 3	100,00 Kč C		<p>Pořadové číslo účtenky dle § 20 odst. 1 písm. e) ZoET – pro konkrétního poplatníka musí být unikátní na jedné provozovně, pro jedno pokladní zařízení a v jednom okamžiku. Číslo účtenky by měla tvořit logickou řadu (spojitou či nespojitou).</p>								
	položka číslo 1	100,00 Kč A																				
	položka číslo 2	100,00 Kč B																				
	položka číslo 3	100,00 Kč C																				
<p>Režim tržby dle § 20 odst. 1 písm. i) ZoET – vždy bude uveden buď režim běžný, nebo zjednodušený.</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th>sazba</th> <th>základ daně</th> <th>daň</th> <th>celkem</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A</td> <td>10%</td> <td>90,90</td> <td>9,10</td> <td>100,00</td> </tr> <tr> <td>B</td> <td>15%</td> <td>86,95</td> <td>13,05</td> <td>100,00</td> </tr> <tr> <td>C</td> <td>21%</td> <td>82,64</td> <td>17,36</td> <td>100,00</td> </tr> </tbody> </table> <p>Celková částka: 300,00 Kč</p> <p>Režim tržby: běžný</p> <p>FIK XXXXXXXXXX-XXXX-XXXX-XXXX-XXXXXX-XXXXXX-XX</p> <p>BKP XX</p> <p>PKP XX</p>		sazba	základ daně	daň	celkem	A	10%	90,90	9,10	100,00	B	15%	86,95	13,05	100,00	C	21%	82,64	17,36	100,00	<p>Celková částka tržby dle § 20 odst. 1 písm. g) ZoET – částka skutečně přijatá poplatníkem, musí odpovídat částce tržby uvedené v datové zprávě odeslané do systému EET. Uvádí se vždy v Kč.</p>
	sazba	základ daně	daň	celkem																		
A	10%	90,90	9,10	100,00																		
B	15%	86,95	13,05	100,00																		
C	21%	82,64	17,36	100,00																		
<p>FIK – Fikční identifikační kód dle § 20 odst. 1 písm. a) ZoET – kód generovaný správcem daně, který je součástí údajů zasláných v potvrzovací datové zprávě o přijetí evidované tržby. Kód je unikátní pro každou potvrzovanou datovou zprávu. Délka FIK je 39 znaků. Pokud mají poslední dva znaky hodnotu ff, byl kód přidělen v reprodukcijním prostředí (prostředí pro vývojáře), nejedná se o skutečný FIK – tržba nebyla zaevidována.</p>		<p>BKP – Bezpečnostní kód poplatníka dle § 20 odst. 1 písm. b) ZoET – otisk kódu PKP generovaný pokladním zařízením poplatníka, který jednoznačně identifikuje příslušnou tržbu poplatníka. Délka kódu je 44 znaků. Na účtenku se tiskne vždy.</p>																				
<p>PKP – Podpisový kód poplatníka dle § 20 odst. 3) ZoET – kód generovaný pokladním zařízením poplatníka, který jednoznačně identifikuje příslušnou tržbu poplatníka. Délka kódu je 344 znaků. Na účtence je uveden pouze v případě, kdy poplatník není povinen uvádět na účtence FIK (tj. při překročení mezí doby odezvy a při zjednodušeném režimu).</p>		<p>Účtenka může obsahovat další náležitosti dle jiných právních předpisů (např. zákona o dani z přidané hodnoty či zákona o ochraně spotřebitele), informací o podmínkách reklamace apod. Příklady takových položek jsou na účtence uvedeny bez komentáře.</p>																				

Podrobnější informace jsou k dispozici na stránkách www.strzby.cz v dokumentech „Formát a struktura údajů o evidované tržbě“ a „Popis položek datové věty a situace při evidenci tržeb“.

6) Informační oznámení

Další Vaší povinností je umístit ve všech místech, kde jsou přijímány evidované tržby, informační oznámení, jehož cílem je informovat zákazníky o tom, že máte povinnost evidovat tržby a vystavovat účtenky. Zákon neupravuje formu informačního oznámení, nicméně platí, že toto oznámení musí být pro zákazníka dostatečně viditelné a čitelné.

4 Text informačního oznámení „při běžném režimu“

„Podle zákona o evidenci tržeb je prodávající povinen vystavit kupujícímu účtenku. Zároveň je povinen zaevidovat přijatou tržbu u správce daně online; v případě technického výpadku pak nejpozději do 48 hodin.“

V případě, že nejste schopni tržby evidovat tzv. online, můžete správce daně požádat o možnost evidovat tržby ve zjednodušeném režimu. Zjednodušený režim (offline) umožňuje vystavit účtenku bez kódu generovaného správcem daně (FIK) a zasílat údaje o evidované tržbě datovou zprávou správci daně nejpozději do pěti dnů od uskutečnění (přijetí) evidované tržby. Ve zjednodušeném režimu může poplatník evidovat tržby na základě zákona nebo povolení správce daně. Nejčastěji se bude jednat o situace, kdy podnikatel nemá k dispozici v místě uskutečnění tržby dostatečně kvalitní internetové připojení.

5 Text informačního oznámení „při zjednodušeném režimu“

„Podle zákona o evidenci tržeb je prodávající povinen vystavit kupujícímu účtenku. Příjemce tržby eviduje tržby ve zjednodušeném režimu, tzn. je povinen zaevidovat přijatou tržbu u správce daně nejpozději do 5 dnů.“

Upozornění

Podrobného průvodce všemi výše uvedenými kroky a mnoho dalších užitečných informací z této oblasti najdete na webu evidence tržeb: <https://www.etrzby.cz/cs/zakladni-kroky-a-zpusoby-evidence>.

Vybrané aspekty vztahu insolvenčního a daňového řízení

Ing. Jiří Štojd
daňový poradce č. 4538



Vzájemná provázanost insolvenčního a daňového řízení vyvolává v praxi nespočet ne zcela běžných situací, jejichž důsledky mohou být pro obě řízení vcelku zásadní. Komplikovanost tohoto vztahu je umocněna relativně velkým množstvím subjektů, snažících se celkem logicky prosadit svůj vlastní zájem. Pro plnění povinností a uplatňování práv v daňovém řízení je v kontextu aktuální fáze insolvenčního řízení rozhodující postavení jak insolvenčního správce, tak samotného dlužníka. Finanční úřady pak kromě své role správce daně vystupují často navíc jako věřitelé. V následujícím textu se zaměříme na vliv insolvenčního řízení na daňový proces (omezeně pro právnické osoby), a to v jeho vybraných zásadních momentech, jako je zahájení insolvenčního řízení, účinky rozhodnutí o úpadku, prohlášení konkurzu a ukončení přezkumného jednání. Protože daňové řízení může končit soudním sporem, dotkneme se v závěru tématu, které by si bezesporu zasloužilo samostatnou pozornost a hlubší rozbor, a sice soudního přezkumu rozhodnutí správce daně při probíhajícím insolvenčním řízení ve světle nejnovější judikatury Nejvyššího správního soudu.

1 Zahájení insolvenčního řízení

Insolvenční řízení je zahájeno na základě listinného návrhu, který podává navrhovatel (věřitel nebo samotný dlužník) věcně příslušnému soudu (§ 97 odst. 1 insolvenčního zákona¹). Samotné účinky zahájení insolvenčního řízení jsou pak zcela jednoznačně vymezeny okamžikem zveřejnění vyhlášky příslušným soudem v insolvenčním rejstříku, kterou se oznamuje zahájení insolvenčního řízení (§ 109 odst. 4 insolvenčního zákona). Nicméně mezi zahájením insolvenčního řízení a účinky tohoto zahájení je jen velmi krátký časový úsek, neboť soud je povinen zveřejnit příslušnou vyhlášku nejdéle do dvou hodin poté, co mu byl insolvenční návrh doručen (§ 101 odst. 1 insolvenčního zákona). Okamžik zveřejnění vyhlášky je tak prvním podstatným momentem pro dlužníka, ale také pro jeho věřitele. Insolvenční zákon totiž s tímto okamžikem spojuje některé významné účinky (§ 109 a násl. insolvenčního zákona), jako je např. uplatnění pohledávek a jiných práv týkajících majetkové podstaty pouze prostřednictvím přihlášky či nemožnost provést výkon rozhodnutí nebo

¹ Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále též „insolvenční zákon“).

exekuci². Pro dlužníka je zásadní skutečnost, že zahájením insolvenčního řízení sice neztrácí dispoziční právo se svým majetkem, je však v zásadě omezen v nakládání s majetkovou podstatou, a to do té míry, pokud by mělo dojít k podstatné změně ve skladbě, využití nebo určení tohoto majetku anebo jeho nikoliv zanedbatelnému zmenšení (§ 111 insolvenčního zákona)³. Dlužník by měl tedy v této fázi insolvenčního řízení dbát zvýšené opatrnosti při svém rozhodování stran transakcí, které se mohou dotýkat majetkové podstaty, a to prakticky až do doby, než přejde oprávnění nakládat s majetkovou podstatou na insolvenčního správce. To nastává nejčastěji prohlášením konkurzu na majetek dlužníka (§ 246 odst. 1 insolvenčního zákona)⁴.

Co se týká majetkové podstaty a jejího určení, je primárně rozhodné, kdo insolvenční návrh podal (§ 205 insolvenčního zákona). V případě, kdy insolvenční návrh podal věřitel, náleží do majetkové podstaty majetek, který patřil dlužníkovi v okamžiku, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku dlužníka⁵, případně kdy nastaly účinky rozhodnutí insolvenčního soudu, kterým bylo omezeno právo dlužníka nakládat s jeho majetkem. Pokud insolvenční návrh podal sám dlužník, pak se do majetkové podstaty zahrnuje majetek, který dlužníkovi patřil v okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení. V obou variantách současně platí, že do majetkové podstaty se zahrnuje i majetek, který dlužník v insolvenčním řízení nabyt.

Daňový řád reaguje na účinky zahájení insolvenčního řízení tak, že již zahájené daňové řízení pokračuje paralelně dále a není ani žádné překážky pro jeho zahájení (§ 243 odst. 1 DŘ⁶). Výjimkou je ve vazbě na ust. § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona daňová exekuce, kterou lze nařídit, nikoliv však provést. Návazně tedy není dlužník ani povinen v případě již nařízené daňové exekuce podat prohlášení o majetku, byl-li k tomu správcem daně vyzván [§ 180 odst. 5 písm. a) DŘ]. Správce daně by pak, např. v případě mobiliární exekuce, mohl okamžikem účinků zahájení insolvenčního řízení pozbyt právo na provedení soupisu věcí (§ 204 DŘ), neboť tento úkon je fakticky počátkem samotného provedení daňové exekuce. Nicméně insolvenční zákon v § 109 odst. 2 provedení soupisu věcí předpokládá, resp. ho nepovažuje za nedovolený úkon. Smyslem je totiž ochrana majetku patřícího do majetkové podstaty před přednostním uspokojením některých věřitelů, čemuž provedení soupisu věcí neodporuje. Výjimku

lze spatřovat v situaci, kdy je povolena reorganizace (§ 316 a násl. insolvenčního zákona) a již existuje účinný reorganizační plán. V takovém případě je správce daně oprávněn přistoupit i k provedení samotné exekuce, a to v rámci vymáhání pouze takové pohledávky, která nebyla popřena, případně byla v rámci incidenčního řízení soudem potvrzena její existence a výše (§ 360 insolvenčního zákona).

2 Rozhodnutí o úpadku a prohlášení konkurzu

Insolvenční zákon považuje za účastníky insolvenčního řízení pouze dva subjekty, a to samotného dlužníka a jeho věřitele (§ 14 insolvenčního zákona). Insolvenční správce je pak v samotném řízení zvláštním procesním účastníkem, kterého ustanoví insolvenční soud nejpozději v rozhodnutí o úpadku (§ 27 insolvenčního zákona), pokud předtím neustanovil předběžného insolvenčního správce. Nejpozději rozhodnutím o úpadku tedy vstupuje do zahájeného insolvenčního řízení insolvenční správce, který však až do prohlášení konkurzu nemá dispoziční oprávnění k majetkové podstatě dlužníka.⁷ Obecná lhůta pro vydání rozhodnutí o způsobu řešení úpadku jsou tři měsíce po rozhodnutí o úpadku⁸ (§ 149 insolvenčního zákona). Z uvedeného vyplývá, že v době od rozhodnutí o úpadku do rozhodnutí o způsobu jeho řešení je osobou s dispozičním oprávněním i nadále dlužník, pakliže soud toto jeho oprávnění samostatným rozhodnutím nezúžil.

Z výše uvedeného je potřeba vycházet i v rámci daňového řízení. Daňový řád totiž insolvenčnímu správci přiznává stejná práva a povinnosti, jako má sám daňový subjekt (§ 20 odst. 3 DŘ). Insolvenční správce tedy není zástupcem daňového subjektu, ale ve vztahu ke správci daně vystupuje jako daňový subjekt. Okamžikem přechodu dispozičních práv tíží insolvenčního správce mj. povinnost vést účetnictví a plnit daňové povinnosti dlužníka, a to do té míry, pokud souvisí s majetkovou podstatou (§ 246 odst. 1 insolvenčního zákona). Insolvenční zákon současně za nakládání s majetkovou podstatou považuje mj. i plnění daňových povinností [§ 228 písm. i) insolvenčního zákona]. Je to však i nadále dlužník, kdo je primárně nositelem daňové povinnosti. Nicméně z pohledu samotného dlužníka a jeho dalšího procesního postavení v rámci daňového řízení (případně v řízení před správním soudem) je důležité, že i po prohlášení konkurzu má

² Exekuci lze nařídit nebo zahájit, nikoliv však provést.

³ Tato podmínka se však neuplatní mj. pro úkony v rámci obvyklého hospodaření či k odvrácení hrozících škod.

⁴ Insolvenční správce může být nositelem dispozičního práva k majetkové podstatě i dříve, a to okamžikem účinků rozhodnutí o úpadku; rozsah, v jakém je insolvenční správce v takovém případě oprávněn nakládat s majetkovou podstatou, je dán rozsahem, v jakém pozbyl toto právo dlužník podle předběžného opatření insolvenčního soudu.

⁵ Tedy okamžikem zveřejnění v insolvenčním rejstříku.

⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“ či „DŘ“).

⁷ To za předpokladu, že insolvenční správce nezískal dispoziční oprávnění k majetkové podstatě dlužníka před prohlášením konkurzu, a to v rozsahu, v jakém bylo soudem dlužníkovi toto oprávnění zúženo.

⁸ Ne však dříve než po skončení schůze věřitelů, která je svolána po rozhodnutí o úpadku.

dlužník nadále způsobilost k právním úkonům a je mu zachována i způsobilost procesní (§ 245 odst. 3 insolvenčního zákona). V praxi je tedy potřeba brát v úvahu, že insolvenční správce nemá neomezené pravomoci, neboť ty se odvíjejí zejména od správy majetkové podstaty. Mylná bývá prvotní představa dlužníků, že za ně insolvenční správce vše vyřeší, nebo že je snad dokonce jeho automatickou povinností aktivně vstoupit do případného daňového sporu se správcem daně. Vždy záleží na konkrétní situaci, okolnostech a v neposlední řadě i osobě insolvenčního správce. Insolvenční správce je totiž obecně vázán zásadami insolvenčního řízení, které musí při svých zvolených postupech a jednotlivých krocích ctít. Rychlé, hospodárné a co nejvyšší uspokojení věřitelů [§ 5 písm. a) ve spojení s § 36 odst. 1 insolvenčního zákona] může pro insolvenčního správce představovat určité dilema, které prostupuje jeho rozhodovacím procesem. Každé rozhodnutí pak musí v testu těchto základních zásad obstát. Kritérium co možná nejvyššího uspokojení věřitelů vs. rychlost a hospodárnost insolvenčního řízení mohou stát často proti sobě. V případě daňového sporu se správcem daně je to pak primárně otázka nákladů řízení a možného, určitou mírou pravděpodobnosti vyjádřeného úspěchu v samotné věci s konkrétním dopadem do majetkové podstaty (kritérium významnosti).

Uvedené je tedy výchozím předpokladem pro určení osoby, která je na jedné straně povinna od zahájení insolvenčního řízení v každé jeho fázi plnit daňové povinnosti dlužníka a která je na straně druhé oprávněna být účastníkem daňového (správního) řízení s možností v takových řízeních aktivně vystupovat a činit kroky na svou obranu. Zejména je to správce daně, jenž musí od zahájení insolvenčního řízení věnovat náležitou pozornost tomu, s kým má v konkrétním daňovém řízení vedeném u daňového subjektu jednat, neboť chybné určení komunikačního „partnera“ může mít zásadní dopad do daňového řízení⁹. Daňový subjekt v insolventci by pak měl znát svoje aktuální procesní postavení v daňovém řízení, aby mohl správně a včas plnit své povinnosti, stejně tak jako účinně hájit svá práva a případně se dovolávat soudní ochrany.

2.1 Podávání daňových tvrzení

Daňový řád spojuje s účinky rozhodnutí o úpadku povinnost daňového subjektu podat daňová tvrzení za část zdaňovacího období, jež končí dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, za které dosud daňové tvrzení podáno nebylo (§ 244 odst. 1 DŘ), a to ve lhůtě do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Určení osoby, která bude tuto povinnost plnit, je pak odvislé od výše uvedených předpokladů, tedy v závislosti na osobě, která má v danou chvíli dispoziční oprávnění. Pokud bude s rozhodnutím

o úpadku spojeno i rozhodnutí o prohlášení konkurzu, bude podávat daňová tvrzení insolvenční správce. V opačném případě, tedy pokud bude prohlášen konkurz až po rozhodnutí o úpadku, bude podávat tato daňová tvrzení sám daňový subjekt. Pokud insolvenční správce¹⁰ zjistí, že nemá dostatek podkladů pro zpracování a podání daňového tvrzení, oznámí tuto skutečnost správci daně a povinnost podat daňové tvrzení zaniká. Správce daně pak za adekvátní součinnosti insolvenčního správce stanoví daň podle pomůcek. Stejně tak správce daně může daň stanovit podle pomůcek v situaci, kdy uplyne lhůta pro podání daňového tvrzení a daňové tvrzení podáno není. V tomto případě odpadá správci daně povinnost obecně presumovaná v § 145 odst. 1 DŘ, a sice vydat výzvu k podání daňového tvrzení a stanovit lhůtu ke splnění této povinnosti.

Daňový řád také pamatuje na situace, kdy lhůta pro podání daňového tvrzení podle § 244 odst. 1 končí dříve než lhůta pro podání daňového tvrzení za předcházející zdaňovací období. V takovém případě dochází ke sjednocení lhůt (§ 245 DŘ) a lhůta podle citovaného § 244 odst. 1 daňového řádu se stanoví i pro tato daňová tvrzení. V některých případech stanoví daňové zákony u konkrétní daně vlastní procesní pravidla pro daňová přiznání (tvrzení) v insolventci. V tomto směru lze upozornit zejména na daň z přidané hodnoty (DPH). Ustanovení § 99b ZDPH¹¹ upravuje zdaňovací období v insolventci, které se ale prakticky dotýká pouze čtvrtletních plátců DPH v souvislosti s povinným přechodem na měsíční zdaňovací období. Podání daňového přiznání při rozhodnutí o úpadku pak speciálně řeší ust. § 101b odst. 1 ZDPH, které je však samo o sobě poněkud matoucí, a je ho tak potřeba vykládat ve vazbě na § 244 odst. 1 DŘ. Měsíční plátcé DPH je povinen za kalendářní měsíc, v němž nastaly účinky rozhodnutí o úpadku, podat dvě daňová přiznání, a to (i) daňové přiznání za část zdaňovacího období počínaje prvním dnem kalendářního měsíce a konče dnem předcházejícím dni, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku, a (ii) za zbyvající část kalendářního měsíce. Lhůta pro podání prvního daňového přiznání je 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Pro druhé daňové přiznání pak platí, že lhůta pro jeho podání je stejná jako lhůta pro podání prvního daňového přiznání, pokud je „standardní“ lhůta (tj. 25 dnů po skončení zdaňovacího období) kratší než uvedených 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Zjednodušeně řečeno tím prakticky dochází k zamezení situaci, kdy je daňový subjekt povinen podat ono „druhé“ daňové přiznání dříve než „první“.

To, co platí v případě lhůt pro daňové přiznání k dani z přidané hodnoty při úpadku, však neplatí pro podání kontrolního hlášení, které má jakožto speciální daňové tvrzení obecně upravena procesní pravidla přímo v zákoně

⁹ K tomu dále viz poslední část tohoto textu.

¹⁰ Platí pouze pro insolvenčního správce, nikoliv pro dlužníka.

¹¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“ či „ZDPH“).

o DPH. V případě právnické osoby se lhůta pro podání kontrolního hlášení jednoznačně odvíjí od konce kalendářního měsíce (§ 101e odst. 1 ZDPH), nikoliv od konce zdaňovacího období¹². Daňový subjekt-plátce daně tak bude i při prohlášení o úpadku podávat kontrolní hlášení za celý kalendářní měsíc, přestože bude současně podávat za stejné období dvě daňová přiznání k dani z přidané hodnoty¹³.

2.2 Daňové pohledávky

Povinnost podat daňové tvrzení za část zdaňovacího období přede dnem, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku, je zásadní pro vyčíslení daňových pohledávek, případně majetku dlužníka v podobě vratitelného přeplatku. Daňové pohledávky, které vznikly v důsledku daňových povinností před rozhodnutím o úpadku, jsou tzv. pohledávkami před majetkovou podstatou, naproti tomu daňové pohledávky plynoucí z daňových povinností ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku jsou pohledávkami za majetkovou podstatou (§ 242 odst. 1 DŘ). Tomu odpovídá i zahrnutí daňových pohledávek mezi pohledávky za podstatou vzniklé po rozhodnutí o úpadku tak, jak je vymezuje insolvenční zákon [§ 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona]. Je důležité si uvědomit, že mluvíme o vzniku daňových povinností ve smyslu ust. § 3 DŘ, který vymezuje daňovou povinnost velmi obecně, a to jako nastalou skutečnost, kterou zákon považuje za předmět daně. Proto je nezbytné pro určení okamžiku vzniku daňové povinnosti, včetně jejího rozsahu (předmětu), vycházet právě z konkrétních ustanovení jednotlivých hmotněprávních daňových zákonů.¹⁴

2.3 Přeplatek vs. vratitelný přeplatek

Výsledkem podaných daňových tvrzení za speciální období před rozhodnutím o úpadku může být i přeplatek na dani. Ten se stává majetkem dlužníka pouze v podobě vratitelného přeplatku, tak jak ho vymezuje § 154 odst. 2 DŘ. Jedná se tedy o přeplatek, který je vykázan na jednom nebo více osobních daňových účtech dlužníka, kdy současně neexistuje nedoplatek na jiném daňovém účtu, a to navíc za situace, kdy o převedení přeplatku nepožádá jiný správce daně¹⁵ (§ 154 odst. 4 DŘ). Vratitelný přeplatek jakožto součást majetku dlužníka pro účely insolvenčního řízení má navíc oproti „standardnímu“ vratitelnému přeplatku tu vlastnost, že vznikl jako výsledek přeplatků z daňových povinností vzniklých před rozhodnutím

o úpadku a daňových pohledávek vzniklých ve stejném období (pohledávky před majetkovou podstatou)¹⁶. Je zcela jisté v zájmu správce daně, aby zápočet uvedených splatných daňových pohledávek a přeplatků provedl do dne uskutečnění přezkumného jednání, neboť to je poslední den, kdy tak může legálně učinit (§ 242 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 190 insolvenčního zákona). Takovýto zápočet se pak musí projevit na osobním daňovém účtu dlužníka. V této souvislosti je namístě upozornit, že stále neexistuje jednotná aplikační praxe týkající se vztahu insolvenčního zákona a daňového řádu, tedy zda je daňový řád ve vztahu k insolvenčnímu zákonu *lex specialis*, nebo zdali je tomu přesně naopak. Tato otázka směřuje prakticky do postavení státu (správce daně) v insolvenčním řízení, tedy zda má, či nemá mít správce daně oproti ostatním věřitelům výrazně lepší postavení. Rozbor této problematiky není předmětem tohoto článku, nicméně je potřeba minimálně uvést, že správci daně prosazují výklad, že ust. § 154 odst. 2 DŘ, kterým jsou oprávnění provést zápočet, je ve vztahu k § 140 insolvenčního zákona ustanovením speciálním, představujícím výjimku z obecného zákazu provést zápočet, a to ve spojení s § 5 odst. d) insolvenčního zákona. V odborných kruzích však existují pochybnosti o správnosti tohoto výkladu a vůbec o jeho ústavní konformitě. Názorově se rozchází i judikatura Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu.¹⁷ V aktuální situaci tedy bude na insolvenčním správci, jak se k uvedenému postupu správce daně v konkrétní situaci postaví.

V neposlední řadě je pro výši daňové pohledávky před podstatou důležitá také skutečnost, že ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku nepřirůstá úrok z prodlení (§ 243 odst. 3 DŘ). Ke stejnému okamžiku také pozbývají dříve vydaná rozhodnutí o posečkáni úhrady daně účinnosti (§ 157 odst. 5 DŘ).

3 Ukončení přezkumného jednání

Jak bylo uvedeno výše, přezkumné jednání, resp. jeho ukončení, je důležitým momentem mj. pro určení daňové pohledávky před podstatou. Aby totiž správce daně mohl účinně přihlásit příslušnou pohledávku do insolvenčního řízení, musí daň stanovit do doby, než bude přezkumné jednání ukončeno, což prakticky znamená, že v rámci nalézacího řízení musí vydat rozhodnutí o stanovení daně.

¹² Nezáleží tedy na tom, zda má plátce daně měsíční, či čtvrtletní zdaňovací období.

¹³ Tento postup ostatně potvrzuje i Generální finanční ředitelství prostřednictvím pokynů pro vyplnění kontrolního hlášení.

¹⁴ Například ke vzniku daňové povinnosti při povinnosti zaměstnavatele srazit a odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků v návaznosti na účinky rozhodnutí o úpadku a stanovení daňové pohledávky před podstatou se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 9 Afs 106/2014-43.

¹⁵ Tento „jiný“ správce daně by však měl být také přihlášeným věřitelem, aby byla pohledávka vůbec způsobilá k zápočtu, tedy aby byly naplněny podmínky ust. § 140 odst. 2 a 4 insolvenčního zákona.

¹⁶ K vratitelnému přeplatku jakožto zvláštní kategorii přeplatku na dani pro účely insolvenčního řízení se v minulosti vyjádřil i Nejvyšší správní soud, a to např. v rozsudku čj. 6 Afs 57/2015-26.

¹⁷ Srov. například rozsudek sp. zn. 7 Afs 261/2015 vs. rozsudek sp. zn. 29 ICdo 3/2016.

Skutečnost, že takové rozhodnutí v podobě platebního výměru nenabývalo právní moci, protože ještě neuběhla lhůta pro odvolání, je v této fázi insolvenčního řízení nepodstatná. Ukončením přezkumného jednání totiž nabývají všechna nepravomocná rozhodnutí správce daně vydaná v nalézacím řízení a týkající se daňových pohledávek před podstatou *ex lege* právní moci (§ 243 odst. 2 DŘ). Pro daňové řízení tak může nastat velmi netypická situace, kdy je daňovému subjektu prakticky zapovězena možnost dosáhnout změny rozhodnutí správce daně prostřednictvím řádného opravného prostředku – odvoláním. Takováto situace nemusí být vůbec neobvyklá. Pokud např. správce daně ukončí daňovou kontrolu a platební výměr vydá krátce před ukončením přezkumného jednání a daňový subjekt nestihne zareagovat, tedy podat ani blanketní odvolání, pak skutečnost, že okamžikem ukončení přezkumného jednání nabývá platební výměr právní moci, zcela vyloučí možnost (účinně) podat odvolání. Nic by se ovšem nezměnilo ani v situaci, kdy by daňový subjekt stihl před přezkumným jednáním odvolání podat, a dokonce ani i kdyby již odvolací řízení nějakou dobu probíhalo. V takovém případě bude mít totiž správce daně povinnost odvolací řízení zastavit. Daňový subjekt pak s ohledem na to, že neplatí zásada koncentrace důkazů, ztrácí i možnost doplňovat důkazní prostředky, kterou by jinak v odvolacím řízení bezesporu měl. V tomto ohledu je tak daňový subjekt oproti situaci, kdy by nebyl v insolvenční, na svých právech (legálně) omezen. Zásada rovnosti všech věřitelů v insolvenčním řízení tak získává přednost před zásadou dvojinstančnosti v daňovém řízení. Jedinou nadějí k možnosti dosažení změny již pravomocného rozhodnutí správce daně je tedy podání žaloby ke správnímu soudu. Je však otázkou, zda by výše uvedená pravidla obstála v testu ústavnosti.

Situace je zcela jiná v případě, že správce daně do ukončení přezkumného jednání příslušné rozhodnutí o stanovení daně nevydá. Novela daňového řádu účinná od 1. 7. 2017 odstranila do té doby platné automatické zastavení všech v rovině nalézací zahájených řízení. Za současného stavu je tedy možné v případě, že je zahájeno daňové řízení, např. v podobě dlužníkem podaného daňové přiznání (řádného i dodatečného), a nebylo-li o něm do ukončení přezkumného jednání rozhodnuto (nebyl vydán platební výměr), v řízení s odkazem na § 243 odst. 1 DŘ dále pokračovat a stejně tak jej ukončit. Dále bude záležet na výsledku takového řízení, tj. zda dojde ke vzniku daňové pohledávky nebo daňového přeplatku. V případě vyměření daňového přeplatku se tento stává součástí majetku dlužníka, a správce daně je tak povinen ho do majetkové podstaty vyplatit¹⁸. To samozřejmě platí i za situace, kdy správce daně účinně přihlásil do insolvenčního řízení pohledávku, neboť už nemůže z důvodů výše popsaných

provést zápočet. Pakliže je ovšem stanovena daňová pohledávka, pak tuto správce daně už nemůže s ohledem na běh času do insolvenčního řízení přihlásit.

Pro úplnost je nutné zdůraznit, že výše uvedené platí pro daňové pohledávky ve smyslu nedoplatku na dani. Pokud by se uvedená řízení týkala daňového přeplatku (např. daňový subjekt podal daňové přiznání, v němž tvrdí přeplatek na dani), pak se v řízení dále pokračuje, a není tak ani blokována možnost se proti rozhodnutí o stanovení daně odvolat a odvolací řízení dokončit. Není však vyloučena možnost, že správce daně namísto daňovým subjektem deklarovaného přeplatku zjistí daňovou povinnost – daňovou pohledávku. Jak bylo výše uvedeno, takovou pohledávku už není možné do insolvenčního řízení účinně přihlásit, neboť lhůta již marně uplynula.

4 Soudní ochrana

Otázkou je, jaké má daňový subjekt další procesní možnosti stran případné obrany proti rozhodnutí o stanovení daně¹⁹ vydanému správcem daně v situaci, kdy takové rozhodnutí již nabylo právní moci a dispoziční oprávnění přešlo na insolvenčního správce. Otázka má minimálně dvě roviny. Tou první je, jakou „linií“ soudního sporu je možné se vydat, zda soukromoprávní v podobě incidenčního sporu v rámci insolvenčního řízení, nebo zda se domáhat přezkoumání rozhodnutí správce daně prostřednictvím žaloby u správního soudu. Druhou rovinou otázky lze spatřovat v tom, komu svědčí oprávnění podat žalobu, zda pouze insolvenčnímu správci, nebo zda se svých práv může domáhat separátně i sám dlužník, a to zejména u správního soudu.

Jak bylo uvedeno výše, nejprve je potřeba zohlednit skutečnost, kdy správce daně předmětné rozhodnutí vydal. Připomeňme, že pokud se tak stalo až po ukončení přezkumného jednání, v řízení je možné dále pokračovat, lze se proti němu odvolat a odvolací řízení také dokončit. V případě, že je rozhodnutí vydáno před ukončením přezkumného jednání, nabývá okamžikem ukončení přezkumného jednání právní moci (pokud se tak již nestalo dříve). To znamená, že se proti takovému rozhodnutí není možné dále odvolat. V obou případech tak dříve či později existuje pravomocné rozhodnutí o stanovení daně.

V průběhu insolvenčního řízení je bezesporu důležitá součinnost úpadce s insolvenčním správcem, jak ji ostatně i předvídá insolvenční zákon (§ 210 a násl. insolvenčního zákona). Praxe ukazuje, že pro účely daňového řízení a následně i pro případné řízení před správním soudem v daňových sporech je kooperace dlužníka a insolvenčního správce často zásadní. Přístup insolvenčního správce

¹⁸ K povinnosti správce daně vzít v potaz daňové přiznání podané dlužníkem po přezkumném jednání, stanovit deklarovaný přeplatek na dani a tento vyplatit do majetkové podstaty se vyjádřil i Nejvyšší správní soud, a to např. v již citovaném rozsudku čj. 6 Afs 57/2015-26.

¹⁹ Jako výsledek nalézacího řízení (vyměření nebo doměření daně) týkající se daňových povinností vzniklých před účinky rozhodnutí o úpadku.

k daňovým sporům, které vede dlužník se správcem daně, tak lze označit za klíčový, a to nejenom pro úpadce samotného, ale také pro všechny přihlášené věřitele. Insolvenční správce se může stát osobou zúčastněnou na řízení před správním soudem v daňovém sporu se správcem daně, v němž se bude domáhat zrušení jeho rozhodnutí týkajícího se stanovení daně, potažmo pohledávky přihlášené do insolvenčního řízení. Synergický efekt spolupráce insolvenčního správce a dlužníka lze v tomto směru spatřovat i v kontinuitě obrany, kterou úpadce započal. Jak již bylo uvedeno výše, insolvenční správce je vázán účelem insolvenčního řízení a jeho základními zásadami. Při svém rozhodování stran aktivního vstupu do daňového sporu se správcem daně je tak oproti daňovému subjektu v zásadě v jiném postavení a rozhoduje se podle jiných kritérií. Pokud se tedy stane, že insolvenční správce do sporu se správcem daně z různých důvodů na místo dlužníka nevstoupí²⁰, je pak otázkou, zda má úpadce vůbec možnost se dále proti z jeho pohledu nezákonnému rozhodnutí správce daně efektivně bránit. Jinak řečeno, má úpadce i v době, kdy již pozbyl dispoziční oprávnění, nadále právo být účastníkem řízení před správním soudem, a požívat tak právo na soudní ochranu? Nebo musí bez dalšího rozhodnutí správce daně strpět, a být tak prakticky pasivním pozorovatelem, který může maximálně přihlášenou pohledávku správce daně v rámci insolvenčního řízení popřít?

Až do nedávné doby, kdy se k této problematice poměrně komplexně vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (viz dále), byl za osobu oprávněnou k podání správní žaloby považován v době od prohlášení konkurzu pouze insolvenční správce. Pokud přesto žalobu podal sám dlužník, byla žaloba soudem odmítnuta, neboť podání učinila osoba k takovému úkonu zjevně neoprávněná²¹. Jedním z posledních rozsudků Nejvyššího správního soudu, který se vyjádřil k osobě dlužníka jako k osobě neoprávněné podat žalobu, byl např. rozsudek čj. 5 Afs 283/2017-50.

Jak již bylo naznačeno, uvedený přístup k úpadci jakožto k osobě (ne)oprávněné účastnit se soudního řízení ve správním soudnictví byl v zásadě změněn rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 4 As 149/2017-128 ze dne 10. 7. 2018, který mj. konstatoval, že insolvenční řízení nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, dlužníkovi musí být zaručena účinná soudní kontrola, a že tedy dlužník „... je (či se může stát) i nadále účastníkem řízení ve správním soudnictví a má plné oprávnění v něm činit veškeré procesní úkony. Dlužník má tedy v řízení ve správním soudnictví podobné postavení, jaké má, ... v řízeních správních, daňových a jiných obdobných, na něž dopadá § 140d insolvenčního

zákona...“. Sportovní terminologií se s trochou nadsázky dá říci, že samotný dlužník v insolvenční věci v daňových sporech dlouho postaven mimo hru a Nejvyšší správní soud ho prostřednictvím uvedeného rozsudku do hry opět vrátil.

I když se uvedený rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu týká ve věci samotné správního řízení o správním deliktu²², lze ho bezpochyby vztáhnout i na rozhodnutí správce daně vydaná v rámci nalézacího řízení. Protože se daňové řízení podle § 140d insolvenčního zákona nepřerušuje (lze ho i nově zahájit)²³, pak s ohledem na závěry citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, podle něhož „... rozhodnutí o úpadku nemá mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví...“, může dlužník i nadále v zahájených řízeních před správním soudem pokračovat nebo je i nově zahajovat. Neméně podstatný je ekonomický aspekt, na který také Nejvyšší správní soud upozornil. Totiž v případě, že je dlužník ve sporu vedeném u správního soudu úspěšný, může žádat o náhradu škody vzniklé nezákonným rozhodnutím správního orgánu.

Je tedy zřejmé, že byl *de facto* opuštěn přístup, kdy se dlužník v úpadku po prohlášení konkurzu má možnost bránit proti rozhodnutí správce daně pouze v rámci insolvenčního řízení, případně u správního soudu, ale pouze prostřednictvím insolvenčního správce. Má to svou hlubokou logiku zejména v tom smyslu, že v rámci incidenčního sporu je možné rozhodnout jen o pohledávce jako takové (její pravosti, výši apod.), nikoliv prohlásit rozhodnutí správce daně za nezákonné, neboť toto přísluší výhradně správnímu soudnictví.

Recentní judikatura Nejvyššího správního soudu by tedy měla být impulzem pro změnu dosavadní praxe správce daně, který totiž po prohlášení konkurzu dosud komunikoval výhradně s insolvenčním správcem jakožto osobou s dispozičním oprávněním. Pokud je však dlužníkovi zachováno procesní postavení v rámci správního soudnictví, tedy má-li právo aktivně se bránit proti rozhodnutí správce daně, musí mít v téže věci i stejné procesní postavení před správcem daně, aby toto své právo mohl bez omezení konzumovat. Půjde zejména o povinnost správce daně doručit dlužníkovi příslušné rozhodnutí. Dlužník se tedy musí nejprve seznámit s obsahem rozhodnutí správce daně, aby vůbec mohl své právo na soudní přezkoumání využít. Pokud by totiž správce daně své rozhodnutí doručil pouze insolvenčnímu správcem, považovalo by se takové rozhodnutí za nedoručené, a lhůta pro podání správní žaloby by tak nezačala běžet. V tomto směru rozhodl i Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 4 Afs 332/2018-29, který tak

²⁰ Například případný efekt do majetkové podstaty by byl vzhledem k nákladům řízením zanedbatelný.

²¹ § 46 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

²² V dané věci bylo předmětem sporu rozhodnutí správního orgánu o uložení pokuty za nezemědělské užívání zemědělské půdy bez souhlasu k jejímu odnětí ze zemědělského půdního fondu.

²³ Podobně tak stanoví i § 243 odst. 1 daňového řádu.

navázal na závěry vyplývající ze shora citovaného rozsudku rozšířeného senátu. Návazně na to, pokud má být dlužník osobou, které správce daně své rozhodnutí v konkrétní věci doručuje a která má právo se proti takovému rozhodnutí účinně bránit, pak by mu správce daně ani neměl upřít práva, jež podle daňového řádu konkrétním osobám zúčastněným na správě daní přísluší. A protože s rozhodnutím správce daně je úzce spojen spisový materiál, měl by mít dlužník např. právo nahlížet do spisu, který je v dané věci veden. Jen těžko si lze představit právo na účinnou soudní ochranu bez možnosti seznámit se kompletně se spisovým materiálem, z něhož správce daně při svém rozhodování vycházel. Nicméně postup správce daně lze v konkrétních situacích jen stěží předvídat.

Z dosavadní aplikační praxe lze usuzovat, že se změnou přístupu k dlužníkovi jako osobě, která má i po dobu účinnosti rozhodnutí o úpadku nadále procesní postavení účastníka v rámci správního soudnictví a která ani není (nebo by být neměla) omezena na svých právech a povinnostech zejména v rámci předchozího daňového řízení, nastanou jistě další návazné otázky a problémy, a to jak v rovině insolvenčního, tak i v rovině daňového řízení. Navíc každý dlužník bude stát před otázkou, zda je vůbec schopen svá práva realizovat, a to s ohledem na náklady řízení. Finanční stránka je totiž bohužel často rozhodující.

Možné trestněprávní limity poradenství poskytovaného daňovým poradcem

Mgr. Vít Koupil
státní zástupce Vrchního státního zastupitelství v Olomouci



1 Kdo je trestně odpovědný

Dle § 25 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku (dále jen „trestní zákoník“ či „tr. zákoník“), jsou trestně odpovědné všechny fyzické osoby, které dovršily patnáctý rok svého věku a v době páčání protiprávního jednání naplňujícího skutkovou podstatu některého z trestných činů byly příčetné. Za nepřítetnou je nutno považovat dle § 26 trestního zákoníku osobu, která pro duševní poruchu není schopna rozpoznat protiprávnost svého jednání nebo ovládat své jednání.

V zákoně č. 141/1961 Sb., trestním řádu (dále jen „trestní řád“ či „tr. řád“), a to konkrétně v § 10 odst. 1 tr. řádu, je vymezen okruh osob, které jsou vyňaty z pravomocí orgánů činných v trestním řízení, a to na základě výsad a imunit podle zákona či mezinárodního práva. Jsou to tedy osoby mající indennitu dle Ústavy, konkrétně prezident republiky a členové Parlamentu ČR v souvislosti se svými projevy v něm, a dále osoby požívající imunity, což jsou opět poslanci a senátoři, do doby, dokud nebyli imunity zbaveni rozhodnutím příslušné komory Parlamentu ČR. Dalšími osobami vyňatými z pravomocí orgánů činných

v trestním řízení jsou osoby mající imunitu na základě mezinárodních smluv.

Je tedy zřejmé, že i daňový poradce může být trestně odpovědný, pokud v rámci své činnosti naplní skutkovou podstatu některého z trestných činů.

2 Základní východiska trestní odpovědnosti daňového poradce

Daňové poradenství je v § 1 odst. 1 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců (dále jen „zákon o daňovém poradenství“), definováno jako právní a finančně-ekonomické poradenství ve věci daní, odvodů, poplatků a jiných plateb, jakož i věcí s nimi souvisejících.

V rámci daňového poradenství je daňový poradce povinen dle § 6 odst. 1 zákona o daňovém poradenství chránit práva a zájmy klienta. Při výkonu této činnosti je vázán pokyny svého klienta. Pokyn klienta však musí být

v souladu s právními a stavovskými předpisy. Protiprávním pokynem klienta není daňový poradce vázán a zároveň takový pokyn musí odmítnout. Daňový poradce není oprávněn poskytovat poradenství k páčání protiprávní činnosti. V případě, že tak jedná, pak nelze takovou formu poradenství považovat za daňové poradenství. Na uvedené ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daňovém poradenství navazují i body 3 a 6 Etického kodexu Komory daňových poradců České republiky. Byť je etický kodex závazný toliko pro daňové poradce, kteří se přihlásí k jeho dodržování dobrovolně, fakticky v bodech 3 a 6 odráží § 6 odst. 1 zákona o daňovém poradenství. Shodně s tímto zákonným ustanovením považuje za neslučitelné s činností daňového poradce, pokud vykonává činnost ohrožující dodržování právních předpisů.

Na tato ustanovení reaguje i ustálená judikatura Nejvyššího soudu ČR i Ústavního soudu, jež ve svých rozhodnutích považují řízení se pokyny klienta směřujícími ke spáchání trestného činu za zjevné překročení řádného výkonu povolání chráněného zákonem stanovenou povinností mlčenlivosti.¹ Uvedený závěr je plně aplikovatelný jak na výkon advokacie, tak i daňového poradenství.

Za daňové poradenství tedy nelze považovat činnost daňového poradce vedoucí ke spáchání trestného činu. V tomto ohledu je potřebné poukázat na ustanovení § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství. Z tohoto vyplývá, že daňový poradce má povinnost oznámit a překazit spáchání trestného činu. Na tyto případy se nevztahuje jeho povinnost mlčenlivosti. Povinnost daňového poradce je tak širší než u advokáta, který má dle § 21 odst. 7 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, pouze povinnost překazit spáchání trestného činu.

3 K povinnosti oznámit a překazit trestný čin

Oznamovací a zakročovací povinnost se nevztahuje na všechny trestné činy, ale toliko na taxativně vymezené. Okruh trestných činů, u kterých má daňový poradce oznamovací povinnost, je vymezen v § 368 trestního zákoníku. Ustanovení § 367 trestního zákoníku vymezuje okruh trestných činů, u kterých existuje povinnost je překazit. Oznamovací povinnost z povahy věci vzniká až po spáchání trestného činu. Povinnost překazit trestný čin vzniká u trestných činů probíhajících, případně připravovaných.

Osoba má povinnost oznámit, případně překazit toliko trestný čin, o kterém se hodnověrným způsobem dozvěděla. Hodnověrnost musí vycházet z konkrétních okolností případu. Jedná se zejména o případy, kdy daná osoba je svědkem spáchaného trestného činu, případně se o jeho spáchání dozvěděla z hodnověrného zdroje².

Povinnost oznámit trestný čin nemá dle § 368 odst. 2 tr. zákoníku ten, kdo by sobě nebo osobě blízké mohl způsobit trestní stíhání, případně by sebe nebo osobu blízkou uvedl v nebezpečí smrti, ublížení na zdraví nebo jiné závažné újmy. Jiná závažná újma je újmou, která je srovnatelná s ublížením na zdraví. Při zkoumání závažnosti možné újmy je nutno poměřovat její vztah k zákonem chráněné hodnotě. Daňoví poradci, na rozdíl od advokátů, nejsou v rámci výkonu daňového poradenství vyňati z oznamovací povinnosti.

V případě nepřekazení trestného činu je beztrestnost definována obdobně, avšak u nejzávažnějších trestných činů, vymezených v § 367 odst. 2 tr. zákoníku, je povinnost překazit vymezené trestné činy i v případě, že překazením trestného činu uvede daná osoba osobu blízkou v nebezpečí trestního stíhání.

S ohledem na ústavní princip zákazu vynucení sebeobviňování, vyjádřený v článku 40 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (ústavního zákona č. 2/1993 Sb.), je zřejmé, že nikdo nemá povinnost oznamovat svou vlastní činnost.

Pokud se podíváme na taxativní výčet trestných činů uvedených v § 367 a § 368 trestního zákoníku, tak z nich vyplývá, že nedopadají na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku ani na jiné daňové a poplatkové trestné činy.

Povinnost překazit trestný čin je dle § 367 odst. 3 trestního zákoníku splněna jeho včasným oznámením státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu. Ve vztahu k těmto orgánům je nutno bezodkladně oznámit dle § 368 odst. 1 trestního zákoníku spáchání trestného činu.

4 Daňové poradenství a trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku je jakékoliv jednání pachatele, který úmyslně v rozporu se zákonem způsobí vyměření nižší daně, než jaká měla být vyměřena nebo zaplácena, a to ve větším rozsahu. Větší rozsah odpovídá větší škodě, jež dle § 138 odst. 1 trestního zákoníku činí nejméně 50.000 Kč. Pachatelem nemusí být jen osoba, která má daňovou povinnost, ale i jiné osoby, které svým jednáním způsobí vyměření nižší než zákonem stanovené daňové povinnosti. Jelikož skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nevyžaduje, aby jeho pachatelem byl speciální subjekt, tedy toliko osoba mající daňovou povinnost, tak

¹ Srovnej bod 56 rozhodnutí NS sp. zn. ČR 5 Tdo 415/2017.

² Srovnej s definicí hodnověrného zdroje uvedenou v ŠÁMAL, P. a kol. *Velký komentář. Trestní zákoník II. 2.* vyd. C. H. Beck, s. 3362.

pachatelem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby může být i daňový poradce v případě, že jeho jednání ve vztahu k daňovému subjektu vede ke zkrácení daňové povinnosti. Této odpovědnosti se daňový poradce nemůže zprostit tím, že jedná na základě pokynu klienta. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné platby navíc nemusí být spáchán toliko jedním daňovým poradcem. Jednání daňového poradce může být součástí souvislého řetězce úkonů páchaných více osobami, který v konečném důsledku vede ke zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že samotné daňové poradenství, tak jak je definováno v zákoně o daňovém poradenství, a to zejména v § 6 odst. 1, nemůže nikdy naplnit skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neboť zákon předpokládá, že se jedná o činnost konanou v souladu s právními předpisy.

Daňový poradce se spolupachatelem stane zejména v případě, že klientovi bude poskytovat rady vedoucí k tomu, aby byla nezákonně vyměřena daňová povinnost. Jednat se může o rady spočívající v uplatnění neoprávněných nákladů, zaúčtování fiktivních faktur či plnění se simulativně navýšenou cenou. Dále se může jednat o poradenství směřující k tomu, aby docházelo ke zkrácení příjmu daňového subjektu.

Spolupachatelem se daňový poradce může stát i v případě, že bude klientovi poskytovat poradenství k uplatňování nákladů ve výši, která je v rozporu s příslušným ustanovením daňových zákonů. Zkrátit daň může daňový poradce společně se svým klientem, pokud opakovaně v rozporu se zákonnou úpravou a předchozím pravomocným rozhodnutím správce daně, eventuálně správního soudu, snižují daňovou povinnost nesprávným výkladem právní normy³.

Daňový poradce se tedy může dopustit trestného činu tím, že v rámci svého poradenství ignoruje právní výklad správce daně učiněný v pravomocném rozhodnutí. Případné trvání na nesprávné právní argumentaci tak nemůže být dle citovaného rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR považováno za výkladové otázky či výkladové nejasnosti, ale fakticky za daňovou nekázeň obviněných vedoucí k úmyslnému zkrácení daňové povinnosti.

V tomto ohledu je nutná obezřetnost, pokud poradenství směřuje k tomu, aby klient úmyslně zneužil některé ustanovení daňového práva. Jelikož hranice mezi zákonnou daňovou optimalizací a zneužitím práva je tenká, trestněprávní dopad budou mít zejména případy, kdy zneužití konkrétních ustanovení právních předpisů je judikováno soudy. Je vhodné na tomto místě připomenout, že zneužití práva je specifickou formou protiprávního jednání. Jedná se o právní princip plnící „funkci záchranné brzdy“ pro případ, že konkrétní pravidla by při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva, jeho smyslem a účelem.⁴

Za takovýto typ jednání by např. mohlo být považováno poradenství směřující k tomu, aby si klient s rodinou založil zájmový spolek s tělovýchovným předmětem činnosti, který však fakticky bude sloužit toliko k financování rodinných dovolených, a pak tomuto spolku daroval 15 % ze základu daně. Jednalo by se tak o zneužití ustanovení § 15 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, umožňujících daňovému subjektu si odečíst ze základu daně 15 % prostředků, které jsou darovány obcím a právníckým osobám za účelem provozování společensky prospěšných aktivit. V daném případě je totiž z judikátu NSS sp. zn. 1 Afs 107/2004 zřejmé, že takovéto jednání je považováno za zneužití práva.

Obdobným případem by mohlo být i poradenství k vytváření transakcí mezi osobami tvořícími skupinu společností se sídlem v různých zemích, kdy jediným účelem daných transakcí je převod zisku pro společnost sídlící v daňově příznivějším režimu.⁵

Autorovi článku není znám případ, kdy by české trestní soudy řešily otázku zneužití daňového práva, avšak otázka zneužití práva a jeho trestněprávních dopadů již byla řešena u tzv. fiktivních sňatků činěných za účelem legalizace pobytu cizinců na území České republiky. Takovéto jednání je posuzováno jako trestný čin napomáhání k neoprávněnému pobytu cizinců dle § 171d odst. 1 trestního zákoníku.⁶

Zneužití práva je tedy považováno za protiprávní jednání a z povahy věci se jedná o jednání úmyslné. Snižování daňové povinnosti prostřednictvím úmyslného zneužití práva znamená v konečném důsledku zkrácení daně, a tedy

³ Z rozhodnutí NS ČR sp. zn. 8 Tdo 1049/2014 je zřejmé, že daňový poradce a jeho klient byli uznáni vinnými ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 148 odst. 2, 3 písm. c) trestního zákoníku ve spolupachatelství dle § 9 odst. 2 trestního zákoníku pro skutek spočívající v tom, že úmyslně krátili DPH nesprávným výpočtem cestovní přírážky. Nerespektovali výklad § 89 odst. 3 zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, učiněný správcem daně v předchozím daňovém řízení. V daném daňovém řízení bylo zamítnuto odvolání daňového subjektu, zastupovaného daňovým poradcem. V pravomocném rozhodnutí dospěl správce daně k závěru, že cena, za kterou jsou cestovní služby svým poskytovatelem nakoupeny, odpovídá celkové ceně pro cestovní kancelář, ve které je nutno zohlednit i získané bonusy od zahraničních prodejců cestovních služeb.

⁴ ŠIMKA, K. Komu zvoní hrana? Tobě, mezinárodní daňová optimalizace. *epravo.cz*. 2015.

⁵ Srovnej s rozhodnutím NSS č.j.10 Afs 568/2012-142.

⁶ Srovnej s rozhodnutím NS ČR sp. zn. 6 Tdo 1101/2013.

naplňuje v případě, že je jím způsobena škoda alespoň 50.000 Kč, skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Samotná protiprávní rada k naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nepostačuje. Aby mohlo dojít k jejímu naplnění, je nezbytnou podmínkou, že daňový subjekt na základě této rady skutečně svou daňovou povinnost zkrátí. V případě, že by nakonec daňový subjekt na základě této rady nekonal, by se jednalo o nezdařený návod a nedošlo by k naplnění objektivní stránky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Samotné poradenství by tak bylo toliko návodem ke spáchání trestného činu, tedy specifickou formou účastenství, která je však dle § 24 odst. 1 tr. zákoníku trestná toliko v případě, že by trestný čin, ke kterému návod směřuje, byl dokonán, případně zůstal ve fázi pokusu.⁷

Samotnou protiprávní radu ke zkrácení daní je však možno považovat i za přípravu k trestnému činu. Příprava je v trestním zákoníku definována v § 20 odst. 1 jako jednání úmyslně vytvářející podmínky ke spáchání zvlášť závažného zločinu, a to v případech, kdy to trestní zákoník u konkrétního trestného činu výslovně stanoví. Za přípravu se považuje nejen organizování, opatrování prostředků a nástrojů ke spáchání trestného činu, spolčení a srocování, ale i návod. Za návod se považuje i rada. Ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je dle § 240 odst. 4 tr. zákoníku příprava trestná, a to od 1. 7. 2016. Příprava je trestná toliko u zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby, tedy v případech nezávažnějších následků definovaných ve dvou alinea odstavce 3. Dle písmena a) musí být způsobena škoda velkého rozsahu, tedy dle § 138 odst. 1 trestního zákoníku alespoň částka 5.000.000 Kč. Dle písmena b) je pak podstatné, že daný trestný čin byl spáchán organizovanou skupinou na území více států a způsobil zkrácení daně značného rozsahu, tedy alespoň 500.000 Kč. Příprava k trestnému činu je již z povahy věci úmyslná, daňový poradce by tedy musel vědět, že svou radou navádí svého klienta k tomu, aby zkrátí daň ve výši převyšující 5.000.000 Kč, případně by jej musel navádět k páčání organizované mezinárodní daňové trestné činnosti. Trestní odpovědnost za přípravu k trestnému činu dle § 20 odst. 3 písm. a) navíc zanikne, jestliže pachatel dobrovolně upustí od dalšího jednání směřujícího ke spáchání zvlášť závažného zločinu a odstraní hrozící nebezpečí, případně o tomto učiní včasné oznámení policejnímu orgánu či státnímu zástupci.

Je tedy možné shrnout, že pokud se daňový poradce přímo podílí ať už svou radou, nebo dalšími úkony na zkrácení daně svého klienta, tak jeho jednání je možno právně kvalifikovat jako spolupachatelství dle

§ 23 trestního zákoníku na trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 tr. zákoníku, a to v případě, že jeho klient skutečně následně podá daňové přiznání, ve kterém zkracuje svou daňovou povinnost, případně jako účastenství ve formě pomoci dle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku. Ve výjimečných případech by protiprávní rady k páčání nejzávažnějších forem daňové trestné činnosti, pokud ještě nedošlo k podání daňového přiznání, mohly být postiženy jako příprava dle § 20 odst. 1 trestního zákoníku.

5 Činnost daňového poradce v případě postupu pro odstranění pochybností a při daňové kontrole u subjektu, který se měl dopustit zkrácení daně

Pokud daňový poradce poskytuje své poradenství v daňovém řízení klientovi, o kterém ví, že se dopustil trestného činu zkrácení daně, poplatku a povinné platby dle § 240 trestního zákoníku, pak je při posouzení tohoto jednání a možných trestněprávních konsekvencí nutné položit si otázku, zdali již došlo k dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, či nikoliv.

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 tr. zákoníku je dokonán v případě zkrácení daně z příjmu a DPH v okamžiku nesprávného vyměření daně na základě daňového přiznání podaného daňovým subjektem, v případě, že daňový subjekt v daňovém přiznání k DPH požadoval vyplacení nadměrných odpočtů, pak okamžikem výplaty nadměrných odpočtů.

Pokud má správce daně na základě podaného daňového přiznání pochybnosti o jeho správnosti a úplnosti, tak ještě před samotným vyměřením daně vyzve daňový subjekt postupem dle § 89 odst. 1 daňového řádu k odstranění pochybností a v případě, že tyto pochybnosti nejsou odstraněny, zahájí v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu.

Dokud samotná daň není vyměřena, toliko podání nepravdivého daňového přiznání kráčího některou z daňových povinností neznamená dokonání trestného činu, ale jde pouze o jednání bezprostředně směřující k dokonání trestného činu, tedy o pokus dle § 21 odst. 1 trestního zákoníku.

Otázkou je, zdali daňový poradce může beztrestně poskytovat své poradenské služby v postupu při odstraňování pochybností, případně při daňové kontrole, klientovi,

⁷ Srovnej s rozhodnutím NS ČR sp. zn. 3 Tdo 29/2018.

o kterém ví, že v podaném daňovém přiznání úmyslně neoprávněně v rozporu s příslušnými právními předpisy snížil svou daňovou povinnost.

V tomto ohledu je nutné si uvědomit, že případné poradenství daňového poradce může přispět k tomu, aby byl daňový trestný čin dokonán. Poradenství daňového poradce, který začal poskytovat své služby až po podání daňového přiznání, nemůže být považováno za spolupachatelství, neboť samotné jednání naplňující skutkovou podstatu trestného činu spočívalo v podání nepravdivého daňového přiznání, avšak trestné dle § 24 trestního zákoníku je i účastenství na dokonání trestného činu nebo jeho pokusu.

Za pomoc k dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je nutné považovat zejména rady spočívající ve vytváření simulovaných dokladů, které mají správce daně přesvědčit o správnosti podaného daňového přiznání. Další formou pomoci mohou být instruktáže jednatelů z řad tzv. bílých koní, kteří jsou daňovým poradcem nabádáni k popisu vlastní účasti na obchodech, na nichž se vůbec nepodíleli. Dále může pomoc spočívat i v tom, že daňový poradce správci daně nepravdivě sděluje jména osob, se kterými jedná, v úmyslu zakrýt organizátory trestné činnosti a předkládá správci daně nepravdivé účetní dokumenty.⁸

V neposlední řadě je možné za pomoc k dokonání trestného činu považovat i jednání, kdy daňový poradce koordinuje nepravdivé výpovědi svědků v daňovém řízení v úmyslu, aby správce daně na základě výsledků postupu při odstranění pochybností, případně daňové kontrole, nesprávně vyměřil daňovou povinnost. Za pomoc k dokonání trestného činu naopak není možné považovat toliko poradenství směřující k tomu, aby klient využil svá práva v daňovém řízení, např. podal námitku podjatosti, odvolání apod. Tyto úkony totiž nemohou vést k dokonání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, pokud jim nepředchází výše uvedená činnost spočívající v předkládání nepravdivých důkazů vedoucích k nesprávnému vyměření daňové povinnosti.

Daňový poradce primárně vychází z informací svého klienta a není povinen jeho tvrzení ověřovat. Z výše nastiňených skutečností může sám dospět k závěru, že se jeho klient dopustil daňového trestného činu. Otázka, zdali daňový poradce při svém poradenství věděl o tom, že jeho klient se dopustil daňového trestného činu, je samozřejmě otázkou skutkovou, která musí být orgány činnými v trestním řízení náležitě prokázána. Nelze dovozovat vědomí daňového poradce o trestné činnosti klienta toliko z toho, že klient byl pro daný trestný čin obviněn, případně že vůči němu byla zahájena daňová kontrola.

6 Poradenství v případě daňové kontroly zahájené až po vyměření daně

Odlíšně je však nutno nahlížet na případ, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu až poté, co došlo k vyměření daně. Poskytované poradenství v rámci daňové kontroly po vyměření daně nemůže být považováno za účastenství ve formě pomoci na trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neboť skutek byl již dokonán vyměření daně. Přesto poskytování poradenství subjektu, o němž daňový poradce ví, že se dopustil trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, může být v kolizi s trestněprávními předpisy. Zejména se může jednat o trestný čin nadržování dle § 366 trestního zákoníku.

Skutková podstata trestného činu nadržování je naplněna v případě jednání, které má umožnit pachateli, aby se vyhnul trestnímu stíhání, trestu nebo ochrannému opatření a jejich výkonu. V tomto ohledu je zřejmé, že negativní výsledek daňové kontroly, při které budou zajištěny důkazy prokazující podezření, že daňový subjekt úmyslně zkrátil daň, mohou vést k jeho trestnímu stíhání. Pokud by jednání daňového poradce směřovalo k tomu, aby správci daně byly předkládány nepravdivé listinné důkazy, např. simulované smlouvy, pokud instruuje svědky k podání nepravdivých výpovědí v rámci daňové kontroly, pak může jít opět o jednání, které může naplňovat skutkovou podstatu trestného činu nadržování.

V případě, že by toto poradenství bylo poskytováno organizované zločinecké skupině, může být považováno za zločin účasti na organizované zločinecké skupině dle § 361 odst. 1 trestního zákoníku, neboť takovéto jednání je nutno považovat za aktivní účast na její činnosti.

Je tedy možno shrnout, že poskytování poradenství subjektu, o kterém daňový poradce ví, že se dopustil daňového trestného činu, může mít trestněprávní následky, pokud toto poradenství směřuje k tomu, aby správce daně nesprávně vyměřil daňovou povinnost, a to na základě předkládání antedatovaných listin, listin zastírajících skutečný stav věci a instruování svědků v daňovém řízení k nepravdivým výpovědím.

V tomto ohledu je nutno odlišit činnost daňového poradce od obhájce v trestním řízení. Obhájce v trestním řízení poskytuje právní služby obviněnému z konkrétního trestného činu, který již byl spáchán a je vymezen v příslušných rozhodnutích orgánů činných v trestním řízení, a to ať již v usnesení o zahájení trestního stíhání, obžalobě, nebo rozsudku nalézacího soudu. Naopak činnosti daňového poradce, zejména v případech, kdy ještě daň není

⁸ Srovnej s rozsudkem NS ČR ze dne 13. 12. 2017, sp. zn. 5Tdo 1029/2017.

vyměřena, případně nedošlo k vyplacení neoprávněně uplatněných nároků na nadměrné odpočty, dopadají do ještě neskončeného skutkového děje, a mohou tak přispět pachateli k dokonání trestného činu, případně k tomu, aby nebyl odhalen.

Předkládání padělaných listin, listin zastírajících skutečný stav nebo navádění svědků k nepravdivým výpovědím

v daňovém řízení nemůže naplňovat skutkovou podstatu trestného činu maření spravedlnosti dle § 347a odst. 1 trestního zákoníku. S ohledem na možnost, že předkládání výše popsaných nepravdivých důkazů může vést v konečném důsledku ke zkrácení daně, případně k tomu, aby nebyl odhalen trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku, může mít výše popsané jednání trestněprávní dopady.

Tematický obsah Bulletinu KDP ČR – ročník 2019

Číslo před lomítkem označuje číslo časopisu, číslo za lomítkem označuje stranu.

PŘEDMLUVA

Mgr. Simona Hornochová	1/2
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.	2/2
Ing. Jana Skálová, Ph.D.	3/2
JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.	4/2

ROZHOVOR

Rozhovor s Petrem Sklenářem JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.	1/3
Rozhovor s Radimem Polčákem JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.	2/3
Rozhovor s JUDr. Davidem Bauerem Ing. Jana Skálová, Ph.D.	3/3
Rozhovor s JUDr. PhDr. Karlem Šimkou, LL.M., Ph.D. JUDr. Petra Nováková, Ph.D.	4/3

PRINCIPI ZDANĚNÍ

Ekonomie daňové politiky vyspělých zemí doc. Ing. Leoš Víttek, Ph.D.	1/9
Malé zamyšlení nad některými základními daňověprávními koncepty Ing. Roman Landgráf	1/14
Principy daně z přidané hodnoty Ing. Hana Zídková, Ph.D.	1/24

O ztracené obrátové dani, nalezené sales tax a definitivní DPH Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.	1/30
---	------

Podvody, precedenty, principy JUDr. Ondřej Moravec, Ph.D.	1/33
--	------

Cla a jejich význam RNDr. Jan Kaucký	1/42
---	------

Je princip tržního odstupu nadále udržitelný? Ing. Veronika Solilová, Ph.D., prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.	1/44
--	------

Úvaha nad určením příjmu a jeho zdaněním příjmovou daní Mgr. Simona Hornochová	1/49
---	------

ZDANĚNÍ DIGITÁLNÍ EKONOMIKY

Dočasné řešení EU pro zdanění digitálních společností Ing. Aneta Borůvková, doc. Ing. Lenka Láchová	2/13
--	------

Je možnost zavedení digitální daně něčím omezena? Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, Ing. Stanislav Kryl	2/17
---	------

Stála prevádzkareň a digitálna platforma JUDr. Ing. Miriam Galandová, Ph.D., LL.M., doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak, Ph.D.	2/20
---	------

Zdanění digitální ekonomiky aneb Jak pokračuje hledání dlouhodobého řešení Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.	2/22
--	------

Role online platforem při výběru DPH
Ing. Růžena Hrušová 2/26

Úvaha o odvodu DPH ze služeb poskytovaných
digitálními platformami
Mgr. Ing. Petr Toman, Ing. Petra Němcová 2/32

Sdílená ekonomika a správa daní
Ing. Gabriela Hoppe 2/34

Vykazování kryptoměn v účetnictví
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. 2/38

Zdanění kryptoměn
Mgr. Ing. Michal Hanych, LL.M. 2/45

Tak trochu jiný článek o digitální ekonomice
Jiří Fiala 2/53

ÚČETNICTVÍ

Komu slouží konsolidovaná účetní závěrka
Ing. Marie Zelenková, Ph.D. 3/7

Ekvivalenční metoda v konsolidované účetní závěrce
(základní charakteristiky a vybrané problémy)
doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D. 3/13

Inspirace v IFRS
Ing. Alice Šrámková 3/26

Opravné položky k cizoměnovým pohledávkám:
Jak s nimi pracovat v účetnictví, aby byla naplněna
myšlenka věrného zobrazení?
Ing. Libor Vašek, Ph.D. 3/28

Daň z nabytí nemovitých věcí – je třeba se rozhodnout
Ing. Otakar Machala 3/33

PROCES

Pár poznámek k rozsáhlé novele daňového řádu
JUDr. Alena Kohoutková 4/11

Daňová kontrola po novele daňového řádu
JUDr. Jaroslav Kobík 4/20

Posouzení podání z hlediska označení a obsahu
– základní východiska a sporné případy
Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D., Mgr. Michael Feldek ... 4/31

Jsou výsledky daňových kontrol dostatečně
přezkoumatelné? aneb Jak přimět správce daně,
aby se vyjádřil srozumitelně
Ing. Roman Landgráf 4/36

Vybrané dopady nezákonných zajišťovacích příkazů
v praxi
JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský 4/46

Vysoké pokuty za bagatelní porušení zákona
o evidenci tržeb. Jsou zákonné?
Ing. Tomáš Hajdušek 4/49

Praktické rady pro Evidenci tržeb
Ing. Jiří Fojtík 4/56

Vybrané aspekty vztahu insolvenčního a daňového řízení
Ing. Jiří Štojdl 4/54

Možné trestněprávní limity poradenství poskytovaného
daňovým poradcem
Mgr. Vít Koupil 4/70

OSTATNÍ

Výkon funkce jednatele v české i zahraniční společnosti
Ing. Lenka Nováková 1/57

Ústavní soud nařídil správcům daně vydávat částečné
platební výměry ve věcech odpočtů DPH
JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. 1/60

Daňář & daňová firma roku 2018: Známe vítěze! ... 1/64
Noví daňoví poradci
Ing. Radek Neužil, LL.M., Mgr. Šárka Lásková 2/60

Rozdělení a výplata podílu na zisku v s. r. o. a a. s.
po rekodifikaci
JUDr. Petr Čech, LL.M., Ph.D. 3/38

Zajišťovací příkazy očima expertů
Mgr. Violeta Bajmaku 3/51

Výzvy v profesi daňového poradce ve třetí dekádě
21. století
Ing. Tomáš Urbášek, LL.M., FCCA,
Ing. Gabriela Hrachovinová, LL.M. 3/55

RECENZE KNIHY

Manažerské účetnictví, 4. rozšířené a aktualizované
vydání
Ing. Jana Skálová, Ph.D. 2/58

Národní účetní rada vydává všechny Interpretace
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. 2/59

**Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Kozi 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 Wadurová, 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 prochází recenzním řízením.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 11. prosince 2019

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.

U nákladového nádraží 10

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

www.wkcr.cz

redakce: Andrea Doušová