

# Bulletin



## Komory daňových poradců ČR



1/2021

- / TĚMA VYDÁNÍ: Proces a trest
- / Zvoní hrana dodržování správných procesních postupů?
- / Daňová ztráta ve světle judikatury NSS
- / Důsledky doznání a náhrady škody na rozhodování orgánů činných v trestním řízení
- / Zadávání znaleckých posudků ve světle *quaestio facti vs quaestio iuris*

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

z e-mailu či z poštovní schránky na Vás právě vyskočilo první letošní číslo „papírového Bulletinu“, kterým bych Vás jménem redakční rady ráda provedla. Počínaje tímto číslem nás čeká několik změn. První změnou je forma „papírového Bulletinu“, která se mění na elektronickou, pakliže jste si jako jeho příjemci nevybrali jinak. Komora daňových poradců se tak rozhodla jít proti aktuálnímu trendu, a „zpátečnický“ stojí na názoru, že „písemná podoba“ znamená i podoba elektronická, ať už se jedná o „papírový Bulletin“, či o jakoukoliv jinou listinu (např. prohlášení o nutnosti opuštění kanceláře v okrese A a nutnosti pracovní cesty do okresu B). Druhou změnou je změna grafiky. Pryč jsou tedy barevné obálky. Jejich příznivcům tak nezbude než si k zachování barevných obálek dopomoci svépomocí např. různými filtry obrazovky či očních otvorů (praktické zkušenosti s šitím roušek či tiskem ochranných štítů na 3D tiskárnách je třeba rozvíjet, aby nezakrněly), což se vzhledem ke stále přetrvávající účinnosti jako tradičně dočasných mimořádných opatření může jen hodit. Jinak vše zůstává tak, jak jsme zvyklí. Platí tedy, že každé číslo „papírového Bulletinu“ je tematicky zaměřeno na určitý okruh daňověprávních problémů.

Tématem tohoto čísla je daňový proces, trestní právo daňové a znalectví a je, co se obsahu a rozsahu týče, poměrně „výživné“. V rámci části týkající se daňového procesu jsou referována jak témata související s aktuální novelou daňového řádu (zejména články paní Kohoutkové, dvojice autorů paní Jarešové a pana Cafourka a dále články pánů Žákovce, Hajdučíka a Hajduška), tak i témata mající takřkajíc obecnou platnost (články autorů pánů Moravce, Piecha, Burdy, Tomana a paní Fuksové, a dále pánů Lichnovského, Rozehnal a Křivánka). Přímo „od zdroje“ v Bulletinu nalezte dva články z pera soudkyň Nejvyššího správního soudu komentující aktuální judikaturu tohoto soudu (autorky paní Pořízková a paní Krupičková). Trestnímu právu daňovému, a to z pohledu obou stran, se věnují články autorů Hlíny, Dugové a Devlin, Trubače a Koupila. Pro Bulletin novou agendou je problematika znalectví, která od letošního roku díky zcela nové právní úpravě dozná poměrně zásadních změn a která je jak pro daňový proces, tak i pro případné (navazující) trestní řízení stále více určující (viz články autorů pana Podškubka a paní Hrachovinové). I když spíše předpokládám, že se Vám toto číslo nebude číst „lehce“, doufám, že si ho přečtete rádi, a dobrý pocit ze získaných informací ve Vás nějaký čas přetrvá .-)

Vážení kolegové, nad předmluvou tohoto čísla jsem dlouho přemýšlela. Doba je taková, jaká je, člověk má pocit, že nic nikam nevede, z každé strany se valí spousta povinností, o jejichž smysluplnosti či účinnosti občas ani není třeba pochybovat, neb je evidentní, že žádný smysl nemají. Mnoho z nás už více než rok funguje v módu práce – domácí učitel – kuchař – a co já vím, co ještě, do toho všeho mnohé z Vás čeká sezona příjmovkových příznání a člověk si říká, kde na to všechno brát energii. Žádnou univerzální radu nemám. Na druhou stranu jsem za poslední rok ušetřila poměrně hodně makeupu (díky vypnuté online kamero), zjistila, že zajet někam na výlet i na jeden den má smysl, že se dá realizovat online „pokec“ (no dobře, úplně to není ono) a že by do budoucna třebas i šlo se namísto osobní účasti na soudním/správním jednání „osobně“ připojit z domácího PC (heuréka, detašované pracoviště na Novém Zélandu volá.-)

Jak říká jedno prastaré úsloví, kde je vůle, tam je i cesta. Přeji nám, ať je vůle „hafo“, a cesta ať vede tam, kam si to budeme přát. /



*Krásné jaro,  
a na odlehčenou posílám  
obrazový pozdrav  
z (krátkého) výletu*

*za redakční radu  
Petra Nováková*

## Úvodník

JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D. .... 1

## Téma vydání: Proces a trest

Pár poznámek k vývoji daňového systému  
(JUDr. Alena Kohoutková) ..... 3

K ochraně legitimních očekávání při správě daní  
(JUDr. Ondřej Moravec, Ph.D.) ..... 8

Nepřípustnost daňového tvrzení  
v nalézacím řízení před a po 1. 1. 2021  
(JUDr. Jana Jarešová, Ph.D., Mgr. Bc. David Cafourek) ..... 14

Elektronický berní spis – očekávání a skutečnost  
(Ing. Marek Piech) ..... 20

Nad některými otázkami týkajícími se svědků  
v daňovém řízení (Ing. Zdeněk Burda) ..... 24

Zvoní hrana dodržování správných procesních postupů?  
(Mgr. Ing. Petr Toman, JUDr. Jana Fuksová, LL.M.) ..... 28

Daňová ztráta ve světle judikatury NSS  
(JUDr. Barbara Pořízková) ..... 35

Přednost ručení před odpíráním nároků na odpočet  
opět na scéně (JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský) ..... 38

Změny v § 247a daňového řádu  
(Mgr. David Žákovec) ..... 41

Výše pokuty za opožděné tvrzení daně  
v kontextu vývoje judikatury  
(Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D.) ..... 43

Zrušení pětileté hranice pro úročení prodlení  
očima NSS (Mgr. Lenka Krupičková, LL.M.) ..... 47

Úrok ze zadrženého odpočtu – never-ending story?  
(Mgr. Ing. Vít Křivánek) ..... 50

Poznámky k některým bodům přechodných  
ustanovení novely daňového řádu č. 283/2020 Sb.  
(Mgr. Jakub Hajdučík) ..... 56

Počátek a konec běhu úročené doby  
při nezákonné exekuci (Mgr. Tomáš Hajdušek) ..... 59

K procesu obstarávání důkazů z trestního spisu  
správcem daně a k (ne)použitelnosti vybraných důkazů  
v rámci daňového řízení (JUDr. Jakub Hlína) ..... 63

Správa daní a trestní právo daňové  
z pohledu novely trestního zákoníku  
(Mgr. Ing. Alena Wágner Dugová, Mgr. Kateřina Devlin) ..... 67

Subjektivní stránka v trestných činech daňových  
(JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M.) ..... 72

Důsledky doznání a náhrady škody na rozhodování  
orgánů činných v trestním řízení (Mgr. Vít Koupil) ..... 75

Novela zákona o oceňování majetku  
(zákon č. 151/1997 Sb.)  
(Mgr. Ing. Tomáš Podškubka, Ph.D., MRICS) ..... 82

Zadávání znaleckých posudků ve světle  
*quaestio facti vs quaestio iuris*  
(Mgr. Gabriela Hrachovinová, LL.M.) ..... 84

## Ze života KDP ČR

Odborný seminář NÚR ..... 88

Diskusní seminář v hotelu Tři Věžičky ..... 90

Konference One Stop Shop ..... 91

Přípravné kurzy na daňového poradce ..... 91

Online klubová setkání ..... 92



### Tištěný čtvrtletník

**Komora daňových poradců České republiky**

Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311

IČO: 44995059

[moje.kdpcr.cz](http://moje.kdpcr.cz)

[www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)

e-mail: [kdp@kdpcr.cz](mailto:kdp@kdpcr.cz)

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060

ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **26. 3. 2021**,

Datum předání do tisku: **22. 3. 2021**.

### Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornchová / JUDr. Mgr. 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.

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

Tisk: **IMPAX**, spol. s r. o.

Ilustrační fotografie Shutterstock.com a Pixabay.com.

Objednávky inzerce na [inzerce@impax.cz](mailto:inzerce@impax.cz),

nebo tel. +420 244 404 555, +420 606 404 953.

Mediakit a další informace na [www.impax.cz](http://www.impax.cz).

# Pár poznámek k vývoji daňového systému

Je to již více než rok, kdy zazněla v tomto bulletinu mnohá podstatná slova k daňovému systému.<sup>1</sup> Zastavme se u volání po nápravě týkající se, se mnou jak jinak, daňového procesu.



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

„Složité systém se projevuje i relativně drahým výběrem ze strany státu. Český stát vynakládá na to, aby vybral daně, administrativní náklady ve výši 1,31 % daňových příjmů. V rámci zemí OECD máme jeden z nejdražších výběrů daní, třeba sousední Rakousko má náklady poloviční (0,67 %), Estonsko má jenom třetinové (0,40 %).

Navíc když se podíváme do struktury výběru daní, tak hlavně u malých daní, jako jsou daň z nemovitých věcí (výnos 10,8 mld. Kč v roce 2017) či daň z nabytí nemovitých věcí (výnos 12,5 mld. v roce 2017), je výběr dosti neefektivní. Podle různých odhadů jsou náklady na něj někde mezi 6 a 10 % výnosu.

Domácí debata o daňovém systému se točí hodně okolo výše daní, zavádění nových daní a diskuzí o tom, co danit a co ne. **Ovšem velkým přínosem by už bylo, a to i kdyby se zachovala současná míra zdanění, kdyby se celý systém výrazně zjednodušil, zpřehlednil a stabilizoval. Možná by se ukázalo, že s menší represí a nižšími náklady pro stát i daňové poplatníky dokáže stát mít vyšší daňové příjmy.**

V mezidobí byla přijata mimo jiné rozsáhlá novela daňového řádu,<sup>2</sup> která byla původně v Poslanecké sněmovně projednána jako tisk č. 580, což započalo dne 28. 8. 2019. V důsledku připomínek obsažených v usnesení Senátu k tomuto návrhu byl dne 18. 3. 2020 návrh novely vrácen Poslanecké sněmovně. Tento Senátem vrácený návrh novely zákona nebyl přijat dne 22. 4. 2020. Po drobných úpravách byl nový návrh novely daňového řádu rozeslán 28. 4. 2020, tentokrát jako tisk č. 841. Poslaneckou sněmovnou byl schválen v prvním čtení 27. 5. 2020 a následně 11. 6. 2020 byl schválen i Senátem. Ve Sbírce zákonů byla novela vyhlášena v částce 108 jako zákon č. **283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.**

Ze zmíněných drobných úprav mezi oběma pokusy o přijetí novely daňového řádu považuji za nejmarkantnější vyhovění připomínce vzešlé z Rozpočtového výboru PS a následně i z námětu v usnesení Senátu k původnímu tisku, ve které je požadováno doplnění původního návrhu zákona takto: „V čl. I bodu 20 v § 72 za odstavec 4 vložit nový odstavec 5, který zní:

„(5) Ministerstvo financí stanoví pro jednotlivé druhy daní pro podání uvedené v odstavci 2 písm. c) formát a strukturu tohoto podání vyhláškou.“

Následující odstavec 5 označit jako odstavec 6.“

Dovolím si v poznámkách uvést srovnání znění z původního vládního návrhu úpravy § 72 DŘ v tisku č. 580/0, tedy návrhu vzešlého z berní praxe, a konečného znění změnou dotčeného § 72 DŘ přijatého citovaným zákonem.<sup>3</sup>

V odůvodnění tohoto nového ustanovení začleněného již přímo do druhého vládního návrhu se připomíná, že se jedná vlastně o změnu, která vychází z **nálezů Ústavního soudu** ze dne 12. 11. 2019, **sp. zn. Pl. ÚS 19/2017**, kterým Ústavní soud zrušil § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „**DŘ**“ nebo „**daňový řád**“), k 31. 12. 2020. K této změně ve správě daní dospěl Ústavní soud na základě návrhu skupiny 19 senátorů Senátu Parlamentu České republiky. Podle odůvodnění tohoto nálezů Ústavního soudu:

„39. Ústavní soud má za to, že vůči institutu předepsaného tiskopisu nelze z hlediska ústavnosti nic namítat, jestliže však je vyplnění tiskopisu ukládáno jako povinnost, je třeba, aby **jeho obsah** byl stanoven právním předpisem. V případě tiskopisu, **jehož forma** není dána zákonem ani podzákonným právním předpisem, **abstraktní kontrola ústavnosti ukládaných povinností možná není.**“

Za klíčové nedorozumění lze zřejmě považovat nepřesné použití a vlastně zásadní rozdíl mezi slovy **obsah** a **forma**. Toto volání po abstraktní kontrole ústavnosti ukládaných povinností, jež plynou z tiskopisu, se objevuje v obou základních

1 Rozhovor s Petrem Sklenářem. *Bulletin Komory daňových poradců*, 2019, č. 1, s. 3.

2 Pár poznámek k rozsáhlé novele daňového řádu. *Bulletin Komory daňových poradců*, 2019, č. 4, s. 11 a násl.

3 Znění v tisku 580/0 a Přijaté znění podle zákona č. 283/2020 Sb. naleznete v samostatné tabulce na konci tohoto příspěvku.

nálezech Ústavního soudu, které se na změně § 72 DR projevily.

Pokud se jedná o druhý náleze v této věci, tak je třeba připomenout, že se v podstatě jedná o pokračování vývoje založeného již **nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/2015**, jímž byla řešena nechuť ke zkvalitnění správy daní v případě obtížně spravovatelné daně z přidané hodnoty zavedením kontrolních hlášení, která byla rovněž předmětem návrhu skupiny senátorů. Pro správu této daně bylo naštěstí řízení o části návrhu na zrušení § 101g odst. 3 a § 101d odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., zastaveno. Ovšem § 101d odst. 1 dnem 31. 12. 2017 zrušen byl, což je podstatné pro úvahu vedoucí k dalšímu nálezu, o němž se opírá přijetí nového znění § 72 DR. Mimochodem lze konstatovat, že při respektování konstrukce systému daňového práva se jednalo o ustanovení zcela nadbytečné, neboť nepřijímalo žádnou odchylku od obecného procesu ve smyslu § 4 DR. Pro úplnost dále uvádím, že tímto nálezem bylo také vyhověno návrhu na zrušení § 101g odst. 5 citovaného zákona.

Pokud bych měla hodnotit výše uvedené změny, jsem v rozpacích. Jestliže opravdu mělo být cílem požadovaných a navrhovaných změn výrazné **zjednodušení, zpřehlednění a stabilizace systému správy daní**, což je asi ten správný směr vývoje, potom nelze souhlasit s tím, že tato již uskutečněná cesta by mohla k tomuto cíli směřovat. Váhy spravedlnosti se tentokrát nedostatečně (netroufnu si říci nesprávně) naplňovaly. Bohužel je za mým biologickým horizontem dožití případné nápravy celého daňového systému, který by splňoval zmíněná kritéria. Přesto však naděje umírá poslední, což platí snad i v době covidové, a tak budu pokračovat. Pokusím se zopakovat to, co víceméně v rámci obhajoby, resp. vyjádření vlády k návrhu, zaznělo a trochu to rozvést. Jenom si dovolím zdůraznit ještě více podstatu věci. V odůvodnění citovaného judikátu z roku 2017 se uvádí:

„14. Podle tvrzení vlády lze konstatovat, že formulář podání oznamovacího charakteru je nástrojem plnění určité zákonné povinnosti a tuto povinnost může v mezích zákonných limitů i konkretizovat, avšak tuto povinnost **sám o sobě daňovému subjektu nezakládá**. Pokud tedy zákon stanoví daňovému subjektu oznamovací povinnost, **nejde fakticky o rozšíření okruhu údajů, které má správce daně pravomoc získat, ale pouze o stanovení pravidel pro poskytování těchto údajů, zejména založení aktivního režimu daného poskytování údajů ze strany daňového subjektu**. Sběr údajů cestou oznamovací povinnosti využívající formuláře, které konkretizují okruh požadovaných údajů, je v řadě případů i hospodárnější a v konečném efektu méně administrativně zatěžující...

16. Vláda má za to, že **smyslem formulářových podání není obcházet legislativní proces, vyloučit možnost obrany proti**

**excesům či ‚ulehčit si práci‘ ze strany veřejné moci, jak se snaží dovést navrhovatelka. Využití formuláře obecně přispívá ke standardizaci, transparentnosti, předvídatelnosti a snazší zpracovatelnosti podání.** Princip, podle něhož zákon stanoví obecný rámec pro okruh požadovaných údajů, zatímco jejich konkretizace je ponechána formuláři, **vede k omezení kazuistiky a rigidity zákonné úpravy, které jsou v praxi jednou z příčin vzniku tzv. mezer v zákoně. Požadavek na transformaci okruhu požadovaných údajů do taxativního výčtu upraveného v zákoně, popř. v podzákoném předpise, by vedl k posílení hypertrofie práva a omezení reakční doby pro úpravy takového výčtu s ohledem na formální postup obvyklého legislativního procesu. Současně by takové řešení nepřineslo žádný praktický benefit pro daňové subjekty, neboť jejich možnost bránit se proti excesivním požadavkům správce daně na poskytnutí údajů by byla prakticky identická se stávajícím stavem. Takový postup by naopak směřoval proti pravidelně zaznívajícímu požadavku na větší zjednodušení a srozumitelnost daňové legislativy.“**

Nevím, zda při přípravě obou zmíněných nálezů spočívající جستě v podrobném posuzování a vytváření závěrů z hodnocení § 72 odst. 1 a 2 DR ve znění účinném před přijetím předmětné změny<sup>4</sup> bylo zvažováno, že celá správa daní je postavena na tom, že správce daně má dva základní zákonem dané imperativy, které jsou naplňovány v rámci vymezeném základními interpretačními zásadami:

**I. Postupovat při správě daní tak, aby bylo dosaženo jejího cíle, tady správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady**, což musí být interpretováno ve smyslu základních zásad, především zásady zákonnosti podle § 5 DR.

**II. K zajištění tohoto cíle má nárok na získávání a zpracovávání všech údajů, ze kterých lze zjistit a následně stanovit daň, jakož i zabezpečit její úhradu.** K tomuto oprávnění je jako protiváha stanovena přesně vymezená mlčenlivost § 52 a násl. DR, jejíž ochrana, přiznejme, je také obtížně udržitelná. Ale o tom až jindy.

**Rozhodujícím okamžikem** pro to, které údaje bude správce daně shromažďovat, přesněji potřebovat k dosažení cíle správy daní, jsou v každém určitém okamžiku procesu dovoditelné z předmětu daně, který je nepochybně a „snad“ zřetelně určen zákonem o zavádění daní. V okamžiku přijetí zákona vymezujícího daňovou povinnost také vzniká daňovému subjektu povinnost procesní vůči správci daně, tj. poskytnout nezbytné údaje pro její stanovení. Souběžně vzniká správci daně právo získat zákonem stanoveným procesním postupem **jakékoliv informace, které umožní stanovit správně daňovou povinnost, tedy stanovit daň, ale i zajistit její úhradu, a tak dosáhnout cíle správy daní.** Pro úplnost je třeba podotknout, že i v průběhu účinnosti zákona o některé z daní může vzhledem k posunu ve vývoji realizace předmětu daně **dojít ke změně některých nezbytných údajů.** Tiskopisy jsou jen pomůckou pro daňové subjekty, aby svoji zákonnou povinnost splnily **formou**, jež jim umožňuje naplnit literu zákona stanovující povinnost k té které dani v plném rozsahu a která, a to je zase pracovní pomůcka pro správce daně, je

4 „§ 72

(1) Příhlašku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem.

(2) V tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní.“

jednotná v prostorovém rozvrhu i obsahu v podávání sdělovaných údajů, a tedy přehlednější, mnohé roky se opakující, a tedy při hromadném (stále častěji IT formou) zpracování také snazší a snad i v budoucnu lacinější. **Lze rovněž dovodit, že rozsah údajů potřebných pro správu daně není v žádném případě dán tiskopisem** a nemůže ani být, protože kromě vyměření daně na základě podaného tvrzení formou tiskopisu se daň velmi často stanoví na základě **vyhledávací činnosti, daňové kontroly či podle pomůcek**. Tiskopis tedy jednoznačně určuje pouze **formu komunikace** vedoucí k co nejsnazšímu, a tím i nejlevnějšímu zjištění a stanovení daně podle toho, jak ji zákon uložil. Byl by snad při aplikaci těchto postupů správce daně a jeho další činnost omezena vyhláškou obsahující jakýsi výčet údajů v barevně uvedeném tiskopise v příloze, včetně doprovodných informací pro jeho vyplnění? Lze si představit mnoho sporů, které budou chtít vést některé daňové subjekty na téma omezeného okruhu informací tiskopisem, např. při daňové kontrole?

Jak vyplývá z nálezů ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15 (č. 271/2016 Sb.), Ústavní soud ví o tom, že:

- ! stanovení daňové povinnosti a efektivní výběr daní jsou životně důležité pro řádné fungování státu a společnosti,
- ! je na daních závislá nejen finanční saturace veřejných rozpočtů a chod státního aparátu, ale také realizace hospodářské, kulturní, školské, bezpečnostní, obranné, sociální politiky,
- ! nalezení optimálního modelu dynamických faktorů ekonomických, demografických, statistických, a zde si troufnu dodat, i modelu optimální komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně,

patří mezi tzv. politické otázky, k jejichž řešení je třeba společenského konsensu a patří mezi nejkontroverznější otázky při soupeření politických stran a hnutí a hrají zásadní roli v preferencích voličů při volbách. I když na jedné straně vah spravedlnosti jsou výsledky posouzení testu proporcionality, je nezbytné na druhou stranu vah se vši profesní zkušeností ze správy daní položit negativa navrženého řešení spočívajícího ve vyčlenění některých údajů zahrnutých do formy podání na tiskopise a jejich vyhlášení podzákoným právním předpisem vůči množině veškerých údajů nezbytných pro výběr té které daně. Na této misce vah nelze ani odhlédnout od soustavné změny potřebných údajů v podmínkách vymezení předmětu daně, i když z hlediska konstrukce nového postupu je to nepodstatné, ale silně ovlivňující vzniklé těžkosti.

Měl by se snad výklad daňového procesu posunout tak, že všechny podklady pro stanovení daně se neodvozují od předmětu daně, ale od vyhlášky vydané Ministerstvem financí podle nového zmocnění v § 72 DŘ? Nelze si v této situaci nevzpomenout na literární postavu stvořenou Jaroslavem Haškem. Některé vyhlášky o tiskopisech vydané na základě § 72 (na který není ani odkaz ve zmocňovacím ustanovení § 263 DŘ) jsou již na světě<sup>5</sup> a neumím si představit, že by byly nápomocny oné stabilizaci daňového systému, po níž je tak oprávněně voláno.

Neumím si také představit, že Ústavní soud, pokud využije možnosti abstraktní kontroly ústavnosti ukládaných povinností, tedy zákonnosti vyhlášky, bude změnou na této úrovni

*Rozhodujícím okamžikem pro to, které údaje bude správce daně shromažďovat, jsou v každém určitém okamžiku procesu dovoditelné z předmětu daně, který je nepochybně a „snad“ zřetelně určen zákonem o zaváděné dani.*

podzákoného právního předpisu měnit výkladem možnosti správce daně k řádnému výkonu výběru daní. Mám za to, že došlo k jistému omylu již při jednání o návrhu ve věci kontrolních hlášení u daně z přidané hodnoty, kdy je frekvence a forma sběru údajů nezbytných pro stanovení daně zaměněna s prvotním stanovením povinnosti daňového subjektu tvrdit svoji daňovou povinnost, což je plně pokryto jak procesním systémem, tak, do jisté míry duplicitně, vymezením v rámci konkrétní daně vyjádřeným příslušným zákonem.

### Ted' ještě konkrétní poznámka

Ve výše citovaném judikátu Pl. ÚS 19/2017 je odkazováno např. na § 38g zákona o daních z příjmů takto:

„36. ... Pro srovnání lze též uvést znění § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů, kdy se ohledně daně z příjmů fyzických osob stanoví, že: ‚V daňovém přiznání poplatník uvede všechny příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených, příjmů, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně, pokud nevyužije postup podle § 36 odst. 7 nebo 8. V daňovém přiznání poplatník rovněž uvede částku slevy na dani podle § 35ba a daňového zvýhodnění podle § 35c a 35d. Jsou-li součástí zdanitelných příjmů též příjmy ze závislé činnosti, doloží je poplatník daně dokladem vystaveným podle § 38j odst. 3.‘ **Zde tedy na rozdíl od napadeného ustanovení zákonodárce řádně vymezil rozsah údajů, které jsou od poplatníka vyžadovány.**“

5 Např. vyhláška ze dne 5. listopadu 2020, č. 454/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň silniční.

## Co k tomu říci?

Daňový systém opravdu potřebuje perfektnější vyjadřování, které by vedlo ke **zjednodušení a srozumitelnosti celé daňové legislativy, což se netýká jen mezinárodní spolupráce**.<sup>6</sup> V citovaném příkladu je zaměřena snaha o vyjádření předmětu daně za začlenění detailu z předmětu daně do předpokládané jedné z forem komunikace, tedy do tiskopisu sloužícího k přiznání vzniklé daňové povinnosti. Byla tak vyjádřena do jisté míry nadbytečně představa zpracovatele tohoto zákonného textu o komunikaci formou tiskopisu. Stejný závěr lze dovodit např. i z komentáře k § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v systému ASPI ke dni 1. 1. 2016:

*„Ustanovení vymezuje základní okruh poplatníků, na které se vztahuje povinnost podání daňového přiznání. Postupem času se tento výčet případů zvýšil natolik, že v současné době je jednodušší zaměřit pozornost na opačnou stranu, tj. na případy, na které se tato povinnost nevztahuje. Z hlediska hodnotových limitů 6 000 Kč, resp. 15 000 Kč, jde vždy o částky v hrubé výši bez ohledu, zda převýšily nebo nepřevýšily výdaje dosažený příjem. Ustanovení je ve vztahu k daňovému řádu speciálním předpisem...“*

*... Už historicky daná hranice pro povinnost podat přiznání k dani z příjmů ve výši přesahující 15 000 Kč je určena pro ty poplatníky, kteří nejsou zároveň „zaměstnanci“. Například důchodce má povinnost zdanit důchod, jehož výše přesahuje hranici 36násobku minimální mzdy. Pokud tato bude činit např. 11 000 Kč, jde o hodnotu 396 000 Kč. Jestliže k této hranici přičteme ještě 15 000 Kč, získáváme hodnotu 411 000 Kč, která ještě neznamena povinnost daňové přiznání podat.*

*Zásadní je pohled, co má být v hodnotě 15 000 Kč obsaženo, resp. co tam nepatří. Vždy jde o hrubou částku, nikoli o rozdíl mezi příjmy a výdaji. Prodá-li poplatník např. automobil za 15 500 Kč, který v tomtež roce pořídil za 19 000 Kč, je hodnota hrubého příjmu 15 500 Kč.*

*Vyloučíme z této hodnoty veškeré příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od daně osvobozeny. Stejně tak do částky nepatří příjmy vyrovnané zvláštní sazbou daně.“*

Posouzení vhodnosti uvedení příkladu v předmětném nálezu Ústavního soudu, příkladu zvoleného z tohoto letitého, přímo z jednoho z nejstarších daňových zákonů po roce 1989, po jehož přepracování a náhradě novým zákonem o dani či daních z příjmů se opakovaně už řadu let usiluje, nechám na laskavém čtenáři. Je ale jisté, že tento příklad se stal oporou pro poměrně invazivní zásah uzákoněný v roce 2020 na základě nálezu Ústavního soudu do právní úpravy správy daní poměrně nově přijaté v roce 2009 daňovým řádem.

## Závěr

Jistou míru naděje pro budoucnost, konkrétně pro dosažení toho, aby se daňový systém, resp. celá daňová legislativa, výrazně **zjednodušil, zpřehlednil a stabilizoval**, čímž by se stal

dozajista i srozumitelnější, lze spatřovat mimo jiné i **v obecných východiscích ústavněprávního přezkumu daňových předpisů**, tak jak jsou v již shora citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 v odůvodnění jako body 49 až 52 uvedeny. Vyplývá z nich, že Ústavní soud se opakovaně zabývá otázkou přezkumu právních předpisů v oblasti úpravy daní a poplatků, načež formuloval základní východiska pro ústavněprávní přezkum právních aktů v této oblasti společenských vztahů. Např. v nálezu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, vycházel opět z názoru, „... že **stanovení daňové povinnosti a efektivní výběr daní jsou životně důležité pro řádné fungování státu a společnosti. Na daních je závislá nejen finanční saturace veřejných rozpočtů a chod státního aparátu, ale také realizace hospodářské, kulturní, školské, bezpečnostní, obranné a sociální politiky. Zdůraznil přitom, že nalezení optimálního modelu daňového zatížení je nesmírně složité a bezpodmínečně vyžaduje zohlednit mnoho dynamických faktorů ekonomických, demografických, matematicko-statistických a dalších. V této souvislosti neopomněl zmínit, že záležitosti optimálního daňového zatížení patří typicky mezi tzv. politické otázky, tj. mezi takové otázky, jejichž řešení vyplývá ze společenského konsensu, preferencí, hodnot obyvatelstva, mentality obyvatelstva, tradic atd. Stanovení daňového zatížení patří dle názoru Ústavního soudu mezi nejkontroverznější otázky při soupeření politických stran a hnutí a hraje zásadní roli v preferencích voličů při volbách. Jde tedy o otázky, na jejichž řešení závisí skladba Parlamentu a jiných zastupitelských sborů všech stupňů, jakož i složení vlády, přičemž jejich transformace do podoby daňového zákonodárství spočívá na bedrech politické reprezentace vzešlé z voleb. Prostředí, v němž se odehrává tento proces, ztělesňuje především Parlament i další zastupitelské sbory reprezentující široké spektrum společenských zájmů...“**

Výčet základních tezí pokračuje odkazem na náleze ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (č. 181/2009 Sb.; N 89/53 SbNU 125), který nasvědčuje tomu, že Ústavní soud nemůže posuzovat optimálnost daňového systému, resp. posuzovat daňové zákony z pohledu naplnění základních funkcí daní, neboť „posuzování daní z hlediska těchto kritérií náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Pokud by k němu Ústavní soud přistoupil, vstupoval by do pole jednotlivých politik, jejichž racionalitu nelze z hlediska ústavnosti dost dobře hodnotit (bod 58). Ústavní soud nehodlá přezkoumávat souladnost daňové politiky s ostatními politikami státu, neboť by se ocitl na tenkém ledě ne vždy průkazných analýz, jejichž výsledky přísluší posoudit a vyvodit z nich politické konsekvence demokratickému zákonodárci, který musí zvážit, zda je daňová úprava vhodná a nezbytná...“

V citovaných tezích nastíněná zdrženlivost Ústavního soudu podle bodu 52 citovaného nálezu neznamena absolutní vyloučení daňových otázek z přezkumných pravomocí Ústavního soudu, nejedná se o rezignaci na přezkum daňových zákonů z pohledu jejich ústavní konformity, nicméně odráží nutnost zachování nezbytné míry zdrženlivosti, resp. soudního sebeomezení při tomto přezkumu, **a to právě v zájmu principu dělby moci**. Doufejme, že pod vliv těchto východisek bude nadále náležet i daňový proces, který minimálně tvoří strukturu pohybu postupů při správě daní a obsahuje bazální daňovou terminologii, v neposlední řadě deklaruje i základní zásady pro správu jednotlivých daní. Daňový

<sup>6</sup> Pár poznámek k mezinárodní spolupráci berních správ FDUB, 2021, č. 1, s. 10–18.

řád by měl být respektován jako základ daňového systému a při tvorbě kteréhokoli z daňových zákonů je třeba vidět ta „řemeslná“ procesní ustanovení provázaná na běh času. Jen po řádném posouzení a respektování konstrukce výběru daní lze formulovat **nezbytné procesní odchylky** pro jednotlivé daně tak, aby byla naplněna subsidiarita této procesní normy (§ 4 DŘ) a současně respektována specifika předmětu daně. Jinou cestu k ucelenému systému nevede.

Bude-li vůle k tomu, situaci okolo tiskopisů nějak vylepšit, asi by bylo dobré si přiznat, že i když vyhlášky pro tiskopisy nelze považovat za vhodné řešení, tak určitý pořádek do seznamování osob zúčastněných na správě daní, někdy možná i pro nové pracovníky správce daně, by se měl přece jenom zavést. Jistou inspiraci bych hledala např. v článku nalezeném na Odborném portálu DAUC.cz, 2018 „Formulářová podání podle daňového řádu

ve světle aktuální judikatury“. Když jeho autor Mgr. et Mgr. Michal Tuláček<sup>7</sup> svůj článek psal, tak sice tušil, ale nevěděl ještě, jak to dopadne. Ne všechny názory zde vyslovené jsou aktuálně upotřebitelné, ale vhodným způsobem publikovaný přehled tiskopisů a pravidla jejich komunikace s IT v časové chronologii podle jednotlivých daňových povinností dostupný na stránkách Ministerstva financí, popř. i tiskem v příloze Finančního zpravodaje, by byl asi všeobecně informovanosti k dobru. //

7 Systém ASPI – stav k 10. 9. 2020 do částky 149/2020 Sb. a 22/2020 Sb. m. s.

JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D., Ministerstvo financí, oddělení Obecná daňová legislativa „DAC 6 aneb automatická výměna informací o přeshraničních daňové optimalizačních schématech“ – LIT279832CZ – poslední stav textu.

### Znění v tisku 580/0

V § 72 odst. 1 se slova „řádne daňové tvrzení nebo dodatečné“ nahrazují slovem „nebo“.

V § 72 odst. 4 se za slovo „schránku“ vkládají slova „která mu byla zřízena ze zákona“.

### Po zpracování připomínky vzešlé z projednávání návrhu v Poslanecké sněmovně bylo schváleno a Senátu postoupeno toto znění:

§ 72 zní:

„§ 72

- (1) Formulářovým podáním se pro účely správy daní rozumí daňové tvrzení, přihláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů, včetně příloh, které jsou jejich součástí.
- (2) Formulářové podání lze podat pouze
  - a) na tiskopise vydaném Ministerstvem financí,
  - b) na tištěném výstupu, který
    1. má údaje, náležitosti a jejich uspořádání shodné s tiskopisem vydaným Ministerstvem financí nebo
    2. odpovídá vzoru formulářového podání podle vyhlášky podle odstavce 4, nebo
  - c) elektronicky s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.
- (3) Ve formulářovém podání lze kromě obecných náležitostí podání požadovat
  - a) údaje označující správce daně a podání, které je činěno,
  - b) identifikační, kontaktní a platební údaje osoby zúčastněné na správě daní,
  - c) údaje o dani, které se podání týká, a co se ve vztahu k ní navrhuje,
  - d) údaje o skutečnostech prokazujících tvrzení daňového subjektu,
  - e) další údaje nezbytné pro správu daní,
  - f) další údaje, které stanoví zákon.
- (4) Ministerstvo financí stanoví v potřebném rozsahu pro jednotlivé druhy daní vyhláškou podrobnosti údajů a náležitostí, které lze požadovat ve formulářovém podání, popřípadě jejich uspořádání nebo vzor formulářového podání.
- (5) Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku, která mu byla zřízena ze zákona, nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen formulářové podání učinit pouze elektronicky podle odstavce 2 písm. c), a to datovou zprávou odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.“

### Přijaté znění podle zákona č. 283/2020 Sb.

§ 72 zní:

„§ 72

- (1) Formulářovým podáním se pro účely správy daní rozumí daňové tvrzení, přihláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů, včetně příloh, které jsou jejich součástí.
- (2) Formulářové podání lze podat pouze
  - a) na tiskopise vydaném Ministerstvem financí,
  - b) na tištěném výstupu, který
    1. má údaje, náležitosti a jejich uspořádání shodné s tiskopisem vydaným Ministerstvem financí nebo
    2. odpovídá vzoru formulářového podání podle vyhlášky podle odstavce 5, nebo
  - c) elektronicky s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.
- (3) Ve formulářovém podání lze kromě obecných náležitostí podání požadovat
  - a) údaje označující správce daně a podání, které je činěno,
  - b) identifikační, kontaktní a platební údaje osoby zúčastněné na správě daní,
  - c) údaje o dani, které se podání týká, a co se ve vztahu k ní navrhuje,
  - d) údaje o skutečnostech prokazujících tvrzení daňového subjektu,
  - e) další údaje nezbytné pro správu daní,
  - f) další údaje, které stanoví zákon.
- (4) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou pro jednotlivé druhy daní podrobnosti údajů podle odstavce 3 písm. d) a e).
- (5) Ministerstvo financí může stanovit pro jednotlivé druhy daní vyhláškou
  - a) podrobnosti obecných náležitostí podání,
  - b) podrobnosti údajů podle odstavce 3 písm. a), b), c) a f),
  - c) uspořádání obecných náležitostí podání a požadovaných údajů,
  - d) formát elektronického formulářového podání zveřejněný podle odstavce 2 písm. c) nebo
  - e) vzor formulářového podání.
- (6) Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku, která mu byla zřízena ze zákona, nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen formulářové podání učinit pouze elektronicky podle odstavce 2 písm. c), a to datovou zprávou odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.“

# K ochraně legitimních očekávání při správě daní



**JUDr. Ondřej Moravec,  
Ph.D.,**  
advokát v Hradci Králové

## Úvod

Námítka, že správce daně porušil právo daňového subjektu na ochranu legitimních očekávání, patří k velmi frekventovaným.<sup>1</sup> Současně ovšem jen letmé nahlédnutí do judikatury Nejvyššího správního soudu nasvědčuje tomu, že z hlediska procentuální

úspěšnosti jde o jednu z nejméně efektivních námitek. Tento paradox má jistě vícero příčin. Jednou z nich může být i jeho neurčitost a jistá nepředvídatelnost při aplikaci tohoto institutu. Nepředvídatelnost soudní praxe vede logicky daňové subjekty k tomu, aby námitku vyzkoušely. Pokud soudy na tento pokus reagují ve stylu: *promiňte, ale tentokrát ne*, neplní taková judikatura svou precedentní funkci.

Vysoce kazuistická podoba judikatury Nejvyššího správního soudu, jehož jednotlivá rozhodnutí více než co jiného reflektují individuální a mnohdy i poměrně obtížně sdělitelný příběh onoho pověstného podvozku, se značně vzpírá pokusům o systematické uchopení. Mou snahou proto nebude hledat systém tam, kde patrně žádný není. Místo toho bude mou ambicí pokusit se alespoň přispět k jisté racionalizaci diskurzu, tedy o nalezení společného jazyka daňových subjektů a orgánů aplikujících právo.

## Terminologické okénko

S pojmem *legitimní očekávání* se v praxi můžeme setkat ve vícero významech.<sup>2</sup> O legitimním očekáváním hovoří judikatura Evropského soudu pro lidská práva, která legitimní očekávání pokládá za majetkové právo blízké právu vlastnickému. Vedle toho se o legitimním očekáváním uvažuje v procesních souvislostech: v podmínkách materiálního právního státu má adresát mocenského působení správních orgánů právo legitimně očekávat, že státní moc bude vykonávána obdobně jako v jiných případech. Třetí významová rovina se prolíná s normotvorbou. Legitimním očekáváním se argumentuje tehdy, dovolává-li se jednotlivce ochrany vůči změnám právní úpravy, které zasahují do jeho právní pozice se zpětnými účinky.<sup>3</sup> Jedná se o hledisko, které musí být bráno v potaz při zvažování ústavní konformity nepravé

- 1 Vyhledávač rozhodnutí Nejvyššího správního soudu při zadání spojení *legitimní očekávání* vygeneruje celkem 644 rozsudků v daňových věcech.
- 2 Podrobněji srov. LANGÁŠEK, T. Ochrana legitimního očekávání v judikatuře Ústavního soudu. *Dny práva 2008, sborník příspěvků z konference*, <https://www.law.muni.cz/sborniky/dp08/files/pdf/ustavko/langasek.pdf>.
- 3 Srov. např. nálezy II. ÚS 444/03, II. ÚS 37/04, I. ÚS 287/04, I. ÚS 344/04, IV. ÚS 178/04, III. ÚS 556/06. K bližší analýze srov. HOLLÄNDER, P. Savignyho paradigma v době dekonstrukce práva. In: GERLOCH, A., TRYZNA, J., WINTR, J. (eds.) *Metodologie interpretace práva a právní jistota*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2012, s. 21. Na unijní úrovni z poslední doby pak srov. rozsudek SDEU ze dne 30. 4. 2020 ve věci *Hecta Viticiol SRL*, C-184/19.

retroaktivity, pro kterou je charakteristické, že sice nedochází ke zpětné účinnosti právní normy, avšak právní důsledky jsou připisovány skutečností, které nastaly v minulosti.<sup>4</sup>

V tomto příspěvku se budeme věnovat jen druhé rovině pojmu legitimní očekávání. Půjde tedy o to objasnit, zda a jak jsou legitimní očekávání při správě daní chráněna, jak mohou být založena a jak se jednotlivec může efektivně dovolat jejich ochrany.

## Legitimní očekávání a základní zásady správy daní

V literatuře se lze setkat s rozlišováním mezi zásadou předvídatelnosti rozhodování správních orgánů a zásadou ochrany nabytých práv.<sup>5</sup> V prvním případě obsah legitimního očekávání spočívá v tom, že jednotlivec má právo spoléhat na to, že je-li v obdobných případech rozhodováno určitým způsobem, pak obdobným způsobem bude rozhodnuto i v jeho věci. Ve druhém případě naproti tomu jde o ochranu pozice dosažené v dobré víře bez ohledu na možnou nesprávnost rozhodnutí. Správní řád obě tyto zásady upravuje samostatně. Dle § 2 odst. 4 SŘ *správní orgán dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu, jakož i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*. Ustanovení § 2 odst. 3 SŘ pak výslovně stanoví, že *správní orgán šetří práva nabytá v dobré víře, jakož i oprávněné zájmy osob, jichž se činnost správního orgánu v jednotlivém případě dotýká*.

Obecná správněprávní úprava vynikne ve srovnání s úpravou daňového řádu. Daňový řád totiž v § 8 odst. 2 ukládá správci daně povinnost dbát o to, *aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*, a dále v § 5 odst. 3 stanoví: *Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy*.

Srovnáme-li oba procesní kodexy, zjistíme, že v daňovém řádu postrádáme zásadu, dle níž má správní orgán (tedy správce daně) šetřit práva nabytá v dobré víře.<sup>6</sup> Logicky se tak nabízí otázka, zda tedy správce daně může, na rozdíl od jiných správních orgánů, práva nabytá v dobré víře ignorovat, nebo zda taková povinnost sice latentně existuje (z čeho pak ovšem plyne?), avšak zákonodárce ji z nějakého důvodu nepokládal za tak významnou, aby jí přisoudil povahu základní zásady správy daní.

Mám za to, že legitimní očekávání ignorovat nelze už proto, že zásada ochrany legitimních očekávání požívá **ústavněprávní ochrany**. Ústavněprávní podstatu práva na ochranu legitimních očekávání ve své judikatuře opakovaně zdůrazňuje jak Ústavní soud,<sup>7</sup> tak Nejvyšší správní soud.<sup>8</sup>

Právo na ochranu legitimních očekávání koncipované Ústavním soudem jako právo jednotlivce spolehnout se na zákonnost aktů orgánů státní moci se nutně musí promítnout do interpretace základních zásad správy daní. Zastávám proto názor, že princip právní jistoty, který je součástí principu materiálního právního státu, se při správě daní uplatní i v rovině ochrany práv nabytých v dobré víře v tom smyslu, že správce daně je povinen tato práva při správě daní šetřit.

## Podklad legitimního očekávání

Legitimní očekávání jednotlivce může být založeno zejména ujištěními, kterých se jednotlivci dostalo ze strany orgánů veřejné moci. Musí se ovšem jednat o ujištění kvalifikovaná, neboť jen taková mohou dle judikatury správních soudů založit legitimní očekávání, že stejným způsobem bude postupováno v jeho věci.<sup>9</sup> Přesný výčet podmínek, které mohou z očekávání jednotlivce učinit ústavně chráněné legitimní očekávání, ovšem v judikatuře Nejvyššího správního soudu nenalezeme.

S jistou dávkou zjednodušení lze taková ujištění rozložit do dvou skupin. V první skupině jde o ujištění, která vyplývají z ustálené správní praxe. Taková správní praxe totiž správní orgán váže i do budoucna zkrátka proto, že správce daně má dbát o to, aby při rozhodování skutkově obdobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu *„správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“*<sup>10</sup> Normativní síla správní praxe je odrazem pojetí, dle něhož zákonem nejsou jen jeho slova, ale též to, jak je v praxi aplikován.<sup>11</sup>

Pokud je správní praxe opřena o metodické pokyny či jiné formy interních normativních instrukcí, pak je situace relativně přehledná.<sup>12</sup> Takové interní instrukce sice nejsou obecně závazné, ovšem správní orgán jimi zásadně vázán je. Daňový subjekt se pak může úspěšně dovolávat toho, že správce daně porušil jeho právo na ochranu legitimních očekávání, pokud se nedůvodně odchýlil od ustálené správní praxe zachycené v metodickém pokynu.<sup>13</sup>

- 4 Blíže srov. ŠIMÁČKOVÁ, K. Retroaktivita z pohledu ústavního práva. *Dny veřejného práva, sborník příspěvků z konference*, <https://www.law.muni.cz/sborniky/Days-of-public-law/files/pdf/ustava/Simackova.pdf>.
- 5 WINTR, J. *Říše principů: obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha: Karolinum, 2006, s. 219, ČERNÍN, K. *Principy dobré správy*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 106.
- 6 K rozlišování obou zásad ve správním právu srov. SVOBODA, P. *Ústavní základy správního řízení*. Praha: Linde, 2007, s. 124.
- 7 Srov. např. nálezy I. ÚS 520/06, I. ÚS 605/06, III. ÚS 252/05, II. ÚS 566/05 a řadu dalších.
- 8 Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, ve věci L'OREAL.
- 9 Tamtéž.
- 10 Tamtéž.
- 11 Srov. rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015-121, s odkazem na náleze Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06.
- 12 Podrobně KÜHN, Z. *Správní praxe v českém právu. Bulletin komory daňových poradců*, 2015, č. 2, s. 25 a násl.
- 13 Ani v tomto případě bohužel není vše zcela bez problémů, neboť dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 10 Afs 343/2019-49, legitimní očekávání daňového subjektu opírající se o metodický pokyn správce daně pozbude ochrany, došlo-li v mezidobí ke změně zákonné úpravy, aniž by byl metodický pokyn zrušen, korigován či alespoň stažen z internetových stránek finanční správy. Nejvyšší správní soud v této situaci dospěl k závěru, že z pokynu D-207 se stal historický dokument, který nemohl vyvolat legitimní očekávání.

Legitimní očekávání může být založeno i ustálenou správní praxí, aniž by tato praxe byla jakkoli formalizována. V podobných případech bude ovšem jednotlivec pravidelně čelit důkazní nouzi, a to zejména tehdy, pokud správní rozhodnutí nejsou veřejně dostupná.

Druhou skupinu ujištění, která jsou způsobila vyvolat legitimní očekávání, představují individuální jednání správních orgánů vůči jednotlivci. V těchto případech daňový subjekt neargumentuje ustálenou správní praxí, která mu nemusí být vůbec známa, ale tím, že se **správce daně přímo vůči němu zachoval určitým způsobem**, čímž vyvolal očekávání, že v budoucnu bude postupovat konzistentně.

Judikatura Nejvyššího správního soudu dlouhodobě vychází z kategorického závěru, že existence legitimního očekávání je očividně skutkovou otázkou,<sup>14</sup> nicméně zejména v poslední době lze pozorovat tendenci k určitému posunu, jež plyne z poznatku, že věc je přece jen trochu složitější. Očividně skutkový základ má totiž samotná existence určitého očekávání, resp. původu tohoto očekávání. Je tudíž věcí daňového subjektu, aby prokázal, že jeho jednání bylo vyvoláno či alespoň podstatně ovlivněno činností orgánů veřejné moci, ať už se jedná o zažitou správní praxi, nebo o konkrétní ujištění adresovaná daňovému subjektu. Posouzení legitimacy takového očekávání (kam patří i posouzení, zda správní praxe tvrzená daňovým subjektem je dostatečně konstantní) a míry právní ochrany, která mu má být poskytnuta, už však je očividně otázkou právní. Její posouzení může značně ovlivnit celá řada dílčích skutkových okolností utvářejících skutkový kontext případu (v zásadě jde o variaci na dobou víru), avšak výsledná odpověď je vždy záležitostí aplikace práva, a nikoli dokazování.<sup>15</sup>

Domnívám se, že takto pojmávané uplatnění zásady ochrany legitimních očekávání není nijak zvlášť kontroverzní a v praxi nebude činit problémy. Patrně ani správce daně nebude zpochybňovat, že takto koncipovanou správní praxí je vázán a že případná odchylka od ní může být považována za důvod nezákonnosti jeho rozhodnutí. Spory ve skutečnosti pravidelně vznikají, pokud se správce daně od svého ujištění odkloní z konkrétních důvodů. Zpravidla se bude jednat o pokusy o změnu zavedené správní praxe (ať už cestou změny metodiky, nebo její faktické změny) či pokusy o přehodnocení individuálních ujištění, kterých se daňovému subjektu dostalo v minulosti.

## Legitimní očekávání ve střetu se zásadou legality

Mimořádně výbušná situace nastává zejména tehdy, předstoupí-li správce daně před daňový subjekt, typicky v průběhu daňové

kontroly, s tezí, že sice nepopírá, že v minulosti vykládal text zákona určitým způsobem, vyšlo však najevo, ovšem, že se tehdy spletl, a tedy po něm nelze spravedlivě požadovat, aby ve své nezákonné správní praxi pokračoval. Následuje popření samotné existence legitimních očekávání prostřednictvím bagatelizace ujištění, kterého se daňovému subjektu dostalo, případně připuštění, že nějaké očekávání patrně vzniknout mohlo, avšak nemůže jít o očekávání legitimní, neboť to, jak známo, nemůže být založeno protiprávním jednáním správního orgánu. V navazujícím soudním řízení je projednána otázka, zda má zásada legality přednost před zásadou legitimacy, přičemž výsledkem může být též konstatování, že daňový subjekt má pravdu v tom, že obě ústavní zásady jsou si rovny a že v krajních případech skutečně zásada ochrany legitimních očekávání může převážit zásadu zákonnosti, leč soud shledává, že se o takový případ nejedná.<sup>16</sup> Pocit nespravedlnosti, s nímž daňový subjekt od soudu odchází, nevyvolává jen negativní výsledek, ale též arbitrárnost popsané úvahy. Až příliš často se v popsaném algoritmu rozhodování objevuje rozhodnutí založené na pocitu. Jsem přesvědčen o tom, že by odůvodnění, zda by v daném případě měla být upřednostněna zásada legality či legitimacy, mělo být propracovanější a více strukturované.

Východiskem, na kterém je postavena judikatura Nejvyššího správního soudu, je konstatování, že legitimní očekávání plynoucí ze zavedené správní praxe se zásadně prosadí v mezích zákona (*secundum et intra legem*), nikoli však nad jeho rámec (*praeter legem*), či dokonce proti znění zákona (*contra legem*). Nejvyšší správní soud však jedním dechem dodává, a to dokonce ústy svého rozšířeného senátu, že za určitých okolností se legitimní očekávání může prosadit i *contra legem*. Je očividné, že stěžejní východiska judikatury Nejvyššího správního soudu (rovnocennost zásad legality a legitimacy na straně jedné a jen zcela výjimečné prosazení ochrany legitimních očekávání *contra legem*) jsou vzájemně neslučitelná a v konečném důsledku vedou k upřednostnění zásady legality před ochranou legitimních očekávání.

Dosud nejpropracovanější algoritmus poměrování zásad legality a legitimacy nabízí více než deset let starý rozsudek šestého senátu ve věci *L'OREAL*<sup>17</sup> bezprostředně navazující na usnesení rozšířeného senátu. Šestý senát NSS ve svém rozhodnutí vyšel z německé doktríny a po vyhodnocení veškerých skutkových okolností přistoupil k posouzení dvou okruhů otázek:

- a) zda existuje dostatečný základ legitimního očekávání, což předpokládá posoudit existenci samotného podkladu pro oprávněnou důvěru, vědomí existence tohoto podkladu u jeho adresáta, již existující využití oprávněné důvěry a kauzální nexus mezi těmito body a
- b) ochranyhodnot takové důvěry, a to s ohledem na míru spolupuzavinění vzniklé situace a s ohledem na vážení zájmů státu a případných třetích osob.<sup>18</sup>

Přestože byl i rozsudek šestého senátu (tedy nejen jemu předcházející usnesení rozšířeného senátu) publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS a přestože bývá citován, skutečností zůstává, že k tomuto testu se Nejvyšší správní soud v pozdější judikatuře neobrací. Buď konstatuje, že legitimní očekávání vůbec nevzniklo,<sup>19</sup> nebo naopak konstatuje, že pokud by byla prokázána existence správní praxe zakládající legitimní očekávání, „správní orgány by ji nemohly zpětně v neprospěch stěžovatelky

14 Usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci *L'OREAL*, cit. shora.

15 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019-54, ve věci *GGT CZ*.

16 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2017, č. j. 10 Afs 113/2016-37, ve věci *DAREAL*.

17 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159.

18 Tamtéž, bod 51.

19 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *DAREAL*, cit. shora.

změnit. A to ani v důsledku kasačního rozhodnutí soudu. Nad principem legality by musel převážít princip ochrany legitimních očekávání.<sup>20</sup>

V soudní praxi se legitimní očekávání prosadilo ve věci *CEREPA* při uplatňování institutu opravy DPH u dlužníka v insolvenčním řízení na základě metodické informace GFŘ, jejíž nesprávnost byla posléze shledána judikaturou Nejvyššího správního soudu.<sup>21</sup> Nejvyšší správní soud zjistil existenci metodické informace GFŘ, která byla uplatňována i v praxi, čímž považoval existenci legitimních očekávání za prokázanou. Následně pak, bez hlubší argumentace, dospěl k závěru, že toto legitimní očekávání musí být chráněno, a to proti uplatňování zásady legality.

Individuální ujištění (procesní postup správce daně vůči daňovému subjektu v předešlém řízení) pak založilo legitimní očekávání ve věci *GGT CZ*.<sup>22</sup> I v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud předesílá, že „nezákonná správní praxe očekávání, natož legitimní, založit nemůže, neboť nezákonnou správní praxí, jednal-li (dosud) správní orgán mimo svou pravomoc a působnost (*ultra vires*), nemůže být správní orgán do budoucna vázán“. Okamžitě však dodává, že „to je nepochybně správné obecné východisko, v konkrétních případech však nemusí být situace tak jednoznačná“. Nejednoznačnost situace spočívá v obtížné rozpoznatelnosti, kdy správní orgán jedná *ultra vires*, neboť takový exces snadno může vyjít najevo až v následném správním, či dokonce soudním přezkumu, čehož dokladem jsou okolnosti hodnocené v případě *CEREPA*. Dle Nejvyššího správního soudu tedy „nelze vyloučit, že i jednání, jež je nakonec shledáno jednáním *ultra vires*, může v konkrétní situaci založit na straně adresáta veřejné správy očekávání, jemuž bude zcela výjimečně, při absenci konkurujícího závažného veřejného zájmu, poskytnuta v zájmu obecné spravedlnosti a alespoň do určité míry soudní ochrana“. V řešené věci takovou ochranu Nejvyšší správní soud stěžovatelce poskytl, neboť uznal, že stěžovatelka jednala pod vlivem faktického postupu správního orgánu, který byl až *ex post* shledán nesprávným, proto stěžovatelce nelze „klást k tíži, že tomuto postupu správních orgánů a jeho rozhodnutím důvěřovala. Důsledky pochybení státu nemůže v podmínkách projednávané věci nést jednotlivec.“<sup>23</sup>

Ještě komplikovanější příběh nabízí případ *DAREAL*. Stěžovatel se domáhal ochrany legitimního očekávání, které bylo vyvoláno nesprávnou informací, že se ochrany svých práv bude moci později domáhat návrhem na povolení obnovy řízení, přičemž tato možnost mu později byla upřena s odkazem na prekluzi.<sup>24</sup> Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel sice prokázal, že postupoval v souladu s informací, kterou mu poskytl správní orgán, avšak dle Nejvyššího správního soudu se nejednalo o důkaz zavedené správní praxe, nýbrž o menšinový názor či vybočení z této správní praxe. Stěžovatel byl Nejvyšším správním soudem odkázán na uplatnění nároku na náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb. Ústavní soud však rozsudek Nejvyššího správního soudu zrušil<sup>25</sup> a s odkazem na svou četnou judikaturu se přiklonil k závěru, že stěžovateli svědčilo právo na ochranu legitimních očekávání a že toto právo mělo být upřednostněno i před zásadou legality (v daném případě šlo o běh lhůty). Dle Ústavního soudu „upřednostnění ochrany důvěry jednotlivce v právo nad právní jistotu je umocněno v oblasti daňového práva, neboť se jedná

o vertikální vztah, jehož se neúčastní žádná další osoba, jejíž práva či zájmy by mohly být dotčeny“.

Z provedeného přehledu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (a v jednom případě též Ústavního soudu) můžeme pozorovat, že Nejvyšší správní soud přes proklamativní odkazy na rozhodnutí šestého senátu ve věci *L'OREAL* ve skutečnosti metodologii navrženou šestým senátem nedrží. Místo zvažování konkrétních aspektů správní soudy sklouzávají k nestrukturovanému *ad hoc* vyvažování, jak činí např. první senát v rozsudku ve věci *GGT CZ*. Silně se prosazuje náhled, že legitimní očekávání se proti zásadě legality může prosadit jen za zcela výjimečných okolností, přičemž negativní závěr soudu se dokonce může projevit konstatováním, že chráněné legitimní očekávání vůbec nevzniklo, jak vidíme v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *DAREAL*. Nález Ústavního soudu v téže věci je vítanou korekcí extrémně striktního přístupu desátého senátu Nejvyššího správního soudu (ve srovnání s citovaným rozhodnutím prvního senátu NSS ve věci *GGT CZ*). V polemice s Nejvyšším správním soudem stojí za pozornost závěrečná poznámka Ústavního soudu, dle něhož se stěžovatel nedomáhal ochrany na základě zavedené správní praxe, nýbrž konkrétního individuálního ujištění, a proto není třeba, aby toto individuální ujištění bylo důsledkem dlouhodobé a ustálené správní praxe.

Odklon od rozsudku *L'OREAL* snižuje míru ochrany zásady legitimního očekávání zdůrazňováním výjimečnosti situace, v níž se legitimní očekávání může prosadit. Měřítkem prosazení legitimního očekávání jednotlivce by ovšem neměla být výjimečnost situace, ať už ji budeme vnímat statisticky, či jinak. V konečném důsledku je popřeno obecné východisko, dle něhož zásady legality a legitimacy v obecné rovině váží stejně.

Odůvodnění rozsudku *L'OREAL* zřetelně nabízí strukturovanější řešení v podobě dvoukrokového testu. Podstata prvního kroku spočívá v ověření, zda nějaké hájitelné legitimní očekávání vůbec existuje. Účelem druhého kroku pak je posoudit, zda tváří v tvář konkrétním okolnostem projednávané věci má být upřednostněna zásada legality či legitimacy. Ani v tomto případě však rozhodujícím kritériem nemůže být výjimečnost situace, nýbrž pouze význam a intenzita dotčených práv a právem chráněných zájmů. Domnívám se přitom, že předmětem vážení by neměly být obecné zásady legality a legitimacy, nýbrž základní práva a veřejné statky, které jsou ve hře. Typicky se bude jednat o majetková práva a právo na ochranu právní jistoty na straně jedné a veřejný zájem na správném výběru daně v zákonné výši na straně druhé. Takové vážení umožňuje uplatnit osvědčený test proporcionality.

20 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015-124, ve věci *UNIPETROL RPA*.

21 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2004, č. j. 9 Afs 66/2013-35, ve věci *CEREPA*.

22 Cit. shora.

23 Bod 43 cit. rozsudku.

24 Spornou byla daň z převodu nemovitostí, kterou měl daňový subjekt zaplatit za neuskutečněný převod vlastnického práva k nemovitosti, podle zfalšované kupní smlouvy.

25 Nález Ústavního soudu ze dne 2. 4. 2019, sp. zn. II. ÚS 216/18.

## Unijní dimenze práva na ochranu legitimních očekávání

Významné vstupy do diskuse o uplatňování zásady ochrany legitimních očekávání při správě daní může přinést i Soudní dvůr Evropské unie. Ten totiž ustáleně judikuje, že zásady právní jistoty a ochrany legitimních očekávání patří mezi obecné zásady práva Společenství. Účinností Lisabonské smlouvy jsou obě tyto zásady aplikovány jako součást Listiny základních práv Evropské unie, kterou jsou vnitrostátní orgány (tedy nejen správní soudy, ale i orgány správy daní) povinny aplikovat, jednají-li v působnosti práva Evropské unie. Tato podmínka bude typicky splněna zejména v případě správy daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.

Detailed analýza důsledků aplikovatelnosti Listiny základních práv EU v daňových věcech přesahuje možnosti tohoto příspěvku, neboť i nadále platí, že její uplatňování správními soudy zůstává ve fázi prvotního otkávání.<sup>26</sup> Omezím se proto na několik stručných poznámek, jejichž účelem je upozornit na některé souvislosti, které (prozatím) zůstávají opomíjeny judikaturou i odbornou literaturou.

Použitelnost Listiny základních práv EU je přinejmenším při rozhodování ve věcech daně z přidané hodnoty a spotřebních daní nezpochybnitelná, neboť zcela zjevně vyplývá z čl. 51 LZPEU.<sup>27</sup> Stejně tak zřejmé je, že LZPEU mají v těchto případech aplikovat i vnitrostátní orgány. Méně zjevný, avšak jen obtížně zpochybnitelný, je důsledek plynoucí z požadavku jednotného výkladu unijního práva v rámci celé EU: s Listinou základních práv EU je třeba nakládat jako s jinými prameny unijního práva (včetně práva přednosti), čímž je podle mého názoru založeno na požadavek eurokonformního výkladu vnitrostátní Listiny základních práv a svobod a také povinnost respektovat judikaturu Soudního dvora EU. Současně se otevírá prostor k pokládání předběžných otázek v této oblasti, a to patrně i ze strany Ústavního soudu. Do pomyslné souměře o největší razítko se tak i v této oblasti může reálně zapojit Soudní dvůr EU.

V obecné rovině platí, že zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty jsou součástí práva EU. V rozsudku ve věci *Elmeke* Soudní dvůr uvádí, že tyto zásady proto „musejí být dodržovány orgány Společenství, avšak také členskými státy při výkonu pravomocí, které jim byly svěřeny směrnicemi Společenství ... Z toho vyplývá, že vnitrostátní orgány mají povinnost dodržovat zásadu ochrany legitimních očekávání hospodářských subjektů.“<sup>28</sup>

Ve vztahu k očekávání vyvolanému konkrétním aktem adresovaným jednotlivci dle SDEU „je v první řadě potřeba určit, zda akty správních orgánů vzbudily u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu důvodné očekávání“.<sup>29</sup>

Velice inspirativně pak působí i stanovisko generální advokáty Stix-Hackl v této věci. Předmětem sporu byla otázka, zda legitimní očekávání daňového subjektu mohlo být založeno nesprávnou informací, kterou ovšem poskytl daňový úřad, který k jejímu poskytnutí vůbec nebyl příslušný. V této skutkové situaci generální advokátka reagovala na dosavadní judikaturu Soudního dvora, z níž plyne, že jednání členského státu v rozporu s právem Společenství není způsobilé založit legitimní očekávání jednotlivce. Jde tedy o doktrínu, která nápadně připomíná tuzemské odmítnutí vzniku legitimních očekávání *contra legem*.

Generální advokátka však ve svém stanovisku připomíná, že „základem této judikatury je totiž spíše myšlenka, že praxe členského státu, která porušuje „přesné ustanovení práva Společenství“, nesmí vést, použitím zásady ochrany legitimního očekávání, v konečném důsledku k tomu, že sporný předpis práva Společenství nebude proveden. Je třeba zohlednit rovněž obecný zájem v oblastech, jakými jsou státní podpory, vývozní náhrady nebo vlastní zdroje Společenství, ve kterých členské státy někdy nemají přirozený vlastní zájem na správném použití dotčených předpisů práva Společenství. Za těchto okolností má být striktním zacházením se zásadou ochrany legitimního očekávání zamezeno, aby členské státy svým vlastním aktem, který je v rozporu s právem Společenství, mohly ve výsledku zmařit úplné použití práva Společenství vůči hospodářskému subjektu.“

V posuzované věci ovšem nešlo o prosazení unijního práva, neboť z povahy věci plyne, že členský stát, jemuž rovněž plynou z DPH daňové příjmy, nebude svou vnitrostátní praxí prosazení unijního práva bránit, resp. že takové riziko je výrazně nižší. Dle generální advokátky se do „popředí dostává spíše otázka právní ochrany hospodářského subjektu vůči správnímu aktu členského státu při provádění práva Společenství a není důvod, proč by hospodářský subjekt nemohl mít možnost dovolávat se vůči orgánům členského státu zásady ochrany legitimního očekávání vycházející z práva Společenství“.

Navazující závěry jsou srozumitelné: šestá směrnice ve světle zásady legitimního očekávání může v zásadě zcela bránit zpětnému uložení daně, pokud bylo nesprávnou informací vnitrostátního daňového orgánu založeno legitimní očekávání osoby povinné k dani. Pro konečné rozhodnutí je určující existence dobré víry osoby povinné k dani.

Popsanou úvahu lze dobře vztáhnout i na ryze vnitrostátní situaci. Smyslem rezervovaného a ostražitého přístupu k myšlence prosazení legitimního očekávání *contra legem* je totiž ochrana veřejného zájmu před možným zneužitím. K takovému zneužití by mohlo dojít, pokud by si jednotlivec (daňový subjekt) pro sebe chtěl zajistit neoprávněnou daňovou výhodu s odůvodněním, že taková výhoda mu již jednou byla v rozporu se zákonem poskytnuta. Podobným způsobem může působit snaha zajistit pro sebe daňovou výhodu pouze na základě toho, že určitá skutečnost byla správcem daně v minulosti přehlédnuta při daňové kontrole a nebyla daňovému subjektu vytknuta. Zcela odlišná situace však

26 Srov. JIRÁSEK, J. in: STEHLÍK, V., HAMULÁK, O. *Unijní právo před českými soudy*. Praha: Leges, 2014, s. 78.

27 Dle citovaného ustanovení platí: *Ustanovení této listiny jsou při dodržení zásady subsidiarity určena orgánům, institucím a jiným subjektům Unie, a dále členským státům, výhradně pokud uplatňují právo Unie. Respektují proto práva, dodržují zásady a podporují jejich uplatňování v souladu se svými pravomocemi, při zachování mezí pravomocí, které jsou Unii svěřeny ve Smlouvách.*

28 Rozsudek SDEU ze dne 14. 9. 2006, *Elmeke NE*, spojené věci C-181/04 až 183/04, bod 31.

29 Tamtéž, bod 32.

nastává, pokud správní orgán v průběhu času změní právní posouzení určité skutečnosti a negativní důsledky nese daňový subjekt, neboť po správci daně údajně nelze spravedlivě požadovat, aby setrval na původním právním názoru, když je nově přesvědčen o jeho nesprávnosti.

## Závěry

Ústavní podstata práva na ochranu legitimních očekávání vyžaduje, aby případná legitimní očekávání daňových subjektů byla rozpoznána a řádně zohledněna, a to jak správcem daně, tak i správními soudy. Judikatura vnitrostátních soudů nezpochybňuje ústavní dimenzi principu ochrany legitimních očekávání ani apriorní rovnocennost ochrany zásad legality a legitimacy, ocitnou-li se ve vzájemné kolizi. Praktická ochrana legitimních očekávání je však komplikována jednak tím, že tato ochrana je v řadě případů spíše proklamativní, a také proto, že prosazení zásady legality na úkor zásady legitimacy je, přes proklamovanou rovnocennost obou zásad, mnohdy prezentováno jako pouhá výjimka z pravidla, která musí být ospravedlněna silnými okolnostmi.

Podle mého názoru tato praxe není správná, protože je mimořádně náchylná k produkování nespravedlivých výsledků (míra nespravedlivosti je subjektivně vnímána jako ne dost intenzivní, aby odůvodnila prosazení legitimních očekávání *contra legem*) a svádí k arbitrárnímu rozhodování na základě individuálních preferencí, které navíc nemusí být v odůvodnění rozhodnutí ani vyjádřeny. Výsledkem je judikatura vrcholných soudů, která svou kazuističností neplní základní funkci, jíž je sjednocování rozhodovací praxe krajských soudů a správců daně. Domnívám se, že oba deficiency, které jsem pojmenoval, samy o sobě zpochybňují ústavní konformitu stávající praxe, jak ostatně naznačuje náleze Ústavního soudu ve věci *DAREAL*.

Citelné zlepšení stávající právní praxe po všech stránkách může nastat, bude-li častěji následován algoritmus naznačený šestým senátem NSS ve věci *L'OREAL*. Přínos tam navrženého testu spatřuji ve dvou rovinách: 1) rozfázování testu do dvou samostatných kroků a 2) zohlednění významu právní pozice, která má být legitimním očekáváním chráněna.

Rozdělení testu do dvou kroků umožní transparentně přiznat existenci legitimních očekávání, aniž by na jednotlivce byly kladeny v podstatě nesplnitelné nároky. Určitá forma legitimního očekávání zkrátka objektivně může vzniknout i v těch relativně obvyklých případech, kdy správce daně při daňové kontrole přehledně určitou skutečnost, která se v budoucnu při jiné daňové kontrole stane důvodem doměření daně. Daňový subjekt musí mít právo legitimně očekávat, že správce daně odvede při daňové kontrole profesionální práci a shledá-li určitý postup daňového subjektu souladným se zákonem, má daňový subjekt legitimní důvod domnívat se, že skutečně v souladu se zákonem postupuje, nejde-li o postup, jehož protizákonnost je evidentní.

Zcela jinou otázkou je, zda se takové legitimní očekávání prosadí v kolizi s jinými právy a právem chráněnými zájmy. Toto poměrování legality a legitimacy by se tedy nemělo promítat v hodnocení otázky, zda legitimní očekávání vzniklo, jak

se často v praxi děje. Domnívám se dále, že v tomto případě by předmětem poměrování neměly být obecné zásady legality a legitimacy, ale konkrétní základní práva a obecná dobra, která jsou ve hře. Správná identifikace dotčených práv a zájmů, jakož i jejich právní kvalifikace, napomohou zvýšit přezkoumatelnost právní úvahy. Je totiž něco jiného, požívá-li sama hmotněprávní pozice, jejíž obhájení se domáhá daňový subjekt, ústavněprávní ochrany, nebo má-li daňový subjekt v úmyslu chránit výhodu, která mu nenáleží. Značný prostor se otevírá pro argumentaci opírající se o ekonomickou podstatu právních vztahů. Je totiž něco jiného, je-li ve hře určitá daňová výhoda, nebo týká-li se spor nepřímých daní, které jsou pravidelně promítány do ceny sjednávané v obchodních vztazích. Příkladem na unijní úrovni je zmiňovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Elmeke*. Zpětné odepření nároku na odpočet DPH (s nímž bylo kalkulováno při sjednávání cen) má potenciálně rdousící účinky, neboť je způsobilé učinit celou podnikatelskou činnost, jíž se týká, ztrátovou.

Je poněkud zavádějící prezentovat takové poměrování či výsledek tohoto poměrování jako judikování *contra legem*, neboť tím jako by měla být implikována naprostá výjimečnost převážení zásady legitimacy nad legalitou. Takovou výjimečnost jako by mohla ospravedlnit jen nespravedlivost výsledku pocitovaná jako extrémní. Tento styl argumentace ovšem není v souladu s rovnocenností ochrany zásad legality a legitimacy. Ve skutečnosti podle mého názoru nejde o nic jiného než **ústavně konformní aplikaci podústavního práva**, která se v jednotlivém případě může lišit od jazykového vyjádření právní normy.<sup>30</sup>

Ústavní soud v nálezu ve věci *DAREAL* odkazuje na G. Radbrucha, když poukazuje na to, že „ve většině případů vskutku ve vztahu k běhu času a s ním spojeným důsledkům převáží zájem na zachování *statu quo* a jistoty v právních vztazích, nelze však akceptovat paušalizaci tohoto závěru vedoucí k extrémně nespravedlivé úpravě právních vztahů v individuálním případě“.

Tato úvaha Ústavního soudu připomíná mechanismus, kterým se uplatňuje kontroverzní princip zákazu zneužití práva. Ten umožňuje upřít jednotlivci daňové zvýhodnění, pro jehož uplatnění jsou splněny veškeré zákonné podmínky, je-li uplatněno zneužívajícím způsobem. Jedná se o reakci systému na pokus jednotlivce získat pro sebe nezamýšlené a nespravedlivé zvýhodnění na úkor celku. Také v tomto případě dochází k potlačení zásady zákonnosti a prosazení zásady zákazu zneužití práva. Umí-li správce daně uplatnit zásadu zneužití práva za účelem ochrany oprávněných zájmů eráru, je nutno po nich velice důsledně požadovat, aby měřili stejným metrem a naučili se aplikovat též zásadu zneužití práva, aniž by se takovému postupu bránili tvrzením, že by tak rádi postupovali, nicméně zásada zákonnosti jim to neumožňuje. /

30 K této problematice srov. blíže např. KRATOCHVÍL, J. *Lidská práva v praxi obecných soudů*. Praha: Leges, 2020, zejména s. 16 a násl.

# Nepřípustnost daňového tvrzení v nalézacím řízení před a po 1. 1. 2021

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ či „DŘ“), doznal od 1. 1. 2021 největších změn od počátku své účinnosti, která nastala 1. 1. 2011. Novela byla provedena zákonem č. 283/2020 Sb. Nosnými tématy uvedeného zákona, označovaného též jako novela MOJE daně, jsou podpora elektronizace, úprava formulářových podání v návaznosti na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/17, zjednodušení kontrolních postupů, revize sankčního systému a vracení daňového odpočtu.



**JUDr. Jana Jarešová,  
Ph.D.,**  
Generální ředitelství cel,  
právní odbor



**Mgr. Bc. David Cafourek,**  
Generální ředitelství cel,  
právní odbor

**T**yto změny jsou adresátům práva zjevné a srozumitelné. Další změny, které lze z pohledu měněného zákonného textu považovat za úspornější, nebyly dosud výrazněji prezentovány, přestože jejich důsledky mohou být významné. Ve vztahu ke změnám v oblasti nepřípustnosti daňového tvrzení se autoři příspěvku domnívají, že provedené změny nemusí být všem adresátům po prvním přečtení nového daňového řádu zcela zřejmé.

## 1. Nepřípustnost daňového tvrzení do 31. 12. 2020

Daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, upravoval právní nepřípustnost podání daňového tvrzení v § 141 odst. 6, a to pouze pro dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování.

### 1.1. Nepřípustnost dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování

Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování bylo nepřípustné:

1. k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly,
2. k dani, která je předmětem výzvy k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 DŘ, která byla oznámena daňovému subjektu,
3. je-li o dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčím prostředku,
4. je-li o dani zahájeno řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.

Výše uvedené skutečnosti přerušovaly běh lhůty pro podání dodatečného daňového tvrzení nebo dodatečného vyúčtování. Nová lhůta počala běžet od právní moci dodatečného platebního výměru nebo od ukončení daňové kontroly, pokud se poslední známá daň nemění. Dále od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, nebo řízení o žalobě.

**Ad 1.** Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo možné podat po zahájení daňové kontroly. K zahájení daňové kontroly docházelo podle tehdejší úpravy § 87 odst. 1 DŘ, ve znění do 31. 12. 2020, 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. Až do tohoto okamžiku bylo podání dodatečného daňového přiznání přípustné. Byla-li tedy daňová kontrola správcem daně předem ohlášena, nebo s daňovým subjektem domluven termín jejího zahájení, měl daňový subjekt až do faktického zahájení daňové kontroly prostor pro podání dodatečného daňového přiznání.

**Ad 2.** Zde nastával výkladový problém, neboť zákon jasně definoval, od kterého okamžiku je podání považováno za nepřipustné (oznámením výzvy daňovému subjektu – nejčastěji tedy okamžik doručení této výzvy), ale nebylo upraveno, kdy přerušení lhůty končí, tj. odkdy běží nová lhůta pro podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud na základě výzvy byla skutečně zahájena daňová kontrola, pak se aplikovalo výše uvedené, tedy lhůta znovu počala běžet od právní moci dodatečného platebního výměru nebo od ukončení kontroly, pokud se poslední známá daň nezměnila. Správní praxe dospěla k výkladu, že došlo-li k marnému uplynutí lhůty stanovené správcem daně ve výzvě k zahájení daňové kontroly, tak tímto okamžikem opět nastoupila možnost podat přípustné dodatečné daňové přiznání.

## 1.2. Využití tvrzených údajů a zastavení řízení

Ustanovení § 141 odst. 7 DŘ, ve znění účinném do 31. 12. 2020, upravovalo situaci, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením nebo doměřením daně. Řízení zahájené tímto podáním se zastavilo a údaje z něj se využily při vyměření nebo doměření daně.

Toto ustanovení bylo možné aplikovat jednak na tzv. předčasné podání, kdy daňový subjekt, kterému bez nahlédnutí do spisu nemohlo být známo, zda již správce daně vydal platební výměr nebo dodatečný platební výměr, je-li vyměřováno/doměřováno ve shodě s tvrzením, podá dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování. Do této kategorie spadají i podání dodatečných daňových přiznání nebo dodatečných vyúčtování v okamžiku, kdy byl již k podanému řádnému/dodatečnému tvrzení zahájen postup k odstranění pochybností.

Dále se § 141 odst. 7 DŘ, ve znění účinném do 31. 12. 2020, aplikoval právě na výše popsaná nepřipustná podání. Správce daně tedy využil údaje z daňového tvrzení.

Správce daně byl povinen údaje využít bez ohledu na to, zda jsou ve prospěch či neprospěch daňového subjektu.<sup>1</sup> Nic mu nebránilo v tom, aby v běžícím řízení provedl k tvrzeným údajům dokazování, a ověřil tak jejich správnost.

Podání daňového tvrzení, byť nepřipustného, zahájilo řízení. Jelikož nemohou vedle sebe běžet dvě řízení o stanovení daně téhož předmětu (stejná daň, stejné zdaňovací období), musel správce daně v souladu s § 141 odst. 7 DŘ, ve znění účinném do 31. 12. 2020, řízení zahájené podáním daňového tvrzení zastavit.<sup>2</sup>

## 2. Posílení principu nepřipustnosti daňového tvrzení od 1. 1. 2021

S účinností od 1. 1. 2021 je v § 1 odst. 4 DŘ zavedena definice pojmu daňové tvrzení. Přestože se tato změna může jevit jako formální (legislativně-technická), je velmi podstatná a základem pro pochopení nepřipustnosti daňového tvrzení. Daňovým tvrzením je nově řádné daňové tvrzení (daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování) a dodatečné daňové tvrzení (dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování).

### 2.1. Nepřipustnost daňového tvrzení v nalézacím řízení

Dosavadní právní úprava v § 141 odst. 6 a 7 DŘ, o které bylo pojednáno v části 1, byla nahrazena věcně jinou právní úpravou a institut nepřipustnosti daňového tvrzení byl reformulován a nyní je komplexně upraven v § 145a odst. 1 až 3 DŘ, který nese označení „Daňové tvrzení podané v zahájeném řízení“. Výchozí myšlenku tohoto paragrafu lze charakterizovat tak, že podat daňové tvrzení v zahájeném řízení není (právně) přípustné a nedochází *de iure* k zahájení dalšího (nového) řízení, pokud je právně nepřipustné daňové tvrzení fakticky podáno. Konkrétněji není přípustné podle § 145a DŘ podat daňové tvrzení:

1. v průběhu vyměřovacího nebo doměřovacího řízení (odst. 1),
2. v průběhu řízení o mimořádném opravném prostředku nebo dozorčím prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně (odst. 2),
3. k dani, ohledně jejíhož stanovení je vedeno řízení před soudem ve správním soudnictví; bylo-li daňové tvrzení podáno před zahájením řízení ve správním soudnictví, nelze v zahájeném doměřovacím řízení pokračovat (odst. 3).

Ustanovení § 145a odst. 1 DŘ se vztahuje výlučně k nalézacímu daňovému řízení ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) DŘ. Dlužno podotknout, že ve správě daní vedle sebe existuje několik typů řízení,<sup>3</sup> nicméně daňové řízení zastává nepochybně stěžejní a ústřední roli. Je vhodné připomenout, že při vyměřovacím řízení dochází k prvnímu (pravomocnému) stanovení daně, a vyjde-li následně po vyměření (po dobu běhu lhůty pro stanovení daně) najevo, že daň byla stanovena v nesprávné výši, je nasnadě realizace doměřovacího řízení, při kterém dochází ke změně poslední známé daně, tj. daně pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení (v rámci doměřovacího řízení je doměřován rozdíl daně). Velmi dobrou otázkou je, kdy

1 Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

2 Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

3 Např. daňové řízení, registrační řízení, povolovací řízení (např. dle zákona o spotřebních daních nebo dle celních předpisů), řízení o závazném posouzení, řízení o zajištění vybraných výrobců, řízení o zajištěných vybraných výrobcích. Vedle řízení existují samostatné postupy, které nejsou prováděny v řízení, např. kontrola realizovaná formou místního šetření v oblasti elektronické evidence tržeb, státního odborného dozoru v silniční dopravě, časového zpoplatnění a mýtného, odpadů apod.

dochází k zahájení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení (ve smyslu § 91 a § 145 odst. 4 a 5 DŘ), což bude rozebráno v části 3.

Z výše uvedeného je však patrné, že nově, pokud dojde k zahájení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, není právně přípustné podat jak řádné, tak dodatečné daňové přiznání (přitom do 31. 12. 2020 byla právní nepřipustnost vztahována pouze k dodatečnému daňovému přiznání).

Benefitem (jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt) nové právní úpravy je zjednodušení spočívající v tom, že podáním právně nepřipustného daňového tvrzení nedochází k zahájení nového dílčího řízení, což vede k tomu, že vždy může existovat ve vztahu ke konkrétní dani a zdaňovacímu období jen jedno nalézací daňové řízení (daňový subjekt proto vždy ví, resp. objektivně má možnost vědět, ve kterém řízení se ocitá). Odpadá tak stav platící do 31. 12. 2020, kdy správce daně byl povinen rozhodnutím zastavit řízení, které bylo zahájeno podáním právně nepřipustného dodatečného daňového přiznání; tato změna administrativně zjednodušuje správu daní (snižuje např. náklady na vyhotovení rozhodnutí o zastavení řízení a jeho doručení).

## 2.2. Využití tvrzených údajů

Dále je v § 145a odst. 1 DŘ stanoveno, že údaje uvedené v nepřipustném daňovém tvrzení se využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Pod tímto pravidlem je třeba si představit to, že správce daně s údaji (informacemi) tvrzenými v daňovém tvrzení zachází jako s jakýmkoli jinými informacemi, které se v průběhu nalézacího řízení dostanou do jeho dispozice (např. na základě výzvy dle § 57 DŘ od třetích osob, z podání daňového subjektu). Správce daně tyto údaje podrobí v rámci dokazování hodnocení důkazů, které spočívá v tom, že správce

daně určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoli a na základě kterých důkazních prostředků (resp. o které důkazy opřel svá skutková zjištění), a dále uvede, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil (tzn. provede intelektuální proces) a jak věc posoudil po právní stránce.<sup>4</sup> Proces hodnocení důkazů vyústí ve skutková zjištění.<sup>5</sup> Existují-li při hodnocení důkazů rozpory mezi tím, co se podává z jednotlivých provedených důkazů (např. existuje více protichůdných údajů ke konkrétní položce v daňovém přiznání), je správce daně povinen přesvědčivě odůvodnit, jakým způsobem se s těmito rozpory vypořádal a z jakých důvodů uvěřil jedné z protichůdných skutkových verzí (např. z jakého důvodu uvěřil jednomu údaji a jinému nikoli).

## 3. Zahájení nalézacího řízení

### 3.1. Posílení hierarchie zahájení nalézacího řízení

Podle § 91 odst. 1 DŘ je řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně učinil vůči osobě zúčastněné na správě daní první úkon ve věci. Toto ustanovení nebylo novelou dotčeno. V souladu s uvedeným pravidlem je nalézací řízení (vyměřovací nebo doměřovací) zahájeno dnem, kdy daňové tvrzení (řádné nebo dodatečné) došlo příslušnému správci daně. Nebylo-li daňové tvrzení podáno, mohl nalézací řízení zahájit správce daně z moci úřední, a to buď výzvou k podání daňového tvrzení řádného nebo dodatečného (první úkon vůči subjektu – doručení výzvy) v souladu s úpravou § 145 DŘ, ve znění účinném do 31. 12. 2020, nebo zahájením daňové kontroly (první úkon vůči subjektu – faktické zahájení daňové kontroly).

Při správě daní má postup při stanovení daně pevně danou hierarchii, která vede od aktivity daňového subjektu přes spolupráci se správcem daně až po postup správce daně z moci úřední i bez případné spolupráce s daňovým subjektem.<sup>6</sup>

Prvotním, žádoucím krokem je aktivní úkon daňového subjektu, tj. podání daňového tvrzení, kterým je zahájeno řízení. Není-li daňové tvrzení podáno, ač být podáno mělo, následuje výzva správce daně k jeho podání. I po této výzvě je upřednostněna aktivita a spolupráce daňového subjektu, tedy vyhovění výzvě a podání daňového tvrzení. Teprve v případě, kdy daňový subjekt nespolupracuje, může správce daně konat z moci úřední.

### 3.2. Zahájení daňového řízení po výzvě k podání daňového tvrzení

Novela daňového řádu účinná od 1. 1. 2021 výše popsanou hierarchii ještě posílila, neboť § 145 DŘ doznal zásadní změny, která se promítá do jiného časového okamžiku zahájení řízení v případě výzvy k podání daňového tvrzení. Podle § 145 odst. 3 DŘ se výzvou k podání daňového tvrzení nezahájí řízení v případě výzvy k podání daňového tvrzení nezahájí řízení nalézací řízení z moci úřední. Podle § 145 odst. 4 DŘ nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li

4 Srov. § 92 odst. 7 a § 102 odst. 4 DŘ.

5 Srov. bod 50 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz): „Provedené důkazy ještě netvoří skutková zjištění. ‚Zjistit‘ nějakou skutečnost znamená podrobit provedené důkazy hodnocení, v němž se jednotlivé důkazy klasifikují z hlediska závažnosti (způsobilosti přispět k objasnění a prokázání dokazované skutečnosti), zákonnosti (zákonného způsobu jejich vyhledání, obstarání, fixace a provedení) a věrohodnosti (pravdivosti). Zjištěnou skutečností (skutkovým zjištěním) se rozumí výsledek hodnocení důkazů též z hlediska úplnosti a správnosti. Zjištěné skutečnosti tedy vycházejí z podkladů pro rozhodnutí, ale aby se z podkladů staly zjištěné skutečnosti, musí k nim přistoupit popsany intelektuální proces.“

6 Z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz): „Je zjevné, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nekomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravu dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední.“

ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty.

Výzvou k podání daňového tvrzení se nově nezahajuje nalézací řízení z moci úřední. Vyhoví-li daňový subjekt výzvě, podá daňové tvrzení, dojde až tímto podáním, resp. jeho doručením příslušnému správci daně v souladu s § 91 odst. 1 DŘ, k zahájení vyměřovacího nebo doměřovacího řízení.

Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení, zůstane pasivní, nespolupracuje, je vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě. Takovéto řízení je řízením zahájeným z moci úřední se všemi negativními důsledky, jak bude rozebráno v části 4 a 6.

### 3.3. Zahájení daňového řízení v případě daňové kontroly

Daňovou kontrolu, kterou daňový řád explicitně řadí mezi kontrolní postupy, je vhodné v teoretické i praktické rovině chápat jako procesní prostor pro vedení řádného dokazování. Z tohoto pojetí vyplývá, že daňová kontrola musí být vždy realizována v rámci daňového řízení (ve smyslu § 134 DŘ) a nemůže být prováděna mimo daňové řízení.<sup>7</sup> Navíc předmět daňové kontroly bývá v aplikační praxi vymezován zpravidla ve vztahu ke konkrétní dani a zdaňovacímu období (např. spotřební daň z piva za zdaňovací období leden 2021), což ve spojení s § 91 DŘ znamená, že zahájením daňové kontroly (tj. doručením oznámení o zahájení daňové kontroly<sup>8</sup>) je zahájeno i daňové řízení, nebylo-li daňové řízení zahájeno před zahájením daňové kontroly (dle § 91 DŘ podáním řádného nebo dodatečného daňového přiznání, nebo dle § 145 odst. 4 DŘ marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k podání daňového tvrzení).

### 3.4. Shrnutí

Nalézací řízení (vyměřovací nebo doměřovací) je zahájeno:

- a) z aktivity daňového subjektu, a to okamžikem doručení řádného nebo dodatečného daňového tvrzení příslušnému správci daně. Uvedené platí i v případě předcházející výzvy správce daně k podání daňového tvrzení, je-li této výzvě vyhověno ve lhůtě v ní stanovené,
- b) z moci úřední, a to okamžikem marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě k podání daňového tvrzení, nebo zahájením daňové kontroly, tj. doručením oznámení o zahájení daňové kontroly.

## 4. Daňové tvrzení podané po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě

Jak je popsáno v části 2 a 3, marným uplynutím lhůty stanovené správcem daně ve výzvě k podání daňového tvrzení se rozbíhá nalézací řízení a následné podání daňového tvrzení v zahájeném řízení je nepřijatelné. Jak správce daně s takovým podáním naloží? Jaké další důsledky nepřijatelného podání přináší? To jsou otázky, na které se autoři tohoto příspěvku pokusí odpovědět, a zdůrazňují, že se jedná o jejich osobní názor.

*Při správě daní má postup při stanovení daně pevně danou hierarchii, která vede od aktivity daňového subjektu přes spolupráci se správcem daně až po postup správce daně z moci úřední i bez případné spolupráce s daňovým subjektem.*

### 4.1. Ohraničení doby, po kterou je podání daňového tvrzení nepřijatelné

Řekněme, že správce daně ve výzvě k podání daňového tvrzení stanoví lhůtu v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy. Může nastat několik typových situací.

Daňový subjekt daňové tvrzení podá (předá k poštovní přepravě, odešle datovou schránkou) poslední den této lhůty. Jak výše řečeno, nalézací řízení je zahájeno až okamžikem doručení daňového tvrzení příslušnému správci daně. Tento okamžik může nastat až dva tři dny po uplynutí lhůty stanovené správcem daně ve výzvě. V tomto případě se ale bude aplikovat § 35 odst. 1 DŘ o zachování lhůty. Bude-li daňové tvrzení podáno poslední den lhůty např. k poštovní přepravě, lhůta bude zachována. Nalézací řízení bude zahájeno až dnem, kdy toto daňové tvrzení bude doručeno příslušnému správci daně. Bude se však stále jednat o nalézací řízení zahájené z aktivity daňového subjektu, tj. podáním právně přípustného daňového tvrzení.

7 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Ans 9/2011-94, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz): „Daňová kontrola je postup, který lze provádět pouze v daňovém řízení (nikoli i mimo něj, jako např. místní šetření, vysvětlení), zpravidla v jeho rovině nalézací.“

8 Doručení oznámení má být primárně realizováno prioritními způsoby doručování dle § 39 odst. 1 DŘ (při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo elektronicky datovou schránkou), sekundárně neprioritními způsoby doručování dle § 39 odst. 2 DŘ (zejména zásilkou doručovanou provozovatelem poštovních služeb nebo úřední osobou pověřenou doručováním).

Daňový subjekt podá daňové tvrzení opožděně, tj. kdykoli od prvního dne po uplynutí lhůty. V tomto případě je naprosto bez významu, zda zpoždění bude 1 den či měsíc. Nalézací řízení bylo zahájeno marným uplynutím lhůty, tj. dnem, který následuje po posledním dni pro podání daňového tvrzení. Řízení bylo v tomto případě zahájeno z moci úřední a jakékoli podání je již podáním v zahájeném řízení a je právně nepřipustné.

Konec doby, po kterou je podání daňového tvrzení právně nepřipustné, je shodný s koncem dílčího nalézacího řízení, tj. konkrétního vyměřovacího nebo doměřovacího řízení, přesně řečeno s nabytím právní moci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. V této souvislosti se nabízí otázka, zda je tato doba nekonečná v případě, kdy správce daně v zahájeném řízení nebude řádně pokračovat, tj. v přiměřené době nestanoví daň ve výši 0 (možnost pouze pro vyměřovací řízení), nestanoví daň podle pomůcek, nebo nezahájí daňovou kontrolu. Daňový subjekt podá daňové tvrzení např. po šesti měsících od marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě k podání daňového tvrzení. Nutno konstatovat, že i takovéto daňové tvrzení by bylo právně nepřipustné, protože bylo podáno v zahájeném nalézacím řízení. Daňový subjekt tak může využít pouze právní prostředky k „donucení“ správce daně k činnosti, tj. podnět na nečinnost podle § 38 DR, případně nečinnostní žalobu.

## 4.2. Naložení s právně nepřipustným daňovým tvrzením

Právně nepřipustné daňové tvrzení nezahajuje řízení. Neznamená to ale, že by bylo pro již zahájené řízení zcela bez významu. Správce daně je povinen se jím zabývat. Jak je výše uvedeno, údaje z daňového tvrzení se využijí, pokud to stav řízení umožňuje.

Právně nepřipustné daňové tvrzení bude stále tvrzením daňového subjektu (ne ve smyslu daňového tvrzení), tedy listinou obsahující tvrzení daňového subjektu, tj. informace podané daňovým subjektem (podobně jako např. protokol o ústním jednání), předloženou do zahájeného řízení. Správce daně je tedy povinen se s informacemi vypořádat. Konkrétní postup bude vždy záležet na tom, v jaké fázi se bude řízení nacházet ve chvíli, kdy daňový subjekt podá nepřipustné daňové tvrzení, tj. zda má už správce daně shromážděn dostatek důkazů pro stanovení daně, jak budou dosavadní závěry/úsudky správce daně korespondovat s informacemi z podaného daňového tvrzení atd.

I v případě, že správce daně údaje z nepřipustného daňového tvrzení využije, bude se stále jednat o stanovení daně z moci úřední. Uvedené platí, i pokud by nepřipustné daňové tvrzení bylo jediným podkladem nalézacího řízení. Nemůže se tedy v žádném případě jednat o daň stanovenou na základě daňového tvrzení. Není tedy možné využít ani závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, o „neodpovědnosti“ správce daně za výsledek konkludentního stanovení daně.<sup>9</sup>

## 4.3. Administrativní dopady

Na jedné straně nová právní úprava šetří administrativní náklady, protože právně nepřipustné podání již nezahajuje nové řízení, a správce daně tak nebude vydávat rozhodnutí o zastavení řízení. Na straně druhé se administrativní náklady zvyšují, protože jde o řízení zahájené z moci úřední a bude vždy nutné vydat platební výměr nebo dodatečný platební výměr se všemi důsledky, tj. platební výměr musí obsahovat odůvodnění, proti platebnímu výměru je přípustné odvolání, platební výměr se doručuje daňovému subjektu. Uvedené platí i v případě, že nepřipustné daňové tvrzení bude jediným podkladem v řízení a výsledná daň se od daňového tvrzení nebude lišit. V takovém případě odůvodnění a možnost odvolání trochu postrádá smysl, ale správce daně přesto musí tyto legální postupy dodržet.

## 5. Daňové tvrzení podané po zahájení daňové kontroly

Dojde-li po 1. 1. 2021 k zahájení daňové kontroly, je vždy právně nepřipustné podat dle § 145a odst. 1 DR jak řádné, tak dodatečné daňové přiznání, a je-li takové přiznání fakticky podáno, zachází se s tvrzenými údaji postupem uvedeným v bodu 2.2. Právní nepřipustnost dodatečného daňového přiznání je všeobecně známa, nicméně novotou je právní nepřipustnost řádného daňového přiznání.

Podle právního stavu do 31. 12. 2020 bylo řádné daňové přiznání vždy přípustné. Nepodal-li daňový subjekt řádné daňové přiznání a došlo-li poté k zahájení daňové kontroly (byť takovou situaci lze považovat za poměrně výjimečnou), bylo následně právně přípustné podat řádné daňové přiznání, které se dokonce stávalo základem (přestože bylo podáno až po zahájení daňové kontroly) pro správné zjištění a stanovení daně, k němuž správce daně daňovou kontrolu prováděl. Po 1. 1. 2021 se řádné daňové přiznání podané v průběhu daňové kontroly nestává základem, k němuž správce daně provádí daňovou kontrolu, ale údaje v něm tvrzené se využijí v rámci daňové kontroly.

Pro úplnost je nezbytné uvést, že v aplikační praxi dojde ve většině případů k zahájení nalézacího daňového řízení dříve než zahájením daňové kontroly (srov. část 3). Pokud by však správce daně nevyzval daňový subjekt k podání daňového tvrzení (např. by nebyl naplněn důvodný předpoklad doměření daně), nebo by bylo úspěšně zpochybněno doručení výzvy k podání daňového tvrzení, je se zahájením daňové kontroly vždy spojena právní nepřipustnost daňového tvrzení.

<sup>9</sup> Citace z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz): „Zde správce daně žádným způsobem nezkontroluje, nehodnotí, neposuzuje zákonost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Jak správně uvedl městský soud, správce daně v případě konkludentního vyměření nevykonává žádnou činnost (aktivitu). Naopak k vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění – fikcí – přímo ze zákona.“

## 6. Penále

S nepřipustností daňového tvrzení je silně spjata penále, které má povahu trestu.<sup>10</sup> Obecně platí, že daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani (tzn. oproti dani pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení), kdy z této povinnosti existují dvě výjimky.

### 6.1. Výjimky z povinnosti uhradit penále

První výjimkou je aplikace § 251 odst. 4 věty první DŘ. Penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání, na jehož základě došlo k doměření daně (jinak řečeno, daňový subjekt dobrovolně podá dodatečné daňové přiznání, na jehož základě dojde k doměření daně). Nicméně uvedená výjimka, resp. pravidlo „neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebylo přípustné“ (§ 251 odst. 4 věta druhá DŘ), přičemž při aplikaci této normy lze vycházet i ze zjevného úmyslu zákonodávce, který je vyjádřen v důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb.<sup>11</sup>

Druhá výjimka ze vzniku penále je zakotvena v § 87 odst. 4 DŘ. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě daňové kontroly, která byla zahájena bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy. Tedy má-li správce daně důvodný předpoklad doměření daně a namísto vyzvání daňového subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení zahájí daňovou kontrolu, penále při doměření daně na základě daňové kontroly nevzniká (k rozsahu, ve kterém penále nevzniká, lze odkázat opětovně na důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb.<sup>12</sup>).

### 6.2. Penále v případě nepřipustného daňového tvrzení

Z výše uvedeného vyplývá přesvědčivý závěr, že dojde-li k doměření daně na základě právně nepřipustného dodatečného daňového přiznání, vzniká penále téměř vždy (s výjimkou § 87 odst. 4 DŘ). Tuto právní úpravu lze hodnotit jako velmi přísnou, což lze demonstrovat na konkrétní situaci: správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání ve lhůtě 15 dnů, daňový subjekt dodatečné daňové přiznání podá kupř. 17. den (tzn. jde o nepřipustné daňové tvrzení), správce daně následně stanoví daň z moci úřední, kdy jediným důkazním prostředkem bude právně nepřipustné daňové tvrzení, a stanoví penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, je-li daň zvyšována.

Dlužno však dodat, že důsledky právní úpravy jsou systémově zmírněny institutem prominutí penále dle § 259a DŘ. Podmínkou pro možnost prominout penále je uhrazení daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Kritériem pro prominutí penále je posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu se správcem daně v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední, kdy prominout lze maximálně 75 % penále. Autoři tohoto článku jsou názoru, že dojde-li

k doměření daně pouze na základě právně nepřipustného daňového tvrzení (tzn. správce daně aktivně nevyhledá jiné důkazní prostředky, neprovede náročnější dokazování, v podstatě jen převezme údaje tvrzené daňovým subjektem), mělo by být penále prominuto zpravidla v maximální možné výši, jsou-li splněny ostatní zákonné podmínky pro prominutí. Podstatným aspektem je také to, že žádost o prominutí penále musí být daňovým subjektem podána nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. Nicméně lze říci, že stanovení penále v případě, kdy je doměřena daň výlučně na základě právně nepřipustného daňového tvrzení, zvyšuje administrativní náročnost správy daní (jak na straně daňového subjektu, tak na straně správce daně), neboť je zřejmé, že daňové subjekty budou poté (legitimně) žádat o prominutí penále.

## Závěr

Přestože se právní úprava nepřipustnosti daňového tvrzení, včetně institutu penále, jeví z pohledu výkladu práva jako zcela jednoznačná, bude velmi zajímavé sledovat, jaký právní názor k této problematice zaujmou v budoucnosti správní soudy, povolané k poskytování ochrany veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob, a případně i Ústavní soud, bude-li posuzovat soulad právní úpravy § 251 odst. 4 ve spojení s § 145a DŘ s ústavními zákony, resp. obtož-li v širším kontextu stanovení penále v návaznosti na konstrukci právní nepřipustnosti daňového tvrzení. /

10 Srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz): „Penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).“

11 Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (Poslanecká sněmovna, 8. volební období, sněmovní tisk č. 841/0, [www.psp.cz](http://www.psp.cz)), dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=841&CT1=0>, lze citovat: „Z důvodu právní jistoty a jednoznačnosti nově formulované ustanovení uvádí, že liberace ze vzniku penále nenastane v případě, kdy daň je doměřena na základě údajů uvedených v nepřipustném daňovém tvrzení. Pojem ‚doměření na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování‘ by bez tohoto explicitního dovětku při extenzivním výkladu mohl zahrnovat i situaci předvídanou v nově navrhaném § 145a odst. 1 DŘ, podle něhož se údaje uvedené v nepřipustném daňovém tvrzení využijí při stanovení daně, pokud to stav řízení umožňuje. Takový extenzivní výklad by ovšem byl nesprávný a nežádoucí, neboť nepřipustnému daňovému tvrzení nelze přiznat stejné účinky jako daňovému tvrzení přípustnému (blíže k tomu odůvodnění k § 145a DŘ).“

12 „Liberace z povinnosti hradit penále se týká celého penále doměřeného na základě daňové kontroly. Je tedy irelevantní, že pochybnosti, na základě kterých mělo dojít k vydání výzvy, indikovaly pouze část pochybení týkající se povinnosti daňového subjektu tvrdit daň ve správné výši.“

# Elektronický berní spis – očekávání a skutečnost

Jeden aforismus říká, že „základní nevýhodou optimismu je skutečnost, že optimista nemůže být nikdy příjemně překvapen“. Bude-li se vám tedy zdát, že tento článek je pesimistický, tak jen proto, abych mohl být příjemně překvapen.



**Ing. Marek Piech,**  
daňový poradce č. 984

**K**olega Ing. Tomáš Hajdušek je pravý optimista. Doufá, že přijatá novela daňového řádu [zejména **§ 69 odst. 2 písm. a)** a **§ 69 odst. 3** DŘ] otevírá prostor pro elektronický spis. Věří předkladatelům, že současná úprava a projekt nové daňové informační schránky (označovaný jako DiS+) bylo to poslední, co bránilo finanční správě, aby v historicky krátké době mohl každý daňový poplatník i plátce (fyzická i právnická osoba) najít někde v nějakém webovém úložišti veškeré své písemnosti, které o něm FS ČR shromažďuje.

A přece to nejde. Na dosavadní judikatuře i zkušenostech z komunikace (aktuální) se správci daně se pokusím ukázat, proč elektronický spis hned tak rychle nebude. A že to je na jedné straně jen zbožné přání (zejména nás poradců a našich klientů), a na druhé jen reklamní politická proklamace ze strany MF ČR.

Problém není v technických aspektech věci, např. přihlašování k úložišti, jeho kapacitě, zabezpečení apod. – sice v nich mohou být jistá odborná úskalí, ale technologicky je dnes vyřešeno vše. Není ani v nedostatečné datové základně. Ačkoli o elektronické podobě dokumentů v daňovém řízení můžeme mluvit důsledně až od účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011), urazili jsme za 10 let značný kus cesty, takže drtivá většina dokumentů v držení FS ČR je v elektronické podobě. To i přesto, že zde existuje nemalá skupina poplatníků, kteří doposud u soudů různých stupňů řeší ještě daně z doby zákona o správě daní a poplatků (!). A i když je dnes řada dokumentů správci daně předkládána v podobě listinné, ani to není skutečný problém – digitalizace, převod takové listiny do elektronické podoby, je fakticky otázka zpoždění v řádu hodin – v případě, že se provádí průběžně. Problém tedy není v datech samotných a technickými otázkami se nyní nebudeme zatěžovat.

Proč to nejde? Přitom přínosy elektronizace jsou obrovské –

neskutečná finanční a časová úspora pro všechny. A násobí se tam, kde se s jednou listinou pracuje opakovaně a kdy s ní pracují různí lidé. Jenže současné řešení elektronizace je zacíleno přesně naopak. Daňový subjekt podá příznání elektronicky a konec. V drtivé většině jde o konkludentní vyměření, tedy se ani neposílá platební výměr. Na současné DiS (daňové informační schránce) doposud nebyly ani elektronické písemnosti, které sám správce daně vydal (výzvy, dožádání apod.). Přitom v případě sporu se právě s nimi nejvíce pracuje. Jaké by to mělo výhody?

Už např. ve stadiu odvolání by OFŘ dostalo zpřístupněný spis a ten by byl totožný s tím, do kterého má přístup poplatník. Přitom by všechny „nejasnosti“ a „rozdíly“ byly dávno vyřešeny, neboť není lepší kontroly než ze strany samotného daňového subjektu.

Totéž posléze např. u správních žaloby – postačí dát jen link (odkaz) na písemnost namísto dlouhých citací apod. Ostatně, i mnohé zprávy o kontrole nebo VKZ by se zkrátily z řádu desítek a stovek stran (které pak nikdo není schopen přečíst), neboť by se v nich nemusely stále dokola citovat nekonečné pasáže z protokolů, výzev, a odpovědí na ně. Ano i já chci být v koutku duše optimista, který prostě doufá ve zdravý rozum a hospodárnost, a doufá, že jednou takový stav bude běžný.

Realita, zkušenost minulých let, mi ale napovídá, že budu rád, když to budou poprvé používat moji vnuci v dospělém věku. Jako první doklad toho, že problém nebyl ani v legislativě, je konečnicí samotné znění **§ 69 odst. 1** DŘ platné do 31. 12. 2020, který též předpokládal, že správce daně „... poskytuje daňovému subjektu informace shromažďované ve spisu a na osobním daňovém účtu...“. Žádný propastný rozdíl v textech před a po novele věcně není.

Problém je vždy, když je přítomen lidský faktor – jde o písemnosti z POP, z kontroly, vyhledávací činnosti, místních šetření apod. A není v digitalizaci dokumentů. Je zcela běžné, že správce daně požaduje písemnosti elektronicky, např. e-mailem, a elektronicky je i dostane. Ve spise se ale neobjeví. Nikdy. Tedy, leda se po nich poradce velmi důsledně (až otravně) pídí. Nebo pokud jde o informace, které „usvědčují“ poplatníka a mohou být podkladem pro doměření jeho daně – to je pak jiná. Zbývá si jen položit otázku, proč se vynakládají prostředky na elektronizaci tam, kde žádné problémy nejsou?

V této souvislosti bych rád poukázal na e-mail. Na jedné straně jsou poplatníci tvrdě nuceni spolupracovat touto formou (zde

připomínám zejména pokyn „KOMBAJN“), je vyžadován jako povinný údaj na každém přiznání atd., na druhou stranu ve spise o něm často není ani nejmenší zmínka, a pokud úředník nechce, do soupisu spisu se prostě nikdy nedostane.

Opačně to ale neplatí – běda, kdyby si daňový subjekt troufl touto formou o něco požádat, nebo dokonce podat daňové přiznání! Že by Finanční správa ČR nechala zřídít podatelnu pro e-mail, jak to už před 20 lety předpokládal zákon č. 227/2000 Sb. a další předpisy, to nikdy. Otázku musel řešit až NSS – rozsudky **1 Afs 428/2019** a **2 Afs 167/2019**. Je zjevné, že **nejde o selhání jednotlivce**, omyl apod. Naopak, Finanční správa ČR je prostě zvláštní rezervace, kde platí „jiné právo“, nebo si to alespoň o sobě myslí. **Je to systémový problém**. Ostatně – jaká je sebereflexe v případě e-mailu a této judikatury? Žádná. Na www stránkách Finanční správy ČR se nezměnilo v tomto směru vůbec nic, ani komentář nebo omluva.

Poučení pro daňové poradce je prosté. Daňové přiznání lze klidně podat e-mailem (i když, já to nedoporučuji, datová schránka je v tomto mnohem spolehlivější – viz text dále). Ovšem pokud nechcete klientovi způsobit škodu, **nikdy v žádném případě nekomunikujte se správcem daně prostřednictvím e-mailu**, rozhodně nezasílejte žádné doklady, odpovědi na výzvy, prostě nic. Ty ve spise nedohledáte a neochrání vás ani soud, neboť „co není ve spisech, není na světě“<sup>1</sup>.

Fakt, že spisy nejsou vedeny chronologicky, číslovány a mají další podobné vady, je již obecně znám – k tomu srov. **1 Afs 340/2016**, zejména bod 31.

Bohužel, zatím je to norma chování. Aby má další tvrzení nebyla brána jako pomluva, uvádím dále jednacích čísla. A nikoli staré případy – nyní vytáhnou z „živé“ věci konkrétní informace. První uplatněná námítka v ní byla o tom, že byly předloženy různé soupisy téhož spisu, každý s jiným počtem položek, bez číslování apod. Ta byla ze strany OFŘ zamítnuta (jedná se o rozhodnutí OFŘ 4998647/20/3008-00030-711289 z 21. 12. 2020) – tvrdí se, že prostě z „technických důvodů“ to sice nebylo označeno pořadovými čísly, ale následně se to dopsalo ručně, a zástupce se tedy orientoval a nikde není žádný problém. V téže písemnosti je pak zamítnuta další námítka, že soupisy spisů, resp. jednotlivých písemností, nemají vyplněny počty listů, počty stran příloh ani počty jednotlivých příloh.

Zde autentický text odpovědi OFŘ (= společný nadřízený všech FÚ, který má sjednocovat praxi, dělat dohlídkovou činnost a popisovaný jev řešit a vyřešit):

K dalšímu stížnému důvodu daně uvádí, že v předložených soupisech jakožto sestavách Automatizovaného Daňového Informačního Systému nebyly z technických důvodů obsaženy údaje o počtu listů jednotlivých písemností, resp. o počtu příloh těchto písemností. K tomu správce daně podotýká, že daňový řád a ani jiný zákon z oblasti správy daní nestanoví jako náležitost soupisu písemností obsažených ve spisu údaj o počtu stran jednotlivých písemností v tomto soupisu uvedených a příloh k nim vedených, tudíž jednotlivé soupisy písemností obsažených ve spisu nemusí za všech okolností tyto údaje obsahovat. Soupisy výše uvedených částí spisu vygenerované jakožto sestavy Daňového Informačního Systému však obsahovaly údaj o počtu příloh obsažených v elektronické části spisu, tj. o počtu souborů v datové zprávě, která se váže k jednotlivé písemnosti. Pokud se tedy zástupce daňového subjekt chtěl přesvědčit o úplnosti písemností obsažených ve spisu, které byly správci daně doručeny prostřednictvím datové schránky, nic mu nebránilo, aby úřední osoby správce daně požádal o nahlédnutí do originálu příslušných písemností, tj. do elektronické části spisu, ze které jednotlivé soubory obsažené v datové zprávě nelze žádným způsobem vyjmout.

Při jednání v Senátu PČR (23. 9. 2020) bagatelizoval stejný problém ředitel Mgr. V. Čepelák jako ojedinělé selhání, které se při dohlídkové činnosti nezjistilo. Zde, prosím, je důkaz jak o kvalitě dohlídek, tak i o tom, že **jde o systémový, stále se opakující a trvajícím problém**.

My, adresáti různých takových sdělení, musíme prostě věřit jejich obsahu. Opravdu jde o systémovou chybu, kdy orgánům Finanční správy ČR skutečně žádný předpis neukládá povinnost evidovat všechno, a oni tedy mají naprostou libovůli v tom, co budou evidovat a jestli vůbec něco? Pak mě ovšem překvapuje, že to tak nemají jiné státní organizace? Proč ony vynakládají na pořádek ve spise vlastně úplně zbytečné prostředky státního rozpočtu, když vlastně nemusí?

Mimochodem, položili jste si někdy otázku, jaký je rozdíl mezi počtem stran a počtem listů? Rozhodně neplatí, že počet stran je dvojnásobkem počtu listů, ani že je mu roven. Někdy tak, někdy tak, většinou něco mezi, záleží na tom, kolik listů je potištěno oboustranně. Tohle spolehlivě ADIS-EPI neumí od svého vzniku dodnes.

Poučení pro kolegy, daňové poradce. Zcela typicky chybí ve spisech evidence o předaných důkazních prostředcích při osobním jednání nebo e-mailem, zejména když jich je hodně – jednou a dokumenty mají „přílohy“ – (předáte smlouvu, k ní 5 dodatků, 4 dílčí předávací protokoly, 15 faktur, skladové výdejky, přepravní doklady atd., a maximálně najdete evidovanou jen tu smlouvu). Nyní soutěžní otázka – kolik stran a kolik listů to bude, když smlouva je oboustranně 15 stran, dodatky jednostranně, 2 mají ovšem 2 strany, předávací protokoly jsou oboustranně a každý má 2 strany, 5 faktur má 3 strany, zbytek max. 2, a tisknuty jsou oboustranně. Nejrychlejší odpověď na můj mail obdrží Fidoru. U výdajového okénka.

Recept na prevenci, aby se nic neztratilo, vám výše radí samotné OFŘ – předávat všechno **výhradně datovou schránkou** (nikdy osobně nebo přes EPO a e-mailem), protože jinak...

Dle mého je to první potvrzení, že elektronizace je potřebná, ba přímo nezbytně nutná, ale především je to obrovská zásluha systému datových schránek – tam se nic „ztratit“ nedá. Problém je ovšem u těch, co nepoužívají datovou schránku. Převzmete-li zastupování nového klienta, je existenční nutností nahlédnout do spisů a provést totální inventuru všech jeho částí (za moment), a to nejméně rok před zahájením kontroly a za všechny daně a další obslužné procesy, a všechna nepromlčená období.

Ostatně, kdo nechodí nahlížet do spisů „preventivně“ a pravidelně, nemá nejmenší šanci zjistit a prokázat, že úřední osoby pružně mění obsahy spisů podle vývoje daňového řízení. Přitom, světe div se, nikoli vedení snahou o správné stanovení daně (srov. **§ 1 odst. 2 DR**), ale přesně naopak, jako by stále platil zákon o správě daní a poplatků. V podrobnostech odkazují na již dostatečně známý náleží ÚS ČR z 23. 6. 2020, sp. zn. **IV. ÚS 4141/2018** (zejména body 19 a 20),

<sup>1</sup> *Quod non est in actis, non est in mundo.*

kteřeho by nikdy nebylo docíleno, pokud by ještě před soudním řízením nebyl spis dostatečně zdokumentován a v soudním řízení pak zdůrazněny ony rozdíly.

Tato věc je také dokladem, že je spíš věcí náhody, když k soudu, nebo dokonce k NSS, přijde spis úplný. Finanční správě systém tvorby soupisů „ad hoc“ umožňuje pružně a za zády žalobce změnit obsahy předkládaných spisů tak, že se změní (zcela) důkazní situace ještě před rozhodnutím o kasační stížnosti. Na prvním obrázku vidíte spis, jak byl předložen k žalobě.

Spisová značka: 28666178		Část spisu: vyhledávací-kontrolní postupy dle DŘ		Složka: rok 2013		DK DPPO 2013		č. 106334449	
Poř. č.	Číslo jednací	L.přil.	N.př.	Vloženo	Veř.	El.			
1	1286473/16/2504-60562-506820			02.05.2016	N	K			
Interní písemnost									
2	1755929/16/2504-60562-506820			21.07.2016	N	A			

Po vynesení rozsudku a podání kasační stížnosti si žalovaný FÚ došel na soud pro spis **a vyměnil nejen soupis, ale i obsah** – byly doplněny přílohy a změněno jednací číslo (!). Kdybych to neviděl na vlastní oči a nezažil, přísahal bych, že to ADIS neumožňuje. A že to neumožňují zákony. Umožňují.

Spisová značka: 28666178		Část spisu: vyhledávací-kontrolní postupy dle DŘ		Složka: rok 2013		DK DPPO 2013		č. 106334449	
Poř. č.	Číslo jednací	L.přil.	N.př.	Vloženo	Veř.	El.			
1	1286473/16/2504-60561-506496	122 listů		02.05.2016	N	N			
Interní písemnost									
2	1755929/16/2504-60562-506820			21.07.2016	veř.	A			

Zde vám doporučuji rozsudek z 6. 2. 2020, sp.zn. **2 Afs 187/2019**. Je přímo nabitý informacemi o tom, co všechno je ve správním spise špatně a jak obrovské úsilí musí každý z vás vyvinout, aby se vůbec dozvěděl **úplný soupis všech písemností ve spise**, tedy aby se vůbec dozvěděl obsah spisu. Finanční správa zde bigotně trvá na tom, že soupisy spisů musejí být po jednotlivých částech, ale nikdy v žádném případě ne jako jeden celek – nejenže to zákon nepředepisuje, on to, podle ní, ani neumožňuje!

Velmi si cením tohoto rozsudku, neboť zde byl k výkladu mimo jiné výslovně použit i zdravý rozum (srov. bod 25) a logika. Navíc, je velmi snadné „náhodou“ nebo „omylem“ zařadit písemnost do nějaké jiné, neočekávané „části spisu“ (např. listinu o DPH zařadit do části odpočtů na 3. důchodový pilíř).

Tato věc (sp. zn. **15 A 240/2018**) bude mít ještě pokračování, neboť KS v Ústí nad Labem bude dále rozhodovat o tom, je-li tisková sestava **ADIS-EPI-016** vhodným nástrojem k tomu, aby daňový subjekt získal úplný přehled o veškerých písemnostech. Žalovaný ve spolupráci s GFR (= nejde o selhání jednotlivce nebo ojedinělý excés) vyvinul neuvěřitelné úsilí, aby přesvědčil tento soud o opaku, tedy jak nevhodná pro daňové řízení taková sestava je. Jste všichni srdečně zváni na toto soudní jednání, zážitky ničím nenahradíte.

Podobně pak skončila i druhá věc stejného žalobce (viz IČO výše jako spisová značka), ze které pocházejí ony obrázky. Jde o **2 Afs 188/2019**, kde bylo mimo jiné Krajskému soudu v Ústí nad Labem (sp. zn. **15 A 3/2019**) uloženo nesplnitelné, přezkoumat vyhledávací část spisu, která byla ovšem změněna žalovaným už nejméně při předložení na NSS (viz obrázky výše). Má-li soud věc

a jednotlivé listiny ve vyhledávací části spisu posoudit ke dni svého původního rozhodnutí, nebude to mít lehké.

O čem to vypovídá? Proč OFŘ tvrdí, že se neevidují přílohy a počty listů u nich? Proč GFR tvrdí, že tisková sestava, ve které je přehled o písemnostech napříč daněmi a zdaňovacími obdobími, tříděná např. chronologicky a v ADISu standardní, již naprogramovaná, nemůže naplnit smysl **§ 64 odst. 1 DŘ**? A proč ji vůbec programovali, když je úplně k ničemu?

Důvod je prostý – čím méně informací o spise a listinách subjekt má, tím hůře se brání. Je to navíc dlouholetá tradice.

I přes výše citovaný náleze Ústavního soudu žijí správní soudy i NSS stále ve víře, že ony dostávají přece úplný správní spis. Nedostávají ani zdaleka. Když si to jako žalobce nepohlídáte, klidně vám i kus spisu vymění (viz výše) v průběhu. Je pak snadné pro finanční správu uspět u soudu. I proto musí být především posílena práva subjektů fakticky kontrolovat své vlastní spisy – žádný soud to není schopen dělat, a nepřijde ani na velmi jednoduchý podvod.

Například: Víte, jak se dá snadno vyměnit třeba úřední záznam za jiný dokument? V evidenci spisu je označen jako „interní písemnost“ (viz vzor výše). Zcela přirozeně tam úřední osoby nevedou ani počet stran, listů příloh, nic. A, jak dokládám výše, změnit jednací číslo v ADISu zjevně též není problém. Velmi často při prvním nahlédnutí do „vyhledávací“ části spisu najdete všechny listiny tam zařazené jako „interní písemnost“ (popř. ještě jako „ostatní vlastní písemnost“), i když jde o dožádání, odpověď na dožádání, úřední záznam, někdy i protokol a další listiny. K tomu např. **5 Afs 65/2009** – a to ještě platil ZSDP. Kdybych byl soudce a viděl bych takový soupis spisu, rovnou bych napadené rozhodnutí zrušil. Ale nejsem.

Když k uvedenému ještě přidáte fakt, že interní provozní předpisy k systému ADIS člení spis na části tak, že každá daň, ba i proces (kontrola apod.), má svoji vlastní vyhledávací část, ačkoli zákon výslovně [srov. **§ 64 odst. 4 písm. d**] a **§ 65 DŘ**] hovoří v jednotném čísle **o jedné vyhledávací části**, je i pro zkušeného poradce opravdu tvrdý oříšek vůbec zjistit, co správce daně ve skutečnosti eviduje. Amatér, občan, nemá nejmenší šanci, a nepomůže mu ani právnické vzdělání.

Ostatně, vyhledávací část spisů bude vždy oříšek i pro správní soudy – k tomu srov. **2 Afs 188/2019**, zejm. body [46] a [47]. Čím rozsáhlejší vyhledávací část, tím delší proces i odůvodnění rozsudku.

Nyní taková anomálie, zvláštnost: I elektronické podání, učiněné z datové schránky, se nemusí vždy objevit ve spise poplatníka. Finanční správa má totiž zvláštní evidenci „**odmítnutých podání**“. Ta se používá ve chvíli, kdy „ADIS a jeho obsluha“ dojdou k přesvědčení, že u přiznání není dostatečně kvalitní „struktura a formát“. Takovému přiznání se sice přidělí jednací číslo, na FÚ se tedy neztratí – to datové schránky zaplatit pánbůh neumožňují, ale už se nedostane do spisu daňového subjektu (ačkoli je prokazatelně odesláno z konkrétní datové schránky a podatele lze snadno identifikovat). Uvízne v přízemí, na podatelně, právě ve složce „**odmítnutých podání**“, a do prvního patra na vyměňovací oddělení již prostě nedojde. Plátce pak dostane (a též dostal) masnou pokutu a OFŘ potvrdí, že takto je to správně. Věcí se musel zabývat i veřejný ochránce práv a 21. 1. 2021 ji rozhodl

KS v Ostravě rozsudkem **22 Af 19/2020-46**. Krom toho, že se přihlásil k judikatuře Ústavního soudu (bod [12]) zde zejména podrobně vysvětlil rozdíl mezi „formátem a strukturou“ a „obsahem“ (body [8] a [9]).

Když už jsme u „struktury a formátu“ – myslíte si, že MF ČR odstranilo veškeré problémy u elektronických podání po nálezech Ústavního soudu **PI. ÚS 32/15, PI. ÚS 26/16 a PI. ÚS 19/17**? V novelizovaném znění **§ 72 odst. 5 písm. d)** DŘ je ministerstvo oprávněno stanovit jen formát elektronických dat. Nikoli strukturu. Tu, jen tak mimochodem, není oprávněn stanovit nikdo. A až ji ten „nikdo“ stanoví, tak ji pak podle **§ 72 odst. 2 písm. c)** DŘ správce daně zveřejní. Stejný stav, díky kterému musel opakovaně rozhodovat Ústavní soud v plénu. Takže jsme tam, kde jsme byli (srov. zápis z KOOV 12/2015 ze 16. 12. 2015, s. 21). Zase se budeme muset dostat až k plénu Ústavního soudu. Snad to tentokrát bude rychleji. Na pokyn D-48, kterým si GŘF uzurpovalo pravomoc stanovit strukturu dat, již žaloba byla podána a KS v Ostravě ji usnesením **79 A 1/2001** postoupil příslušnému Městskému soudu v Praze.

Jsem prostě skeptický k tomu, že by finanční správa reálně připustila, aby spisy opravdu byly v elektronické podobě, a zejména ty, kde o něco jde – pokuty, kontroly, doměření daně, úroky a další sankce, a zejména pak vyhledávací činnost. Kapři si prostě nikdy sami nevypustí rybník.

Kupodivu to platí i o tak samozřejmé službě občanům, jako je jejich osobní daňový účet. Snad jediná „protislužba“, kterou stát poskytuje občanům za to, že tito mu platí (ti, co mu neplatí, nemají na straně DAL ODÚ žádné pohyby). Informace, které se doposud nacházely v daňové informační schránce (DiS), byly záměrně zcela nedostatečné a často s velmi velkým zpožděním. Obsahem ODÚ nejsou všechny daně, chybí počáteční stavy, chybí evidence o obratech a další. Byla u mě řada klientů, kteří při osobním jednání neuspěli a informace o svém ODÚ prostě nedostali, maximálně si mohli něco „opsat“ z obrazovky ADISu. Po převzetí zastoupení a žádosti z 90 % vždy dostanu nejprve sestavu ADIS-EDA-10D, ačkoli léta výslovně žádám **ADIS-EDA-10A**. Rozdíl mezi nimi je propastný. Stejně jako rozdíl mezi evidencí v ODÚ (tedy třeba touto sestavou) a zmíněnou prezentací dat v DiS.

Rozdělením ODÚ na jednotlivé daně (podobně jako rozdělení spisů na části) a zveřejněním jen některých částí se ztratí přehled o celku. To pak umožňuje především vyměřovat a vybírat příslušenství (zejména úroky) z nedoplatků na jedné dani, aniž by se předtím *ex officio* převedly přeplatky z jiných daní na jejich úhradu. On na to přece nikdo nepřijde. Já tedy mám poněkud jinou představu o tom, jak má stát sloužit svým občanům.

Tedy, spíše snad již jen pro inspiraci, několik pasáží z rozhodnutí OFŘ 36884/20/5200-10423-705893 z 9. 11. 2020:

[32] Na základě interního sdělení č. j. 66502/03/376921/5167 ze dne 18.12.2003 byl v evidenci daní na osobním daňovém účtu daňového subjektu dne 29.01.2004 zaznamenán odpis nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob pro jeho nedobytnost v celkové částce evidované na daňovém účtu 3 038 528,98 Kč, na dani z přidané hodnoty pak v částce 1 130,00 Kč, a to rozhodnutím o odpisu daňového nedoplatku pro nedobytnost č. j. 9454/04/376920/5058 ze dne 04.02.2004 (rozhodnutí již bylo skartováno v souladu s příslušným spisovým řádem a Spisovým a skartačním plánem FÚ).

Jde zde o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1996. Dle mě i klienta za prekluzí, dokonce i tou dvacetiletou. Případ najdete u KS v Ostravě pod sp. zn. **22 Af 1/2021**. Nechte na sebe jen působit text rozhodnutí:

neuplynula lhůta pro placení daně. Důsledkem výše uvedeného, viz odstavec [32], došlo k situaci, kdy daňovému subjektu předložené výpisy sestavy ADIS-EDA-10A na konci roku 2004 a v roce 2005 neuvádí žádný nedoplatek, i když nedoplatek ve skutečnosti nadále existoval a byl vymahatelný. Sestava ADIS-EDA-10A slouží primárně pro vnitřní potřebu správce daně a odpis nedoplatku pro nedobytnost se v ní projevuje ve smyslu ust. § 158 daňového řádu (ust. § 66 odst. 1 ZSDP). Odepsáním nedoplatku pro nedobytnost dojde pouze k vnitřní změně v jeho evidenci. Odpis nedoplatku nemá žádný vliv na běh promlčecí lhůty dle ZSDP, ani na běh lhůty pro placení daně dle daňového řádu, potažmo na jejich zánik.

A na závěr:

pro nedobytnost a jeho následného opětovného předpisu v evidenci daní. Ke vzniku nedoplatků došlo již v letech 1997 a 1998 a jejich odpis provedený v roce 2004 byl interním úkonem pro potřeby správce daně při evidenci daní. Hmotněprávní rozhodnutí, na základě kterých byly do evidence daní předepsány výše uvedené nedoplatky, tj. daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1995 a 1996, viz odstavce [25] a [26], již prvostupňový správce daně dle svého tvrzení nemá k dispozici, jelikož u nich uplynula desetiletá skartační lhůta v souladu s příslušným spisovým řádem a Spisovým a skartačním plánem FÚ, kdy dne 06.04.2016 došlo k jejich fyzické likvidaci. Předpisné poukazy vedené v elektronické podobě tvoří část spisu daňového subjektu v písemné podobě.

OFŘ tedy tvrdí, že předpisné a odpisné poukazy jsou sice zákadem evidence, ale nejsou součástí spisu (!). Platební výměry a přiznání skartovali před 14 lety. To jim ale nebrání vybírat dále daně, i po 20 letech. Proto se potkáme u soudu.

Závěr. Asi první, co vás napadne, je, že vybírám zcela extrémní příklady. Možná. Ale proč se tedy o ně musíme s klienty soudit? Proč to nejde „po dobrém“? Proč je takový problém dát občanu veškeré informace o evidenci jeho daní a proč OFŘ naopak tvrdí, že existující sestava ADIS-EDA-10A slouží jen pro vnitřní potřebu správce daně – copak jeho vnitřní potřebou není správná evidence daní v úzké součinnosti a spolupráci s daňovým subjektem? Proč totéž tvrdí GŘF o sestavě ADIS-EPI-016, copak není nejvnitřnější potřebou všech občanů této země mít ve správních spisech pořádek? Opravdu potřebujeme zvláštní zákon na to, aby Finanční správě ČR (jako jedinému úřadu v ČR) nařídil vést evidenci i o počtu příloh, jejich formě, počtu listů a další?

Prostě, dokud budou spisy vedeny tak, jak je ukázáno, nenajde se žádný ministr financí, který by k nim reálně umožnil vzdálený přístup. Zveřejnit u všech lidí současnou realitu totiž hrozí revolucí a odmítáním platit jakékoli daně.

Zde by článek mohl skončit. A byl by opravdu velmi pesimistický. Přesto nová právní úprava a projekt DiS+ někde možná fungovat bude. A to dokonce hned. Tím místem je Celní správa ČR. To je také správce daně, také se řídí daňovým řádem, a pokud jde o evidenci spisu a jeho vedení v elektronické podobě, to je úplně jiná planeta. Možná i jiný vesmír. Pro evidenci svých písemností používají dvě čísla – jedno je podobné jako v ADISu, druhé důsledně respektuje povinnost podle **§ 64 odst. 5** DŘ i judikatury, tedy je číslem spisu, chronologicky, s pořadovým číslem listiny atd. Navíc je u nich všechno elektronicky a spis vám v elektronické podobě (třeba na CD) předají při nahlášení a ústním jednání prakticky na počkání. Naprosto žádné obstrukce.

Evidentně tedy problém není v zákonech, prováděcích předpisech, v hardware a software, ale výhradně a jen v lidech. A nikoli v programátorech. Snad si to přečte i paní ministryně, která jediná je oběma složkám nadřizena. Jen ať (proboha!) neposílá „odborníky“ z FS k celníkům! /

# Nad některými otázkami týkajícími se svědků v daňovém řízení

Problematika svědků v daňovém řízení nabyla v posledních letech na významu. Velmi často se totiž daňový subjekt po předložení účetnictví a dalších dokumentů setká s následujícím hodnocením správce daně: „Doklady, které jste nám předložil, jsou sice formálně bezvadné, ale to ještě neznámá, že je prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je na nich uvedeno...“ Jednou ze základních možností, jak vylepšit svou důkazní pozici před finančním úřadem, je možnost navrhnout svědka, nejčastěji obchodního partnera, který může údaje na dokladech potvrdit. V praxi se pak můžeme setkat s řadou otazníků.



**Ing. Zdeněk Burda,**  
daňový poradce č. 1865

vhodné, aby ihned zasáhl a informoval pracovníky finančního úřadu, že svědek před chvílí řekl ještě ty a ty informace, a trvat na jejich zaprotokolování. Pracovníci finančního úřadu obvykle v takových případech vyhoví, protože pokud požadované formulace svědek opravdu řekl, mají je ještě všichni v čerstvé paměti a není důvod je zpochybňovat.

## Co když správce daně odmítne výše uvedený požadavek poplatníka?

Pak je vhodné vytáhnout záznamové zařízení, které dnes obsahuje v podstatě každý mobilní telefon, a zbytek výslechu nahrávat. K tomu není potřeba souhlasu správce daně.

Další důležitou výhodou osobní účasti na výslechu svědka je možnost kladení otázek.

## 1. Využít či nevyužít právo účasti při výslechu svědka?

Daňový řád: Subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností.

Správce daně by jej měl o předvolání svědka včas uvědomit.

Účast daňového subjektu na výslechu svědka lze jednoznačně doporučit. I když v případě své nepřítomnosti si může daňový subjekt vyžádat protokol o výslechu svědka, zdaleka není vyhráno. Protokol není stenozáznam.

### Příklad z praxe

Pracovníci finančního úřadu se zeptají svědka na spolupráci s kontrolovaným poplatníkem. Svědek několik minut mluví a v protokolu se objeví pouze stručné shrnutí, které ne vždy musí zcela odpovídat tomu, co přesně chtěl svědek sdělit. Pokud je výslechu přítomen i kontrolovaný subjekt, je

### Příklad

Otázka správce daně:

„Byly ke smlouvě s kontrolovaným uzavřeny ještě nějaké dodatky?“ (Zdánlivě nevinná otázka správce daně, která v případě negativní odpovědi chce poukázat na skutečnost, že ve smlouvě je např. uvedena dodávka 100 ks výrobku, zatímco na faktuře je 150 ks, a zpochybnit nesoulad obou dokumentů s cílem znevěrohodnit důkazy kontrolovaného subjektu.)

Možná doplňující otázka daňového subjektu:

„Pane svědku, svou předcházející odpovědí jste měl

na mysli pouze písemné dodatky nebo i ústní?“ (Směr výslechu se tak dá posunout ve vztahu k objasnění rozdílu mezi smluvním a fakturovaným množstvím lépe, než kdyby u výslechu kontrolovaný subjekt nebyl a snažil se dodatečně, již v nepřítomnosti svědka, dovozovat, co vlastně svou odpovědí myslil...)

## 2. Co když svědek odmítne vypovídat?

Daňový řád určuje, že každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamličovat. Výpověď může odepřít pouze ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám sobě blízkým.

### Příklad z praxe

Správce daně poučil svědka, že výpověď může odmítnout jen v případě, že by mu hrozilo trestní stíhání.

- ! Svědek prohlásil, že nebude vypovídat.
- ! Správce daně se ptá, zda je to kvůli nebezpečí trestního stíhání vůči němu?
- ! Svědek na tuto otázku odmítl odpovědět, pouze sdělil, že využívá svého ústavního práva nevypovídat, souvislost s možným trestním stíháním odmítne potvrdit.
- ! Správce daně se s tím spokojil, pokutu neudělil, výslech bez dalšího ukončil.

Zde správce daně pochybil, sporný by byl i případ, kdy by svědek prohlásil, že by svou výpovědí způsobil trestní stíhání sobě nebo osobám blízkým a nebyl ochoten ani náznakem sdělit, proč by k takovému stíhání mělo dojít. (Zde je však hranice velmi tenká a neurčitá, čím sdílnější svědek bude v odůvodňování svého práva, tím více se nebezpečí trestního stíhání přibližuje. Naopak jen obecná formulace o možném trestním stíhání může být pro uplatnění práva svědka nevypovídat nedostačující s hrozbou případné pokuty.)

V našem případě však správce daně ani nepátral po důvodu odepření výpovědi, což bylo chybné. Svědka měl nejprve poučit o možnosti pokuty a poté ji udělit, pokud svědek bez další specifikace svých důvodů výpověď odmítl.

## 3. Pokud navrhneme svědka, je finanční úřad povinen jeho výslech provést?

Není, záleží na něm, zda posoudí, že je jeho výslech nutný či nikoli. Pokud však nevyhoví, pak riskuje, že právě z důvodu nevysechnutí svědka může prohrát např. soudní řízení.

### Z judikatury

Tak např. v případě, který soudil Nejvyšší správní soud dne 27. 2. 2018 pod sp. zn. 4 Afs 228/2017 správce daně odmítl provést

výslech navrhovaného svědka – druhého jednatele obchodního partnera s tím, že již má k dispozici výpověď prvního jednatele a že by určitě byly obě výpovědi stejné. Dále finanční úřad tvrdil, že by výpověď stejně nebyla věrohodná pro značný čas, který od daného plnění uběhl.

Nejvyšší správní soud s těmito argumenty nesouhlasil, finanční úřad nemůže dopředu postavit najisto, jak bude svědek vypovídat, a též nemůže daňovému subjektu klást k tíži dlouhou dobu probíhající kontroly a argumentovat nevěrohodností výpovědi svědka, která by byla uskutečněna až po letech.

V jiné kauze, kterou Nejvyšší správní soud projednával 31. 10. 2018 pod č. j. 1 Afs 179/2018-38, žalobce navrhoval opakovaný výslech svědka, který původně vypovídal k jiným prověřovaným zdaňovacím obdobím. Snažil se prokázat splnění podmínek pro uplatnění osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud však výslech považoval za nadbytečný, neboť byla k dispozici výpověď osob, které byly k uskutečnění dodávek blíže, a z výpovědi navrhovaného svědka k jiným zdaňovacím obdobím bylo zřejmé, že má o přepravě daného zboží pouze povšechné znalosti, tím spíše, že jeho firma byla pouze prvním článkem v řetězci, a nikoli přímým dodavatelem.

## 4. Je určeno, v jakém místě se má výslech svědka provádět?

### Příklad

Kontrolovaný subjekt má sídlo v Praze, jeho dodavatel v Olomouci. Kontrolu provádí na základě zvláštní působnosti finanční úřad, územní pracoviště v Chebu. Je potřeba vyslechnout svědka Nováka, jednatele dodavatele, který má trvalé bydliště v Brně.

### Kde má být proveden výslech svědka?

Daňový řád místo výslechu svědka neurčuje. Správce daně je tedy při jeho předvolávání vázán základními zásadami správy daní (hospodárnost, neměly by nikomu vznikat zbytečné náklady, vstřícnost k daňovému subjektu apod.).

V praxi pak většinou finanční úřad předvolá svědka na územní pracoviště podle místa jeho trvalého bydliště a daňový subjekt nebo jeho zástupce musí při výslechu více svědků objíždět celou republiku. Většinou též nebývají výslechu svědka přítomni pracovníci územního pracoviště, které provádí kontrolu, ale obvykle zašlou otázky předem na územní pracoviště finančního úřadu v místě trvalého bydliště svědka; výslech tedy provádějí osoby, které o případu nic nevědí. V menším počtu případů si na výslech zajedou i ti pracovníci, kteří kontrolu opravdu provádějí.

Je otázkou, zda zmíněný postup naplňuje výše zmíněné zásady správy daní. Na rozdíl od svědka, který v případě, že bude muset vynaložit náklady na dopravu na finanční úřad, má nárok na jejich úhradu, daňový subjekt žádnou náhradu nedostane, a to nejen za cestovní náklady, ale samozřejmě ani za náklady na svého zástupce (advokáta, daňového poradce), který ho pochopitelně

při cestách do jiných měst stojí více, než kdyby byl výslech prováděn na jeho místě příslušným finančním úřadě, který bývá často totožný s místem kanceláře zvoleného zástupce. Pokud nejde o vyšší částky, je běžný poplatník v podstatě nucen resignovat na svá zákonná práva, neboť cesty do vzdálenějších míst ho budou stát více než obhájení údajů ze svého daňového přiznání.

Za zmínku též stojí skutečnost, že v případě, kdy by svědek byl předvolán k soudu, nekonal by se soud v místě trvalého bydliště svědka, soud nebude jezdit za ním ani nebude výslech delegovat soudu v místě bydliště svědka...

## 5. Je nutno při výslechu svědka přihlédnout k časovým možnostem daňového subjektu či jeho zástupce, kteří se chtějí výslechu zúčastnit?

Ani zde daňový řád, kromě obecných, již zmiňovaných základních zásad správy daní žádnou výslovnou úpravu neposkytuje. V praxi obvykle finanční úřady dopředu nekonzultují časové možnosti kontrolovaného subjektu, některé však bývají vstřícné např. v případě, kdy se svědek omluví či neodstává a pracovníci finančního úřadu tento fakt např. telefonicky sdělují zástupci daňového subjektu, protože rušení výslechu přes datovou schránku by již nemuselo svého adresáta včas zastihnout. V takových případech bývá často možné se neformálně před dalším předvoláním svědka dohodnout na možných, všem vyhovujících termínech. Není tomu tak ale vždy a někdy jsou práva kontrolovaného subjektu vážně narušena.

Nejvyšší správní soud řešil 14. 11. 2019 pod č. j. 9 Afs 262/2018-53 kauzu, kdy se policii podařilo svědka, který se výslechu vyhýbal, zastihnout a předvést, správce daně však o tom uvědomil představitele daňového subjektu pouhou čtvrt hodinu před provedením výslechu.

! Za daňový subjekt se v tak krátké době nikdo nedostavil a výslech proběhl bez jeho účasti.

! Tento postup byl shledán jako nezákonný, neuspěla ani argumentace finančních orgánů, že zadržováním svědka (např. po několik hodin) by bylo porušeno jeho právo na osobní svobodu, které je důležitější než právo daňového subjektu být přítomen jeho výslechu.

V praxi často dochází k situacím, kdy se kontrolovaný subjekt či jeho zástupce výslechu zúčastnit chtějí, ale ve stejnou dobu mají jiné důležité povinnosti.

Krajský soud v Ostravě dne 8. 8. 2019 pod sp. zn. 22 Af 61/2017 posuzoval případ, kdy byl jako svědek předvolán starosta obce na 20. 4. 2016 v 10.00:

! Zástupce daňového subjektu měl ve stejnou dobu soudní stání u jiného klienta a požádal o změnu termínu či alespoň o posun na 15.00 hod.

! Finanční úřad odmítl přesun provést s odůvodněním, že svědka předvolali poštou a změnu by již nestihli, zástupce DS za sebe měl poslat někoho jiného.

! Soud žalobě vyhověl – starostu by bylo možno kontaktovat i jinak než písemně a finanční úřad měl vyjít daňovému

subjektu dle § 6 odst. 4 daňového řádu vstříc, tím spíše, že bylo zřejmé, že omluva zástupce daňového subjektu neměla obstrukční charakter, ze spisu bylo zřejmé, že daňový subjekt při kontrole řádně spolupracoval.

## 6. Svědek má být vyslýchán nebo „nachytán“?

Pokud je finanční úřad již před výslechem svědka rozhodnut, že chce získat hlavně potvrzení své „vyšetřovací“ verze, která není pro kontrolovaný subjekt výhodná, může se snažit vést výslech tak, „aby svědka chytil do pastí“.

### Příklad z praxe

! Finanční úřad měl k dispozici dvě různé verze faktury za stejné plnění, obě mají razítka dodavatele, liší se v textu.

! Finanční úřad vyslýchal jako svědka jednatele dodavatele, který sám dopředu prohlásil, že konkrétní obchodní operace nezajišťoval, že faktury podepisoval, ale operace zajišťovala pověřená osoba.

! Finanční úřad mu předloží napřed faktury, které jsou „výhodnější“ pro „doměřovací verzi“ správce daně, a zeptá se, zda jde o autentické faktury, a až poté, co to svědek potvrdí, mu předloží „druhou“ verzi získaných faktur, které jsou pro finanční úřad méně výhodné. Svědek jejich autenticitu potvrdil též.

Je samozřejmě otázkou, zda byl postup správce daně v pořádku, jako korektnější se jeví postup, kdy by svědkovi byly předloženy najednou obě verze a on by byl požádán o určení, které jsou „správné“.

## 7. Jak je to s konfrontací svědků?

### Příklad

Daňový subjekt má prokázat, že dodané práce uskutečnil konkrétní subdodavatel – fyzická osoba pan Novák:

! Navrhne proto jako svědka zástupce odběratele, který však subdodavatele nezná jménem.

! Daňový subjekt požaduje, aby byly obě osoby (subdodavatel a odběratel) předvolány současně, aby odběratel mohl potvrdit účast subdodavatele na prováděných pracích.

! Alternativně navrhuje, aby při nevyhovění požadavku osobní konfrontace zmíněných osob pořídil správce daně alespoň fotografii subdodavatele a předložil ji zástupci odběratele při jeho svědecké výpovědi.

! Finanční úřad obojí odmítne s tím, že k podobným postupům není povinen.

Opět lze konstatovat, že daňový řád tuto otázku výslovně neřeší, správce daně má být však veden základní zásadou postupovat tak, aby daň byla stanovena správně...

## 8. Rozsah paměti svědka několik let dozadu

Problémem je skutečnost, že v daňovém řízení leží prioritně důkazní břemeno na daňovém subjektu, a nikoli na správci daně. Tuto skutečnost nedostatečně reflektují i někteří méně zkušení advokáti zvyklí obhajovat obviněné klienty v trestním řízení, protože někdy neoprávněně „zajásají“, když si svědek s odstupem času už moc nepamatuje, protože v daňovém řízení to nemusí být výhoda, ale nedostatek.

Můžeme se setkat i s problémem, kdy je svědek pro správce daně podezřelý „vždy“:

! Když si svědek pamatuje s odstupem času průběh obchodní operace přesně, je podezřelý, že je ovlivněn a jeho svědecká výpověď „domluvena“, tedy nevěrohodný.

! Pokud si svědek naopak podrobnosti nepamatuje, bývá jeho výpověď označena za neprůkaznou a daňový subjekt nenesl své důkazní břemeno.

Zde jsou kladeny velké nároky na zkušenost pracovníků správců daně i soudců, aby citlivě vyhodnotili skutečnost, že si kontrolovaný poplatník nemůže o každém obchodním případě udělat notářsky ověřený videozáznam a s dlouhým odstupem času kontrolovaný případ nemusí být jednoduché jednoznačně prokázat, aniž by přitom byl kontrolovaný subjekt podvodník či alespoň nedbalá osoba.

Jinou variantou zkoušek paměti může být následující příklad:

! Svědek je pracovníky finančního úřadu vyzván, aby popsal obchodní operaci starou několik let.

! Svědek se snaží si vzpomenout, uvede „z hlavy“ nějaké konkrétní (např. číselné) údaje, aby správci daně vyhověl.

! Teprve následně mu správce daně předloží doklady (např. faktury) a sdělí mu, že na nich jsou uvedeny údaje v jiné výši, než před chvílí svědek sdělil, a proto je jeho výpověď nedůvěryhodná...

Problémem je skutečnost, že svědci jsou často nezkušené osoby ocitnůvší se v této roli poprvé, a aniž by chtěli podvádět, udělají právě výše zmíněnou chybu namísto toho, aby např. sdělili: Na uvedené operaci si s odstupem času již detailně nepamatují, byly na ně vystavovány doklady, a pokud mi je předložíte, jsem schopen potvrdit jejich autenticitu.

## 9. Zpochybnění svědka, který nevyhovuje „vyšetřovací verzi“ správce daně

### Příklad

! Dodavatel neodvedl daň, platba za plnění byla provedena v hotovosti, byla též oznámena do elektronické evidence tržeb.

! K dispozici je podepsaný výdajový doklad, představitel daňového subjektu, který peníze vydával, transakci potvrdí, stejně tak jako jeho účetní, která byla předání peněz přítomna.

! Jednatel dodavatele, který peníze přebíral, též potvrdí tuto hotovostní transakci.

! Finanční úřad označí výpovědi za nedůvěryhodné, neboť daňový subjekt platbou v hotovosti neprokázal dostatečnou „auditní stopu“, měl hradit bezhotovostně na bankovní účet.

Je pravda, že hotovostní platby často finanční úředníci nevidí rádi. Pokud však není tento způsob úhrady nezákonný a pokud jej jeho účastníci potvrdí, pak není možno direktivně nařizovat platby na účet, aniž je k tomu zákonná opora. Přesto finanční úředníci výše zmíněným způsobem často postupují.

## 10. Co když finanční úřad zatají „nepohodlnou“ výpověď svědka?

**Zde lze citovat z nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, Sbírnka ÚS 32/2004 pod č. 2/2004.**

„Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny. Musí tedy umožnit stěžovatelce, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům.“

Okolnost, že finanční orgány nezařadily provedený sporný důkaz do spisového materiálu, nedaly stěžovatelce možnost se k němu vyjádřit a nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces.

Současná právní úprava nezná institut předběžného výběru důkazů. Příslušné orgány nejsou proto oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi.“

Jak již bylo uvedeno v úvodu tohoto příspěvku, úloha svědků v posledních letech vzrostla a pro jejich výsledky nejsou dána jednoznačná pravidla, což někdy vede správce daně ke konstatování, že řízení vede on a je na něm, „co povolí“. Pokusili jsme se vyjmenovat některé problémy, které mohou při výsledcích svědků nastat, a na závěr je nutno konstatovat, že moc správce daně není bezbřehá. Je stále limitován základními zásadami správy daní a ty nesměřují k doměření daně osobě, kterou si finanční úřad vybere, ale daňový řád nařizuje, aby daně byly též vybírány „správně“.

Sledujte Twitter Komory daňových poradců ČR  
twitter.com/kdp\_cr



# Zvoní hrana dodržování správných procesních postupů?



**Mgr. Ing. Petr Toman,**  
KPMG Česká republika, s. r. o.



**JUDr. Jana Fuksová, LL.M.,**  
KPMG Legal s. r. o.,  
advokátní kancelář

**R**íká se, že chybovat je lidské, odpouštět božské.<sup>1</sup> V daňové správě pracují také (jen) lidé a větším či menším porušením procesních pravidel se někdy nevyhnou. Tyto procesní přešlapy mohou v různé míře poškodit daňový subjekt a zasáhnout do jeho práv. Naopak daňoví poradci a advokáti hojně argumentují procesními vadami v žalobách a dožadují se pro svoje klienty zrušení (dodatečných) platebních výměrů pro porušení řádného procesu. Soudy se k takovým požadavkům poslední dobou staví dost zdráhavě a spíše odmítají zrušit rozhodnutí o stanovení daně z důvodu procesních pochybení. Z rozhodovací praxe soudů lze identifikovat kontury množiny porušení procesních pravidel, která jsou dostatečně závažná, aby ovlivnila výsledné stanovení daně, a která představují nezákonný zásah. Judikatura také dává určitý návod, jak, kdy (a zda vůbec) namítat procesní pochybení správce daně, tak aby spor měl šanci na úspěch.

## Procesní vady a nezákonnost rozhodnutí

Je to už více než čtyři roky, co Nejvyšší správní soud („NSS“), resp. jeho rozšířený senát, připustil, že nezákonné zahájení daňové kontroly může mít za následek nezákonnost dodatečného platebního výměru.<sup>2</sup> Konkrétně se řešilo případné porušení pravidel podle § 145 odst. 2 DŘ,<sup>3</sup> podle kterého správce daně může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, lze-li důvodně předpokládat, že daň bude doměřena.

Rozšířený senát řešil dvě otázky. Nejprve se zabýval možností uplatnění námitek proti zákonnosti daňové kontroly v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (konkrétně rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru), pokud nebylo proti samotné daňové kontrole brojeno tzv. zásahovou žalobou.<sup>4</sup> Potvrdil, že tyto námítky uplatnit lze a předchozí nepodání zásahové žaloby nevylučuje namítání procesních vad v rámci odvolání a navazujícího soudního řízení.

Rozšířený senát se dále zabýval podmínkami pro samotné vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání v porovnání s přímočarým zahájením daňové kontroly. Zde uzavřel, že slovo „může“ v § 145 odst. 2 DŘ nedává správci daně možnost si vybrat, zda výzvu vydá či nikoli. Pokud jsou splněny podmínky, tj. pokud se „správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastních vyhledávacích činností) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena“<sup>5</sup>, má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného přiznání.

V kauze ALGON PLUS,<sup>6</sup> v jejímž rámci se vyjadřoval rozšířený senát, nakonec nebylo doměření daně zrušeno, protože nebyly naplněny podmínky pro vydání výzvy k podání dodatečného

1 Citát „Chybovat je lidské, odpouštět božské“ je připisován anglickému básníkovi Alexandru Popeovi.

2 Usnesení NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

3 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů („daňový řád“ nebo „DŘ“).

4 Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů.

5 Bod 59 usnesení NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

6 Rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

daňového přiznání. Správce daně měl indicie v podobě informace od policie o čtyřech nezaúčtovaných fakturách. Přestože se dle NSS jednalo o hraniční případ, mohly být tyto poznatky dostatečné pro zformulování výzvy. Nicméně další okolnosti, zejména probíhající trestní stíhání a podezření na předchozí podvodné jednání, odůvodnily, proč správce daně k podání dodatečného daňového přiznání vyzvat nemusel. Zahájení daňové kontroly tudíž nebylo nezákonné. Soud již samotným posuzováním této otázky naznačil, že pokud by došlo skutečně k porušení § 145 odst. 2 DŘ nevydáním výzvy, jednalo by se o titul pro zrušení navazujícího rozhodnutí.

V jiné kauze NSS daňovou kontrolu zahájenou bez řádně vydané výzvy posoudil jako nezákonný zásah a zakázal v ní dále pokračovat, přestože kontrola již v době rozhodování nějakou dobu probíhala. Jednalo se o případ, kdy správce daně za určitá vybraná zdaňovací období doměřil daň z titulu tvrzeného nesprávného vykázání určitých typů transakcí (režim přenesení daňové povinnosti nebo standardní režim DPH) a následně si v rámci místního šetření vyžádal podklady, na kterých ověřil, že stejné typy transakcí se stejným DPH posouzením probíhaly i v dalších dosud nekontrolovaných obdobích. S těmito znalostmi místo výzvy k podání dodatečného daňového přiznání zahájil daňovou kontrolu v omezeném rozsahu těchto transakcí (jejichž existenci si ověřil místním šetřením, tj. v rámci vyhledávací činnosti).<sup>7</sup>

Necelé dva roky po vydání usnesení rozšířeného senátu v kauze ALGON PLUS zaujal NSS k nezákonnosti rozhodnutí při nezákonném zahájení daňové kontroly benevolentnější přístup. Přestože považoval nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání za „závažnou procesní vadu“, neohrozila tato vada zákonnost rozhodnutí vydaného na základě takto nezákonně zahájené daňové kontroly.<sup>8</sup> Jednalo se o případ, kdy správce daně již před zahájením daňové kontroly zjistil, že na samostatném bankovním účtu nebyly uloženy prostředky odpovídající tvorbě rezervy na opravu dlouhodobého majetku, což je jedna z podmínek pro její daňovou uznatelnost.<sup>9</sup> NSS sice uvedl, že postup správce daně „nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření neučinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností – neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci“<sup>10</sup> nicméně dodatečný platební výměr je v takovém případě co do doměření daně dle NSS v pořádku, nezákonné je pouze předepsání penále.

Vývoj judikatury týkající se výzev k podání dodatečného daňového přiznání možná poněkud obsírně, ale názorně ukazuje celkový trend přístupu soudů k procesním vadám. Legislativce, resp. Ministerstvu financí, jej následně promítá do novelizací daňového řádu,<sup>11</sup> přičemž v důvodové zprávě výslovně odkazuje na judikaturu NSS.<sup>12</sup> Nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání není rozhodně jedinou procesní vadou, kterou správce daně dle názoru NSS neohroží zákonnost rozhodnutí o stanovení daně.<sup>13</sup> NSS často dochází k závěru, že sice došlo k porušení procesních pravidel, ale toto nemá vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně.

V judikatuře lze vysledovat určité obecné kategorie případů, kdy nezákonný postup může být důvodem pro zrušení rozhodnutí správního orgánu. Jedná se o případy,

■ kdy zjištění učiněná v rámci vadného postupu nejsou použitelná pro doměření daně,<sup>14</sup> přičemž jako příklad NSS uvádí

nezákonně opakovanou daňovou kontrolu nebo daňovou kontrolu po uplynutí lhůty pro stanovení daně;<sup>15</sup>

■ kdy byla zkrácena konkrétní procesní práva daňového subjektu, a to ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí z hmotněprávního pohledu<sup>16</sup> a

■ kdy procesní vady nebyly nebo nemohly být odstraněny v dalším řízení, nejčastěji v odvolacím.<sup>17</sup>

Přestože do určité míry ke zkrácení procesních práv dochází v zásadě vždy, pokud není dodržen správný procesní postup, případů, kdy toto porušení práv povede k nesprávnosti rozhodnutí o stanovení daně (v omezeném smyslu její výše, jak k ní přistupuje NSS), už je v judikatuře poměrně málo. NSS se již několikrát zabýval otázkou vlivu prověřování daňové povinnosti nesprávným či nevhodným postupem.<sup>18</sup> Tyto případy jsou v mnohém podobné – po podání daňového přiznání k DPH byl zahájen postup k odstranění pochybností. V jeho průběhu správce daně prověřoval určitá plnění. Vystalo podezření, že některá byla zasažena podvodem na DPH, což si vyžádalo provedení rozsáhlejšího dokazování – včetně např. mezinárodního dožádání. Postupy

7 Rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

8 Rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

9 § 7 odst. 4 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

10 Bod 14 rozsudku NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

11 Např. novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, zavedla nový § 87 odst. 4 DŘ, který v zásadě přesně kopíruje závěry NSS: „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.“

12 Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, výslovně uvádí: „Navržená změna navazuje na poměrně bohatou judikaturu v této věci, např. rozsudky NSS 1 Afs 183/2014-55, 10 Afs 105/2015-44 nebo 6 Afs 61/2018-30.“

13 Historicky se NSS poměrně benevolentně staví k otázkám doručování. Zjednodušeně lze říct, že pokud se písemnost dostane do sféry vlivu adresáta, potom jsou otázky chybného doručení prominutí, a to jak na straně doručovatele (České pošty), tak na straně finančního úřadu. Lakonicky to shrnul NSS v rozsudku 1 Afs 148/2008: „Je-li adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam.“

14 Např. rozsudky NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, nebo ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019-47, oba na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

15 Bod 17 rozsudku NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

16 Např. rozsudky NSS ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019-47, nebo ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 131/2019-47, oba na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

17 Např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

18 Např. rozsudky NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, nebo ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019-47, oba na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

k odstranění pochybností nakonec trvaly několik let. Přestože NSS uznal pochybení správce daně spočívající v tom, že správce daně v pravý okamžik nepřešel z postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole,<sup>19</sup> resp. připustil, „že za skutkových okolností projednávaného případu se mohl jako vhodnější institut – namísto vydání výzvy k odstranění pochybností – jevit zahájení daňové kontroly“,<sup>20</sup> doměření daně nezrušil. Soud odmítl doktrínu „ovoce z otráveného stromu“,<sup>21</sup> neboť dle jeho názoru závěr, „že skutková zjištění pocházející z excesivně protrávaného postupu k odstranění pochybností jsou jen a pouze z tohoto důvodu pro stanovení daně nepoužitelná, nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů“. <sup>22</sup> Přestože v pozdější z kauz<sup>23</sup> NSS na odmítnutí doktríny „ovoce z otráveného stromu“ setrval, zrušil přeci jen rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Nikoli však kvůli nesprávné volbě kontrolního postupu, ale kvůli chybě při vedení spisu. Správce daně ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností odkazoval na vysvětlení podané bývalou jednatelkou na policii a na výsledky mezinárodního dožádání, aniž byly tyto důkazy zařazeny ve veřejné části daňového spisu. Daňový subjekt tedy neměl možnost se s nimi seznámit. V rámci odvolacího řízení byly tyto dokumenty sice do spisu dodány, ovšem odvolací orgán neumožnil daňovému subjektu se k nim vyjádřit a po doplnění spisu bez dalšího odvolání zamítl. NSS akcentoval, že daňový subjekt neměl „reálnou možnost seznámit se s důležitými podklady pro žalobou napadené rozhodnutí a vyjádřit se k nim“, <sup>24</sup> a proto rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil.

Celou řadu procesních vad, kterých se dopustí prvoinstanční správce daně, lze odstranit v rámci odvolacího řízení. Prostor pro

to dává § 115 odst. 1 DŘ, podle kterého „v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty“. Již za zákona o správě daní a poplatků<sup>25</sup> platilo, že vydáním platebního výměru prvoinstanční řízení (před místně příslušným správcem daně) končí a zbytek procesu probíhá výlučně u odvolacího orgánu, neboť ten nemá možnost řízení vrátit zpět na úroveň prvoinstančního správce daně.<sup>26</sup> Na těchto principech nic nezměnil ani daňový řád, neboť postup v odvolacím řízení je podle obou předpisů řešen shodně.<sup>27</sup> V dnešní době již „ustálená soudní praxe setrvává na názoru, že je-li specifíkem daňového řízení nemožnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc k dalšímu řízení prvoinstančnímu správnímu orgánu, musí zde existovat možnost napravit v odvolacím řízení procesní pochybení, která by jinak byla důvodem pro nastíněný postup“.<sup>28</sup> Přestože § 115 odst. 1 DŘ hovoří pouze o provádění dokazování, je jeho dopad podstatně širší. NSS vysvětlil, že „Textace ustanovení je poněkud zavádějící: zdálo by se totiž, že doplňovat podklady pro rozhodnutí i odstraňovat vady řízení lze pouze cestou dokazování – to ale není přesné. Zatímco dokazování bude obvyklou cestou, jak v odvolacím řízení získat nový podklad pro rozhodnutí, odstraňovat vady řízení bude často možné i bez dokazování.“<sup>29</sup> Řízení před prvoinstančním správcem daně a odvolací řízení tak v zásadě tvoří jeden celek, a z daňového řízení se tak vlastně stalo řízení na dva pokusy – pokud se správci daně něco nepovede, pořád to může „opravit“ Odvolací finanční ředitelství.

Z nejruznějších vad, ke kterým může dojít, nelze podle dosavadní judikatury v odvolacím řízení odstranit jen takové procesní vady, kdy k vydání rozhodnutí v prvním stupni nemělo vůbec dojít (např. kvůli prekluzi práva stanovit daň).<sup>30</sup> Podle NSS lze v rámci odvolacího řízení doplnit i některé kroky, které jsou vlastní daňové kontrole.

V rámci právní úpravy daňového řádu do novelizace 2021 měl závěr daňové kontroly probíhat zhruba následovně. Správce daně vydá výsledky kontrolního zjištění a předloží je daňovému subjektu k vyjádření.<sup>31</sup> K výsledkům kontrolního zjištění má daňový subjekt možnost (nikoli povinnost) se vyjádřit, přičemž k tomu mu správce daně na žádost stanoví lhůtu.<sup>32</sup> Pokud nedojde na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat další doplnění. Následuje projednání a podpis zprávy o daňové kontrole.<sup>33</sup>

V praxi bohužel správci daně takto ne vždy postupují. Důkazem toho je případ posuzovaný NSS,<sup>34</sup> kdy správce daně vydal výsledky kontrolního zjištění, se kterými seznámil daňový subjekt. O několik měsíců později vydal další výsledky kontrolního zjištění, které opět předložil daňovému subjektu. K nim mu už však neumožnil se vyjádřit a téhož dne s ním projednal zprávu o kontrole, čímž byla (v prosinci 2013) daňová kontrola ukončena. Mezi prvními a druhými výsledky kontrolního zjištění přitom správce daně provedl poměrně rozsáhlé dokazování (mimo jiné výsledky dvou svědků navržených daňovým subjektem a dále dokazování z vlastní iniciativy – mimo jiné další čtyři výsledky a dožádání podkladů od policie). S těmito důkazy však nebyl daňový subjekt nijak seznámen. V rámci odvolacího řízení uložil odvolací orgán

19 Bod 18 rozsudku NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

20 Bod 25 rozsudku NSS ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019-47, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

21 Nepoužitelnost skutkových zjištění získaných z nezákonně vedeného postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly.

22 Bod 18 rozsudku NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, a shodně bod 33 rozsudku NSS ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019-47, oba na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

23 Rozsudek NSS ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019-47, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

24 Bod 37 rozsudku NSS ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019-47, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

25 Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

26 Usnesení NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

27 Např. rozsudky NSS ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 322/2016-49, nebo ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014-84, oba na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

28 Bod 50 rozsudku NSS ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014-84, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

29 Bod 20 rozsudku NSS ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016-55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

30 Rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

31 § 88 odst. 2 DŘ ve znění do konce roku 2020.

32 § 88 odst. 3 DŘ ve znění do konce roku 2020.

33 § 88 odst. 4 DŘ ve znění do konce roku 2020.

34 Rozsudek NSS ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016-55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

prvoinstančnímu správci daně, aby tato naprosto flagrantní porušení daňového procesu napravil. V červnu 2014 tak byl daňový subjekt seznámen (již potřetí) s výsledky kontrolního zjištění a následně byla v září 2014 projednána v rámci odvolacího řízení prvoinstančním správcem daně zpráva o daňové kontrole. Celý proces ukončení daňové kontroly se tak *de facto* přesunul do fáze odvolacího řízení. Přes námítky daňového subjektu tento postup NSS aproboval, neboť „*Náprava vad v této věci proběhla standardním způsobem: správce daně poté, co obdržel pokyn od nadřízeného odvolacího orgánu, seznámil stěžovatele s doplněným kontrolním zjištěním a umožnil mu se k němu vyjádřit a vznést další důkazní návrhy (obsah doplněného kontrolního zjištění byl stěžovateli již z dřívějšíka znám; chyba správce daně byla v tom, že původně neumožnil stěžovateli reakci na toto zjištění, ihned s ním projednal zprávu o daňové kontrole a vydal dodatečný platební výměr).*“<sup>35</sup> Dle názoru NSS „*není důležité, že řádného procesního zacházení od správce daně prvního stupně se mu (daňovému subjektu) formálně vzato dostalo až během odvolacího řízení*“.<sup>36</sup>

Podle názoru autorů posun projednání výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole do odvolacího řízení ovšem popírá smysl a účel právní úpravy § 88 DŘ (ve znění před i po novele). Přestože důvodová zpráva k původnímu znění daňového řádu je v této části poměrně skoupá, je zřejmé (a logicky zapadající do premisy racionálního zákonodárce), že tato pravidla mají svůj smysl a účel. Jejich cílem bezesporu bylo umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k závěrům správce daně a pokusit se jej ať už svými argumenty, nebo novými důkazy přesvědčit, že by měl své posouzení změnit. Pokud se mu to nepodaří, je namístě, aby správce daně vydal zprávu o daňové kontrole a na jejím základě následně (dodatečný) platební výměr. Ten pak může daňový subjekt napadnout odvoláním. V odvolacím řízení by celý případ měl nezávisle posoudit odvolací orgán. Ještě předtím, než se případ dostane na stůl Odvolacího finančního ředitelství, by se však případem měly zabývat v rámci vyřízení podaného odvolání i jiné úřední osoby na úrovni prvoinstančního správce daně (při posuzování možnosti rozhodnutí v autoremeduře<sup>37</sup> nebo při schvalování tzv. předkládací zprávy<sup>38</sup>). Pokud se ale celý tento proces posouvá do odvolacího řízení, potom je v zásadě jasné, že názor prvoinstančního správce daně již změnit nelze, neboť ten již své rozhodnutí vydal. Pokud bylo odvolání postoupeno odvolacímu orgánu, nemůže již toto rozhodnutí ani sám změnit a daný postup je jen pouhou formalitou. Původní smysl a účel tohoto postupu je tak vyprázdněn, neboť víceúrovňově posouzení případu fakticky neexistuje. Stranou nelze ponechat, že v praxi se procesní vady v odvolacím řízení budou napravovat jen tehdy, pokud odvolací orgán hodlá potvrdit doměření daně (ať již v podobě uvedené správcem daně, případně s upraveným odůvodněním). Pokud by odvolací orgán shledal, že k doměření daně vůbec dojít nemělo, potom by bylo naprosto nevhodné formálně odstraňovat procesní vady, pokud by rozhodnutí správce daně hmotněprávně neobstalo.

Novela daňového řádu od roku 2021<sup>39</sup> přináší řadu zjednodušení kontrolních postupů, včetně zrušení osobního projednávání zprávy o daňové kontrole, které je nahrazeno doručením oznámení o ukončení daňové kontroly.<sup>40</sup> Ovšem i po této zjednodušující novele jsou základní výše zmíněné body zachovány.

I po zjednodušení je daňový subjekt seznámen s výsledky kontrolního zjištění, ke kterým má možnost se vyjádřit<sup>41</sup> a změnit názor správce daně, následuje vydání zprávy o daňové kontrole (nově bez jejího projednání) a (dodatečného) platebního výměru. Tento mechanismus má tedy bezesporu své opodstatnění, jak ostatně potvrzuje i důvodová zpráva k novele, podle níž „*Účelem sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění je informovat daňový subjekt o skutečnostech nasvědčujících tomu, že ze strany správce daně bylo indikováno určité pochybení, které nasvědčuje tomu, že dojde ke stanovení daně z moci úřední, popřípadě ke stanovení daně nad rámec tvrzené částky. Daňový subjekt tak má možnost (nikoli povinnost) ještě v průběhu daňové kontroly reagovat na zjištěné skutečnosti a dosavadní hodnocení provedených důkazních prostředků (viz odstavec 4) a navrhnout doplnění kontrolního zjištění.*“<sup>42</sup> Daňový subjekt má „*možnost vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. V rámci této výhrady lze vyslovit nesouhlas s navrženými závěry vyplývajícími z dosavadního hodnocení důkazních prostředků, popřípadě se způsobem provedení těchto důkazních prostředků. Pakliže výhrada směřuje k neúplnosti provedení dokazování, má daňový subjekt zároveň možnost podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění, tj. navrhnout provedení dalších důkazních prostředků.*“<sup>43</sup>

## Nezákonný postup a lhůta pro stanovení daně

Soudy již před několika lety dovodily, že i rozhodnutí o odvolání zrušené pro nezákonnost, pokud jeho oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně,<sup>44</sup> si zachovává své účinky prodloužení lhůty. Na ochranu daňových subjektů soud dodal, že se nesmí jednat o úkon toliko formální, účelově vydaný čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.<sup>45</sup> Jinými slovy, pokud soudy zruší rozhodnutí Odvolacího finančního

35 Bod 23 rozsudku NSS ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016-55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

36 Bod 24 rozsudku NSS ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016-55, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

37 Postup dle § 113 odst. 1 písm. a) nebo b) DŘ.

38 Stanovisko k odvolání, se kterým je odvolání postoupeno odvolacímu orgánu dle § 113 odst. 3 DŘ, pokud o něm nemůže rozhodnout sám správce daně prvního stupně.

39 Novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

40 § 88a odst. 1 DŘ ve znění od 1. 1. 2021.

41 § 88 DŘ ve znění od 1. 1. 2021.

42 Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

43 Tamtéž.

44 Podle § 148 odst. 2 písm. d) DŘ se oznámením rozhodnutí ve věci opravného prostředky prodlužuje lhůta pro stanovení daně o jeden rok, pokud k němu dojde v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty.

45 Rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

ředitelství a z jakýchkoli důvodů (ať již pro nesprávné posouzení právní otázky, či vady řízení) mu vrátí věc k dalšímu jednání, mělo by mít Odvolací finanční ředitelství ještě dostatečný časový prostor<sup>46</sup> pro nové vyřízení věci v souladu s rozsudkem soudu. Pravda je, že bez tohoto pravidla by v celé řadě případů nebylo možné v rámci vrácení věci odvolacímu orgánu věcně rozhodnout. Dle NSS „ultimátní ‚pojistkou‘ proti nepřiměřenému (opakovanému) prodlužování lhůty pro stanovení daně je právě nepřekročitelná hranice této lhůty, obsažená v § 148 odst. 5 DŘ. Lhůta pro stanovení daně tak skončí nejpozději uplynutím deseti let od svého počátku.“<sup>47</sup>

Tento výklad vztahující se ke zrušenému rozhodnutí aplikovaly soudy obdobně i na případy zrušené daňové kontroly pro nezákonnost. Jak uvedl Krajský soud v Ostravě,<sup>48</sup> „rozdílly mezi rozhodnutími a jinými úkony správního orgánu nejsou pro potřeby posouzení vlivu na běh prekluzivní lhůty zásadní. Tak jako účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane, tak i zahájení daňové kontroly. Tak jako v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně, tak i v případě deklarace nezákonnosti zahájení daňové kontroly.“ V tomto případě se jednalo o pokračování výše zmíněné kauzy daňové kontroly zrušené na základě zásahové

žaloby z důvodu nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením kontroly.<sup>49</sup> V podobné kauze již NSS rozhodl a uzavřel, že daňová kontrola zahájená v rozporu s § 145 odst. 2 DŘ,<sup>50</sup> jejíž nezákonné zahájení bylo také potvrzeno krajským soudem v rámci zásahové žaloby,<sup>51</sup> přerušila běh prekluzivní lhůty podle pravidla, kdy zahájením daňové kontroly běží lhůta pro stanovení daně znovu.<sup>52</sup> NSS nijak nerozporoval, že zahájení kontroly bylo nezákonné, nicméně dle jeho názoru se jednalo „o dílčí procesní pochybení“, přičemž odmítl, že tato „popsaná počáteční nezákonnost diskvalifikuje následný úkon správce daně natolik, že zahájení daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 DŘ nemělo dopad na běh prekluzivní lhůty“.<sup>53</sup> Jinými slovy, správce daně sice nezákonně zahájil daňovou kontrolu, ale získal tím další 3 roky na prověření a doměření daně. I zde NSS připomněl, že ochranou proti nepřiměřenému prodlužování lhůty pro stanovení daně je nepřekročitelná desetiletá hranice.<sup>54</sup>

V nedávném rozsudku NSS<sup>55</sup> dokonce dovodil, že i platební výměr, který neměl nikdy být vydán, resp. oznamován, daňovému subjektu (jelikož došlo ke konkludentnímu stanovení daně), prodlužuje lhůtu pro stanovení daně. Jednalo se o případ daňového přiznání podaného ve formátu PDF. Správce daně tento formát odmítl uznat a vyzval k odstranění vad. Této výzvě daňový subjekt odmítl vyhovět, jelikož dle jeho názoru podání netrvalo vadami, jak mu ostatně následně dal za pravdu i NSS.<sup>56</sup> Správce daně údaje z přiznání převzal a vtělil je do vydaného platebního výměru, který doručil daňovému subjektu. Soud uznal, že platební výměr neměl být vůbec oznamován, jelikož došlo k tzv. konkludentnímu vyměření daně, nicméně to neodebírá takto vydanému a oznámenému platebnímu výměru jeho účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně. Poukázal přitom na to, že tento platební výměr nebyl nikdy zrušen, zrušeno bylo formálně vzato jen rozhodnutí o odvolání směřující proti němu. Dle názoru soudu se v posuzovaném případě nejednalo o účelové vydání ze strany správce daně, který sice „mohl po marném uplynutí lhůty pro odstranění vad podání postupovat rychleji, resp. s menšími časovými prodlevami mezi jednotlivými úkony, Nejvyšší správní soud však shodně s krajským soudem nepovažuje uvedenou nečinnost (tj. zejména prodlevu mezi vyslovením neúčinnosti původního daňového přiznání a výzvou k podání nového daňového přiznání) správce daně za natolik nepřiměřenou, aby bylo možno shledat jeho postup účelovým“.<sup>57</sup>

Lze tedy velice stručně shrnout, že s výjimkou nicotných rozhodnutí<sup>58</sup> a ryze formálních úkonů učiněných na samém konci prekluzivní lhůty za výhradním či hlavním účelem zachování lhůty pro doměření daně<sup>59</sup> mají i nezákonná rozhodnutí či postupy správce daně dle NSS vliv na lhůtu pro stanovení daně, kterou prodlužují, případně přerušují. I nezákonným postupem tedy správce daně získá dodatečný prostor pro další rozhodování. Z judikatury NSS se jeví, že hlavním korektivem délky řízení je pouze desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 DŘ.

## Jak se bránit proti procesním přešlapům správce daně

Pokud správce daně nepostupuje v rámci daňového řízení správně, má daňový subjekt dvě možnosti obrany. Buď počká

46 V zásadě by měl mít odvolací orgán ještě přinejmenším 10 měsíců [lhůta po vydání rozhodnutí o odvolání bude činit vždy minimálně rok, přičemž lhůta pro podání žaloby činí 2 měsíce a následně po dobu probíhajícího soudního řízení lhůta neběží podle § 148 odst. 4 písm. a) DŘ], pokud již neuplyne hraniční desetiletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 DŘ.

47 Bod 18 rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, www.nssoud.cz.

48 Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 4. 2020, č. j. 25 A 214/2019-64, www.nssoud.cz, proti kterému byla podána kasační stížnost vedená pod sp. zn. 6 Afs 100/2020, o které nebylo dosud rozhodnuto.

49 Navazuje na rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, www.nssoud.cz.

50 V tomto případě se jednalo o v pořadí druhou daňovou kontrolu zahájenou na základě podkladů poskytnutých Policií ČR. První daňová kontrola se zaměřovala na náklady a odpočet DPH uplatněné z faktur od spolčešníka, druhá daňová kontrola byla cíleně zaměřena na faktury od vybrané společnosti.

51 Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017-29, www.nssoud.cz.

52 Rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

53 Bod 25 rozsudku NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

54 Bod 28 rozsudku NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

55 Rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2021, č. j. 1 Afs 406/2020-33, www.nssoud.cz.

56 Rozsudek NSS ze dne 20. 3. 2019, č. j. 9 Afs 383/2018-40, www.nssoud.cz.

57 Bod 25 rozsudku NSS ze dne 2. 2. 2021, č. j. 1 Afs 406/2020-33, www.nssoud.cz.

58 Bod 18 rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, www.nssoud.cz.

59 Rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, www.nssoud.cz.

až na vydání rozhodnutí a bude namítat nezákonnost postupu v rámci celkové obrany proti doměření daně, nebo se bude domáhat nápravy hned.

V režimu daňového řízení se lze bránit nezákonnému postupu správce daně především stížností.<sup>60</sup> Pro některé případy nabízí daňový řád specifické nástroje – např. námítku pro pochybení týkající se placení daní (včetně úroků) či podnět na nečinnost. Ohledně procesních pochybení v rámci běžného vyměřovacího či doměřovacího řízení bude v praxi nejčastěji vhodným nástrojem právě stížnost a jako svým způsobem opravný prostředek žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.<sup>61</sup> Na úrovni soudní obrany je dostupným nástrojem zásahová žaloba. Tu je oprávněn podat každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením, které není rozhodnutím.<sup>62</sup> V případě tzv. trvajících zásahů (např. nezákonně vedená daňová kontrola) platí, „že lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, a to ani lhůta subjektivní (dvouměsíční), ani lhůta objektivní (dvouletá), nemůže uplynout, dokud tento zásah trvá... Jinými slovy, žaloba proti zásahu, který trvá v okamžiku podání žaloby, z povahy věci nemůže být opožděná.“<sup>63</sup> Soudní řád správní vylučuje podání zásahové žaloby, pokud existuje jiný prostředek obrany. Jak dovodil NSS, stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 DŘ nejsou jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy, který je nutno před podáním zásahové žaloby vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby.<sup>64</sup> To v praxi znamená, že zásahovou žalobu je potřeba podat ještě předtím, než by v rámci stížnosti a navazující žádosti mohly nápravu zjednat samy orgány finanční správy.

Alternativní cestou je namítat procesní vady až jako jednu z odvolacích námitek, resp. následně žalobních bodů, napadající rozhodnutí správního orgánu.

Jak potvrdil rozšířený senát v kauze ALGON PLUS i navazující judikatura, vyčkání s obranou proti nezákonnému postupu až na vydání rozhodnutí by rozhodně nemělo být daňovému subjektu kladeno k tíži. Nicméně je třeba mít na paměti odlišné principy rozhodování v rámci obou žalobních typů. Zatímco v rámci posuzování zásahové žaloby je předmětem řízení tvrzený nezákonný postup správce daně a zásah do práv daňového subjektu jako takový, v rámci posuzování žaloby proti rozhodnutí správního orgánu jsou procesní vady posuzovány optikou, zda jejich vliv je natolik významný, že způsobily nezákonnost výsledného rozhodnutí. Jak bylo demonstrováno na příkladech z rozhodovací praxe NSS výše, celá řada procesních vad (jakkoli závažných) nemá dle NSS na zákonnost doměření daně vliv. K jednotlivým žalobním typům NSS poměrně konstantně uvádí: „v řízení o zásahové žalobě je jeho předmětem daňová kontrola takřka již per se, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřijatelného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly.“ Naproti tomu „... v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci

níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec pořízena být mohla (např. zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil.“<sup>65</sup> NSS k tomu dále dodává, že „zvolí-li žalobce jako prostředek obrany žalobu, kterou napadne rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, může požadovat jeho zrušení v souvislosti s nedostatky předcházející daňové kontroly s nadějí na úspěch jen tehdy, pokud zpochybní zjištění z ní plynoucí v tom smyslu, zda jsou použitelná pro doměření daně.“<sup>66</sup>

Tento postoj NSS motivuje daňové subjekty, resp. jejich zástupce, k rozsáhlejšímu podávání zásahových žalob, když NSS poměrně jasně naznačil, že pokud se daňový subjekt bude bránit zásahovou žalobou, má šanci domoci se zastavení nezákonného postupu, zatímco pokud jej nechá proběhnout a bude vydáno rozhodnutí, mohou být šance na jeho zrušení již výrazně menší. Řada procesních pochybení (např. v úvodu článku rozebírané nevyzvání k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly) nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí, ale na zastavení daňové kontroly postačuje. Tento signál NSS dále posílil, když v konkrétních kauzách odmítl, že by nezákonnost postupu měla vliv na zákonnost rozhodnutí, ale připustil, že by se mohlo jednat o nezákonný zásah. Příkladem může být již zmiňované nepřeklopení postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly: „Pochybení bylo shledáno výhradně v tom, že správce daně v pravý okamžik nepřešel z institutu, jehož účel se postupně vyčerpal, k institutu jinému, v dané situaci vhodnějšímu. To by podle okolností mohlo představovat nezákonný zásah, vůči němuž se bylo možno bránit zásahovou žalobou, kterou ovšem žalobkyně nepodala.“<sup>67</sup>

Preventivního podávání zásahových žalob si ostatně je vědom i NSS, který otevřeně komentoval řízení o zásahových žalobách tak, že „Leitmotivem zásahové žaloby (...) je to, že usiluje o paralelní ochranu práv. Snaží se o to, preventivně podáním zásahové žaloby již v průběhu samotného daňového řízení, byť možnost soudní ochrany proti (údajným) nezákonnostem v postupu žalovaného budou mít v soudním řízení ve věci samotného doměření daně. A to

60 Podle § 261 DŘ.

61 Podle § 261 odst. 6 DŘ.

62 Podle § 82 soudního řádu správního.

63 Rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2013, č. j. 6 Aps 1/2013-51, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

64 Rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

65 Usnesení NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, oba na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

66 Bod 17 rozsudku NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

67 Rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

samozřejmě jen tehdy, pokud se jim nedostane ochrany již v odvolacím řízení uvnitř daňové správy.<sup>68</sup> Proti nárůstu zásahových žalob se NSS poměrně jasně vymezil v publikované právní větě: „Pojetí správního soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího sérii zásahových žalob (§ 82 s. ř. s.) postupy veřejné správy, je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.), jakož i s principem dělby moci.“<sup>69</sup> V tomto případě daňový subjekt napadal vadné seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a jeho nepřezkoumatelnost. NSS odmítl, že by nezákonnosti spojené se seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a s vyjádřením se k tomuto výsledku mohly být samy o sobě nezákonným zásahem. Dle NSS rovněž není nezákonným zásahem neposkytnutí 15denní lhůty pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění.<sup>70</sup> Podobně nezákonným zásahem dle NSS nemůže být ani vydání zprávy o daňové kontrole.<sup>71</sup> Naopak z dílčích úkonů v rámci daňové kontroly, které mohou být nezákonným zásahem, jmenoval např. zásahy do soukromé sféry, např. zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách a obydlí daňového subjektu,<sup>72</sup> provádění místního šetření v daňovém řízení<sup>73</sup> nebo zásahy do práva na informační sebeurčení podnikatele, např. dlouhodobé zadržování dokumentů obchodní společnosti.<sup>74</sup>

Pokud jsou procesní pochybení namítána v rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, je potřeba věnovat zvýšenou pozornost odůvodnění. Nestáčí pouze odůvodnit, že došlo k chybnému procesnímu postupu, ale je potřeba i detailně rozvést, jak bylo zasaženo do práv daňového subjektu a co by se stalo jinak, kdyby správce daně postupoval správně, a jak tedy procesní vady ovlivnily zákonnost výsledného rozhodnutí.<sup>75</sup> Dokonce i v případě, kdy správce daně v rozporu s konstantní rozhodovací praxí NSS neprodlouží lhůtu (konkrétně lhůtu pro vyjádření ke změněnému názoru odvolacího orgánu, u které finanční správa

dlouhodobě zastávala názor, že ji prodloužit nelze), nezakládá toto samo o sobě nezákonnost rozhodnutí. Z odůvodnění NSS lze vyčíst, že šanci na úspěch by měla argumentace obsahující nejen odůvodnění nesprávnosti postupu, ale i hypotetický scénář, co by se stalo jinak, kdyby správce daně postupoval správně (např. jak by daňový subjekt reagoval, jaké důkazy by navrhl). V ideálním případě je vhodné toto ještě podpořit skutečným podáním obsahujícím nové návrhy a argumenty. V posuzovaném případě NSS poukázala na to, že „stěžovatelka tedy i po uplynutí stanovené lhůty měla prostor k doplnění svého vyjádření, byť jak bylo shora vyloženo, přes možnost žalovaného provést případně navržené důkazní prostředky se na takový postup rovněž spoléhat nemohla“.<sup>76</sup>

## Závěr

Nelze nechat bez povšimnutí, že rozhodovací praxe NSS k porušení procesních pravidel do značné míry vyprazdňuje některá ustanovení daňového řádu a činí je v zásadě imperfektní (ve smyslu právní teorie, tedy nevynutitelné).

Každý student právnické fakulty se již v prvním ročníku v rámci teorie práva seznamuje se základní strukturou právních norem. Svatá trojice hypotéza – dispozice – sankce. Hypotéza určuje podmínky, za kterých se má něco (dispozice) stát. Pokud se dispozice nestane, přestože byla naplněna hypotéza, měla by následovat sankce. Ta ale v případě porušení procesních pravidel dle daňového řádu velice často chybí – procesní vady často nezákonnost rozhodnutí nezpůsobí. Pokud se tak ve spíše výjimečných případech stane, může si nezákonný postup stále (a snad i poněkud překvapivě) zachovat účinky vůči lhůtě pro stanovení daně. Orgány finanční správy tak navzdory svým pochybením mají možnost proces provést znovu a lépe a vydat nové rozhodnutí.

Benevolentní přístup k procesním pochybením a možnost je napravit i v dalších fázích řízení se do určité míry může jevit souladná se základním cílem správy daní – správné stanovení daně (bez ohledu na cestu, která k němu vede). Pokud je z hmotně-právního hlediska daň stanovena ve správné výši, bylo by snad možno argumentovat, že tohoto ultimátního cíle správy daní bylo dosaženo navzdory možným procesním přešlapům správce daně. Cíl správy daní by však neměl být omezován toliko na výši základu daně a daně, ale měl by zahrnovat i způsob a okamžik jejího stanovení. Důvodová zpráva k daňovému řádu uvádí: „Dosažení tohoto cíle<sup>77</sup> však musí být vždy v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní a zásad řízení. Jen při dodržení těchto podmínek naplňuje realizace cíle berní správy veřejný zájem.“<sup>78</sup> Úmyslem zákonodárce tedy nebylo správné stanovení daně, které je cílem správy daní, omezovat pouze na hmotně-právní aspekty (tj. určení výše samotné daňové povinnosti), ale vztáhnout jej i procesní aspekty, případně aspekty na hraně procesního a hmotného práva, kam lhůta pro stanovení daně bezesporu patří. Jinými slovy, správné stanovení daně zahrnuje i okamžik, resp. možnost, jejího stanovení s ohledem na běh času. V daňovém řádu není opora pro nadřazení aspektu správné výše daňové povinnosti nad správný procesní postup, pokud tento postup může ovlivnit i lhůtu pro stanovení daně, a tedy samotnou možnost daň stanovit. /

68 Bod 9 rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

69 Podle rozhodnutí NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

70 Rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2020, č. j. 10 Afs 218/2020-36, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

71 Rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2020, č. j. 1 Afs 77/2020-29, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

72 Bod 16 rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39, resp. bod 42 usnesení NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, obě rozhodnutí na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

73 Rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2008, č. j. 1 Aps 1/2008-59, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

74 Nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, EUROVIA.

75 Rozsudek NSS ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 131/2019-47, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

76 Bod 44 rozsudku NSS ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 131/2019-47, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

77 Pozn. – tímto cílem je odkazováno na cíl realizovat zákonem nebo na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu zmiňovaný v předchozí větě důvodové zprávy.

78 Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád.

# Daňová ztráta ve světle judikatury NSS



**JUDr. Barbara Pořízková,**  
místopředsedkyně  
Nejvyššího správního soudu

**P**okud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy uvedené v § 7 a 9 ZDP, je rozdíl ztrátou.

Původně daňovou správou zastávaný restriktivní výklad, dle kterého bylo možné daňovou ztrátu, jako odčitatelnou fakultativní položku od základu daně, uplatnit pouze prostřednictvím řádného či dodatečného daňového přiznání, postupně, krůček po krůčku, ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyvrátila judikatura NSS. Stále platí, že uplatnění daňové ztráty je výlučně na daňovém subjektu a jeho vůli; daňový subjekt ji však může uplatnit různými procesními nástroji. V tomto článku provedu čtenáře právě těmito postupnými krůčky, které však v konečném důsledku můžeme s trochou nadsázky označit za „krůčky v botách sedmimilových“ – co krok, to sedm mil. Judikaturní sedmimilové boty jako správné bájné střevíce na své cestě urazily značnou vzdálenost, na jejímž konci je dle mého názoru rozumný a správný závěr, že ztráta není primárně nástrojem k obcházení zákona, ale často nevyhnutelným důsledkem podnikatelské činnosti.

Ačkoli jedním ze stěžejních znaků podnikání je výkon činnosti za účelem dosažení zisku, stává se, že během této činnosti mohou podnikatelé mimo příjmů vykázat také ztrátu. Zákonodárce na tato pro podnikatele „složitější“ období pamatoval právě možností uplatnění daňové ztráty až v pěti po sobě následujících zdaňovacích obdobích, kdy umožňuje pružně daňovou ztrátu uplatnit a daňovým subjektům v tomto ohledu „ulehčit“, a nejnověji v rámci novely zákona o daních z příjmů (zákon č. 299/2020 Sb., účinný od 1. 7. 2020) dokonce umožnil její zpětné uplatnění.

Podle § 34 ZDP ... *od základu daně lze odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu nebo její část, a to ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví, nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví (...).*

Vnímání ztráty jako zcela výjimečné odčitatelné položky se zvláštními pravidly pro její uplatnění se postupem času měnilo.

Po dobu účinnosti zákona o správě daní a poplatků platil zákaz uplatnění ztráty v průběhu daňové kontroly, což potvrdil i Nejvyšší správní soud, resp. jeho rozšířený senát v usnesení ze dne 27. 3. 2007, č. j. 8 Afs 111/2005-106, č. 1264/2007 Sb. NSS. Ten judikoval, že uplatnění daňové ztráty je právem, nikoli povinností daňového subjektu. Jinými slovy, uplatnění (nebo neuplatnění) daňové ztráty – chápané jako právní postup daňového subjektu směřující navenek, vůči správci daně – je výsledkem jeho vnitřní ekonomické úvahy. Aktivní úkon daňového subjektu proto nemůže nahradit správce daně ani tehdy, má-li povědomost o existenci neuplatněné daňové ztráty. Proto k daňové ztrátě správce daně nemusí (ani nemůže) přihlížet při svém vlastním výpočtu daňové povinnosti. Daňový subjekt svoji ztrátu uplatní způsobem právně relevantním, *zpravidla daňovým přiznáním*. Vykonat toto právo je však zákonem dočasně omezeno v době od počátku do skončení daňové kontroly; dodatečné daňové přiznání může podat až poté. Zjištěnou okolností, k níž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků přihlížet, proto není právní úkon, jímž daňový subjekt vůči správci daně projeví vůli uplatnit daňovou ztrátu z předchozích let v jiném rozsahu než v daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období.

V rozsudku ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012-21, č. 2895/2013 Sb. NSS, se soud poprvé zabýval otázkou, zda uplatnění daňové ztráty v odvolání proti konkludentnímu vyměření je oním (vedle daňového přiznání) dalším přípustným způsobem, o němž rozšířený senát ve shora uvedeném usnesení hovořil, resp. naznačil užitím výrazu „zpravidla“. Druhý senát zdolal prvních pomyslných sedm mil, protože dospěl k jednoznačnému závěru, že daňovou ztrátu lze uplatnit nejen v přiznání k dani, ale také v odvolání proti vyměření daně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. V rozsudku ze dne 22. 7. 2013, č. j. 8 Afs 45/2012-47, NSS z obdobných důvodů připustil oprávnění uplatnit ztrátu v průběhu vytykácího řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Zdůraznil, „... že smyslem § 38p ZDP je dodržení pravidla, dle kterého musí následně uplatněné vyšší částce daňové ztráty odpovídat současně dostatečné příjmy tak, aby rozdíl mezi příjmy a nově uplatněnými výdaji, včetně nově uplatněné ztráty, dosahoval v případě daně z příjmů právnických osob alespoň částky 1 000 Kč. Ani § 38p však nic nevypovídá o tom, jak postupovat, pokud daň dosud není vyměřena. V souzené věci dosud nebyla daň stanovena, není tak zřejmé, jaká byla dosavadní poslední známá daňová povinnost daňového subjektu (srov. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Proto ani předpoklad, že vyšší částku daňové ztráty lze uplatnit pouze v dodatečném daňovém přiznání, neznamená, že by daňový subjekt nemohl uplatnit tuto ztrátu v probíhajícím daňovém řízení, a to ve vytykáčím řízení nebo v odvolání proti platebnímu výměru.“

Výklad, dle kterého byl daňový subjekt oprávněn uplatnit odečet ztráty v okamžiku zahájení daňové kontroly, tj. ještě před

jejím samotným výkonem, potvrdil před cca 20 lety Ústavní soud. V usnesení ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01, uvedl: „*Má-li správce daně podle § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků při daňovém řízení dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, tak zcela jistě ještě před zahájením daňové kontroly musí mimo jiné např. ověřit, zda daňovému subjektu jsou známy okolnosti pro případné podání dodatečného daňového přiznání, v čem tyto okolnosti spočívají, atd. Uplatní-li daňový subjekt ztrátu alespoň v této fázi řízení, zohlední správce daně, vzhledem k § 2 odst. 1 a 2, § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, výši takto uplatněné ztráty.*“

Podle zákona o správě daní a poplatků bylo tedy možné za splnění hmotněprávních podmínek uplatnit daňovou ztrátu nejen v přiznání k dani, ale i v rámci vytykácího či odvolacího řízení, jakož i v okamžiku zahájení daňové kontroly, a to na základě daňovým subjektem konkrétně projevované vůle. Uplatnění ztráty v průběhu daňové kontroly však bylo až do jejího ukončení limitováno shora zmíněným usnesením rozšířeného senátu sp. zn. 8 Afs 111/2005.

Tento výklad se změnil s přijetím nové procesní úpravy – daňového řádu. Další míle na své judikатурní cestě soud zdolal v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, č. 3015/2014 Sb. NSS. V něm dovodil, že s účinností daňového řádu již nelze pro účely uplatnění (odečtu) ztráty rozlišovat vyměřovací a doměřovací řízení tak, jak to činila dosavadní judikatura. Výklad, dle kterého by právo uplatnit daňovou ztrátu záviselo např. na tom, zda postup k odstranění pochybností upravený v § 89 a násl. DŘ (odpovídající vytykácímu řízení podle zákona o správě daní a poplatků) následně přejde či nepřejde v daňovou kontrolu, by vedl ke značné právní nejistotě a k omezení samotného práva daňového subjektu daňovou ztrátu uplatnit. Právo odečíst ztrátu, resp. jeho uplatnění, by totiž primárně nezáviselo na vůli daňového subjektu, ale na rozhodnutí správce daně, jaký konkrétní postup v rámci daňového řízení zvolí.

Devátý senát vycházel při svých závěrech také z nově vymezeného cíle správy daní, kterým je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). S takto vymezeným cílem správy daně koresponduje i vymezení předmětu daňové kontroly. Jakkoli bylo možné polemizovat s cílem správy daní uvedeným v zákoně o správě daní a poplatků, tj. stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 uvedeného zákona), daňový řád upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 DŘ). Ke změně základního cíle správy daní se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, kde výslovně uvedl: „*Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.*“

Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí konstatoval, že daňová ztráta je i přes svá specifika zcela běžnou zákonem stanovenou

odčitatelnou položkou, a tedy okolností rozhodnou pro správné stanovení daně. Správným zjištěním a správným stanovením daně není pouze stav, kdy daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i stav, kdy je zřejmé, že odvedl či odvede více, než by musel. Povinnost správce daně přihlídnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tak vyplývá přímo z cíle a předmětu daňové kontroly. Na výše uvedeném ničeho nemění ani to, že daňový řád, obdobně jako zákon o správě daní a poplatků, nepřipouští podání dodatečného přiznání k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly (§ 141 odst. 6 DŘ). Podá-li daňový subjekt v průběhu daňové kontroly dodatečné daňové přiznání, bude se jednat o nepřipustné dodatečné přiznání a správce daně zastaví řízení. V případě vyměření či doměření daně je však správce daně dle § 141 odst. 7 DŘ povinen údaje obsažené v dodatečném přiznání využít.

Nově vymezený cíl správy daní, možnost správce daně provádět daňovou kontrolu i ve vyměřovacím řízení a skutečnost, že daňová ztráta je zcela standardní zákonnou odčitatelnou položkou, opravňují daňový subjekt za splnění zákonem stanovených, zejména hmotněprávních podmínek, uplatnit ztrátu v rámci probíhajícího nalézacího řízení, a to bez ohledu na postup zvolený správcem daně. Daňový subjekt je v souladu s výše uvedenou judikaturou oprávněn uplatnit daňovou ztrátu v řízení vyměřovacím, jehož účelem je stanovení daně, v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to i v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, jakož i v řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v kterémkoli z uvedených řízení (srov. § 134 DŘ).

Další posun při výkladu pravidel pro uplatnění daňové ztráty přinesly rozsudky NSS z minulého roku (ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, č. 4023/2020 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, a ze dne 19. 8. 2020, č. j. 9 Afs 386/2018-25, č. 4089/2020 Sb. NSS).

V rozsudku sp. zn. 8 Afs 58/2019 soud odmítl výklad § 38r odst. 2 ZDP, který, zjednodušeně řečeno, umožňoval řetězení daňových ztrát pro účely běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Podle tehdy účinného § 38r odst. 2 věty první ZDP platilo, že „... *lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*“

Soud nejprve připomněl svoji dlouhodobou judikaturu, dle které není z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, rozhodné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74). Uvedl, že smyslem jasně vymezení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou

vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhá povinnost prokazovat svá tvrzení (srov. např. též závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS). Osmý senát odmítl závěr daňové správy (i krajského soudu) vycházející, zjednodušeně řečeno, z toho, že prekluzivní lhůta stanovená v § 38r ZDP (srov. § 38r ZDP účinný do 30. 6. 2020) se prodlužuje znovu s každou nově vyměřenou daňovou ztrátou. Dospěl ke zcela opačnému závěru, tj. že lhůta pro stanovení daně má za každé zdaňovací období svůj zcela samostatný režim.

Běh prekluzivní lhůty ve spojení s vyměřenou ztrátou posuzoval soud také v rozsudku sp. zn. 9 Afs 81/2020. Na své cestě vylíčil tři milníky: *i)* konstatoval, že i pro lhůty, jejichž konec se řídí § 38r odst. 2 ZDP, platí maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 DŘ. Po uplynutí deseti let od počátku běhu lhůty již nelze její běh prodlužovat, přerušovat ani stavět, její běh je u konce a není mechanismu, jak jej obnovit, s výjimkou specifických situací upravených následně v odst. 6 a 7; *ii)* § 38r odst. 2 ZDP je zvláštním doplněním § 148 DŘ, nikoli jeho úplným popřením. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé DŘ dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 ZDP, jinými slovy, prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna, se ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP zkracují; *iii)* úkony učiněné správcem daně podle § 148 odst. 2 až 4 vyvolávají účinky pouze ve vztahu k tomu období, k němuž se vztahují, nikoli ve vztahu ke všem obdobím provázaným vykázaním daňové ztráty. Smyslem úkonů podle § 148 odst. 2 a 3 i situací podle odst. 4 je totiž umožnit dokončit řízení ve vztahu k tomu zdaňovacímu období, jehož se týkají, nikoli ve vztahu ke všem obdobím, s nimiž je toto období provázáno na základě možnosti uplatnit daňovou ztrátu; opačný výklad by fakticky vedl k řetězení odmítnutému v rozsudku sp. zn. 8 Afs 58/2019.

Výše uvedené milníky se v případě posuzovaném soudem promítly do závěru, že prekluzivní lhůta začala u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 běžet 1. 4. 2014. Protože stěžovatelka v uvedeném zdaňovacím období vykazovala daňovou ztrátu, řídí se konec této lhůty § 38r odst. 2 ZDP. Tímto posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla stěžovatelka daňovou ztrátu vzniklou v roce 2013 uplatnit, je na základě § 34 odst. 1 věty první ZDP rok 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 začala běžet 1. 4. 2014, ale skončí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, tedy 1. 4. 2022. Jde o lhůtu osmiletou, neboť začala běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé DŘ dne 1. 4. 2014, ale skončí podle § 38r odst. 2 ZDP až dne 1. 4. 2022. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 začala v případě stěžovatelky běžet dne 1. 4. 2015, ale skončí taktéž 1. 4. 2022, současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, a je tedy sedmiletá, lhůta pro rok 2015 šestiletá, a tak dále až k poslednímu zdaňovacímu období roku 2018, kde se prekluzivní lhůta opět řídí § 148 odst. 1 DŘ,

*Daňová ztráta je i přes svá specifika zcela běžnou zákonem stanovenou odčitelnou položkou, a tedy okolností rozhodnou pro správné stanovení daně.*

a je tedy tříletá. Třetí dílčí závěr se v praktické rovině projeví v tom smyslu, že pokud by např. v roce 2021 byla zahájena daňová kontrola vztahující se pouze ke zdaňovacímu období roku 2018, který byl posledním rokem pro uplatnění daňové ztráty vykázané v roce 2013, vedlo by to podle § 148 odst. 3 DŘ pouze k přerušení tříleté lhůty ve vztahu k roku 2018, nikoli také lhůt vztahujících se ke zdaňovacím obdobím let 2013 až 2017.

V posledním ze shora uvedeného trojlístku judikátů (sp. zn. 9 Afs 386/2018) se soud zabýval otázkou, zda lze při výpočtu solidárního zvýšení daně uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v předcházejících obdobích, nebo zda lze tuto ztrátu uplatnit pouze při výpočtu základní sazby daně podle § 16 ZDP, jak dovodil správce daně.

Nejvyšší správní soud nesdílí názor, že z formulace § 16a ZDP byl jasně patrný jednoznačný úmysl zákonodárce upravit solidárního zvýšení daně takovým způsobem, aby poplatníci byli „zatěžováni“ pouze v těch zdaňovacích obdobích, v nichž vykáží nadlimitní příjmy, a tedy také v tomto jediném (časově souvisejícím) období by bylo možné zohlednit daňovou ztrátu. Takto zjednodušená úvaha o „jasném“ úmyslu zákonodárce svědčit nemůže. Smyslem a účelem solidárního zvýšení je cílit na poplatníky, kteří se díky svým příjmům podílejí na zdanění vyšší mírou než poplatníci s příjmy nižšími. Správce daně však neumožněním odečtu ztráty při výpočtu výše solidárního zvýšení ve svém důsledku aplikoval toto zvýšení na příjmy, které z velké části základnímu zdanění vůbec nepodléhaly.

Váže-li zákon solidárního zvýšení na samotnou daň, nelze dovodit, že toto zvýšení postihuje příjmy deklarované poplatníkem bez přihlídnutí k tomu, v jaké výši budou skutečně podrobeny dani, resp. zda z těchto příjmů bude vůbec nějaká daň odvedena. Solidárního zvýšení daně tak lze uplatnit pouze za předpokladu, že poplatník dosáhne nejen nadlimitních příjmů, ale tyto příjmy musí také podléhat zdanění základní sazbou. Jinými slovy, není-li co zdanit, případně nebylo-li u zdaňovaných příjmů dosaženo limitu stanoveného zákonodárcem pro solidárního zvýšení daně, nemůže být zvýšení uplatněno.

Uvidíme, zda aplikace nové právní úpravy účinné od 1. 7. 2020 nechá judikaturu střevíce odpočívát nebo je naopak vybídne k další cestě. /

# Přednost ručení před odpíráním nároků na odpočet opět na scéně

Tento článek má za cíl ukázat, jak se v praxi průběžně mění názory na výklad důležitých pravidel. Jak se mnohdy zdá, že je již vše vyřešeno, aby se celá věc mávnutím motýlích křídel stala opět nepřehlednou. Oním důležitým pravidlem přitom není nic menšího než způsob postihování podvodů na DPH.

A že jde opravdu o hodně, vyplývá z toho, že v případě zvratu se množství doměrků pro účast daňového subjektu na podvodu na DPH ocitne za hranou zákonnosti.



**JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský,**

*Specialis s. r. o.,  
advokátní kancelář*

pachatelů.<sup>2</sup> Jejich potírání je tak věcí, které by měla být věnována maximální pozornost. A co že to ten podvod na DPH, který způsobuje tak masivní ztráty daňových příjmů, vlastně je?

## Definice podvodu na DPH

Ne každá ztráta daňových příjmů na DPH je způsobena podvodem na DPH. Odlišení podvodných aktivit od ostatních je tudíž zásadní. Není proto divu, že řádné definici mající za cíl ulehčit rozpoznání podvodů od nepodvodů se ve své judikatuře věnoval Nejvyšší správní soud.

**P**odvody na DPH jsou již delší dobu rakovinou veřejných rozpočtů. Europol<sup>1</sup> odhaduje, že každoroční ztráty z podvodů na DPH činí 60 miliard eur. Evropský účetní dvůr pak dodává, že za 80% podvodů stojí 2% týchž

1 <https://bit.ly/3qEAbX7>.

2 <https://bit.ly/3qAioA6>.

Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017, č. 3705/2018 Sb. NSS).

Pro úplné pochopení popsané problematiky lze jen doporučit podívat se ještě na stanovisko generální advokátky ve věci, v níž předmětem posouzení bylo, zda prosté nezaplacení daně dodavatelem je s to být podvodem na DPH.

Skutečnost, že třetí osoba má povědomí o tom, že daňový dlužník dlužnou daň neuhradil – což vyjasnil velký senát nejpozději ve věci *Scialdone* –, nepostačuje, aby bylo možno vycházet z toho, že tato třetí osoba věděla nebo musela vědět, že je se svým dodáním součástí podvodu na DPH nebo jejího úniku, byť je Komise zjevně opačného názoru. Třetí osoba naopak musí nebo musela vědět, že plnění nejsou řádně přiznána, aby došlo k podvodu vůči daňové správě. V neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě. Něco jiného by případně mohlo platit, pokud by žalobkyně dodavatelku cíleně využila jako prostředníka bez majetku, který by ze své podstaty nebyl schopen přiznanou DPH odvést (stanovisko generální advokátky ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, ECLI:EU:C:2021:12).

Z uvedeného vyplývá, že pro posouzení konkrétního skutku jako podvodu na DPH je třeba, aby v něm byl přítomen podvodný prvek. Exemplárním případem budiž podvody na principu *missing trader*.<sup>3</sup> Je-li daň řádně přiznána, pak se o podvod na DPH jednat zpravidla nebude. To ledaže by bylo zjištěno, jak uvádí generální advokátka, že daňový dlužník byl od počátku využit jako subjekt bez majetku, který daňovou povinnost nikdy nezaplátí (a případně peníze rovnajíc se přijaté dani od odběratele vyvede).

## Dvojitý způsob postihu podvodů na DPH

Do 31. 3. 2011 bylo jedinou možností, jak podvody postihovat, doměření daně s odkazem na judikaturu Soudního dvora EU. Ta se začala formovat v roce 2006. Z cílů šesté směrnice Soudní dvůr EU dovodil právo státu odeprít nárok na odpočet tam, kde došlo k podvodu na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo mohl vědět.

Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu rovněž není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto

osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16).

Uvedené platilo i tam, kde vnitrostátní právo pro takovýto postup nemělo svá vlastní pravidla. To v případě České republiky platilo do 31. 3. 2011. Dne 1. 4. 2011 nabyt účinnosti zákon č. 47/2011 Sb., který novelizoval zákon o DPH. Mimo jiné došlo ke vzniku zcela nové možnosti postihovat podvody na DPH uvalením ručení. Dle něj za určitých podmínek definujících podvod na DPH mohl odběratel ručit za DPH svého dodavatele. To z plnění, které od něj přijímal.

Po uvedeném datu tak český právní řád znal dvě cesty, jak podvody na DPH postihovat. V rovině nalézací to byla aplikace závěrů judikatury Soudního dvora EU. V rovině platební to bylo ručení příjemce zdanitelného plnění. A jelikož Česká republika je součástí kontinentálního právního systému, začal prvně uvedený způsob – v zákoně neukotvený – činit aplikační problémy.

Na ně jako první upozornila doktrína v roce 2017 se závěrem, že „... finanční správa tak nemůže volit ze dvou možných způsobů, jak podvody postihovat“.<sup>4</sup> S těmito závěry se jako první ztotožnil Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60. Nejvyšší správní soud však tento rozsudek krajského soudu zrušil, jakož i závěry krajského soudu ve své judikatuře opakovaně překonal.

Právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odeprání nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, sp. zn. 7 Afs 8/2018, č. 3844/2019 Sb. NSS).

V českém právním řádu tak byla tato otázka definitivně vyřešena a již dále nečinila žádné výkladové problémy.<sup>5</sup> Nejvyšší správní soud zcela srozumitelně osvětlil, že oba způsoby je třeba od sebe striktně odlišovat, byť ve výsledku vedou k obdobnému cíli – ochraně státního rozpočtu před podvody. Tím správci daně umožnil si při postihování podvodů mezi nimi dle libosti vybírat.

Uvedené případy je třeba zásadně odlišovat od zákonného institutu ručení, zakládající solidární odpovědnost za podvod (viz čl. 205 směrnice o DPH, § 109 zákona o DPH). Odeprání nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou

3 Podrobně k tomuto druhu podvodů na DPH viz LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KRÍSTEK, L. *Trestní právo daňové*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 141.

4 LICHNOVSKÝ, O. Podvody na DPH a jejich prokazování II. Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 3. 2. 2017. Dostupné na <https://bit.ly/35UG8qS>.

5 To odhlédneme-li od krátkého intermezza u Soudního dvora EU, kde se celá věc ještě na moment ocitla. Podanou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Soudní dvůr EU označil za nepřipustnou, když dle jeho názoru nenaplnovala požadavky dané jednacím řádem soudu (blíže viz usnesení Soudního dvora EU ze dne 14. 11. 2019 ve věci C-520/19, ECLI:EU:C:2019:978).

povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017, č. 3705/2018 Sb. NSS).

## Evropský zvrát

Klid vod českého postihování daňových podvodů rozčeřilo až stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ve věci C-4/20 z kraje letošního roku (2021). V něm se generální advokátka při svých úvahách dostala až k rozvažování nad tím, zda u podvodů na DPH je právem správce daně rozhodnout, který způsob postihu zvolí.

S ohledem na znění směrnice o DPH a cíl harmonizace se jeví spíše sporné, zda mají členské státy právo volby, jestli příjemci plnění odepřou nárok na odpočet nebo jestli bude příjemce plnění solidárně odpovídat za daň. Ze směrnice o DPH takového právo volby každopádně výslovně nevyplývá. Případně by – s ohledem na hlediska proporcionality – měla solidární odpovědnost jako stejně vhodný mírnější prostředek k zajištění daňových příjmů dokonce spíše předcházet (případně opakovanému) odepření nároku na odpočet (stanovisko generální advokátky ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, ECLI:EU:C:2021:12, bod 59).

Odpověď na svou otázku však již řešit nemusela, jelikož předmětem jejího řízení nebyl podvod na DPH. Každopádně její názor znamenal zcela evidentní ohrožení platnosti a správnosti dosavadního názoru Nejvyššího správního soudu na tuto věc.

Ano, stále platí, že „... jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH“.<sup>6</sup> Nicméně oba instituty směřují ke stejnému cíli. Ba co víc, jak poukázala generální advokátka, institut ručení je o poznání mírnější, jelikož není spojen s ručením i za příslušenství daně hlavního dlužníka.<sup>7</sup>

Z toho vyplývá, že čl. 205 směrnice o DPH umožňuje členským státům pouze nařít ručení třetí osoby za daňový dluh osoby povinné k dani, nikoliv však za úroky z prodlení, které nese osoba povinná odvést daň, jež je v prodlení. Solidárnímu dlužníkovi, který je v prodlení, lze naopak uložit vlastní úroky z prodlení podle čl. 207 odst. 2 směrnice o DPH (stanovisko generální advokátky ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, ECLI:EU:C:2021:12, bod 40).

Proto volba mezi ručením a odepřením nároku na odpočet by měla mít svá jasně daná pravidla, jinak hrozí svévole. *Nota bene* když u jednoho způsobu může docházet k ukládání penále, které má povahu trestu dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. V takovém případě lze jen stěží připustit, aby jedno a to samé jednání daňového

*Volba mezi ručením a odepřením nároku na odpočet by měla mít svá jasně daná pravidla, jinak hrozí svévole.*

subjektu bylo jednou trestně odsuzováno, a podruhé nikoliv. To vše jen v závislosti na tom, jaký procesní postup správce daně zvolí.

## A co bude dál?

S ohledem na jasně vyřčené názory generální advokátky lze za současného stavu jen stěží hovořit o tom, že vztah ručení a odpirání nároku na odpočet je *acte clair* či *acte éclairé*. Závěry Nejvyššího správního soudu již patrně nejsou tak skálopevné, jak se zdály být.

Nyní tak lze očekávat, že dojde k položení (české?) předběžné otázky. Je dokonce možné, že k položení předběžné otázky dojde ve věci, kde to všechno začalo. Tzn. ve shora citované věci vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 33/2016. A jak by v takovém případě celá věc dopadla?

Osobně odhaduji, že Soudní dvůr EU by nejspíše konstatoval, že svévole správce daně v této věci není přípustná. Především s ohledem na onu rozdílnost s dopady na příslušenství. Zejména z důvodu penále majícího charakter trestu musí být postupy striktně rozlišovány. Povinností správce daně by mělo být zvolení (pro daňový subjekt) mírnějšího způsobu. Tím je ručení příjemce zdanitelného plnění, které není spojeno s tak citelným příslušenstvím daně. /

6 Viz bod III *in fine* právní věty rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017, č. 3705/2018 Sb. NSS.

7 A ve vztahu k daňovému řádu ještě zbývá dodat, že ručení není spojeno ani s povinností hradit penále. To na rozdíl od odepření nároku na odpočet daně po uskutečnění daňové kontrole, kde je penále ukládáno.

Komoru daňových poradců ČR  
najedete i na profesní  
sociální síti

LinkedIn

# Změny v § 247a daňového řádu

Novela zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“ či „DŘ“), provedená zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, přinesla mimo jiné k 1. 1. 2021 i změny v oblasti vynuucování povinnosti činit určitá podání elektronicky.



**Mgr. David Žákovec,**

Generální finanční ředitelství  
– vedoucí Oddělení metodiky  
daňového procesu

**N**ejviditelnější změnou v této oblasti je (kromě omezení množství osob, které vůbec tuto povinnost mají) rozšíření okruhu možných vad podání daných v § 74 DŘ o vady tzv. formy, formátu a struktury. Tedy vadu špatně zvoleného způsobu učinění podání, ve smyslu elektronické či analogové podoby, a dále nedodržení stanoveného formátu či stanovené struktury.

Jednotlivé typy vad pak s sebou nesou i rozdílné následky (o kterých musí být samozřejmě ve výzvě její příjemce vždy řádně poučen). Zatímco neodstranění „starých“ vad podání (nezpůsobilost projednání a nemožnost mít předpokládané účinky pro správu daní) je i v nové právní úpravě stiženo neúčinností podání, následkem neodstranění vad podle nového § 74 odst. 1 písm. c) a d) DŘ je pokuta podle § 247a odst. 2 DŘ.

Dochází zde tedy k logickému propojení výzvy, kdy následkem nevyhovění je sankce. Nově tedy teprve tomu, kdo učiní podání jiným než stanoveným způsobem nebo v jiném než stanoveném formátu nebo struktuře a tuto vadu na výzvu (nebo samozřejmě i sám a bez výzvy) správce daně ve lhůtě k tomu stanovené neodstraní, vznikne povinnost uhradit pokutu podle § 247a odst. 2 DŘ. Sankcionován je díky propojení s výzvou k odstranění vad vždy podatel, a tudíž pokud podání učinil např. daňový poradce v zastoupení za daňový subjekt, pokuta bude uložena tomuto poradci, nikoli daňovému subjektu, jak tomu bylo za předchozí právní úpravu.

O povinnosti platit pokutu rozhoduje správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní – jde však

## § 74 odst. 1 DŘ

Správce daně vyzve podatele, aby ve stanovené lhůtě odstranil vadu podání,

- a)** pro které není způsobilé k projednání,
- b)** pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní,
- c)** které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno stanoveným způsobem, a které nejsou současně vadami podle písmene a) nebo b), nebo
- d)** které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno ve stanoveném formátu nebo struktuře, a které nejsou současně vadami podle písmene a) nebo b).

o sankci vznikající při splnění všech zákonných podmínek přímo ze zákona v pevné výši (1 000 Kč), tedy bez správního uvážení správce daně. Pokuta je pak splatná do 30 dnů ode dne oznámení takového platebního výměru. Oproti předchozí právní úpravě došlo tedy ke snížení této pokuty z 2 000 Kč na polovinu.

## § 247a odst. 2 a 4 DŘ

**(2)** Tomu, kdo na výzvu správce daně neodstraní vadu podání podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d), vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 1 000 Kč.

**(4)** Správce daně může rozhodnout o zvýšení pokuty podle odstavce 2 až na 50 000 Kč, pokud neodstranění vady podání podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d) závažně ztěžuje správu daní.

Pokud podatel neodstraněním vady podání, která spočívá v nedodržení stanoveného způsobu podání nebo stanoveného formátu či struktury podání, závažně ztěžuje správu daní, což je na správní úvaze správce daně (samozřejmě řádně popsané v odůvodnění příslušného platebního výměru), pak je správce daně oprávněn na základě § 247a odst. 4 DŘ rozhodnout o zvýšení

pokuty podle § 247a odst. 2 DŘ až na 50 000 Kč. V čem obecně spočívají okolnosti, že podatel neodstraněním vady závažně ztěžuje správu daní, nelze bohužel zcela jasně dovodit, vždy bude rozhodovat více konkrétních okolností případu – předpokladatelné jsou však např. skutečnosti, zda takto podatel činí opakovaně či zda je zpracování konkrétního podání mimořádně náročné vzhledem k velkému rozsahu údajů.

Ohledně opakovanosti vadného [ve smyslu § 74 odst. 1 písm. c) a d) DŘ] podávání je pak nutné mít na paměti i loňskou judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2020, č. j. 4 Afs 330/2019-39), který správce daně jasně upozornil, že periodické podávání daňových podání, kdy je myslitelné uplatnění sankce dle § 247a odst. 2 DŘ, je možné kvalifikovat jakožto tzv. pokračující správní delikt, nemělo by tedy dojít k uložení pokuty za každé jednotlivé vadně učiněné podání bez další úvahy. Obecně by mělo platit, že rozhodujícím okamžikem pro ukončení skutku v případě pokračování ve správním deliktu, tedy mezníkem oddělujícím jeden pokračující správní delikt od dalšího, bude jakýkoli úkon ze strany příslušného správního orgánu, projednávajícího daný správní delikt, kterým je dotčená osoba zúčastněná na správě daní zpravena o tom, že zde došlo, či pravděpodobně došlo, k jeho spáchání. K ukončení skutku proto dojde již v momentu, kdy např. podatel obdrží pokutu či výzvu k odstranění vad podání, ve které je na takovou vadu upozorněno (včetně povinného poučení o možné sankci).

## rozsudek NSS č. j. 4 Afs 330/2019-39

**[18]** ... Podle Nejvyššího správního soudu se tak v projednávaném případě jednalo o pokračující správní delikt s tím, že je namístě pohlížet na jednání stěžovatele jako na dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňující skutkovou podstatu stejného správního deliktu a spojené stejným způsobem provedení ve zjevné věcné a časové souvislosti...

Z pohledu pokračujícího správního deliktu bude nicméně velmi zajímavé sledovat správní praxi správců daně při ukládání pokut v okamžiku změny pokutované osoby z výlučně daňového subjektu na osobu podatele, jelikož např. profesionální zástupce v roli podatele může (doufejme, že nedopatřením) spáchat velké množství dílčích útoků ve velmi krátkém čase už jen tím, že se mu „podaří“ jedno vadné typové podání (např. daňové tvrzení), ale za všechny jeho klienty.

Správce daně by měl obecně o povinnosti platit pokutu podle § 247a odst. 2 DŘ, resp. o zvýšení pokuty podle § 247a odst. 4 DŘ, rozhodovat bez zbytečného odkladu poté, co zjistil, že byly naplněny podmínky pro vznik pokuty, resp. pro její zvýšení, a to na základě zásady rychlosti. Pro právní jistotu podatelů nicméně daňový řád stanovuje prekluzivní lhůtu pro uložení této pokuty v délce 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti, tj. ode dne, kdy marně uplynula lhůta k odstranění vady podání stanovená v rozhodnutí správce daně.

*Sankcionován je díky propojení s výzvou k odstranění vad vždy podatel, a tudíž pokud podání učinil např. daňový poradce v zastoupení za daňový subjekt, pokuta bude uložena tomuto poradci, nikoli daňovému subjektu, jak tomu bylo za předchozí právní úpravy.*

Oblíbeným prvkem daňových zákonů u pokut, uplatněným i v přechodných ustanoveních o snížení pokuty podle § 247a odst. 2 DŘ, je zánik povinnosti hradit pokutu. Podle čl. II. bodu 10 přechodných ustanovení k zákonu č. 283/2020 Sb. povinnost hradit pokutu, která vznikla přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a o které nebylo před tímto dnem pravomocně rozhodnuto platebním výměrem, zanikla v rozsahu, v jakém by nevznikla podle znění daňového řádu účinného od 1. 1. 2021. Nedochozí však k zániku pokuty jako takové, ale pouze k úpravě v platební rovině, proto by neměl správce daně platební výměr proaktivně měnit (samozřejmě až na okamžiky, kdy rozhoduje o jeho úpravě z jiného důvodu, např. v rámci odvolacího řízení); zánik povinnosti, jehož praktickým důsledkem je změna ve výši částky, kterou je daňový subjekt povinen platit, by měl zohlednit zejména ve své evidenci (tj. především na osobním daňovém účtu), a to z moci úřední. S případnou částkou zaslanou nad rámec upravené výše pokuty by přitom měl naložit jako s jakoukoli jinou platbou poukázanou na osobní daňový účet (tj. v souladu s § 152 a násl. DŘ). /

Sledujte Twitter Komory daňových poradců ČR  
[twitter.com/kdp\\_cr](https://twitter.com/kdp_cr)



# Výše pokuty za opožděné tvrzení daně v kontextu vývoje judikatury



**Mgr. Tomáš Rozehnal,**  
**Ph.D.,<sup>1</sup>**

*Odvolací finanční ředitelství*

## I. Základní východiska

Pokuta za opožděné tvrzení daně se systematicky váže k neplnění zákonem stanovených povinností daňového subjektu, a to v rámci řízení nalézacího, tj. řízení vyměřovacího a doměřovacího. S těmito řízeními je nedílně spjata povinnost podat daňové tvrzení, v případě registrovaných daňových subjektů pak oznámení, že povinnost nevznikla (§ 136 odst. 5 DŘ). Samotné daňové tvrzení je alfou a omegou pro naplnění cíle správy daní, tj. správného stanovení daně, popř. zabezpečení její úhrady. Správa daně je založena na předpokladu spolupráce a součinnosti daňového subjektu se správcem daně. Je to pak daňový subjekt, kdo je povinen daň správně vyčíslit a přiznat. Absentuje-li v nalézacím řízení daňové tvrzení, a to absolutně či jen po určitou dobu, nepochybně dochází k ohrožování cíle správy daní. K ochraně uvedeného cíle slouží i sankce v podobě pokuty za opožděné tvrzení daně, která svou podstatou preventivně odrazuje od nepodání či opožděného podání daňového tvrzení. Zde si lze vypůjčit argumentaci vlády České republiky vznesenou v rámci řízení před Ústavním soudem

vedeným pod sp. zn. Pl. ÚS 24/14, když vláda spatřuje v nepodání daňového tvrzení dva základní škodlivé důsledky. Těmi jsou již zmíněné ohrožení cíle správy daní a též potenciální vznik administrativních nákladů spojených s aktivací postupů vedoucích k vynucení povinnosti daňové tvrzení podat, popř. ke stanovení daně náhradním způsobem. Ostatně, zmíněný náleží Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, kterým byla potvrzena ústavní konformita pokuty, významným způsobem promluvil do následného judikатурního vývoje této oblasti. Spornou se totiž ukázala otázka, z jakého základu odvozovat výši pokuty. Daňový řád v § 250 odst. 1 stanoví, že pokuta se určuje procentem ze stanovené daně, odpočtu nebo daňové ztráty. Od účinnosti daňového řádu byl mechanismus výpočtu pokuty odvozován od daně stanovené v nalézacím řízení, ke kterému se vázalo opožděné podané či vůbec nepodané daňové tvrzení. Tvrdil-li např. daňový subjekt daň 10 000 Kč, správce daně po proběhlém vyměřovacím řízení stanovil daň ve výši 20 000 Kč, byla základna pro výpočet pokuty právě 20 000 Kč. Došlo-li k revizi stanovené daně skrze opravné či dozorčí prostředky (odvolání, přezkumné řízení či obnova řízení), byla zákonitě revidována i výše pokuty. Naopak, došlo-li k revizi stanovené daně po proběhlém doměřovacím řízení, k následnému zásahu do výše pokuty již nedocházelo. Důvod spočíval v relativní samostatnosti doměřovacího řízení, které může být zahájeno též opožděně podaným dodatečným daňovým tvrzením a je ukončováno samostatným rozhodnutím o stanovení daně – dodatečným platebním výměrem. Nicméně, v kontextu vývoje judikatury se zdá, že zmíněná praxe byla nastavena chybně. V následném textu poukáží na tři zajímavé případy, které měly na vývoj problematiky klíčový vliv.

<sup>1</sup> Článek nevyjadřuje názor instituce, ve které autor působí.

## II. Relevantní judikatura

### a) Městský soud v Praze

Prvním zásadním rozsudkem, který se výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně věnoval, je rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, sp. zn. 9 Af 30/2016.<sup>2</sup> V rozsudku byla řešena skutkově ideální situace. Daňový subjekt podal opožděně daňové tvrzení a správce daně rozhodl platebním výměrem o povinnosti uhradit pokutu dle § 250 DŘ. Následně podal dodatečné daňové přiznání, jehož prostřednictvím úspěšně snížil původně vyměřenou daň. V souvislosti s doměřením nižší daně požadoval snížení již uložené pokuty. Správce daně požadavek odmítl s argumentací poukazující na odlišnost vyměřovacího a doměřovacího řízení. Vycházel přitom z myšlenky, že řízení jsou zahajována samostatnými podáními, přičemž ohledně každého podání je třeba posuzovat, zda je podáno včas. Dle správce daně tak není vyloučeno, že bude uloženo vícero pokut za opožděné tvrzení daně, byť se bude jednat o jednu daň za jedno zdaňovací období (tzn. o jedno daňové – nalézací řízení). Naopak argumentace daňového subjektu spočívala v poukazu na znění § 250 DŘ, který při stanovení výše pokuty vychází z pojmu „stanovená daň“. Za stanovenou daň považoval daňový subjekt poslední známou daň, tj. daň dle § 141 DŘ. Argumentačně vycházel daňový subjekt též ze srovnání s mechanismem změny úroku z prodlení, který se též v případech změny poslední známé daně adekvátně zvyšuje či snižuje.

Městský soud se při posuzování případu opřel o dva rozsudky vyšších soudů, a to usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, a již výše zmíněný náleží Ústavního soudu. V tomto kontextu definoval povahu pokuty dle § 250 jako typickou sankci, byť se specificky, přímo zákonem určenou výší trestu. Jako takovou ji odlišil od úroku z prodlení, který plní reparační funkci a není trestem v právním slova smyslu. Zatímco úrok z prodlení, resp. jeho výše, podléhá změnám, a to s ohledem na výši daně, u pokuty dle § 250 DŘ tomu tak není, a to zejména s ohledem na její účel. Městský soud též v argumentaci zmínil, že pojem stanovená daň se vztahuje k jednotlivému daňovému tvrzení a pokuta se poté vztahuje k protiprávnímu jednání s tímto tvrzením spojenému. Skutečnosti nastalé po stanovení daně již nemají žádný vliv na hmotněprávní podmínky rozhodující pro vznik pokuty. Z toho důvodu nelze v dané věci aplikovat ani pravidlo, že příslušenství sleduje osud daně. Namítal-li daňový subjekt, že poté je výše pokuty nelogicky určována od výše tvrzené daně, nedal mu městský soud za pravdu. Naopak, logiku spatřoval ve skutečnosti, že je to daňový subjekt, kdo daňové přiznání vyplňuje a nese za jeho obsah odpovědnost. Shrnuto, dle názoru soudu nelze výši pokuty odvozovat od následné změny na základě doměřovacího řízení. Uvedený názor neprošel přezkumem u NSS.

### b) První senát Nejvyššího správního soudu

Nebylo třeba dlouho vyčkávat a světlo světa spatřil rozsudek posouvající problematiku dále, a to rozsudek Krajského soudu

*Aktuální judikatura přinesla několik praktických otázek, na které bude nezbytné v blízké budoucnosti nalézt odpovědi.*

v Ostravě ze dne 23. 1. 2019, sp. zn. 22 Af 21/2018. Skutkově se jednalo o situaci, kdy daňový subjekt opožděně podal daňové přiznání, přičemž v rámci tohoto uplatnil daňovou ztrátu. Správce daně daňové přiznání vyměřil a následně uložil pokutu dle § 250 DŘ. Daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání, v rámci kterého původně uplatněnou ztrátu snížil. Zároveň však podal proti platebnímu výměru na pokutu odvolání. Oproti případu řešenému městským soudem nebylo o odvolání v okamžiku podání dodatečného daňového přiznání dosud rozhodnuto. Krajský soud žalobě vyhověl, když rozsudek založil na dvou nosných bodech. V první řadě zdůraznil skutkovou odlišnost případů, když odvolací orgán byl schopen novou výší daňové povinnosti zohlednit ještě v rámci rozhodnutí o odvolání. Dále krajský soud uvedl, že výše pokuty musí reflektovat ekonomickou realitu daňového subjektu, která je vyjádřena právě finální hodnotou (tj. doměřené) daňové povinnosti. Lze uzavřít, že krajský soud v zásadě odmítl právní argumentaci soudu městského, jelikož výši pokuty odvodil ze skutečností, které městský soud argumentačně odmítl. Rozsudek krajského soudu prošel následným přezkumem u NSS, který rozsudkem ze dne 27. 12. 2019, sp. zn. 1 Afs 54/2019, kasační stížnost zamítl.

Z jakých tezí při rozhodování první senát NSS vyšel? V první řadě soud v zásadě nehodnotil význam okamžiku rozhodování o pokutě. Jinými slovy, nepřikládal zásadní důležitost faktu, že v okamžiku doměření daně nebylo o pokutě pravomocně rozhodnuto. Naopak, zásadní důraz vložil první senát do zargumentování ekonomické přiměřenosti pokuty. Zde se soud významně opřel o interpretaci výše uvedeného nálezu Ústavního soudu. Ústavní soud totiž posuzoval ústavní konformitu konstrukce pokuty, která spočívá ve stanovení automatického výpočtu, bez možnosti správního uvážení správce daně. Ústavní soud s poukazem na moderační prvky pokuty (délka prodlení, závislost na tvrzené dani, maximální výše pokuty, odlišení pokuty u daně a ztráty atd.) neshledal v právní úpravě jakýkoliv problém. Zde první senát došel k závěru, že tyto moderační prvky by mohly být vyprázdněny v případě, kdy by se pokuta neodvíjela od poslední stanovené daně. Dá se říci, že první senát provedl ústavně konformní výklad pojmu „stanovená

<sup>2</sup> Všechny v článku citované rozsudky jsou dostupné v systému ASPI.

daň“, a to v kontextu § 250 DR. Dle prvního senátu se tedy samotná pokuta nevztahuje k daňovému tvrzení, ale ke stanovené dani. Daň se pak stanovuje rozhodnutím, nikoliv daňovým přiznáním. Zde soud navíc argumentuje faktem, že k uložení pokuty dojde i v případě nepodání daňového přiznání, což ukazuje na odtržení pokuty od daňového tvrzení a její provázanost na rozhodnutí o stanovení daně. Dochází-li ke změnám stanovené – vyměřené daně v rámci doměření daně, dochází k novému stanovení daně. Má-li stanovená daň odrážet ekonomickou realitu daňového subjektu, musí tomu tak být i u pokuty, která je ve smyslu § 2 odst. 5 DR příslušenstvím této daně. První senát však ve svých úvahách došel dále, když v bodu 48 rozsudku dospěl k závěru, že v případě ukládání pokuty za opožděné tvrzení daně v dodatečném daňovém přiznání je nutno zohlednit částku daně již vyměřené. Jinými slovy, pokud daňový subjekt podal daňové přiznání včas, daň byla vyměřena a subjekt následně podává opožděně dodatečné daňové přiznání na daň vyšší, bude nutné od výpočtové základny pokuty odečíst daň již vyměřenou.

### c) Šestý senát Nejvyššího správního soudu

Ve třetím případě byla soudy posuzována situace, kdy daňový subjekt opožděně podal daňové přiznání, v rámci kterého vykázal ztrátu. Správce daně uložil platebním výměrem pokutu za opožděné tvrzení daně. Následně podal daňový subjekt dodatečné daňové přiznání, v rámci kterého vykázal nulovou daňovou povinnost. Jelikož v případě nulové daňové povinnosti není důvod pro uložení pokuty, domáhal se též snížení původně uložené pokuty na nulovou výši. V následném soudním sporu dal daňovému subjektu za pravdu Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 7. 5. 2020, sp. zn. 62 Af 27/2019. Krajský soud konstatoval nezákonnost postupu správce daně, avšak rozsudek nijak podrobněji neodůvodnil. S konečnou platností věc posoudil NSS, když rozsudkem ze dne 11. 8. 2020, sp. zn. 6 Afs 130/2020, kasační stížnost zamítl. V rámci kasační stížnosti se správce daně argumentačně vymezil vůči rozsudku prvního senátu, přičemž vznesl návrh na svolání rozšířeného senátu.

Šestý senát při posuzování případu vyšel z tezí rozsudku senátu prvního. Za povšimnutí však stojí dvě věci. V rozsudku je zřejmě zdůrazněno, že se na rozdíl od případu posuzovaného městským soudem jednalo o případ, kdy pokuta nebyla v průběhu doměrovacího řízení pravomocně uložena. Co je možná zajímavější, šestý senát se v bodech 24 a 25 rozsudku vyjádřil k možnosti uložit pokutu za opožděné podání přiznání řádného a poté i dodatečného. Soud tuto situaci označil za jeden skutek a uvedl, že uložení dvou pokut by s největší pravděpodobností vedlo k porušení zásady *ne bis in idem*, tj. k porušení zákazu dvojího trestání za jeden skutek.

### III. Zhodnocení vývoje judikatury

V současné situaci je nepochybné, že názor vyjádřený v rozsudku městského soudu byl překonán judikaturou NSS. Při určování výše pokuty je nutno vycházet z poslední známé daně, tj. daně dosud pravomocně stanovené (§ 141 odst. 1 DR). NSS při posuzování problematiky vycházel z interpretace závěrů obsažených

v nálezů Ústavního soudu Pl. ÚS 24/14. To ostatně i městský soud, ale zde platí, že vyšší bere. Klíčovým argumentem NSS je obava z uložení pokuty ve zjevně nepřiměřené výši. Zde NSS vyložené upřednostňuje přímou úměru výsledné daňové povinnosti a pokuty, přičemž upozaduje vliv ostatních moderačních prvků. Tento přístup podepírá odůvodněním, kdy správně stanovená daň zrcadlově odráží ekonomickou situaci daňového subjektu. Naproti tomu městský soud ve své argumentaci vycházel zejména z odpovědnosti daňového subjektu za obsah daňového tvrzení. Je otázkou, zda i Ústavní soud při posuzování přiměřenosti právní úpravy uvažoval obdobně jako NSS. Z inkriminovaného nálezu dovozované závěry na první pohled úplně neplynou. Ostatně, *ad absurdum* by bylo možné dojít k závěru, že veškeré moderační prvky pokuty, vyjma přímé úměry finální výše daně a pokuty, jsou zbytečné. Takto spíše Ústavní soud neuvažoval, naopak moderační prvky považoval za velmi důležité.

Na druhou stranu, byť některé argumenty NSS nepůsobí úplně přesvědčivě, nelze tomuto přístupu upřít logiku. Nelze přehlédnout, že NSS řešil případy, kdy daňový subjekt vykázal ztrátu, popř. následně nulovou daňovou povinnost. Je všeobecně známo, že při rozhodování hraje roli i faktor příběhu. V případě uložení pokuty v maximální výši 300 000 Kč u pozdě podaného daňového tvrzení s vykázanou ztrátou, následně vymazanou dodatečným daňovým tvrzením, lze příběh označit spíše za smutný. Ostatně, pokud je zde více cest, jak potenciální výkladový problém rozluštit, je rolí soudu, aby nějaké řešení v rámci hledání práva našel. To se určitě povedlo, nyní je třeba se vypořádat s veškerými důsledky této cesty. Zatímco výklad zastávaný před zásahem NSS byl doprovázen ustálenou praxí, u nového výkladu je to složitější. Ostatně sám NSS ve svých rozsudcích některé zajímavé otázky tzv. „naťukl“. Zde vždy zamrzí, že soudy se obecně nerady vyjadřují k širším dopadům judikatury, byť přinášející zcela nové přístupy. Domnívám se, že čím šířeji je názor argumentován, tím přesvědčivěji působí a plynuleji přechází do právní praxe. Svým způsobem je logické, že soud odmítá spekulovat mimo předmět sporu, na druhou stranu je pak na praxi, aby uvedla rozsudek v reálný život.

### IV. Co může být do budoucna komplikací?

V první řadě je nutné vnímat, že soudy řešily případy, kdy daňový subjekt daňovou povinnost skrze dodatečné daňové přiznání snižoval. Je tak logické, že se dožadoval i následného snížení uložené pokuty. Nicméně v situaci, kdy bude naopak podáváno dodatečné daňové přiznání na daň vyšší a tato bude skutečně následně doměřena, povedou výše uvedené závěry ke zvýšení pokuty. Těžko si lze představit výklad, který by vedl k jinému závěru. Má-li se výše pokuty odvíjet od poslední známé daně, musí být její pohyb možný jak nahoru, tak dolů. Daňový subjekt může být nakonec velmi nemile překvapen, že s podáním dodatečného daňového přiznání na daň vyšší bude spojeno nejen zúročení dosud nepřiznané daně, ale i zvýšení pokuty za opožděné tvrzení daně.

Další zajímavou otázkou je pokutování pozdního podání dodatečného daňového tvrzení. Soudy řešily vždy situaci, kdy bylo

podáno první daňové tvrzení opožděně a následně dodatečné daňové tvrzení včas. Spor se vedl o výši jedné uložené pokuty. První senát poté v bodu 48 rozsudku nastínil, jak postupovat v případě, kdy by naopak bylo daňové přiznání podáno včas a dodatečné daňové přiznání opožděně. Zde uvedl, že základ pokuty by se odvíjel pouze z části daně, která byla dodatečně přiznána. Nebylo by možné do základu pro výpočet zahrnout i částku původně vyměřené daně. O tom asi není sporu. Zajímavější situaci však zmínil šestý senát a ta se odvíjí od opožděně podaného jak daňového přiznání, tak dodatečného daňového přiznání. Zde se právě ukazuje největší slabina přístupu zastávaného NSS. Není sporu o uložení první pokuty za opožděně podané daňové přiznání. Následně dochází ke zvýšení poslední známé daně na základě dodatečného daňového přiznání. Dle předchozího odstavce by se měla navýšit i původně uložená pokuta. Poté ale poněkud ve vzduchoprázdnu zůstává škodlivé jednání spočívající v opožděném podání, či dokonce nepodání dodatečného daňového přiznání. To, že tento delikt narušuje zákonem chráněné zájmy, naprosto zřetelně plyne i z výše uvedené judikatury Ústavního soudu. Chtělo by se odpovědět, že delikt je potrestán právě navýšením původně uložené pokuty. Zásadním problémem je, že toto navýšení nereflktuje celou dispozici § 250 odst. 1 DŘ, a to, že výše pokuty se odvíjí nejen od výše stanovené daně, ale též od délky prodlení. Výše první pokuty za opožděně podané daňové přiznání je však odvíjena pouze od délky prodlení s podáním tohoto daňového přiznání. Dle šestého senátu by samostatné uložení pokuty za opožděně podané dodatečné daňové tvrzení porušovalo zásadu dvojího trestání, jelikož daňový subjekt byl již jednou pokutou za opožděně tvrzení daně potrestán. Na druhou stranu, a je otázkou, jak v této věci šestý senát uvažoval, by nebylo vůbec rozhodné, jak dlouho byl daňový subjekt v prodlení s podáním dodatečného daňového přiznání. V takovém případě by naprosto ztrácela význam lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší. Tomu se úplně nechce věřit, jelikož takový výklad právní normy by byl nejen v přímém rozporu s textem zákona, ale i s principy vyjádřenými i v nálezu Ústavního soudu (na němž je však judikatura NSS v této věci vystavěna). Jediným racionálním řešením, vyhovujícím jak zákonu, tak závěrům judikatury, je v případě vícero opožděných daňových tvrzení pokutu nezvyšovat, avšak ukládat samostatně, a to dle návodu prvního senátu.

Poslední otázka, které bych se chtěl věnovat, souvisí s procesními aspekty zvyšování či snižování pokuty. Není totiž bez zajímavosti, že oba dva případy posuzované NSS se od případu řešeného městským soudem lišily v tom, že odvolací orgán v okamžiku doměření snížené daně dosud nerozhodl o odvolání proti platebním výměřům na pokutu. Soudy pak při vymezení se proti rozsudku městského soudu zmínilo jako jedno z rozlišovacích kritérií právě tento aspekt. Je tedy ke zvážení, zda se rozhodování NSS neodvíjelo právě od této specifické situace. Osobně si to nemyslím. Za prvé se jedná o skutečnost, která v kontextu hlavního argumentu ztrácí jakýkoliv význam. Má-li

se výše pokuty odvíjet od výše poslední známé daně, musí být jedno, v jaké fázi řízení se případ nachází. Ostatně i první senát v závěru svého rozsudku uvedl, že je na správci daně, jaký procesní režim ke změně výše pokuty povede. V podstatě dal správci daně na výběr mezi novým vydáním platebního výměru na pokutu a dozorčím prostředkem ochrany, tj. přezkumem. Vyloženě procesně „nejčistším“ řešením by byla změna platebního výměru na pokutu v rámci přezkumného řízení. Na druhou stranu, přezkumné řízení musí být nařízeno nadřízeným správcem daně a následně realizováno změnovým rozhodnutím, což zrovna neodpovídá zásadě hospodárnosti. Minimálně jde o řešení hodně kostrbaté, nehledě na fakt, že podmínkou nařízení přezkumného řízení je vydání rozhodnutí v rozporu s právními předpisy. Platební výměr na pokutu však v okamžiku svého vydání v rozporu s právními předpisy vydán nebyl. Druhé soudem navrhované řešení spočívá v pojetí platebního výměru na pokutu jako deklaratorního rozhodnutí. Správce daně by poté vydal další platební výměr, v rámci kterého by uvedl novou výši daně a změnu zdůvodnil. V podstatě se jedná o obdobu změnového platebního výměru na úrok z prodlení, známého z právní úpravy daňového řádu účinné do konce roku 2020. I toto řešení má své čisté teoretické úskalí, když srovnání s platebním výměrem na úrok z prodlení pokulhává. Úrok totiž vzniká přímo ze zákona, a to včetně jeho splatnosti, zatímco pokuta reálně vzniká právě až vydáním platebního výměru. Na rozdíl od úroku, při neexistenci platebního výměru povinnost uhradit pokutu nevzniká. Jistě, kde není žalobce, není soudce. Je však otázkou, zda se neobjeví žalobce v situaci, kdy bude pokuta zvyšována vydáním dalšího platebního výměru. Je tak zjevné, že ani procesní stránka snižování či zvyšování pokuty, v závislosti na změnách poslední známé daně, není vyloženě bez komplikací. To svým způsobem také jemně naznačuje, že zákonodárce s tímto způsobem pohybu výše pokuty úplně nepočítal.

## V. Závěr

V článku jsem poukázal na další vývoj judikatury směřující k precizaci pojmu „stanovení daně“. Judikatura tento pojem vykládá v kontextu situací, které při správě daně nastávají. Zde lze poukázat na obdobný vývoj např. ve vztahu k zajišťovacímu příkazu, rozhodnutí o námitce či úroku z neoprávněného jednání správce daně.<sup>3</sup> Nyní již víme, jak chápat stanovení daně v režimu § 250 DŘ. Judikatura se výše uvedeným výkladem snaží předejít situacím, kdy by pokuta byla uložena ve zjevně nepřiměřené výši. Na druhou stranu, praktická aplikace v článku citované judikatury NSS vede k zajímavým důsledkům, se kterými se budou muset osoby zúčastněné na správě daní poprat. Doufám, že tentokrát se řešení obejde bez zásahu soudní moci. Na závěr si dovoluji zmínit ještě jeden postřeh. Od 1. 1. 2021 je možné v režimu § 259aa DŘ promíjet i pokutu za opožděně tvrzení daně, a to v případě, kdy zde bude existovat ospravedlnitelný důvod. Sankce tedy dostává do vínku další moderační prvek, který je i na základě ustálené judikatury k promíjení příslušenství daně v podstatě nárokový. Je tedy otázkou, zda by při rychlejším postupu zákonodárce k současnému výkladu vůbec došlo. /

3 Rozsudky NSS ze dne 14. 3. 2018, sp. zn. 6 Afs 399/2017, ze dne 14. 12. 2017, sp. zn. 2 Afs 148/2017, a ze dne 26. 10. 2017, sp. zn. 5 Afs 27/2017.



# Zrušení pětileté hranice pro úročení prodlení očima NSS

Sedmý senát Nejvyššího správního soudu (NSS) se ve svém aktuálním rozhodnutí ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, zabýval problematikou úročení daňových nedoplatků vzniklých před 1. lednem 2015, konkrétně pak otázkou, jak se těchto daňových nedoplatků dotýká zrušení pětileté hranice pro uplatnění úroků z prodlení v § 252 odst. 2 DŘ.



**Mgr. Lenka Krupičková,  
LL.M.,**

*soudkyně Nejvyššího  
správního soudu*

**N**SS se touto otázkou zabýval na podkladě daňového případu, který měl poměrně turbulentní vývoj. Jednalo se o daň z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období roku 2010. Výše daně, která byla danému daňovému poplatníkovi ke dni 1. července 2011 původně vyměřena, se nicméně v průběhu následných daňových

řízení opakovaně měnila, a to jak směrem nahoru, tak i dolů. K její změně vedly výsledky daňové kontroly, které byly poté postupně měněny nejprve v důsledku zásahu správního soudu a poté dvou přezkumných řízení. Na konečné výši se ustálila teprve v roce 2018, kdy Generální finanční ředitelství (GFŘ) rozhodnutím ze dne 22. února 2018 potvrdilo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (OFŘ) ze dne 11. srpna 2017 o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru (jednalo se o nové rozhodnutí OFŘ o odvolání vydané po přezkumném řízení). Tímto posledním rozhodnutím GFŘ byla danému poplatníkovi pravomocně stanovena daň z příjmů fyzických osob za rok 2010, která byla oproti poslední známé dani vyšší o částku 280 200 Kč. Současně správce daně předepsal na osobní daňový účet poplatníka úrok z prodlení až do dne 30. srpna 2017, kdy došlo k plnému uhrazení doměřené daně. Úrok z prodlení byl tedy uplatněn po dobu více než 6 let. A právě doba úročení nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za rok 2010 se stala předmětem sporu mezi poplatníkem a správcem daně. Podle poplatníka totiž správce daně nezohlednil, že se

na dobu úročení nadále vztahuje omezení, které bylo zakotveno v § 252 odst. 2 DŘ do konce roku 2014.

Připomeňme si, že § 252 odst. 2 DŘ obsahoval od počátku účinnosti daňového řádu až do dne 1. ledna 2015 ve větě třetí následující omezení doby úročení: *Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.*

Citovaným ustanovením daňový řád obsahově navázal na dřívější úpravu úroku z prodlení v § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Ta zahrnovala totožné omezení doby úročení již od 1. ledna 2007, kdy došlo k zavedení nového sankčního systému, v jehož rámci se z dosavadního penále vydělily dva samostatné instituty: 1) úrok z prodlení odrážející cenu peněz za to, že státní rozpočet získává zákonnou výši daně opožděně, a 2) penále, které získalo podobu jednorázové sankce za nesprávně tvrzenou daňovou povinnost.<sup>1</sup> Daňový řád převzal s účinností od 1. ledna 2011 oba tyto instituty toliko s nepatrnými změnami. Časové omezení pěti let pro výpočet úroku z prodlení pro daňové nedoplatky tedy v českém právním řádu „žilo“ již od 1. ledna 2007. Tento stav přetrvával až do 1. ledna 2015, kdy vstoupil v účinnost zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Tímto zákonem bylo časové omezení úroku z prodlení v § 252 odst. 2 DŘ bez náhrady zrušeno.

Podle důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. přistoupil zákonodárce k vypuštění pětileté časové hranice pro výpočet úroku z prodlení „z důvodu sjednocení právní úpravy úroků v rámci daňového řádu, resp. z důvodu zajištění jednotného přístupu ke všem subjektům, na které dopadá povinnost jednotlivé druhy úroků hradit“. Dle zákonodárce „dosavadní úprava zakládá v tomto ohledu nedůvodný rozdíl s úpravou pro výpočet jiných úroků. Primárně jde o nesoulad s délkou úročení v případě posečkáni. V případě úroku z posečkané částky podle § 157 odst. 2 DŘ po uplynutí 5 let nedochází k ukončení úročení, čímž se osoba, které je posečkána úhrada daně, dostává paradoxně do horší pozice než dlužník, kterému posečkání nesvědčí. Tato distorze byla v minulosti kritizována i veřejným ochráncem práv. Sekundárně lze vypořádat nesoulad i s dalšími úroky obsaženými v daňovém řádu. Jde o úroky, které je povinen hradit daňovému subjektu správce daně (úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 DŘ a úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 DŘ). Zde opět neexistuje pětiletý časový limit, který by úročení ukončil.“

Zatímco motivy, které zákonodárce vedly ke zrušení pětileté hranice pro uplatnění úroků z prodlení, jsou na základě výše

citované důvodové zprávy dostatečně ozřejmjeny, k otázce dopadů tohoto kroku na již vzniklé daňové nedoplatky mlčí nejen důvodová zpráva, ale především samotný zákon č. 267/2014 Sb. Ten totiž neobsahuje žádné přechodné ustanovení, které by se zabývalo časovou působností této změny ve vztahu k úročení nedoplatek vzniklých před účinností uvedeného zákona (1. ledna 2015) a nadále trvajících. Přechodná ustanovení v čl. VII zákona č. 267/2014 Sb. se věnují úroku z prodlení toliko v souvislosti s možností požádat o jeho prominutí, která byla na základě tohoto zákona obnovena.<sup>2</sup> Jak podotkl NSS v nyní rozebíraném rozsudku, u změny parametrů daného institutu (úroku z prodlení) se jedná o poněkud atypickou situaci. NSS pro srovnání konkrétně poukázal na aktuální změnu sankčního systému daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., jímž byl změněn § 252 mimo jiné v otázce výše úroku z prodlení, která nově odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Tato změna daňového řádu reguluje podrobně přechod mezi stávající a aktuální právní úpravou, a to tak, že změna provedená v § 252 dopadá i na již vzniklé nedoplatky trvající ke dni nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. Na úrok se tak ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona uplatní nové znění daňového řádu. Poukázat lze ale i na již zmíněnou změnu sankčního systému v zákoně o správě daní a poplatků od 1. ledna 2007, která byla rovněž doprovázena přechodnými ustanoveními. V těch zákonodárce zvolil odlišné pravidlo než v zákoně č. 283/2020 Sb., a sice že se nová právní úprava použije až pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal po účinnosti novelizačního zákona č. 230/2006 Sb.<sup>3</sup>

Skutečnost, že zákon č. 267/2014 Sb. žádné přechodné pravidlo pro zrušení pětiletého časového limitu úročení ve vztahu k trvajícím nedoplatkům vzniklým do 1. ledna 2015 neobsahuje, vyřešil správce daně ve věci posuzované v komentovaném rozsudku tak, že při výpočtu úroku z prodlení aplikoval novou právní úpravu účinnou od 1. ledna 2015, tedy bez omezení doby úročení. Správce daně ve shodě s OFŘ tento postup zdůvodnil tím, že běh úroků z prodlení, které vznikaly počínaje 1. lednem 2011, mohl být pětiletou lhůtou omezen poprvé v roce 2015, kdy však již daňový řád uvedené omezení neobsahoval. Toto omezení totiž bylo z daňového řádu vypuštěno dříve, než bylo možné podle něj postupovat. Jestliže tedy daňový řád v pátém roce běhu úroků z prodlení již neobsahoval ustanovení o maximální době uplatnění úroku z prodlení v délce 5 let, nelze se dle OFŘ dovolávat toho, aby dle tohoto ustanovení bylo postupováno.

Tento postup však NSS v komentovaném rozsudku č. j. 7 Afs 351/2019-24 neshledal správným. V důsledku absence přechodných ustanovení k dopadům zrušení pětiletého časového limitu úročení ve vztahu k trvajícím nedoplatkům vzniklým do 1. ledna 2015 pro něj totiž chybí jakákoliv opora v zákoně. V takovém případě pak nelze automaticky uplatnit novou právní úpravu, jak dovozuje daňová správa v posuzované věci, ale je třeba se řídit obecnými pravidly časové působnosti norem, jak je vyložila judikatura NSS.

Konkrétně sedmý senát odkázal na již letitý rozsudek ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS, podle něhož jsou orgány daňové správy ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy.

1 K charakteru penále blíže viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, a na něj navazující judikatura.

2 Dle bodu 4 přechodných ustanovení lze žádat o prominutí úroku z prodlení pouze v případě úroku vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

3 Čl. VI bod 3 přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb.

Ke stejnému závěru se ostatně přihlásil rovněž rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009-121, a vychází z něj i další judikatura. Podrobně tato pravidla rozvedl NSS ve svém rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45: „V případech časového střetu staré a nové právní normy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle zrušené právní normy řídí novou právní normou. Naproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy a právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla tzv. pravá retroaktivita). Aplikuje se princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost. Proto jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu.“

Z uvedené judikatury vyplývá, že sedmý senát musel nejprve vyjasnit povahu posuzovaného pravidla, podle kterého se úrok z prodlení uplatní nejdéle za pět let prodlení. Jinými slovy, bylo nezbytné zodpovědět otázku, zda se v případě rušené právní normy stanovující pětiletý časový limit pro uplatnění úroku z prodlení jednalo o ustanovení procesní či o ustanovení s hmotněprávními účinky, tedy o ustanovení zasahující do hmotněprávní sféry daňového subjektu. O takový zásah se dle judikatury<sup>4</sup> jedná v případě, že daná právní norma reguluje stanovení daňové povinnosti a vybrání daně. Za daň je přitom třeba považovat i její příslušenství, jak vyplývá z § 2 odst. 4 a 5 DŘ. Na základě těchto východisek pak sedmý senát bez jakýchkoliv pochybností konstatoval, že rušená právní norma má hmotněprávní charakter, neboť zasahuje do stanovení podmínek souvisejících s vybráním daně. Poukázal na to, že se jedná o pravidlo určující dobu, po kterou se uplatňuje úrok z prodlení s úhradou daňového nedoplatku a vysvětlil, že: „Po uplynutí stanovené doby by totiž zaniklo právo státu na uplatnění úroku z prodlení s úhradou daně a daňový subjekt by již nadále nebyl tomuto následku svého prodlení s úhradou daně vystaven a nemusel ze své majetkové sféry vydávat další prostředky spojené s pozdní úhradou daně. Mění se tedy jeho hmotněprávní pozice.“

Zrušená část § 252 odst. 2 DŘ má tedy hmotněprávní povahu, z čehož vyplývá, že orgány daňové správy jsou s ohledem na základní právní zásadu zákazu retroaktivity hmotněprávních norem ohledně práv či povinností z ní vyplývajících vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu. To znamená, že pro výpočet úroku z prodlení je rozhodným právem právo účinné v době, kdy vznikl a trvá dluh na dani. Je třeba zdůraznit, že z hlediska časové působnosti zrušení pětileté hranice pro uplatnění úroku z prodlení je rozhodujícím okamžikem právě vznik samotného dluhu na dani, nikoliv vznik úroku z prodlení. Ten vzniká každý den prodlení, a jeho existence je tak pevně vázána na splatnou daň, která nebyla v původní den splatnosti uhrazena. I v případě úroku z prodlení se tudíž uplatní stejná logika, kterou NSS již aplikoval např. u úroku z daňového odpočtu, který byl do zákona vložen rovněž bez výslovné zákonné úpravy své působnosti na již založené a trvající hmotněprávní nároky.<sup>5</sup>

Sedmý senát na základě výše uvedeného ve vztahu k jím

*Nastal-li původní den splatnosti daně před 1. lednem 2015, uplatní se pro výpočet úroku z prodlení § 252 odst. 2 DŘ včetně pravidla limitujícího délku úročení prodlení s úhradou daňového nedoplatku dobou pěti let, které bylo zrušeno zákonem č. 267/2014 Sb.*

posuzované věci dále konstatoval, že v případě doměřené daně je třeba za okamžik vzniku dluhu na dani s ohledem na konstrukci daňového řádu považovat původní den splatnosti daně, byť má doměřená (vyšší) daň samostatně stanoven den splatnosti v § 143 odst. 5 DŘ (15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru). Podle § 252 odst. 2 DŘ totiž běží v případě doměřené daně úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.<sup>6</sup> Na základě této zákonné konstrukce se tedy daňový subjekt ocitá v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměrku již od původního dne splatnosti daně.

Pro věc posuzovanou NSS z výše uvedeného vyplývá, že pro povinnost platit úrok z prodlení bylo rozhodným právem právo účinné ke dni 1. července 2011, kdy nastal původní den splatnosti daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Podle tehdy platné právní úpravy přitom bylo možné uplatnit úrok z prodlení nejdéle za 5 let prodlení. Sedmý senát tudíž věc uzavřel s tím, že správce daně a OFŘ nepostupovali správně, pokud na věc aplikovali § 252 odst. 2 DŘ ve znění účinném od 1. ledna 2015, který již uvedené omezení doby úročení neobsahoval.

Závěry komentovaného rozsudku sedmého senátu lze shrnout následovně: nastal-li původní den splatnosti daně před 1. lednem 2015, uplatní se pro výpočet úroku z prodlení § 252 odst. 2 DŘ včetně pravidla limitujícího délku úročení prodlení s úhradou daňového nedoplatku dobou pěti let, které bylo zrušeno zákonem č. 267/2014 Sb.

Dobrou zprávou pro poplatníky je rovněž to, že daňová správa výklad dotčených ustanovení ze strany Nejvyššího správního soudu obratem uznala. To vyplývá z jejího postupu ve věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 296/2020, jejímž předmětem byla stejná právní otázka. Po vyhodnocení komentovaného rozhodnutí sedmého senátu vzalo OFŘ svou kasační stížnost proti zrušujícímu rozsudku Krajského soudu v Brně v uvedené věci zpět. /

4 Rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS.

5 Rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, a ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39.

6 Od 1. ledna 2021 se jedná o 4 kalendářní dny.

# Úrok ze zadržného odpočtu – never-ending story?

O finanční kompenzaci plátcům DPH, kterým správce daně neoprávněně dlouho zadržuje vykázaný nadměrný odpočet, byla za posledních 6 let napsána řada odborných statí.<sup>1</sup> Ano, jde o úrok vyplácený správcem daně daňovému subjektu, u kterého se dnes můžeme setkat s jeho různými dovětky: (i) úrok ze zadržovaného odpočtu,<sup>2</sup> (ii) úrok z daňového odpočtu,<sup>3</sup> nebo (iii) obecně paušalizovanou náhradu hospodářské zátěže<sup>4</sup> vzniknuvší absencí daných finančních prostředků v dispozici plátce.



**Mgr. Ing. Vít Křivánek,**  
daňový poradce č. 5177,  
Head of Tax Litigation, BDO

Cílem tohoto článku je přiblížit aktuální dění na poli tohoto již poměrně letitého, ale zato neustále se měnícího právního institutu, jenž i v dnešní době vzbuzuje značné vášně. Primárně bych rád směřoval pozornost k rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 445/2019 ve věci EP ENERGY TRADING, a. s., který lze nazvat přelomovým, a ke změně dosavadního právního názoru a přístupu k vyplácení tohoto úroku orgány finanční správy.

## 1. Co je vlastně úrok ze zadržného odpočtu

I přesto, že je velice pravděpodobné, že se s úrokem ze zadržného odpočtu již setkal každý čtenář, dovoluji si pro jistotu v krátkosti uvést, co se pod tímto pojmem skrývá. Úrok ze zadržného odpočtu, dnes upravený v § 254a DŘ,<sup>5</sup> představuje finanční náhradu vyplácenou správcem daně všem daňovým subjektům, kterým po neoprávněně dlouhou dobu správce daně zadržuje

1 Viz článek HAJDUČÍK, L. Lex Kordárna a její další vývoj. *Bulletin KDP*, 2016, č. 1, s. 58–61.

2 Představuje obecnější pojem. Objevuje se primárně v rozsudcích správních soudů.

3 Jde o zákonný pojem zakotvený v § 254a DŘ.

4 Pojem náhrada hospodářské zátěže používá převážně Soudní dvůr Evropské unie [viz rozhodnutí ve spojených věcech *Sole-Mizo Zrt. Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.* (C-13/18 a C-126/18), bod 44].

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

peněžní prostředky v podobě nadměrných odpočtů. Jak bude dále podrobněji uvedeno, nárok na finanční kompenzaci takto poškozených plátců DPH, kteří jsou oproti jiným, jimž je nadměrný odpočet vyplacen buď neprodleně po podání daňového přiznání, nebo v ještě odpovídající době po provedeném prověrování, významně znevýhodnění (primárně po stránce cash-flow), vyplývá ze samotných základních zásad harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty.<sup>6</sup>

## 2. Jak se odlišuje od úroku z nesprávně stanovené daně (dříve neoprávněného jednání správce daně)

Tak jak se může zdát jednoznačné, co se myslí úrokem ze zadržovaného odpočtu a na co dopadá, nemusí být zcela jasné, jak se tento úrok má k jinému úroku, rovněž placenému správcem daně daňovému subjektu – úroku z nesprávně stanovené daně.<sup>7</sup> Na jaké situace dopadá jeden, a kdy je zapotřebí chtít z pozice poškozeného daňového subjektu druhý. Pokusím se vysvětlit v kontextu zadržovaných daňových odpočtů.

Každý z nich je svou povahou a důvodem vzniku odlišný. Jak je již z názvu úroku z nesprávně stanovené daně patrné, tento bude daňovému subjektu kompenzovat dočasnou ztrátu dispozice s nadměrným odpočtem vlivem nesprávného postupu správce daně či na základě rozhodnutí, které se v dalším procesu ukázalo jako právně nesprávné. Esenciálním atributem nároku daňového subjektu na úrok z nesprávně stanovené daně je určitá míra protizákonného postupu správce daně či nezákonnost rozhodnutí, v jejichž důsledku nemohl daňový subjekt disponovat s nadměrným odpočtem tak, jako by k tomuto bezprávní vůbec nedošlo. Naopak úrok ze zadržovaného odpočtu nepředstavuje kompenzaci za protiprávnost jednání správce daně, nýbrž souvisí s právem dovoleným konáním správce daně (prověrování zadržovaného nadměrného odpočtu).

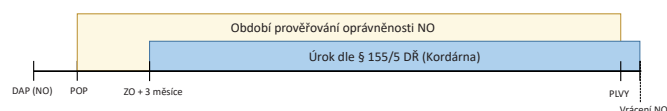
Základní materiální rozdělení mezi oběma úroky podal již sedmý senát ve výše zmíněném rozsudku *Kordárna*: „Je nutno zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 DŘ je nárokem plynoucím ze zákona dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátců za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodů plátců za dobu prověrování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 DŘ. To ale neplatí, pokud v průběhu prověrování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátců odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním ‚pozitivnímu‘ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má ‚negativní‘ podobu.“<sup>8</sup>

K lepšímu pochopení si dovoluji rozdíly graficky znázornit na třech modelových situacích:

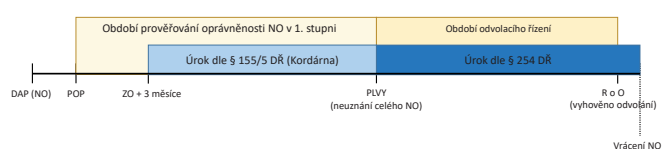
1. Nadměrný odpočet je po prověrování správcem daně bez dalšího akceptován.

2. Nadměrný odpočet správce daně prvního stupně neuzná. Odvolací orgán však podanému odvolání v plném rozsahu vyhověl.
3. Část nadměrného odpočtu je správcem daně prvního stupně neuznána; část vyplacena. Odvolací orgán podanému odvolání proti neuznání části odpočtu následně v plném rozsahu vyhověl.

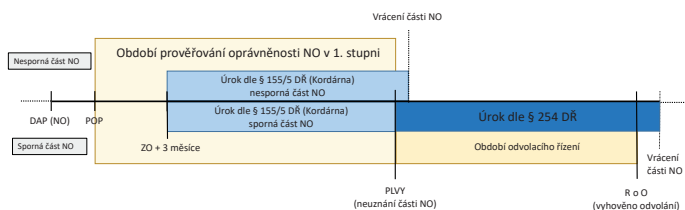
Situace č. 1



Situace č. 2



Situace č. 3



## 3. Vývoj úroku do dnešních dní

Jak jsem naznačil v úvodu, finanční kompenzace plátcům DPH za neoprávněně dlouhé prověrování jejich nadměrných odpočtů dostala v posledních několika letech řady zásadních změn a obrátů. Aby bylo možné správně pochopit nejčerstvější události, mám za to, že je vhodné alespoň v krátkosti připomenout historii jeho vzniku, a to jak po stránce judikatorní, tak legislativní.

Počátek odškodňování v tuzemsku formou úroku lze spojovat s již dobře známým rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, sp. zn. 7 Aps 3/2013, ve věci *Kordárna*, a. s., v likvidaci (dále také „*Kordárna*“). V něm sedmý senát dospěl s odkazem na doposud známou judikaturu Soudního dvora Evropské unie v této otázce<sup>9</sup> k závěru, že je z pohledu

6 Zásady daňové neutrality a zásady efektivity.

7 Srov. § 254 DŘ. Dříve jej daňový řád (ve znění účinném do 31. 12. 2020) označoval jako úrok z neoprávněného jednání správce daně.

8 Viz bod 41 rozsudku *Kordárna*.

9 Viz body 31 a násl. rozsudku *Kordárna*.

harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty nesprávné, aby plátce DPH, jehož vykázáný nadměrný odpočet je správcem daně prověřován příliš dlouho, snášel tento stav, kdy de facto nemůže disponovat s těmito prostředky, bez finanční náhrady od státu. Při zdůvodnění svých závěrů pečlivě zvažoval dva protichůdné legitimní zájmy – (i) zájem na tom, aby nikdo nenesl závažné, a mnohdy na jeho vůli nezávislé, důsledky související s nepřiměřeně dlouhým zadržováním nadměrného odpočtu, a na druhé straně (ii) zájem státu odhalovat podvodná jednání některých účastníků systému DPH, a bránit tak veřejné rozpočty důkladnou a dlouhotrvající kontrolou vykázaných nadměrných odpočtů.

Nutno dále poznamenat, že v době rozhodování soudu (listopad 2014), resp. v soudem posuzovaném období, *daňový řád neznal výslovné znění úroku* (či jiné formy finanční kompenzace), které by obsahově dopadalo na danou situaci. Nejvyšší správní soudu proto uzavřel: „Z tohoto úhlu pohledu se jeví jako nejvhodnější takový výklad vnitrostátního práva, který zákonodárcem sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou, mezeru v procesní úpravě vyplácení nadměrného odpočtu vyplní tak, že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet, bezplatně jen po určité přiměřené době. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nahradit plátcem paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu.“<sup>10</sup>

Dále soud v rozsudku pregnantním způsobem vydefinoval parametry upravující finanční kompenzaci plátcům. Dovodil (za což byl tehdy mnohými, hlavně z řad zástupců moci výkonné, nařčen z významného překročení pravomoci dané mu Ústavou ČR), že na situace byt legitimní, ale nepřiměřeně dlouhého prověřování se má aplikovat kompenzace v podobě úroku z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 DŘ ve výši repo sazby ČNB

zvýšené o 14 procentních bodů, a to od prvního dne čtvrtého měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období, za které byl plátcem vykázán nadměrný odpočet, do dne vrácení tohoto nadměrného odpočtu plátcí.

Příměrem „jedna vlašťovka jaro nedělá“ na rozsudek *Kordárna* postupně navázala další rozhodnutí správních soudů<sup>11</sup> v důsledku chronického odmítání jeho závěrů orgány veřejné správy, které vyslovily s názorem sedmého senátu souhlas.

Neuběhl ani konec roku 2014 a v daňovém řádu se objevil nový úrok vyplácený těm daňovým subjektům, jejichž daňové odpočty (nadměrné odpočty) správce daně prověřoval, byť oprávněně, ale příliš dlouho. Ze strany zákonodárce šlo o zřejmou reakci na závěry rozsudku *Kordárna*. Na rozdíl od poměrně vstřícně vypadající finanční kompenzace uvedené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, **nový úrok z daňového odpočtu v § 254a DŘ** (účinný ode dne 1. 1. 2015) nastolil zcela jiná pravidla. Nejenže došlo k posunutí okamžiku počátku úročení<sup>12</sup> ve prospěch zkrácení celkové délky úročené doby, současně s tím zákonodárcem významným způsobem snížil výši<sup>13</sup> tohoto úroku.

**Další změna úroku**, opět legislativního charakteru, proběhla s **účinností od 1. 7. 2017**. Novela<sup>14</sup> příslušného ustanovení § 254a DŘ přinesla primárně parametrické změny, a to jak v oblasti *doby úročení*, tak v otázce *samotné výše úroku*. Počátek doby podléhající úročení se, na rozdíl od dříve platné právní úpravy, ukotvil k objektivnímu okamžiku (poslední den lhůty stanovené pro podání daňového tvrzení nebo den, kdy bylo toto tvrzení podáno, bylo-li podáno opožděně), a celkově se tímto doba úročení „natáhla“ (ve prospěch daňových subjektů). Současně se do zákona zakotvila úprava stavení běhu této doby.<sup>15</sup> V konečném důsledku je otázkou, zda novelizace přinesla reálné prodloužení doby, po kterou je správce daně povinen hradit daňovým subjektům úrok z daňového odpočtu. Zároveň došlo ke zvýšení úroku, a to na výši repo sazby ČNB navýšené o 2 procentní body. Tedy takřka na dvojnásobek oproti dosavadnímu stavu.

**Poslední**, a z dnešního pohledu stále poměrně čerstvou, **novelou** daňového řádu<sup>16</sup> úrok z daňového odpočtu doznal znovu určitých změn. Pominu-li změny legislativně-technické, za důležitý věcný posun považují opět revizi jeho výše. V duchu nového legislativního uchopení výše všech úroků v daňovém řádu, jež namísto explicitního vyjádření výše v absolutních číslech nově odkazuje toliko na soukromoprávní úpravu úroku.<sup>17</sup> Úrok z daňového odpočtu odpovídá polovině výše úroku z prodlení<sup>18</sup> – dnešní optikou to znamená repo sazba ČNB navýšená o čtyři procentní body.

Toliko ke změnám převážně legislativním. Jak vidno, postupem let úrok ze zadržovaného odpočtu rostl, vždy skokově o téměř 100%. Ruku v ruce se měnily i okolnosti doby úročení. Od samotného počátku kodifikace tohoto úroku však rezonovaly jednoznačné otázky: „Je možné, aby úrok z daňového odpočtu natolik svými parametry vybočoval ze závěrů rozsudku *Kordárna*?“, „Jedná se o finanční kompenzaci naplňující smysl a cíl harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty, odrážející se v základních zásadách fungování tohoto systému?“ Na tyto a jiné se pokusím odpovědět v dalším textu tohoto článku.

10 Bod 27 rozsudku *Kordárna*.

11 Např. rozsudky NSS ze dne 6. 10. 2016, sp. zn. 9 Afs 225/2015, ze dne 15. 12. 2016, sp. zn. 7 Afs 173/2016, a ze dne 27. 9. 2017, sp. zn. 10 Afs 51/2016.

12 Z prvního dne čtvrtého měsíce po uplynutí zdaňovacího období dle rozsudku *Kordárna* na první den šestého měsíce po zahájení postupu k odstranění pochybností, navíc toliko tehdy, pokud tento postup trval nejméně 5 měsíců.

13 Z repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů na toliko repo sazbu ČNB zvýšenou o 1 procentní bod.

14 Zákon č. 170/2017 Sb., kterým mimo jiné došlo ke novelizaci § 254a DŘ.

15 Viz § 254a odst. 2 DŘ, ve znění účinném ode dne 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020.

16 Zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

17 Viz § 252 odst. 4 DŘ, ve kterém je odkazováno na výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Konkrétní výši soukromoprávního úroku zakotvuje nařízení vlády č. 351/2013 Sb.

18 Viz § 254a odst. 5 DŘ.

## 4. Přelomový rozsudek EP ENERGY TRADING

Bylo pouze otázkou času, kdy se posouzení souladu právní úpravy úroku z daňového odpočtu ve smyslu § 254a DŘ (ať už v jakémkoli platném znění) s principy a zásadami evropského systému daně z přidané hodnoty dostane na pořad rozhodování Nejvyššího správního soudu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, sp. zn. 1 Afs 445/2019, ve věci EP ENERGY TRADING, a. s. (dále jen „EP ENERGY TRADING“), dal za pravdu všem, kteří odmítali kodifikovaný úrok z daňového odpočtu jako adekvátní náhradu za neoprávněně dlouho zadržovaný nadměrný odpočet.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že **úrok z daňového odpočtu dle § 254a DŘ ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017<sup>19</sup> je pro jeho nesoulad se zásadami harmonizovaného systému DPH neaplikovatelný**, a pro takové případy se **použijí parametry úroku uvedené v rozsudku Kordárna**. Konkrétně v úplném závěru uvedl: „S ohledem na shora uvedené proto pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak užil § 254a DŘ ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (který ovšem nelze pro rozpor s evropským právem aplikovat), platí nadále pravidla vymezená v rozsudku Kordárna.“<sup>20</sup> Jinými slovy to znamená, že *daňovému subjektu, kterému správce daně zadržel (za účelem prověření) nadměrný odpočet po dobu delší než 3 měsíce po uplynutí zdaňovacího období a vrátil mu jej přede dnem 30. 6. 2017, náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 DŘ ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů*, namísto pouhého jednoho procentního bodu dle § 254a DŘ. **Na první pohled jde o nesrovnatelně větší finanční kompenzaci**. Všem, kteří dosud nebyli kompenzováni vůbec, anebo formou úroku z daňového odpočtu ve výši repo sazby ČNB plus jednoho procentního bodu, svítila naděje na adekvátní výši odškodnění.

Za podstatné považují samotné **důvody**, pro které Nejvyšší správní soud odmítl tuzemskou právní úpravu úroku z daňového odpočtu v posuzovaném znění pro její rozpor s evropským právem. Jak bude dále rozvedeno, Nejvyšší správní soud shledal rozpor právní úpravy úroku z daňového odpočtu dle § 254a DŘ s evropským právem v samotných podmínkách jeho vzniku, a to ve dvou rovinách: (i) *doby úročení*, a (ii) *samotné výše úroku*. V odůvodnění navazuje na řadu opět relativně čerstvých rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, která se této otázce podrobně věnovala. Za výslovnou zmínku stojí rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18,<sup>21</sup> ve kterém se Soudní dvůr pokusil obsahově definovat ztrátu, která plátců v souvislosti s neoprávněně dlouho zadržovaným nadměrným odpočtem vzniká. Nazval ji „hospodářská zátěž“.

Podle Soudního dvora a jeho interpretace čl. 183 směrnice o DPH<sup>22</sup> mají jednotlivé členské státy určitý autonomní prostor pro stanovení podmínek, za nichž vzniklý nadměrný odpočet vyplatí, případně použijí v následujících obdobích. Jak ale také Soudní dvůr dodává, i na tyto podmínky se vztahuje kontrola z hlediska unijního práva.<sup>23</sup> Autonomii členských států ohraničují zejména **zásady rovnosti a efektivity**. Zásada *rovnosti* vyžaduje stejný režim v případě porušení unijního práva a porušení práva vnitrostátního. Zásada *efektivity* zase členským státům zakazuje

znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie.<sup>24</sup>

Jak jsem naznačil výše, Nejvyšší správní soud se při posouzení eurokonformního výkladu právní úpravy úroku z daňového odpočtu zaměřil na dobu úročení a výši samotného úroku. Dva atributy, které bez dalšího musejí odpovídat základním zásadám evropského systému DPH. K čemu Nejvyšší správní soud dospěl.

*Doba úročení* neodpovídá požadavku čl. 183 směrnice o DPH, neboť ji nelze považovat za předvídatelnou. Primárně proto, že její počátek není ukotven k objektivně určenému okamžiku. Okamžik zahájení postupu k odstranění pochybností je zcela nezávislý na vůli daňového subjektu, zároveň samotná lhůta pro jeho zahájení je toliko lhůtou pořádkovou.<sup>25</sup> Nejvyšší správní soud uzavírá slovy: „Z uvedeného je zřejmé, že doba, za niž náleží daňovému subjektu úrok z odpočtu, není v § 254a DŘ určena objektivně v návaznosti na konec zdaňovacího období nebo okamžik, v němž by měl být nadměrný odpočet obvykle vrácen. Právní úprava je proto v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH tak, jak jej vykládá judikatura Soudního dvora.“<sup>26</sup>

Nejvyšší správní soud shledal nesoulad i v otázce právní úpravy výše úroku z daňového odpočtu dle § 254a DŘ. Zde si dovoluji navázat na rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, který v kontextu zásad efektivity a neutrality posuzoval přiměřenou výši úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu. V bodě 49 tohoto rozsudku Soudní dvůr uvádí, že finanční kompenzace za dobu neoprávněného zadržování nadměrného odpočtu odporuje zásadě efektivity, pokud (i) jednak nedosahuje výše sazby, již by osoba povinná k dani musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou zadržovanému odpočtu, a (ii) jednak pokud se počítá bez ohledu na měnové znehodnocení způsobené pozdním vrácením nadměrného odpočtu. Dle mého názoru je stanovisko Soudního dvora nutné číst tak, že výše přiměřeného úroku musí v každém případě dosahovat alespoň úrovně **součtu výše inflace a úrokové míry**, za kterou jsou běžným podnikatelským subjektům poskytovány bezúcelové (nezajištěné) úvěry. Tímto způsobem dojde ke kompenzaci hospodářské zátěže v souladu se zásadami efektivity a neutrality.

Nejvyšší správní soud v rozsudku EP ENERGY TRADING k výši úroku dle § 254a DŘ uzavřel, že: „*Již na první pohled je bez nutnosti bližšího zkoumání zřejmé, že takto stanovená výše úroku neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit*

19 V původním (prvním) znění.

20 Viz bod 51 rozsudku EP ENERGY TRADING.

21 Rozsudek SDEU ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, *Sole-Mizo a Dalmandi Mozögazdasági*.

22 Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

23 Např. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2017 ve věci C-254/16, *Glencore Agriculture Hungary*.

24 Např. rozsudek SDEU ze dne 19. 7. 2012 ve věci C-591/10, *Littlewoods Retail a další*.

25 Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2017, sp. zn. 9 Afs 170/2017.

26 Bod 43 rozsudku EP ENERGY TRADING.

povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Právní úprava je proto i v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH.<sup>27</sup>

V předmětném rozsudku se soud rovněž vyjádřil k samotné aplikaci § 254a DŘ, a to v kontextu rozsudků Soudního dvora<sup>28</sup> řešících zákaz aplikace vnitrostátních právních norem v případě, kdy jsou v rozporu s unijním právem. „Ustanovení § 254a DŘ ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení doby, za níž náleží daňovému subjektu úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu, i co do stanovení výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Z tohoto důvodu je nelze v posuzovaném případě aplikovat.“<sup>29</sup> V závěru se Nejvyšší správní soud opět přihlásil k pravidlům úroku uvedeným v rozsudku *Kordárna*. „S ohledem na shora uvedené proto pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak užil § 254a DŘ ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (který ovšem nelze pro rozpor s evropským právem aplikovat), platí nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna*.“<sup>30</sup>

## 5. Co Nejvyšším správním soudem v rozsudku EP ENERGY TRADING vyřčeno nebylo

Rád bych se také krátce dotkl toho, co možná soud neřešil do potřebného detailu, případně čemu se při své argumentaci vyhnul, ať už chtěně, či nikoli.

Z rozsudku EP ENERGY TRADING dle mého soudu není seznatelné, zda se mají aplikovat pravidla uvedená v rozsudku *Kordárna* toliko z pohledu určení doby úročení a výše úroku, nebo i ostatní (převážně procesní) pravidla uvedená v § 155 odst. 5 DŘ. Byť poslední věta v bodě 48 rozsudku naznačuje, že by se neměl § 254a DŘ aplikovat (zřejmě *en bloc*), Nejvyšší správní soud v rozsudku v zásadě hodnotil soulad § 254a DŘ s unijním právem toliko ve vztahu k době úročení a výši úroku. Při tomto vědomí by mohl být interpretován závěr soudu také v tom smyslu, že se na dané případy obecně § 254a DŘ použije, pouze s tím, že podmínky doby úročení a výše úroku budou použity z § 155 odst. 5 DŘ. Proč se vypořádávat s tím, jaká procesní pravidla budou v případě nárokování úroku použita, když je jasné, že úrok má být ten „vyšší“ z obou nabízených? Dle mého už jen proto, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu se v případě úroku podle § 155 odst. 5, na rozdíl právě od úroku podle § 254a DŘ, vydává rozhodnutí.<sup>31</sup> Tím se samozřejmě mění procesní způsob, kterak si o daný úrok správně „říct“ správci daně. V jednom případě je zapotřebí správce daně podnětem na ochranu před nečinností ve smyslu § 38 DŘ vyzvat k vydání rozhodnutí a následovat případnou žalobou proti nečinnosti dle § 79 a násl. s. ř. s., zatímco ve druhém případě po podání identického podnětu dle § 38 DŘ (ovšem věcně proti omisivnímu jednání správce daně spočívajícímu v nepředsání úroku do evidence daní) pokračovat zásahovou žalobou ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s.

27 Bod 46 rozsudku EP ENERGY TRADING.

28 Např. rozsudek ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/12, *Delphi Hungary*.

29 Bod 49 rozsudku EP ENERGY TRADING.

30 Bod 52 rozsudku EP ENERGY TRADING.

31 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 2 Afs 15/2017.

Další podstatný moment: Nejvyšší správní soud v rozhodnutí posuzoval toliko právní úpravu § 254a DŘ ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. *Nesoulad s evropským právem tak expressis verbis vyslovil toliko k tomuto znění zákona*. V bodě 49 rozhodnutí soud poznamenává, že si je vědom ať už novelizovaného znění předmětného § 254a DŘ od 1. 7. 2017, či znění od 1. 1. 2021. K těm však bez dalšího konstatuje, že v rozhodné době účinná nebyla, proto je nebylo možné teoreticky použít ani za pomoci *analogie legis*. Z mého pohledu se Nejvyšší správní soud právnímu hodnocení ostatních znění zákona vyhnul záměrně. Neudělal to ostatně poprvé. Bude záležet na dalších kauzách, jejichž rozhodné období protne další znění § 254a DŘ. Skromně si dovoluji tvrdit, že optikou argumentů Nejvyššího správního soudu, které jsem uvedl výše, lze i v pořadí druhé znění § 254a DŘ (s výší úroku repo sazby ČNB plus dva procentní body) shledávat rozporné s unijní právní úpravou. A to minimálně ve vztahu k (ne)přiměřené výši úroku. Na názor soudu si však budeme muset počkat.

## 6. Změna správní praxe a Metodický pokyn GFR

V poslední části bych se chtěl zabývat obratem v právním názoru zastávanému orgány finanční správy a změně správní praxe v otázce přiznávání, neboť jde o praktické dopady vyvolané rozhodnutím EP ENERGY TRADING. Mýlil jsem se, když jsem se po vydání rozhodnutí EP ENERGY TRADING domníval, že k akceptaci soudního názoru (jenž odporuje doslovnému znění zákona) orgány finanční správy bude zapotřebí ještě minimálně jeden „potvrzující“ rozsudek Nejvyššího správního soudu.

Dne 7. 10. 2020 Generální finanční ředitelství vydalo metodický pokyn k přiznávání úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47), č. j. 59718/20/7700-10124-050201 (dále také „Metodický pokyn GFR“). V něm hned v úvodu výslovně akceptuje závěry učiněné Nejvyšším správním soudem v rozsudku EP ENERGY TRADING. *Lze tak mít za to, že sami správci daně budou v případě aktivního jednání ze strany daňových subjektů povinni úrok podle rozsudku Kordárna přiznávat a následně formou vratitelného přeplatku vyplácet*.

V odůvodnění Metodického pokynu GFR lze např. nalézt informace, jakým způsobem mají správci daně postupovat, pokud doba úročení přesáhne období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, případně jak spočítat úrok, byl-li daňový subjekt v průběhu prověřování pasivní či žádal-li o prodloužení lhůt k plnění apod.

**Stěžejní část pokynu se však nachází v bodě II.** V této části Generální finanční ředitelství popisuje, jakým způsobem by měli jednotliví správci daně postupovat v závislosti na tom, v jaké fázi se dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem o úroku ze zadržovaného odpočtu nachází. Metodický pokyn upravuje tři situace:

1. aktuálně vedená řízení o úroku, případně v budoucnu zahajovaná,
2. řízení odehrávající se před správními soudy,
3. pravomocně ukončená řízení – rozhodnutím o přiznání úroku dle § 254a DŘ.

**Ad 1) Aktuální řízení a řízení zahájená v budoucnu**

Může se jednat o řízení prvostupňová, odvolací, případně řízení o mimořádném opravném prostředku. Všude tam je správce daně dle Metodického pokynu GFR povinen bez dalšího přiznat daňovému subjektu úroky s parametry uvedenými v rozsudku *Kordárna*. Může se jednat typicky o situace, kdy je daňový subjekt v odvolacím řízení proti rozhodnutí o úroku dle § 254a DR, kterým mu byl přiznán úrok ve výši 1 procentního bodu plus repo sazba ČNB (situace před vydáním rozsudku EP ENERGY TRADING a Metodického pokynu GFR). V takovém případě je odvolací orgán bez dalšího povinen změnit prvostupňové rozhodnutí a přiznat odvolateli úrok podle rozsudku *Kordárna*.

Na první pohled se zdá, že tato skupina řízení nebude činit větší komplikace k dosažení kýženého úroku ze zadrženého odpočtu.

**Ad 2) Běžící řízení před správními soudy**

Ani v případech již rozběhnutých (a dosud neskončených) soudních řízeních o úroku nebudou dle mého soudu komplikace ohledně procesního postupu obou stran (žalobce i žalovaného). Žalovanému poskytuje § 124 DR ve spojení s § 62 s. ř. s. prostor pro uspokojení žalobce formou zrušení či změny žalobou napadeného rozhodnutí. Bude jen na žalobci, zda akceptuje „návrh“ žalovaného na uspokojení. Soud buď řízení ve smyslu § 62 odst. 4 s. ř. s. pro uspokojení žalobce zastaví, nebo v něm bude dále pokračováno se zachováním žalobcova návrhu na zrušení rozhodnutí žalovaného.

**Ad 3) Postup v případě pravomocného rozhodnutí o úroku**

K tomuto je vhodné vznést řečnickou otázku, zda se má s ohledem na judikaturu správních soudů postupovat v případě existence pravomocného rozhodnutí formou přezkumného řízení,<sup>32</sup> když dle judikatury Nejvyššího správního soudu nároku na úrok nebrání překážka *res iudicata*.<sup>33</sup>

Bez ohledu na výše uvedené tato část Metodického pokynu GFR, která zakládá správní praxi v otázce přezkumu pravomocného rozhodnutí, dle mého právního názoru *odporuje znění zákona*. V pokynu se podává, že správci daně nebudou z moci úřední přezkoumávat pravomocná rozhodnutí o úroku dle § 254a DR. Právní úprava přezkumného řízení (dozorčího prostředku), zakotvená v § 121 a násl. DR, je však postavena na zcela odlišném právním principu. Přezkumné řízení je zahajováno toliko *ex officio*. Již tento aspekt vylučuje zahájení řízení z iniciativy daňového subjektu. Přezkumné řízení má být správcem daně nařízeno vždy, jestli je možné po předběžném posouzení věci (tedy se ani nevyžaduje plná informovanost ve věci či 100% jistota o nezákonnosti rozhodnutí) dospět k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem. Cílem správy daní zakotveným v § 1 odst. 2 DR je správné zjištění a stanovení daně. Pod zkratkou daň se řadí i její příslušenství. Povinnost správce daně stanovit správně i příslušenství se dotýká rovněž úroku vypláceného daňovým subjektům, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *Veletřhy Brno*.<sup>34</sup>

Dle mého soudu je jakýkoli správce daně, který disponuje informací o nezákonném rozhodnutí (v našem případě vezmu

rozhodnutí o úroku dle § 254a DR), což je ale v podstatě každý správce daně, který v minulosti takové rozhodnutí ve své působnosti vydal, povinen bezodkladně po veřejně projevené změně přístupu veřejné správy k úrokům ze zadrženého odpočtu bez dalšího podat podnět nadřízenému orgánu k přezkoumání tohoto nezákonného rozhodnutí. Veřejnou akceptací závěru rozsudku EP ENERGY TRADING formou vydání Metodického pokynu GFR mělo dojít k nařízení přezkoumání všech pravomocných rozhodnutí o úroku dle § 254a DR. Pouze tak by byl naplněn cíl správy daní, potažmo smysl a účel přezkumného řízení. Namísto toho Generální finanční ředitelství výslovně zakázalo správcům daně přezkoumávat tato rozhodnutí. Na jedné straně rozumím možným negativním dopadům takového postupu na veřejné rozpočty. Na druhé jde o postup (lépe řečeno omisivní jednání) vysloveně protizákonný. Současně si dovoluji tvrdit, že nastavenou metodikou řada daňových subjektů přijde o své nároky, a to jen proto, že není aktivní vůči správci daně, ač by v daném případě nemusela být.

Odhlédnu-li od postupu nastaveného metodickým orgánem správců daně, zůstává stále otázka, zda podnět na přezkum rozhodnutí, na základě kterého by měl nadřízený orgán nařídit přezkoumání rozhodnutí, je tou správnou procesní cestou, která se domoci nároku na úroky podle rozsudku *Kordárna* v situaci, kdy existuje pravomocné rozhodnutí o úroku dle § 254a DR. Nejvyšší správní soud se v rozsudku *Veletřhy Brno* vyjádřil v tom smyslu, že nároky daňových subjektů v platební rovině (např. ve formě úroku) zanikají až současně s uplynutím lhůty pro placení daní, která činí 6 let.<sup>35</sup> Je možné o ně žádat opakovaně, po částech. Z toho dovozují, že není bezpodmínečně nutné rušit či měnit pravomocné rozhodnutí o úroku dle § 254a DR formou přezkumného řízení. Mělo by postačovat podání podnětu na nečinnost ve smyslu § 38 DR, pakliže na osobním daňovém účtu „nový“ úrok dosud není předepsán. Případně totéž (pasivní přístup) vytknout správcem daně formou námítky.

## 7. Závěrem

Rozsudek EP ENERGY TRADING zajisté přivodil úsměv na tváři všem daňovým poplatníkům, kterým v minulosti správce daně zadržoval nadměrný odpočet. Nám poradcům už tak do smíchu není, neboť ani v této chvíli není úplně snadné správně si o tento úrok „říct“.

Na každý pád platí, kde není žalobce, není soudce. A pokud nám správce daně připsal úrok podle *Kordárny*, ať už byla využita jakákoliv procesní cesta, zlobit se na něj určitě nebudeme. /

32 Srov. § 121 a násl. DR.

33 Srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 234/2014.

34 Bod 16 rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 234/2014.

35 Tamtéž.

# Poznámky k některým bodům přechodných ustanovení novely daňového řádu č. 283/2020 Sb.

Novela daňového řádu č. 283/2020 Sb. připravila daňovým subjektům mimo svého „těžiště navrhovaných změn“ překvapení v podobě ztráty možnosti se odvolat proti faktickým úkonům při evidenci všech typů úroků. Tím, podle mého přesvědčení, zanikla pravomoc odvolacího orgánu vystupovat v řízeních a jiných postupech souvisejících s uplatněním všech typů úroků. A jaké to bude mít dopady?

**Mgr. Jakub Hajdučík,**  
daňový poradce č. 3121

Podle zprávy o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019 (<https://bit.ly/3qpzErG>) jde o významná řízení, protože jen za tento rok představovaly úroky z prodloužení 12 279 mil. Kč. Ve svém důsledku to znamená, že při posuzování úroků končí sjednocovací pravomoc odvolacího orgánu a v této oblasti se vracíme zpět k tzv. daňovým republikám, jak jsme je znali v jejich syrové podobě do vzniku Nejvyššího správního soudu (známý výrok Ing. Václava Bořka, že v Jihočeském kraji je právo to, co řekne on a schválí jeho krajský soud), posléze drobně korigované po vzniku Odvolacího finančního ředitelství. Vracíme se tak ve vývoji daňového práva zpět, do dob, kdy daňové právo bylo krajově roztrženo a bylo ve svém výkladu nepředvídatelné.

Finanční úřad tak, při chápání daňového řízení coby řízení nalézacího, když správní soudy plní toliko roli přezkumnou, bude rozhodovat o svých vlastních pochybeních a bude se jednat o svévoli, protože účinnou obranu proti nesprávnému postupu správce daně představuje jen odvolání, které s novelou končí. Námitka podle § 159 daňového řádu („DŘ“) tak představuje pouze literárně známou možnost *stěžovat si na Godunova přímo u Godunova* (blíže Alexandr Sergejevič Puškin, Борис Годунов in usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2014, čj. 8 Ans 2/2012-278, č. 3071/2014 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). V drtivé většině případů není námitka ani řádným opravným prostředkem, s výjimkou když směřuje proti rozhodnutí (§ 159 odst. 5 DŘ), když nově žádá úrok nevzniká na základě rozhodnutí podle § 251a odst. 3 DŘ.

Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod (sdělení

federálního Ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb.), stejně jako usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku ČR, ve znění pozdějších předpisů umožňují vybírat daně, ale protože jde o zásah do vlastnického práva, musí odpovídat požadavkům zákonnosti, legitimity a proporcionality. Přitom požadavek zákonnosti, jak jej chápe především judikatura Evropského soudu pro lidská práva, v sobě musí obsahovat účinnou záruku proti svévoli. Jak uvedl v rozsudku ve věci *R & L, s. r. o. a ostatní proti České republice* ze dne 3. 7. 2014 (stížnosti č. 37926/05, 25784/09, 36002/09, 44410/09 a 65546/09), aby byl zásah do práva pokojně užívat majetek v souladu s čl. 1 Dodatkového protokolu, musí být ve veřejném zájmu a přiměřený, jinými slovy, musí zachovat spravedlivou rovnováhu mezi požadavky veřejného či obecného zájmu a požadavky ochrany základních práv jednotlivce. ESLP zdůraznil, že samotná existence právního základu ve vnitrostátním právu není pro naplnění požadavku zákonnosti zásahu dostatečná. Právní základ musí mít určitou kvalitu, zejména musí být v souladu s principem právního státu a musí poskytovat záruky proti svévoli (body 109 až 117). Odnětí odvolání jako opravného prostředku, kde je dána kompetence státnímu orgánu odlišnému od orgánu, který pochybení vytýkané v odvolání posoudí, tak podle mého názoru zakládá prostor pro svévoli finančních úřadů. Přitom takto zásadní změnu přijala Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky již v prvním čtení podle § 90 odst. 2 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, a nebyla tak dodržena řádná legislativní procedura při projednávání návrhu zákona.

Prostor pro svévoli zesiluje neformální oznamování výše úroků (a nikoliv oznamování rozhodnutím o nich) a s tím spojené nejednoznačné určení třicetidenní lhůty pro podání námítky. V řadě případů se tak přezkum správnosti výše úroků odehraje s výrazným časovým odstupem od jejich vzniku, ač jde o podstatný zásah do vlastnického práva jednotlivce.

Nedosti na tom. Nová právní úprava v § 159 odst. 5 DŘ připustila námitku jako řádný opravný prostředek, jen pokud směřuje proti rozhodnutí, tedy nejednoznačnost obrany ve správním soudnictví proti sděleným úrokům zůstává zachována a zesiluje prostor pro svévoli finančních úřadů při přezkumu všech typů úroků. Přitom je třeba zdůraznit, že podle jednoho z proudů judikatury Nejvyššího správního soudu není rozhodnutí o námitce vůbec přezkoumatelné ve správním soudnictví a nesprávnosti na osobním daňovém účtu lze odstranit toliko prostřednictvím zásahové žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. (s únikovou variantou přezkumu rozhodnutí o nezastavení daňové exekuce, kdy je dnes část přezkumu sdělených úroků koncentrována tam). Jak uvádí rozsudek, navazující na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 A 130/2012-35, Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015-34: „... pokud evidence daní pouze odráží stav daňových povinností daňového subjektu vycházejících z rozhodnutí správce daně, pak lze před správními soudy napadnout jedině tato rozhodnutí, nikoli z nich vyplývající stav evidence daní. Pokud je naopak stav evidence daní, jenž se projevuje typicky v potvrzení o stavu osobního daňového účtu podle § 151 DŘ, v rozporu s takto určenými daňovými povinnostmi daňového subjektu, typicky v důsledku chyb v evidenci či numerických chyb, je možno takový postup správce daně napadnout žalobou jako nezákonný zásah“, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32, že: „Ani rozhodnutí o námitce proti potvrzení pak nelze považovat za rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., neboť se nejedná o rozhodnutí, kterým by se zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva daňového subjektu. Případným zásahem je totiž stále faktická (chybná) evidence daňové povinnosti na osobním daňovém účtu, která vyplývá z jiných rozhodnutí a na její povaze vydání rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu nic nemění.“ Byť dlužno dodat, že by judikatuře prospělo se vyjádřit k procesu „zprocesnění“ nezákonného zásahu, jak jej chápe rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), který zůstává v judikatuře živý (blíže rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2020, č. j. 3 Afs 402/2019-49, a ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2 Afs 191/2016-38, bod 21), ale je především využíván pro potvrzení názoru, že je třeba užít žalobu zásahovou (blíže např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2020, č. j. 5 Afs 468/2019-65, bod 19; ze dne 29. 10. 2020, č. j. 5 Afs 470/2019-33, bod 21; ze dne 8. 11. 2018, č. j. 10 As 220/2016-20, bod 42). V jednom (mnou zatupovaném) případě byl dokonce podkladem pro potvrzení dvojkolejnosti procesní obrany (blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33, bod 17), kterou v normálních případech správní soudy neobhajují, když víc než pro dosažení spravedlnosti tak činí z důvodů regulace nápadu věcí do správního soudnictví. Novou dimenzi prostoru pro svévoli tak dává fakt, že rozhodnutí o námitce není rozhodnutím, které by zasahovalo do veřejných subjektivních práv jednotlivce, ač daňový řád novelou provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. koncentruje veškerou obranu právě do řízení o ní.

Nový standard ochrany proti nesprávným úrokům je tak nerosvratelně nižší než dosud a vyvstává otázka, zda a jak zasahuje do právních poměrů vzniklých před účinností novely č. 283/2020 Sb.

Z přechodných ustanovení na první pohled plyne, že dosavadní pravidla dopadající na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba opustit a vše dokončit podle nové právní úpravy, pokud zákonodárce neuvážil výslovně jinak. Výjimka je uvedena mj. i v bodě 6 přechodných ustanovení, podle níž: „Řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“ Přitom řízení o námitce počíná jejím doručením správci daně a končí oznámením rozhodnutí o námitce. Přechodné ustanovení tak výslovně nedopadá na řízení o odvolání podle § 254 odst. 5 DŘ ve znění do dne 31. 12. 2020, které počíná podáním odvolání a končí oznámením rozhodnutím o odvolání, ač důvodová zpráva vypovídá o opaku. Je ale notorií, že nedostatky v textu zákona nelze odstraňovat poukazem na záměr zákonodárce, který deklaroval odvolací řízení zachovat, protože k nápravě vad právního předpisu slouží novelizace, a nikoliv výklad *contra legem*. Z praktického pohledu je zásadní, že rozhodnutí o odvolání může být rozhodnutím nicotným, pokud bylo vydáno věcně nekompetentním orgánem, což může být osvědčeno kdykoliv, bez ohledu na lhůtu pro placení daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2019, č. j. 10 Afs 332/2018-29: „Podle ustálené judikatury jsou rozhodnutí o odvolání tam, kde odvolání již nepřichází v úvahu, a není k nim tedy příslušný žádný správní orgán, nicotná (viz např. rozsudek ze dne 30. 10. 2003, č. j. 5 A 153/2002-33, č. 273/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 7. 6. 2017, č. j. 6 Afs 274/2016-8, věc Tukový průmysl, s výčtem další judikatury). Daňový řád za nicotné označuje v § 105 mj. právě také rozhodnutí, k jehož vydání správce daně nebyl vůbec věcně příslušný. K otázce nicotnosti musí NSS přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Na nicotné správní rozhodnutí se hledí jako na neexistující, zdánlivé, nezakládající žádné právní následky (viz rozsudek ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS). Takové správní rozhodnutí soudy meritorně nepřezkoumávají, ale vysloví i bez návrhu jeho nicotnost [§ 76 odst. 2, § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].“ Příznivé, či lépe jakékoliv, rozhodnutí o odvolání oznámené po dni 1. 1. 2021 se tak v důsledku pozdějšího výkladu otázky kompetence může lehce vytratit a stát může některé přiznané úroky požadovat zpět. Určitě ty, o nichž se rozhoduje, a možná i ty, které vznikají ze zákona.

Na přechodné ustanovení obsažené v bodě 6 úzce navazuje přechodné ustanovení v bodě 11: „Úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvaly podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“, které představuje jen hmotněprávní úpravu, protože používá intertemporální pravidlo trvání podmínek pro vznik úroku, kdy se uplatní úrok podle daňového řádu účinného do dne 31. 12. 2020 a kdy úrok podle daňového řádu ode dne 1. 1. 2021, a nijak se nedotýká pravidel procesních. Na ty míří až bod 12 přechodných ustanovení: „Na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto

zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“ a zakotvuje výhradní použití nových procesních pravidel. Ve svém důsledku to znamená, že odvolací řízení zahájené přede dnem 31. 12. 2020 (včetně) ve věci všech úroků musí být dokončeno podle daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021, který ale odvolací řízení proti platebním výměrům na úroky z prodlení, rozhodnutím o úrocích podle § 155 odst. 5 a § 157 odst. 3 DŘ a „rozhodnutím“ o úrocích z neoprávněného jednání podle § 254 či z daňového odpočtu podle § 254a DŘ vůbec neupravují. Podaná odvolání tak musí být posouzena jako námitky podle § 159 DŘ účinného ode dne 1. 1. 2021 a tak i dokončena. Výjimkou bude řízení o námitce, které upravuje bod 6 přechodných ustanovení. Ale budou takto vzniklá rozhodnutí přezkoumatelná ve správním soudnictví? Možná ano, ale nevsadil bych na to. Novela je totiž rozporuplná, když text přechodných ustanovení je v příkrém rozporu s doprovodnou důvodovou zprávou, a v tu chvíli si před správním soudem nikdo nemůže být jist vůbec ničím. Obstojně lze argumentovat ve prospěch obou výkladů, i když zda jde o výklady srovnatelné a vedoucí k aplikaci zásady *in dubio mitius*, si říci netroufám. Jisté je jen to, že odvolací orgán v důsledku bodu 12 přechodných ustanovení ztratil kompetenci věc meritorně posoudit a i jeho dobře míněný úmysl aktivní činností napravit vadnost novely č. 283/2020 Sb. může přinést zpochybnitelný výsledek, protože případným nedostatkem je časem nezhojitelná nicotnost ve smyslu výše cit. judikatury k rozhodnutí odvolacího orgánu tam, kde žádnou kompetenci nemá. Když zanikla pravomoc odvolacího orgánu vést dál odvolací řízení, podle mého názoru nepřipadá v úvahu jiná varianta než zastavení řízení (samozřejmě jen tam, kde nelze podané odvolání posoudit podle obsahu jako námitky), nejspíše proto, že nelze v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon podle § 106 odst. 1 písm. e) DŘ. Toto rozhodnutí nebude přezkoumatelné ve správním soudnictví, protože je vydáno jen coby nechtěný důsledek nepovedené novely č. 283/2020 Sb. a samotný výrok je správný. Jak se dovolat účinné soudní ochrany, bude opravdový oříšek. Pojďme se pokusit jej rozlousknout. U úroků, které vznikají ze zákona a k jejichž existenci neslouží individuální správní akty, lze využít zásahovou žalobu ve smyslu výše cit. rozsudku č. j. 1 Afs 265/2016-33, ale opatrně, tedy společně s tím napadnout žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. rozhodnutí o námitce. Přiměřeně stejně bych postupoval i u problematického bodu 6 přechodných ustanovení, kdy bych žalobou napadl rozhodnutí o námitce a dodržení dvouměsíční lhůty analogicky odvozoval od lhůty pro podání žaloby ohledně zásahů, které skončily přede dnem 1. 1. 2003, kdy v České republice neexistovala ve správním soudnictví právní ochrana obdobná dnešní zásahové žalobě, jak dovodil Nejvyšší správní soud v případě *Dřevařská a lesnická spol. s r. o. proti Finančnímu úřadu v Mostě* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. 4 Afs 22/2003, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). U úroků, které vznikají na základě rozhodnutí (§ 155 odst. 5 DŘ a § 157 odst. 3 DŘ do dne 31. 12. 2020), bych stejně tak napadl žalobou jak prvostupňové, tak i druhostupňové rozhodnutí. Bude-li to správné, nevím, ale něco se ujme určitě. Každopádně bude to dost, abych si obhájil svou odpovědnost postupovat s řádnou péčí.

*Novela je natolik rozporuplná, že si před správním soudem nikdo nemůže být jist vůbec ničím.*

## Shrnutí

Poselstvím tohoto článku není strašit, ale varovat před nedostatky novely č. 283/2020 Sb., která může zhatit obranu veřejných subjektivních práv daňových subjektů v oblasti daňových úroků, které by mohly mít dojem, že daňovému poradci k analýze přechodných ustanovení nemůže u nového zákona stačit jen důvodová zpráva, ale musí ji kriticky zhodnotit a varovat svého klienta před úskalími, která skýtá.

### Podle mého přesvědčení:

1. Novela č. 283/2020 Sb. zrušila odvolací řízení, a tím snížila ochranu v oblasti daňových úroků tak, že je jednotlivce vystaven riziku svévole finančních úřadů.
2. Není jasné, zda je rozhodnutí o námitce přezkoumatelné cestou žaloby podle § 65 s. ř. s. či je zde povinnost brojit proti fakticky nesprávné evidenci daňových úroků na osobním daňovém účtu zásahovou žalobou podle § 82 s. ř. s. Odpovědné je podat obě žaloby.
3. Odvolací finanční ředitelství ztratilo ode dne 1. 1. 2021 kompetenci rozhodnout o odvolání proti rozhodnutí o daňových úrocích a může jen řízení zastavit.
4. Se ztrátou kompetence se pojí podle § 69 s. ř. s. i ztráta pasivní legitimity v soudních řízeních, protože pravomoc rozhodovat o daňových úrocích přešla na finanční úřady.
5. Rozhodnutí o daňových úrocích vydané věcně nekompetentním orgánem je nicotné.
6. Hmotněprávně vzniká do dne 31. 12. 2020 úrok podle daňového řádu účinného do stejného dne a ode dne 1. 1. 2021 vzniká úrok podle daňového řádu účinného od stejného dne. Všechny úroky se spravují podle procesních pravidel účinných ode dne 1. 1. 2021 s výjimkou řízení o námitce zahájeného do dne 31. 12. 2020 včetně.
7. Lhůta pro podání žaloby proti rozhodnutím, u nichž věcně neproběhne odvolací řízení z důvodů ztráty kompetence odvolacího orgánu, počne běžet dne 1. 1. 2021 a skončí dne 1. 3. 2021. /



# Počátek a konec běhu úročené doby při nezákonné exekuci



**Ing. Tomáš Hajdušek,**  
daňový poradce, vedoucí  
Sekce správy daní a poplatků  
Komory daňových poradců ČR

za nezákonnou exekuci na 16,50 % p. a. (dvakrát REPO + 8 %). Ustanovení o dvojnásobné výši úroku za dobu nezákonné exekuce nedoznalo fakticky po celou dobu účinnosti daňového řádu až do jeho poslední novely žádné změny. Výkladová praxe byla ze strany správců daně ustálená a ze strany daňových subjektů (překvapivě) respektovaná. Pak se ale dostala k Nejvyššímu správnímu soudu kauza Českomoravská olejářská, v rámci které (a to nikoliv poprvé!)<sup>1</sup> Nejvyšší správní soud do dosavadní praxe správců daně výrazně zasáhl. Cílem článku je seznámit čtenáře s tímto výkladovým zlomem, neboť podle názoru autora jsou právní závěry soudu plně aplikovatelné i na aktuální právní úpravu úroků z nesprávně stanovené daně.

**P**ři nezákonné exekuci náleží daňovému subjektu úrok ve dvojnásobné výši než při „prostém“ nezákonném stanovení daně. V závěru roku 2020 činila výše toho úroku 28,50 % p. a. (dvakrát REPO + 14 %). V důsledku novely daňového řádu klesla na začátku roku 2021 výše úroku

<sup>1</sup> Srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70, nebo ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126.

## Co stálo na začátku?

Na začátku celého příběhu je zajišťovací exekuce, kdy v adventním čase roku 2013 byly daňovému subjektu, provozujícímu velkoobchod a maloobchod s pohonnými hmotami, exekvovány veškeré movité věci, zejména nákladní automobily a tzv. mokré a suché zboží, tedy zásoby pohonných hmot a zboží z prodejen na čerpacích stanicích. Prodej exekvovaného zboží následně správci daně trval rok až rok a půl. Poté, co byl daňový subjekt úspěšný se svojí obranou proti zajišťovacímu příkazu<sup>2</sup> i obranou proti následnému doměření daně v rámci prvního kola soudního přezkumu,<sup>3</sup> byly daňovému subjektu vyplaceny zpět veškeré finanční prostředky získané exekucí. Následně byl daňovému subjektu přiznán úrok za nezákonně vedenou exekuci ve výši dle § 254 odst. 2 DŘ.

## Předmět sporu

Předmětem sporu mezi daňovým subjektem a správcem daně byl počátek běhu úročené doby. Zatímco správce daně počítal úrok od okamžiku připsání výtěžku dražby na svůj účet, daňový subjekt se domáhal výpočtu úroku od samotného počátku exekuce, neboť již první den exekuce mu byly veškeré movité věci odebrány.

Daňový subjekt se domáhal svého nároku zejména za použití této argumentace:

! podle důvodové zprávy k daňovému řádu je dvojnásobný úrok sankcí, „*kteřá stihá správce daně, který exekuci prováděl, nebo ji nechal provést jiným orgánem (soud, soudní exekutor)*“, a měla by „*zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, který vymáhání představuje*“;

! zvýšený úrok je tedy třeba chápat jako sankci pro správce daně za případné neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu podstatněji než samotné nesprávné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti, resp. *vice versa* kompenzaci pro daňový subjekt nahrazující mu následky způsobené takovým (intenzivnějším) postupem správce daně;<sup>4</sup>

! podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, platí, že „... úrok by měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně“;<sup>5</sup>

! materiální dopady neoprávněného vymáhání pocítil daňový subjekt hned od prvního dne provádění exekuce, neboť právě tento den došlo k zásahu do jeho vlastnického práva a hned od tohoto dne mu bylo znemožněno se svým majetkem nakládat.

Důležité je sdělit, že v daném případě došlo k exekuci veškerého majetku již 18. 12. 2013, tedy v první den daňové exekuce, ale zpeněžení exekvovaného majetku dosáhl správce daně až se značným časovým odstupem ve dnech 11. 11. 2014, 19. 11. 2014, 20. 11. 2014, 24. 11. 2014, 14. 1. 2015, 9. 4. 2015, 14. 4. 2015, 23. 4. 2015, 25. 5. 2015 a 27. 5. 2015. Přitom daňový subjekt nekladl správci daně v průběhu daňové exekuce žádné překážky a plně se správcem daně spolupracoval, a nelze tak fakticky přičítat prodlevu při zpeněžení exekvovaného majetku k jeho tíži. Naopak bylo by zcela absurdní, pokud by výše úroku závisela na rychlosti provádění jednotlivých úkonů správce daně (např. dražeb exekvovaného majetku) v rámci exekuce. Tento právní výklad by totiž v praxi mimo jiné znamenal, že čím jsou úkony správce daně v rámci exekuce pomalejší, tím je nižší úrok pro daňový subjekt.

Finanční správa, zde zastoupená Odvolacím finančním ředitelstvím, přirozeně dosavadní správní praxi obhajovala. Podle právního výkladu OFŘ druhý odstavec § 254 DŘ jako speciální ustanovení vůči prvnímu odstavci pouze modifikuje výši úroku v případě, že je na daňovém subjektu vymáhán neoprávněně. Nestanoví ale hranice úročeného období. Podle OFŘ nemá úrok z neoprávněného jednání nahrazovat nemožnost nakládat s jakýmkoliv majetkem, ale nemožnost nakládat pouze s finančními prostředky. Pokud daňový subjekt pocítil materiální dopady exekuce od prvního dne jejího provádění, odkázalo ho OFŘ na řízení o náhradě škody v rámci civilního soudního řízení na základě zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Takový právní názor označil daňový subjekt za rozporný se smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně a s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Smysl předmětné právní úpravy, tj. § 254 DŘ, vymezil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, takto: „*Nejvyšší správní soud přitom nemá pochyb o tom, že výchozím a stěžejním smyslem zmíněného institutu je „předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody“, a to tak, že „způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt“ právě výše daného úroku.*“

## Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Autor si dovolí nezabývat se rozhodnutím krajského soudu<sup>6</sup> a přejde rovnou k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Ten ve svém rozsudku ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40, dospěl k závěru, že **daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně počítaný od zahájení daňové exekuce.**

Podle Nejvyššího správního soudu druhý odstavec § 254 DŘ stanoví nejen výši úroku, ale též úrokové období, neboť daňovému subjektu náleží dle doslovné dikce citovaného ustanovení úrok o zvláštní sazbě za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení – tedy přirozeně od jeho zahájení dle § 178 odst. 1 DŘ a po celou dobu tohoto řízení až do jeho pravomocného skončení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že text právního předpisu je v tomto jednoznačný a nevyvolává nutnost užití jiných výkladových metod.

2 Viz uváděný rozsudek 4 Afs 22/2015.

3 Viz uváděný rozsudek 2 Afs 155/2016.

4 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, bod 27.

5 Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud rovněž např. i v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39.

6 Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 4. 2019, č. j. 50 Af 28/2018-32.

Podle Nejvyššího správního soudu tento jazykový výklad neodporuje ani účelu úroku z neoprávněného jednání správce daně. Je ustáleně judikováno a plyne též z důvodové zprávy, že účelem právní úpravy § 254 DŘ je paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat.

Ke konkrétnímu účelu § 254 odst. 2 DŘ Nejvyšší správní soud uvedl, že takto zvýšený úrok „... je tedy třeba chápat jako sankci pro správce daně za případné neoprávněné vymáhání, které zasáhlo do vlastnického práva daňového subjektu podstatněji než samotné nesprávné stanovení a následné dobrovolné uhrazení daňové povinnosti, resp. vice versa kompenzaci pro daňový subjekt nahrazující mu následky způsobené takovým (intenzivnějším) postupem správce daně“.

Zásah do vlastnického práva se přitom neděje až po dokončení exekuce a připsáním finančních prostředků na účet správce daně, ale již samotným zahájením exekučního řízení. Přitom daňový subjekt zásadně neovlivňuje volbu prostředků k vymození dlužné částky a může jen velmi omezeně ovlivnit rychlost prováděné exekuce. I tento argument vhodně dokresluje racionalitu zákonodárce, jenž výslovně úrokové období stanovil za dobu „neoprávněně vedeného exekučního řízení“.

Závěry citovaného rozsudku byly o měsíc plně potvrzeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 9/2020-34.

## Počátek a konec „dvojnásobně“ úročené doby

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k jednoznačnému závěru, že „dvojnásobně“ úročená doba počíná běžet ihned od začátku exekuce bez ohledu na její další konkrétní průběh. Zároveň se však vyslovil i k tomu, kdy tato „dvojnásobně“ úročená doba končí. Zcela logicky dospěl k závěru, že daňový subjekt má nárok na dvojnásobný úrok od zahájení do ukončení exekuce. Tedy vlastní okamžik „vrácení“ finančních prostředků zde nehraje roli.

Podle Nejvyššího správního soudu tak náleží daňovému subjektu dvojnásobný úrok za dobu exekučního řízení ve výši určené dle § 254 odst. 2 DŘ, a dále pak – **pokud by daň byla na základě exekuce skutečně uhrazena** a správce daně by byl v prodlení s vrácením takto neoprávněně vymožené částky – by daňový subjekt měl stále nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, byť s nižší sazbou dle § 254 odst. 1 DŘ. Počátkem druhého úrokového období by byl den exekuční úhrady daně a koncem den, kdy byla tato neoprávněně inkasovaná částka vrácena daňovému subjektu. Podle Nejvyššího správního soudu je nemyslitelné, aby správce daně měl neoprávněně k dispozici peněžní prostředky daňového subjektu po určité období, které by nebylo kryto úrokem z neoprávněného jednání správce daně.

Pokud tedy dojde k ukončení exekuce, nejčastěji z důvodu vymožení dlužné částky ještě před okamžikem vrácení vymožených prostředků daňovému subjektu, rozdělí se úročená doba na dva časové úseky, z nichž každý bude úročen jinou sazbou.

Po dobu provádění exekuce běží daňovému subjektu dvojnásobný úrok, ode dne skončení exekuce po okamžik vrácení exekucí získaných finančních prostředků běží daňovému subjektu úrok v základní výši.

Podle autora je důležitý zvýrazněný text „*pokud by daň byla na základě exekuce skutečně uhrazena*“. Často se totiž stává, že exekuce nevede k úhradě daně v plné výši a trvá až do okamžiku zrušení rozhodnutí a následnému vrácení exekucí získaných finančních prostředků. Potom podle názoru autora běží dvojnásobně úročená doba od zahájení exekuce až po vrácení exekucí získaných finančních prostředků.

## Jak se domoci svých nároků z minulosti

Je možné, že aplikace nových pravidel pro určení počátku a konce dvojnásobně úročené doby bude pro některé daňové subjekty výhodnější než úroky, které jim byly v obdobných situacích přiznány. V takovém případě doporučuji postupovat podle závěrů Nejvyššího správního soudu ve věci *Veletřhy Brno*,<sup>7</sup> podle kterého nárok daňového subjektu na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši neuplatněním námitky podle § 254 odst. 5 DŘ nezaniká a trvá po celou dobu pro placení daně.

Správce daně je po zrušení rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu *ex officio* povinen stanovit úrok z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši. Pokud tak z jakéhokoli důvodu neučiní, může daňový subjekt podat proti tomuto námitku. Přiznání správné výše úroků se lze domáhat po celou dobu pro placení daně. Daňový řád totiž v žádném svém ustanovení nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Naopak v jeho § 20 odst. 2 se výslovně uvádí, že daňový subjekt má práva a povinnosti při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku (srov. § 160 odst. 1 DŘ).

## Postup podle novely daňového řádu

Autor se domnívá, že závěry citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu ohledně určení počátku a konce běhu dvojnásobně úročené doby lze aplikovat i na aktuální právní úpravu úroků z nesprávně stanovené daně.

Podle původního § 254 odst. 2 DŘ „... v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu **za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení** úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši“.

Podle aktuálně platného § 254 odst. 5 DŘ „... výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek **po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení**“.

<sup>7</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43.

Podle názoru autora se nový text významově neodchyluje od předchozího. A ani důvodová zpráva neposkytuje argumenty pro to, aby nebyly závěry Nejvyššího správního soudu na novou právní úpravu aplikovány.

## Námítky proti postupu správce daně při placení daně

Na závěr se autor krátce zastaví u nové úpravy řízení o námitkách proti postupu správce daně při placení daně. I nadále bude možno podat proti postupu správce daně při přiznání úroku z nesprávně stanovené daně námitku podle § 159 DŘ. Nově se však již nebude možné proti rozhodnutí o této námitce odvolat. Zároveň podle bodu 12 přechodných ustanovení platí, že na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti novely se ode dne nabytí účinnosti novely použije již novelizované znění. Tedy že od 1. 1. 2021 platí nová pravidla.

Z této skutečnosti někteří dovozují, že ta odvolací řízení, která neskončila před 1. 1. 2021, nelze od 1. 1. 2021 dokončit, neboť (typicky) Odvolací finanční ředitelství ze zákona ztratilo kompetenci je dokončit a měla by být zastavena.

Autor tento názor nesdílí. Zastánci citovaného názoru podle autora přehlížejí jiné přechodné ustanovení a vůli zákonodárce, vyjádřenou v důvodové zprávě.

Podle bodu 6 přechodných ustanovení se všechna běžící řízení o námitce dokončí podle dosavadních pravidel. Podle autora se odvolací řízení proti rozhodnutí o námitce považuje za součást celého řízení o námitce.<sup>8</sup> A pokud nebyla explicitně vyjádřena vůle zákonodárce probíhající odvolací řízení „násilně“ zastavit, nelze toto nijak pouze z bodu 12 přechodných ustanovení takto extenzivním výkladem dovozovat.

Názoru autora odpovídá i důvodová zpráva k bodu 6 přechodných ustanovení, podle které „... s ohledem na skutečnost, že se v rámci návrhu zákona nepředpokládá obecné přechodné ustanovení, které by prodloužilo aplikaci dosavadních pravidel procesního charakteru na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba výslovně řešit specifickou situaci řízení o námitce, a to v kontextu změny tohoto institutu v rámci úpravy úroků hrazených správcem daně. Na rozdíl od dosavadní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně (stávající § 254 odst. 5 DŘ) a úroku z daňového odpočtu (stávající § 254a odst. 5 DŘ) nově v případě analogických úroků hrazených správcem daně nebude připuštěna možnost odvolání proti rozhodnutí o námitce, kterou daňový subjekt může brojit proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku. Nadto v případě celé nové úpravy úroků se (v zájmu dosažení právní jistoty s ohledem na její smíšený hmotněprávní a procesněprávní charakter) navrhuje výslovné přechodné ustanovení, podle něhož se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků (tedy na jejich procesněprávní aspekty) ode dne nabytí účinnosti navrhovaného zákona použije nová právní úprava. **Tento princip však nelze akceptovat v případě započatých (a dosud neskončených) řízení o námitce, neboť by to**

<sup>8</sup> Analogicky viz novelizovaný § 134 odst. 4 DŘ.

*Zásah do vlastnického práva se neděje až po dokončení exekuce a připsáním finančních prostředků na účet správce daně, ale již samotným zahájením exekučního řízení. Přitom daňový subjekt zásadně neovlivňuje volbu prostředků k vymožení dlužné částky a může jen velmi omezeně ovlivnit rychlost prováděné exekuce.*

**ve vztahu k přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o námitce vedlo k omezení dosavadních již vzniklých, anebo legitimně předpokládaných práv daňových subjektů v již běžících řízeních.“**

K bodu 12 přechodných ustanovení potom důvodová zpráva přímo uvádí, že „... **výjimkou** z aplikace nových procesních pravidel na úpravu ‚starých‘ úroků v daňovém řádu **je dokončení započatých řízení o námitce** (viz výše bod 6 přechodných ustanovení)“.

Autor toto téma uzavírá připomenutím, že za notoriету známou mimo jiné z judikatury je považováno, že pod pojem řízení je třeba subsumovat jak proces před orgánem prvního stupně, tak případné odvolací řízení. Obě řízení tvoří tedy jeden celek, na který dopadá přechodné ustanovení o jeho dokončení dle stávajících pravidel.

## Shrnutí

Nejvyšší správní soud v citovaných rozsudcích jasně vymezil začátek i konec úročené doby, za kterou je daňovému subjektu poskytován úrok ve dvojnásobné výši jako finanční kompenzace (odškodnění) za nezákonnou exekuci. Podle autora jsou tyto závěry plně přenositelné i na novou právní úpravu. Konec sporů v této oblasti ale autor nepředpokládá. Nová judikatura další sporné otázky nastoluje a finanční správa typicky všechny sporné případy judikaturou doposud nevyřešené vykládá v neprospěch daňových subjektů. Jako příklad z poslední doby lze uvést např. spory o výši úroku za dobu zadržování nadměrných odpočtů za období od 1. 7. 2017. Ale to už je jiný příběh... /

# K procesu obstarávání důkazů z trestního spisu správcem daně a k (ne)použitelnosti vybraných důkazů v rámci daňového řízení



**JUDr. Jakub Hlína,**  
advokát  
CLAY & PARTNERS,  
advokátní kancelář s. r. o.

## 1. Úvod do problematiky

V poslední době napříč odbornou veřejností rezonuje téma „souběhu“ trestního a daňového řízení, zejména pak diskuze týkající se aplikace zásady *ne bis in idem*. Současně se pozornost soustředí taktéž na vzájemnou využitelnost důkazních prostředků získaných v trestních a daňových řízeních. Ne že by snad spolupráce mezi orgány činnými v trestním řízení a orgány finanční správy byla něčím zcela novým či převratným, nicméně v souvislosti s potřebou státních orgánů vyšetřovat daňovou kriminalitu lze v poslední době sledovat zvýšenou a vzájemně provázanou aktivitu orgánů činných v trestním řízení a správců daně. Samotná praxe správců daně se pak řízení od řízení liší, a ne vždy je ze strany správce daně postupováno způsobem, který koreluje s příslušnými zákonnými ustanoveními. Správci daně tak za účelem obhájení svého stanoviska o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu neváhají využít z trestního spisu *de facto* cokoli, co v trestním spise naleznou.

Autor tohoto příspěvku v žádném případě nezpochybňuje celospolečenský zájem potírat hospodářské trestné činy a daňové delikty a sankcionovat pachatele těchto činů. Je však přesvědčen, že se tak nesmí dít dle rčení „účel svěťí prostředky“, ale toliko v rámci zákonných mantinelů a v souladu se základními pravidly našeho právního státu.

Dle přesvědčení autora by správci daně měli při získávání důkazů z trestního řízení postupovat transparentně a pro daňový

subjekt přezkoumatelným způsobem, a nikoliv libovolně a bez dodržení zákonných pravidel zařazovat do daňového spisu důkazy pocházející ze zcela odlišného trestního řízení, jakkoliv není takový postup správce daně v praxi ničím výjimečným. Autor je přesvědčen, že přebírání relevantních důkazů správcem daně z trestního řízení má být z povahy věci záležitostí spíše výjimečnou a probíhat za přesně stanovených procesních pravidel tak, aby nebylo pochyb o tom, jakým způsobem správce daně daný důkazní prostředek získal, od koho jej získal, na základě jakého zákonného ustanovení, když jediné tak může být zajištěna autenticita takto získaných důkazů.

Cílem tohoto příspěvku je zaměřit se na pravidla a podmínky, při jejichž splnění může správce daně důkazy z trestního spisu získat a následně takto získané důkazy v daňovém řízení použít. Současně má tento článek za cíl rozdělit důkazní prostředky do kategorií dle jejich (ne)použitelnosti.

## 2. Žádost o poskytnutí údajů nebo dokumentů

Postup umožňující správci daně opatřit si nezbytné podklady od jiných orgánů veřejné moci je na několika místech zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen jako „**daňový řád**“ či „**DŘ**“), konkrétně v § 57 (součinnost dožadovaných subjektů), § 58 (žádost správce daně o poskytnutí údajů nebo dokumentů) a § 93 odst. 2 (použitelnost důkazů z jiných řízení získaných správcem daně).

Prvotním předpokladem pro získání důkazu z jiného řízení je, že správce daně o poskytnutí takových podkladů příslušný orgán veřejné moci požádá. Taková žádost správce daně pak musí být příslušným orgánem veřejné moci náležitě vyřízena. Teprve na základě žádosti a jejího kladného vyřízení může být daňový spis rozšířen o podklady poskytnuté jinými orgány veřejné moci. Považuji za nezbytné zdůraznit, že *vedle samotných doplněných podkladů je nezbytné učinit součástí daňového spisu i samotnou žádost a její vyřízení, a to právě z toho důvodu, aby bylo možné zpětně posoudit, zda pro doplnění spisového materiálu o podklady poskytnuté jinými orgány veřejné moci byly splněny zákonné předpoklady.*

Vyhotovením a odesláním žádosti dle § 58 DŘ je zahájen zákonem předvídaný proces získávání důkazů ze spisu nacházejícího se u jiného správního orgánu, orgány činné v trestním řízení nevyjímaje.

Judikatura NSS dovodila,<sup>1</sup> že jedním z požadavků na zákonné využití důkazních prostředků převzatých z jiných řízení je, aby se tento důkazní prostředek dostal do sféry správce daně zákonným způsobem, tedy zejména při dodržení citovaných ustanovení daňového řádu.

V rozsudku ze dne 23. 2. 2011, č. j. 7 Afs 36/2010-104, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „(...) **Součástí správního spisu je žádost správce daně adresovaná Policii ČR, na jejímž základě byly poskytnuty výpovědi obviněných, tzn. že tento listinný důkaz se dostal do sféry správce daně zákonným způsobem**“. Dle Nejvyššího správního soudu je tak nezbytné příslušnou žádost založit do správního spisu, neboť v opačném případě nelze dospět k závěru, že se předmětné důkazní prostředky dostaly do sféry správce daně zákonným způsobem.

Z obsahu daňového spisu tak musí být zřejmé:

- (i) kdy správce daně žádost vydanou podle § 57 DŘ vyhotovil a co je jejím obsahem;
- (ii) komu správce daně tuto žádost adresoval;
- (iii) reakce dožádaného orgánu včetně zaslaných důkazů.

V případě, že nebudou splněny shora uvedené podmínky, nebude možné považovat proces získání těchto důkazů za zákonný.

Sluší se však dodat, že správní soudy připustily, aby správce daně získal důkazy z trestního spisu rovněž jinak než korespondenční cestou, např. v rámci místního šetření u policejního orgánu.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, bylo judikováno následující: „*Dotčené podklady z trestního řízení tak byly získány v souladu se zákonem. Je nepodstatné, že k tomu ve dvou případech došlo prostřednictvím místního šetření na Krajském ředitelství policie Jihočeského kraje. O tomto místním šetření byl správcem daně pořízen protokol, v němž jsou zaznamenány listiny, které byly správci daně poskytnuty, a předcházely mu v obou případech výzvy k poskytnutí informací podle § 57 daňového řádu, které specifikují požadované dokumenty související s předmětem daňového řízení. Neprobíhalo zde nahlížení do trestního spisu ve smyslu § 65 trestního řádu, ale správci daně byly pouze předloženy k nahlédnutí podklady, které byly předmětem výzev k poskytnutí informací. To je z protokolů o místním šetření patrné.*“

Jak vyplývá ze shora uvedeného, z obsahu daňového spisu musí být vždy zřejmé, jakým způsobem se do tohoto spisu z jiného řízení důkazy dostaly.

Autor je přesvědčen, že ve vztahu k žádosti vydané správcem daně postupem dle § 57 DŘ musí být součástí spisu vždy

*Jestliže samotný trestní řád významně omezuje použitelnost (řádě opatřených) odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu i v rámci trestního řízení, tím spíše není možné takový důkazní prostředek užít v řízení správním – daňovém, jež není řízením o trestním obvinění a jehož předmět je, ve srovnání se soudním řízením trestním, zcela odlišný.*

rovněž jakási zrcadlí reakce od dožádaného orgánu. V této reakci na žádost musí být popsáno, jaké důkazní prostředky jsou správci daně poskytovány, jaká mají přiřazena čísla listu v dotčeném spise, a pokud jsou poskytována data na mediálním nosiči, pak musí být zachycena autenticita reprodukce takového důkazu (obvykle kopie CD či DVD s fotografiemi, flash-disky, apod.).

### 3. Povinnost správce daně obeznámit daňový subjekt se získanými důkazy

Jakmile se tedy „nový“ důkazní materiál dostane shora uvedeným zákonným způsobem do sféry správce daně, je správce daně povinen zajistit, aby se s ním mohl daňový subjekt náležitým způsobem obeznámit. V rámci daňové kontroly bude tímto nejzazším momentem seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění.<sup>2</sup> V případě odvolacího řízení je pak na odvolacím orgánu, aby odvolatele seznámil s novými důkazy získanými v rámci odvolacího řízení.<sup>3</sup> Seznámení daňového subjektu s novými důkazy obvykle v praxi nečiní problémy, lze se však setkat s případy, kdy správce daně v rámci trestního spisu objeví informace či dokumenty, které nemá daňový subjekt k dispozici, avšak tyto důkazy hovoří v jeho prospěch.<sup>4</sup> V takové

1 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.

2 § 88 odst. 1 ve spojení s § 65 odst. 2 DŘ.

3 § 115 odst. 2 DŘ.

4 Příkladem může být znalecký posudek „mapující“ podvodný řetězec, ze kterého však nevyplývá jakékoliv vědomé zapojení daňového subjektu do daňového podvodu.

situaci by měl správce daně daný důkaz rovněž učinit součástí daňového spisu a v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů důkazní prostředek zahrnout do své správní úvahy ohledně zapojení daňového subjektu do daňového podvodu.

#### 4. Typy důkazů a jejich (ne)přípustnost – zásada bezprostřednosti

Jakmile se tedy důkazy získané v trestním řízení dostanou do sféry daňového subjektu, je nezbytné zabývat se jejich použitelností v rámci daňového řízení. Soudní praxe zásadně připustila použití důkazů získaných orgány činnými v trestním řízení, a to při splnění několika podmínek:<sup>5</sup>

- (i) důkaz musí být pořízen nezávisle na daňovém řízení;
- (ii) důkaz byl v jiném řízení pořízen v souladu se zákonem;
- (iii) důkaz se do sféry správce daně dostal zákonným způsobem (viz pojednání o žádosti dle § 58 DŘ a navazující korespondenci s dožádaným správním orgánem);
- (iv) důkaz byl zpřístupněn daňovému subjektu a bylo mu umožněno navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.

V případě dodržení shora uvedených požadavků lze takto využít např. protokoly o provedených svědeckých výpovědích, smlouvy nebo objednávky obsažené v trestním spise. Vždy je však nutno klást důraz na zachování zásady bezprostřednosti,<sup>6</sup> přičemž těžiště dokazování by se z povahy věci mělo nacházet v daňovém řízení. Nezřídka jsou tak daňová řízení poměrně masivním způsobem doplňována důkazy získanými správcem daně z trestního spisu, přičemž autor příspěvku se nemůže ubránit dojmu, že je tak v některých případech činěno zcela cíleně za účelem vylepšení důkazní pozice správce daně v rámci prokazování zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Práva bdělý daňový subjekt tak musí obezřetně podrobit každý jednotlivý doplněný důkaz testu zákonnosti a vyhodnotit, zda byl důkaz správcem daně vůbec získán v souladu s výše uvedenými zákonnými předpoklady.

#### 5. Důkazy vyloučené z použití v daňovém řízení

Autor tohoto příspěvku je přesvědčen, že existuje kategorie důkazů získaných v trestním řízení, které jsou *a priori* vyloučeny z použití v rámci řízení daňového.

V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62, který se výslovně vyjadřuje k (ne)použitelnosti odposlechu jako důkazu v daňovém řízení: „Pokud stěžovatel uvádí, že i v případě nepoužitelnosti výše hodnocených protokolů jeho závěr o postavení žalobce jako plátce spotřební daně ob stojí, nelze se s ním ztotožnit. Stěžovatel poukazuje v této souvislosti zejména na protokoly o provedených odposleších telefonických hovorů, které byly nařízeny podle § 88 odst. 1 trestního řádu, a to pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, § 148 3 písm. a), c) trestního zákona. Vzhledem k tomu, že úprava daňového řízení účinná v době rozhodování stěžovatele (§ 31 odst. 4

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „ZSPD“) neomezovala okruh důkazních prostředků na jejich uzavřený výčet, ale připouštěla užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy (v zásadě stejně je tato problematika upravena i v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu, ve znění pozdějších předpisů – viz jeho § 93 odst. 1 a 2), lze dovodit, že splňoval-li konkrétní důkazní prostředek podmínky § 31 odst. 4 ZSPD, nebyla principiálně vyloučena jeho použitelnost ani tehdy, jednalo-li se o prostředek, který citovaný zákon výslovně nepředpokládá; překážkou nemohl být ani samotný fakt, že šlo o důkazní prostředek provedený v jiném řízení. **Pokud ovšem jiný procesní předpis (v jehož režimu byl takový důkazní prostředek opatřen) stanovuje závazné podmínky, za nichž může být opatřen a použit, je potřeba tyto podmínky v daňovém řízení respektovat.**“

Trestní řád stanoví,<sup>7</sup> že v jiné trestní věci, než je ta, v níž byl odposlech a záznam telekomunikačního provozu proveden, lze záznam jako důkaz užít tehdy, pokud je i v této věci vedeno trestní stíhání pro zvlášť závažný úmyslný trestný čin nebo pro jiný úmyslný trestný čin, k jehož stíhání zavazuje vyhlášená mezinárodní smlouva, nebo **souhlasí-li s tím účastník odposlouchávané stanice. Trestní řád tedy omezuje využití odposlechlů jako důkazů; umožňuje je sice využít i v jiných trestních řízeních, než v nichž byl proveden, jejich okruh je však jasně definován.**

Nejvyšší správní soud pak zcela logicky dovodil, že jestliže samotný trestní řád významně omezuje použitelnost (řáděně opatřených) odposlechlů a záznamů telekomunikačního provozu i v rámci trestního řízení, tím spíše není možné takový důkazní prostředek užít v řízení správním – daňovém, jež není řízením o trestním obvinění a jehož předmět je, ve srovnání se soudním řízením trestním, zcela odlišný.<sup>8</sup>

**Ve shora citovaném rozsudku tak Nejvyšší správní soud kategoricky vyloučil použití odposlechlů jako důkazu v daňovém řízení.** Je nezbytné doplnit, že tento právní názor NSS nelze považovat za ojedinělý.<sup>9</sup>

Použitelností odposlechlů v jiném (kárném) řízení se zabýval rovněž Ústavní soud,<sup>10</sup> který na právní argumentaci vystavené Nejvyšším správním soudem použitelnost odposlechlů v jiném než trestním řízení kategoricky odmítl.

Autor příspěvku rovněž poukazuje na Metodický pokyn ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti bojů s daňovými úniky, č. j. 60584/20/7700-00131-506921 (dále jako „**Metodický pokyn**“).

5 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119.

6 Nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.

7 § 88 odst. 6 věta třetí zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

8 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62.

9 V rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 1 Afs 186/2018-45, Nejvyšší správní soud aproboval závěry učiněné v rozsudku č. j. 2 Afs 45/2012-62.

10 Usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 7. 2013, sp. zn. III. ÚS 3811/11.

V příloze č. 5 Metodického pokynu je ve vztahu k použití odposlechů v daňovém řízení Generálním finančním ředitelstvím v části označené jako „Relevantní judikatura k problematice důkazů získaných z trestního řízení“ uvedeno následující: „*Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 – základní rozsudek NSS k této problematice. NSS konstantně vychází ve své judikatuře právě z těchto závěrů. Rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57 – rozebírá dále provádění důkazů z trestního řízení a akcentuje zásadu bezprostřednosti dokazování; je zde mimo jiné zdůrazněno, že správce daně si musí být vědom specifík důkazu provedeného protokolem o výpovědi obviněného v trestním řízení a musí vždy zvažovat, zda je tento důkaz souladný s ostatními důkazy zjištěnými v daňovém řízení. Obviněný totiž není povinen vypovídat pravdu (na rozdíl od převzetí protokolu o výpovědi svědka z trestního řízení), přičemž výslech obviněného je v trestním řízení i prostředkem vlastní obhajoby. Z toho důvodu je preferováno již uvedené provedení výpovědi té které konkrétní osoby i v daňovém řízení, pokud je to jen trochu možné. Uvedené souvisí také se zásadami přímosti a bezprostřednosti dokazování (viz výše). **V odůvodnění tohoto rozsudku je připuštěno i použití přepisů odposlechů telefonních hovorů získaných v rámci trestního řízení jakožto důkazů v řízení daňovém, nicméně tento závěr byl později vyvrácen samotným NSS v rozsudku ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62, kde soud uvedl, že jestliže samotný trestní řád omezuje použitelnost odposlechů dle § 88 odst. 6 TŘ v rámci trestního řízení, tím spíše není možné takový důkaz použít v řízení daňovém. Použitelnost odposlechů v jiném řízení se zabýval rovněž Ústavní soud (srov. jeho usnesení ze dne 25. 7. 2013, sp. zn. III. ÚS 3811/11). Lze tedy uzavřít, že v současné době rozhodovací praxe vyšších soudů vylučuje použitelnost prepisů odposlechů jakožto důkazního prostředku pro účely daňového řízení.***“

Z Metodického pokynu navíc zřetelně vyplývá, že odposlechy není možné v daňovém řízení použít, neboť jejich použití bylo vyloučeno jak ze strany Nejvyššího správního soudu,<sup>11</sup> tak ze strany Ústavního soudu.<sup>12</sup> Z hlediska uspořádání orgánů finanční správy je nezbytné považovat Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství za závazný pro všechny orgány finanční správy.

Totožný závěr o nemožnosti využití odposlechů v rámci daňového řízení je rovněž zastáván Nejvyšším státním zastupitelstvím, které se v minulosti obsáhle vyjadřovalo ke koncepci tzv. zákonné licence odposlechů. Z vyjádření Nejvyššího státního zastupitelství ze dne 9. 1. 2015, sp. zn. 1 SL 765/2014, lze shrnout, že *žádný jiný právní předpis, a to ani daňový řád, možnou důkazní použitelnost údajů získaných odposlechem a záznamem telekomunikačního provozu podle § 88 trestního řádu v jiném než trestním řízení výslovně nepřipouští*. Nejvyšší státní zastupitelství v tomto ohledu zmiňuje výše uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Nejvyšší státní zastupitelství uzavírá, že ani

z rigidních norem ústavního práva, resp. jejich judikatorního výkladu, nevyplývá, že by v rámci jiného než trestního řízení měly být právně přípustné „invazivnější“ postupy než v rámci trestního řízení ve věcech vymezených v § 88 odst. 1 trestního řádu.

Autor příspěvku je tak z důvodů výše uvedených přesvědčen, že i pokud by se odposlechy dostaly do sféry správce daně zákonným způsobem, nelze je v rámci daňového řízení absolutně užít jako důkazního prostředku. Nota bene za situace, kdy správce daně obsah odposlechů interpretuje vždy v neprospěch daňového subjektu.

## 6. Možnosti obrany daňového subjektu

V této části se autor věnuje možným prostředkům obrany daňového subjektu proti nezákonnému opatřování důkazních prostředků z trestního řízení.

V případě, že je důkazní materiál obsažený v daňovém spise rozšířen o důkazy získané orgány činnými v trestním řízení, měl by daňový subjekt nejdříve podrobit postup správce daně při obstarání důkazů z trestního spisu zákonným požadavkům, které byly definovány výše v tomto příspěvku. Autor je přesvědčen, že pokud by ze strany správce daně nebyl dodržen zákonem předvídaný postup, lze tento postup napadnout do doby skončení daňového řízení stížností proti postupu správce daně postupem dle § 261 DR.

V případě soudního přezkumu pak nedodržení zákonného postupu při obstarání důkazů od jiného orgánu státní správy, po tažmo využití důkazů zásadně nepřipustných (např. odposlechy), představuje dle přesvědčení autora zásadní zásah do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, které mají za následek nezákonnost vydaného rozhodnutí správce daně.

## 7. Závěr

Daňová kriminalita je jednou z nejzávažnějších forem hospodářské trestné činnosti a představuje zásadně škodlivé a nežádoucí jednání mající celospolečenský negativní dopad.<sup>13</sup> Je tak zcela logické, že správci daně jsou vedeni snahou minimalizovat způsobené daňové ztráty na státním rozpočtu tím, že důkladným způsobem kontrolují a prověřují podezřelé obchody, odhalují daňové úniky a podvodné kartely a tyto náležitým způsobem penalizují. V důsledku značné míry sofistikovanosti a propracovanosti „tvůrců“ daňových řetězců pak v řadě případů tradiční kontrolní mechanismy správce daně v zásadě selhávají, a je tak nasnadě, že správce daně využívá rovněž poznatků, informací a důkazů získaných orgány činnými v trestním řízení ve vztahu k pachatelům daňové trestné činnosti.

Autor závěrem tohoto příspěvku však vyjadřuje přesvědčení, že správce daně je při obstarávání těchto poznatků, informací a důkazů povinen postupovat v souladu se zákonnými předpoklady, předvídatelným a především transparentním způsobem umožňujícím náležitý přezkum. Použitelnost odposlechů jakožto důkazního prostředku pro účely daňového řízení je právním názorem Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu absolutně vyloučena, což je na metodické úrovni rovněž respektováno také Generálním finančním ředitelstvím. /

11 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62.

12 Usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 7. 2013, sp. zn. III. ÚS 3811/11.

13 Podle odhadů Mezinárodního měnového fondu činí celosvětové ztráty, k nimž dochází v důsledku eroze základu daně a přesouvání zisku (BEPS) a v souvislosti s daňovými ráji, přibližně 600 miliard USD ročně; podle dlouhodobých přibližných odhadů MMF se v případě zemí OECD jedná o 400 miliard USD (1 % jejich HDP) a v případě rozvojových zemí o 200 miliard USD (1,3 % jejich HDP).



# Správa daní a trestní právo daňové z pohledu novely trestního zákoníku

Situace, kdy daňová kontrola nekončí pouze doměrkem a udělením sankcí, ale má i přesah do trestního řízení, není výjimečná. Připomeňme si proto některé aspekty trestního práva daňového s důrazem na změny vyplývající ze zákona č. 333/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony („zákon č. 333/2020 Sb.“), který nabyl účinnosti 1. října 2020.



**Mgr. Ing. Alena Wágner Dugová,**  
daňová poradkyně č. 4687



**Mgr. Kateřina Devlin,**  
advokátní koncipientka  
advokátní kanceláře  
Deloitte Legal, s. r. o.

## Oznamovací povinnost orgánů Finanční správy ČR

Finanční správa ČR již několik let spolupracuje s orgány činnými v trestním řízení („OČTŘ“) s cílem rozkrýt závažné případy daňových úniků a ochránit fiskální zájmy státu. Tato aktivita se pak

projevuje nejen vzájemnou výměnou informací a koordinací jednotlivých řízení v rámci specializovaného týmu tzv. Daňové kobry, ale i metodickou činností Generálního finančního ředitelství vůči „běžným“ správcům daně.<sup>1</sup> Dle své statistiky učinily orgány Finanční správy ČR v letech 2011 až 2019 následující počty trestních oznámení:

## Podněty předané finančními úřady OČTŘ v letech 2011 až 2019<sup>2</sup>

Trestný čin	Počet předaných případů								
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Zkrácení daně (§ 240)	1 325	1 555	1 164	1 294	1 512	1 376	1 968	2 088	1 159
Neodvedení daně (§ 242)	x	x	x	x	x	x	x	x	392
Prohlášení majetku (§ 227)	x	x	x	x	x	x	x	x	317
Jiný	107	156	130	182	187	283	570	445	122
<b>Celkem</b>	<b>1 432</b>	<b>1 711</b>	<b>1 294</b>	<b>1 476</b>	<b>1 699</b>	<b>1 659</b>	<b>2 538</b>	<b>2 533</b>	<b>1 990</b>

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015 a rok 2019

Trestný čin	Částka mil. Kč								
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Zkrácení daně (§ 240)	6 452	9 367	4 886	7 034	10 603	7 358	7 615	6 610	4 893
Neodvedení daně (§ 242)	x	x	x	x	x	x	x	x	146
Prohlášení majetku (§ 227)	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Jiný	351	80	94	100	103	436	279	165	x
<b>Celkem</b>	<b>6 803</b>	<b>9 447</b>	<b>4 980</b>	<b>7 134</b>	<b>10 706</b>	<b>7 794</b>	<b>7 894</b>	<b>6 775</b>	<b>5 039</b>

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015 a rok 2019

Obecná oznamovací povinnost státních orgánů vyplývá z § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů („**TŘ**“). Zároveň § 8 odst. 4 TŘ pamatuje na povinnost mlčenlivosti správního orgánu zvláště uznáním nebo uloženou. Proto § 53 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů („**DŘ**“) zakotvuje speciální oznamovací povinnost správce daně: „Správce daně má oznamovací povinnost podle zákona,<sup>3</sup> pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v odstavci 2.“ Tímto ustanovením je prolomena povinnost mlčenlivosti správce daně ve vztahu k těmto trestným činům:

- (a) trestným činům daňovým a poplatkovým (§ 240 až 246 TZ);
- (b) trestnému činu, jehož nepřežádání (§ 367 TZ) nebo neoznámení (§ 368 TZ) je trestným činem;<sup>4</sup>

- (c) trestnému činu dotačního podvodu (§ 212 TZ), trestnému činu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 TZ) a trestnému činu poškození finančních zájmů Evropské unie (§ 260 TZ);
- (d) trestným činům proti výkonu pravomoci orgánu veřejné moci a úřední osoby (§ 323 až 328 TZ), trestným činům úředních osob (§ 329 až 330 TZ), trestným činům úplatkářství (§ 331 až 334 TZ) a trestnému činu maření výkonu úředního rozhodnutí (§ 337 TZ); nebo
- (e) trestnému činu udávání padělaných a pozměněných peněz (§ 235 TZ), trestnému činu padělání a pozměňování veřejné listiny (§ 348 TZ) a trestnému činu nedovolené výroby a držení pečeti státní pečeti a úředního razítka (§ 349 TZ).

Kromě oznamovací povinnosti má správce daně dle § 52 odst. 2 DŘ také povinnost poskytnout pro účely trestního řízení na základě žádosti státního zástupce (v přípravném řízení) nebo soudu (po podání obžaloby) informace získané při správě daní, a to ve vztahu k objasnění okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán některý z výše uvedených trestných činů.

Povinnost součinnosti správce daně s OČTŘ je pak dále rozšířena § 8 odst. 2 TŘ (ochranné opatření zabránění části majetku), § 8 odst. 4 písm. b) TŘ (dožádání po podání trestního oznámení) a § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii ČR, ve znění pozdějších předpisů (boj proti korupci, terorismu, organizovanému zločinu, daňové, finanční a závažné hospodářské kriminalitě a legalizaci výnosů z trestné činnosti).

1 Metodický pokyn ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti bojů s daňovými úniky, č. j. 83263/17/7700-20127-050164, ze dne 11. 8. 2017.

2 Finanční správa ČR rozšířila v roce 2019 strukturu vedení statistických údajů o podaných podnětech, proto nelze zcela navázat na předcházející roky. Kategorie jiné v letech 2011 až 2018 eviduje počet podnětů ve vztahu k jinému rozsahu trestných činů než v roce 2019. Avšak lze předpokládat, že počet podnětů vykázaných v kategorii trestného činu zkrácení daně (§ 240) se za celé sledované období let 2011 až 2019 týká stejného rozsahu, tj. pouze trestného činu zkrácení daně.

3 § 8 TŘ.

4 Ve vztahu k těmto trestným činům je povinnost mlčenlivosti prolomena i na základě § 8 odst. 4 písm. a) TŘ.

## Trestné činy daňové a změna hranice výše škody

„Daňové“ trestné činy jsou upraveny v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů („TZ“), a to v části II., hlavě VI, dílu 2 nazvaném „Trestné činy daňové, poplatkové a devizové“. Jde především o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TZ), trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TZ) a trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243 TZ).<sup>5</sup> S trestnými činy daňovými pak může souviset i trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 TZ), případně i trestný čin dotačního podvodu (§ 212 TZ).

Nejčastěji oznamovaným trestným činem orgány Finanční správy ČR je trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby („**zkrácení daně**“). Pachatel se tohoto trestného činu dopustí úmyslným jednáním (zkrácením nebo vylákáním výhody), v jehož důsledku dojde v rozporu se zákonem k vyměření nižší nebo nulové daňové povinnosti.<sup>6</sup> Jde tak o podvodné jednání (zvláštní druh podvodu), kdy daňový subjekt v podstatě uvede správce daně v omyl, protože např. zatají podstatné skutečnosti, předloží fiktivní faktury apod., aby získal určitý prospěch na úkor veřejného rozpočtu. Podstata trestného činu zkrácení daně tak nespočívá v pouhém neodvedení daně. Pachatelem může být jak fyzická, tak i právnická osoba. Může jím být osoba, kterou tíží daňová povinnost (plátce, poplatník, ručitel), ale i jiné osoby, které naplní skutkovou podstatu tohoto trestného činu, např. účetní napomáhající trestné činnosti.

K naplnění základní podstaty trestného činu zkrácení daně je třeba, aby ke zkrácení nebo vylákání výhody došlo ve větším rozsahu. Pojem rozsah je pak třeba vykládat v souladu s § 138 TZ, který stanoví hranice výše škody. Novelou TZ provedenou zákonem č. 333/2020 Sb. došlo ke změně tohoto ustanovení tak, že hranice výše škody byly zvýšeny na dvojnásobek. Ke zkrácení daně tak dojde, pouze pokud rozsah zkrácení nebo vylákání dosáhne nově alespoň 100 tis. Kč (dříve 50 tis. Kč).

Podmínka většího rozsahu se týká nejen všech daňových trestných činů, ale i dalších trestných činů (např. dotační podvod). Proto jednání, která nedosáhnou škody alespoň 100 tis. Kč, již nemohou být postihována v rovině trestní, ale pouze na úrovni správce daně (především tedy půjde o samotné doměření daně, stanovení penále a úroku z prodlení, případně i o udělení pokuty dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Zde je však třeba připomenout, že v případě splnění podmínek pro pokračování v trestném činu se výše škody počítají, kdy např. může jít o situace DPH podvodu za více zdaňovacích období.

Změna výše škody provedená zákonem č. 333/2020 Sb. má dopady nejen na to, zda jednání vůbec naplňuje skutkovou podstatu trestného činu, ale i na výši trestněprávní sankce a také na dobu, po jejímž uplynutí může dojít k promlčení trestného činu. V případě kvalifikovaných skutkových podstat trestného činu zkrácení daně dle § 240 odst. 2 písm. c) a § 240 odst. 3 písm. a) TZ, s nimiž se pojí vyšší trestní sazba, musí být zkrácením daně způsobena značná škoda, resp. škoda velkého rozsahu.

Značnou škodou je od 1. 10. 2020 škoda ve výši nejméně 1 mil. Kč (dříve 500 tis. Kč) a škodou velkého rozsahu škoda nejméně 10 mil. Kč (dříve 5 mil. Kč). Přitom za trestný čin zkrácení daně ve značném rozsahu hrozí odnětí svobody na dvě léta až osm let, přičemž promlčecí doba činí 10 let, a za trestný čin zkrácení daně ve velkém rozsahu pak trest odnětí svobody na pět až deset let a promlčecí doba činí 15 let.

Dalším trestným činem daňovým je neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby („**neodvedení daně**“), kterým je na rozdíl od zkrácení daně sankcionováno samotné neodvedení povinné platby, kterou má pachatel povinnost odvést za jinou osobu. Pachatelem trestného činu neodvedení daně se tak může stát pouze speciální subjekt, a to osoba (fyzická i právnická), která má postavení zaměstnavatele nebo plátce, a to pouze za předpokladu, že má zákonnou povinnost odvést povinnou platbu za jinou osobu a tuto povinnost úmyslně nesplní. Typicky půjde o daň z příjmů ze závislé činnosti a zálohy sražené na tuto daň nebo o pojistné, které zaměstnavatel svému zaměstnanci srazil ze mzdy.

K naplnění skutkové podstaty trestného činu neodvedení daně se zjišťuje zavinění, které musí mít formu úmyslu. Proto např. nepříznivá hospodářská situace nebo předlužení zaměstnavatele mohou mít na posouzení zavinění vliv, neboť lze v určitých případech dojít k závěru o chybějícím úmyslu. Jiným příkladem, kdy k naplnění skutkové podstaty tohoto trestného činu nemusí dojít z důvodu neexistence úmyslu, je úhrada daně, kterou ale správce daně započítá na starší nedoplatky. Jak bylo uvedeno již výše, neodvedení daně musí dosáhnout od 1. 10. 2020 minimálně částky 100 tis. Kč.

Jak trestný čin zkrácení daně, tak i trestný čin neodvedení daně chrání fiskální zájem. Avšak již z výše uvedeného je zřejmé, že u trestného činu neodvedení daně je chráněným zájmem řádné odvedení daně, zatímco u trestného činu zkrácení daně je to zájem na řádném vyměření daně. V případě neodvedení daně pachatel svou povinnost zpravidla nepopírá, protože je dané jednání poměrně zřejmé. U zkrácení daně jednání pachatele směřuje k tomu, aby správce daně nezjistil správnou výši daně, čímž je nebezpečnější. Zkrácení daně tudíž představuje závažnější trestný čin, což se promítá i do trestní sazby.

Vzhledem k tomu, že zkrácení daně ve velkém rozsahu je již zvláště závažným zločinem,<sup>7</sup> tak je trestná i jen jeho příprava.

5 Mezi trestné činy daňové a poplatkové se řadí také trestný čin porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244 TZ), trestný čin padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 45 TZ) a trestný čin padělání a pozměnění známek (§ 246 TZ).

6 § 240 odst. 1 hovoří o „dani, clu, pojistném na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistném na úrazové pojištění, pojistném na zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platbě“.

7 Trestné činy se dle § 14 TZ dělí na přečiny a zločiny. Přečiny jsou všechny nedbalostní trestné činy a ty úmyslné trestné činy, na něž TZ stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby do pěti let. Zločiny jsou všechny trestné činy, které nejsou přečiny. Zvláště závažnými zločiny jsou ty úmyslné trestné činy, na něž TZ stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let.

Ta může spočívat např. v tom, že si pachatel obstará fiktivní faktury nebo uvede nepravdivé údaje v účetních knihách. Příprava zkrácení daně tak může naplňovat podstatu trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění („zkreslování údajů“).

Trestného činu zkreslování údajů se dopustí osoba (fyzická i právnická), která řádně nevede účetní knihy,<sup>8</sup> uvede v nich nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo je změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají, ač je k tomu podle zákona povinna, a ohrozí tak včasné a řádné vyměření daně. Je tedy třeba, aby byla porušena povinnost stanovená zákonem, např. zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Trestný čin zkreslování údajů je činem ohrožovacím, tudíž stačí ohrozit chráněný zájem a ke vzniku škody nemusí ani dojít.

Pokud se pachatel dopustí jednání, jež naplňuje skutkovou podstatu jak trestného činu zkreslování údajů, tak i přípravu trestného činu zkrácení daně, pak bude rozhodný rozsah. Např. fiktivní faktury a zkreslené účetnictví, na jejichž základě má pachatel v úmyslu snížit daň o 10 mil. Kč, mohou být posouzeny jako příprava nebo pokus trestného činu zkrácení daně. Pokud by zkreslené účetnictví bylo v menším rozsahu než 10 mil. Kč, pak by připadala v úvahu odpovědnost za trestný čin zkreslování údajů.

Nabytím účinnosti zákona č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním majetku, tj. od 1. 12. 2016, nabývá na významu i trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku. Skutková podstata tohoto trestného činu spočívá v tom, že osoba (poplatník) v řízení před správcem daně<sup>9</sup> odmítne splnit zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku nebo se takové povinnosti vyhýbá nebo v prohlášení uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje. Povinnost podat prohlášení o majetku vyplývá z § 38zc zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“), který stanoví podmínky, za nichž správce daně vyžve poplatníka k podání prohlášení. Výzve k podání prohlášení musí předcházet postup dle § 38x ZDP, tj. výzva k prokázání příjmů, informace nelze získat jiným způsobem, nebo je lze získat pouze s nepoměrnými obtížemi a souhrnná hodnota majetku,

*Změna hranice výše škody má dopady nejen na to, zda jednání naplňuje skutkovou podstatu trestného činu, ale i na výši trestněprávní sankce.*

který je poplatník v prohlášení o majetku povinen uvést, přesáhne limit 10 mil. Kč. Povinnost podat prohlášení o majetku je stanovena také v § 180 DŘ, podle kterého správce daně vydá výzvu k prohlášení majetku za účelem zjištění, zda lze v daňové exekuci postihnout jiný majetek dlužníka než pohledávku z účtu u poskytovatele platebních služeb. Obě výzvy musí obsahovat poučení o trestních následcích spojených s nepodáním prohlášení o majetku.

## Účinná lítost

Účinná lítost představuje okolnost způsobující zánik trestní odpovědnosti a ve vztahu k trestným činům daňovým byla předmětem častých diskuzí.<sup>10</sup> V souvislosti s účinností zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění DŘ a další související zákony k 1. 1. 2021, se o účinné lítosti opět diskutuje.

TZ upravuje účinnou lítost jako obecný institut v § 33, který stanoví, že za určité trestné činy trestní odpovědnost zaniká, pokud pachatel dobrovolně:

- škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo
- učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno, a to státnímu zástupci, či policejnímu orgánu.<sup>11</sup>

Účinná lítost má motivovat pachatele, kteří se dopustili vybrané trestné činnosti, aby škodlivý následek odčinili. V oblasti daňové se obecná účinná lítost použije především na trestný čin zkrácení daně. Cílem je ochrana veřejného zájmu, který byl trestným činem narušen, tj. zájem na správném stanovení daně. Aby byla účinná lítost dobrovolná, musí k nápravě dojít z vlastní vůle, nikoliv pod hrozbou trestního nebo správního postihu. Nepůjde tak zřejmě o účinnou lítost, pokud správce daně již zahájil daňovou kontrolu, přestože trestní stíhání zatím zahájeno nebylo. Účinně litovat naopak pachatel může v případech, kdy okamžitě po obdržení výzvy k odstranění pochybností reaguje a škodlivý následek napraví, tj. podá daňové tvrzení a daň uhradí. Náprava pak musí pokrývat celou škodu, tudíž i prekludovaná období.<sup>12</sup>

8 Účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole.

9 § 227 TZ hovoří o řízení před soudem nebo jiným orgánem veřejné moci. Pro účely tohoto článku se autorky zaměřují na daňový aspekt tohoto trestného činu.

10 V návaznosti na náleze Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2009, sp. zn. IV. ÚS 3093/08, se diskuze týkala toho, zda zvláštní ustanovení o účinné lítosti dle § 242 TZ nelze aplikovat i na případy trestných činů zkrácení daně. S nálezem se vypořádal Nejvyšší soud ČR, v usnesení ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014, tak vycházel z rozdílné společenské nebezpečnosti trestného činu zkrácení daně a neodvedení daně, což je vyjádřeno i rozdílnými trestními sazbami zejména ve vyšších odstavcích § 240 a 241 TZ.

11 Obdobné ustanovení pak obsahuje i zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů.

12 § 148 odst. 7 DŘ: „Pokud daňový subjekt podá daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.“

Do 31. 12. 2020 bylo možné využít institut účinné lítosti také v případě, že správce daně hodlal zahájit daňovou kontrolu, ale k samotnému jednání o zahájení daňové kontroly ještě nedošlo. Od 1. 1. 2021 se tato eventualita zúžila, neboť § 87 DŘ umožňuje korespondenční zahájení daňové kontroly.

Kromě obecné účinné lítosti upravuje TZ v § 242 zvláštní ustanovení o účinné lítosti pro trestný čin neodvedení daně.<sup>13</sup> Podmínky této zvláštní účinné lítosti jsou mírnější, neboť postačí, že pachatel uhradí neodvedenou daň do doby, než soud prvního stupně počne vyhlášovat rozsudek. Je tedy zcela bez významu, zda pachatel dodatečně splní svou povinnost dobrovolně či nikoliv. Uhradit je třeba daň zcela za všechna období, za která měla v daném případě vzniknout trestní odpovědnost. Nezahrnuje to však případné příslušenství, které se s neodvedenou daní pojí. O účinnou lítost nepůjde, pokud se pachatel dohodne se správcem daně na postupném splácení neodvedené daně. Naopak účinnou lítostí bude jednoznačně označena platba dodatečně uhrazené daně, kterou ale správce daně v souladu s § 152 DŘ použil na úhradu jiných starších nedoplatků. Případně je i možné, aby neodvedenou daň uhradila za pachatele třetí osoba.

## Ukládání peněžitých trestů

Zákonodárce přijetím TZ v roce 2009 předpokládal, že u těch trestných činů, u kterých to jejich povaha umožňuje, budou v zásadě ukládány jiné tresty než trest odnětí svobody, ledaže by s přihlédnutím k osobním, rodinným, majetkovým a jiným poměrům pachatele, jeho dosavadnímu způsobu života a možnostem nápravy uložení alternativního trestu zjevně nevedlo k tomu, aby pachatel vedl řádný život. Praxe ale ukázala, že toto očekávání se nenaplnilo.<sup>14</sup> Zákonem č. 333/2020 Sb. tak došlo ke změně týkající se ukládání peněžitého trestu, která nepochybně cílí i na trestné činy daňové.

Při ukládání trestu je třeba zohlednit zásadu, že nikdo by neměl mít majetkový prospěch z páchaní trestné činnosti. Proto je soud povinen v případě, kdy pachatel získal nebo se snažil získat trestným činem majetkový prospěch, uložit mu některý z trestů, který ho postihne na majetku. Nově § 39 odst. 8 TZ výslovně stanoví, že „soud zejména zvaží uložení peněžitého trestu“. Častější ukládání peněžitého trestu by měla podpořit i změna § 68 odst. 5 TZ týkající se rozložení peněžitého trestu do splátek, neboť soud může rozhodnout o rozložení do splátek „se zřetelem k osobním a majetkovým poměrům pachatele“. Ustanovení § 341 TR pak prodlužuje lhůtu k zaplacení peněžitého trestu po výzvě předsedy senátu z patnácti dnů na jeden měsíc.

Klíčovou změnu peněžitého trestu pak představuje zrušení institutu náhradního trestu odnětí svobody, který je soudem stanoven v případě, že by ve stanovené lhůtě nebyl peněžitý trest vykonán. Nově se stanoví postup pro případy nezaplacení, resp. nevykonání peněžitého trestu, spočívající v přeměně peněžitého trestu nebo jeho zbytku v nepodmíněný trest odnětí svobody. Pro přeměnu nevykonaného peněžitého trestu je v § 69 odst. 2 TZ stanoven pevně daný přepočít, podle kterého každá zcela nezaplacená částka odpovídající jedné denní sazbě se počítá za dva dny odnětí svobody. Zákon č. 333/2020 Sb.

zrušil možnost přeměn jednotlivých alternativních trestů v jiné alternativní tresty.

Zajímavou změnu pak představuje i úprava fikce neodsouzení k peněžitému trestu. Dle § 69 odst. 3 se na pachatele, kterému byl uložen peněžitý trest za jiný trestný čin než zvlášť závažný zločin, hledí, jako by nebyl odsouzen, jakmile byl trest vykonán nebo bylo od výkonu trestu nebo jeho zbytku pravomocně upuštěno. Zákonná fikce se tak nyní nevztahuje jen na nebalostní přečiny, ale i na všechny úmyslné trestné činy (přečiny i zločiny) s výjimkou zvlášť závažných zločinů. Tato změna se promítá i do § 105 odst. 1 písm. c) TZ upravujícího podmínky zahlazení odsouzení.

## Dopady trestního řízení do správy daní


Přestože bývají pro daňové subjekty dopady porušení daňových povinností závažnější v rovině trestní, je třeba pamatovat i na dopady trestního řízení do správy daní, a to především na lhůtu pro stavení daně.

Podle § 148 odst. 4 písm. c) DŘ lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. Lhůta však i přes stavení nemůže být v souladu s § 148 odst. 5 DŘ delší než 10 let. Výjimku DŘ stanoví pouze pro dvě situace: vydání pravomocného odsuzujícího rozsudku a účinná lítost, která byla uvedena výše. Pro první situaci stanoví § 148 odst. 6 DŘ: „V důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.“

Pravomocný rozsudek pro odsuzující trestný čin je také důvodem pro nařízení obnovy řízení, jež skončilo pravomocným rozhodnutím správce daně, pokud tohoto daňového rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem [§ 117 odst. 1 písm. c) DŘ]. Jiným případem dopadu pravomocného odsuzujícího rozsudku je § 254 odst. 3 písm. d) DŘ, podle kterého úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo dosaženo trestným činem daňového subjektu. /

13 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti se aplikuje i na zánik trestní odpovědnosti právnických osob.

14 Důvodová zpráva k zákonu č. 333/2020 Sb.



**Sledujte webové stránky Komory daňových poradců ČR**  
[www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)



# Subjektivní stránka v trestných činech daňových

V tomto článku jsme si vzali za úkol popsat základní východiska u subjektivní stránky trestných činů daňových. Jedná se o velmi komplexní problematiku, která by se dala dlouze popisovat v teoreticko-právní rovině, což by ale pro praktikujícího daňového poradce pravděpodobně nebylo příliš přínosné. Proto jsme se rozhodli pouze pro krátký teoretický úvod a následně popsání konkrétních praktických příkladů.



**JUDr. Ondřej Trubač,  
Ph.D., LL.M.**

advokát

*Ve spolupráci  
s Mgr. Patrikem Koželuhou  
a JUDr. Kristiánem Lékem*

**S**ubjektivní stránka trestného činu je otázka zavinění, a ta patří (nejen) v trestním právu daňovém k těm nejzásadnějším. Trestní zákoník (dále jen „TZ“) vychází ze zásady uplatňování odpovědnosti za zavinění. Jak stanoví § 13 odst. 2 TZ, „*k trestnosti činu je třeba úmyslné zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti*“, z čehož vyplývá, že k naplnění trestní odpovědnosti za následek je nutné ho zavinět a nestačí ho „jen“ způsobit. Proto bez zavinění není trestný čin, resp. trest. Zavinění je obligatorním znakem subjektivní stránky trestného činu a TZ ho chápe jako

vnitřní, psychický vztah pachatele k podstatným složkám trestného činu. Zavinění má dvě formy, a to úmysl a nedbalost. Důležité je mít na paměti, že u všech trestných činů daňových – zejména tedy *zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* (dále jen zkrácení daně) a *neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby* (dále jen neodvedení daně) – je vyžadováno úmyslné zavinění.

## Úmysl a nedbalost

TZ rozlišuje zavinění ve formě úmyslu ve dvou stupních, a to úmysl přímý a nepřímý. U přímého úmyslu pachatel věděl, že způsobem uvedeným v trestním zákoně poruší nebo ohrozí zájem chráněný takovým zákonem (nebo alespoň věděl, že může uvedený zájem porušit nebo ohrozit), a chtěl takové porušení nebo ohrožení způsobit. U nepřímého úmyslu pachatel věděl, že svým jednáním může způsobit porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem, a pro případ, že jej způsobí, byl s tím srozuměn. Nedbalost pak TZ rozlišuje vědomou a nevědomou. Při vědomé nedbalosti pachatel věděl, že může způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, ale bez přiměřených důvodů spoléhal, že

takový následek nezpůsobí. Nevědomou nedbalost pak TZ vymezuje tak, že pachatel nevěděl, že svým jednáním může takový následek způsobit, ač o tom vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům vědět měl a mohl.

Jak už bylo řečeno, u všech trestných činů daňových je třeba úmyslného zavinění, přičemž postačuje úmysl nepřímý. V praxi tak nejednou bude činit potíže určení, zda se v konkrétním případě jedná o úmysl nepřímý (a tudíž trestný čin) nebo „pouze“ o nedbalost vědomou, která naopak trestná není a u které budou hrozit „jen“ sankce podle daňových předpisů. Dále v článku zmíníme na konkrétním případě i problematiku lhovosti, která může hrát za určitých okolností také důležitou roli. Rozlišuje se lhovost pravá a nepravá, přičemž u pravé lhovosti je dovozována nanejvýš vědomá nedbalost, zatímco u nepravé lhovosti může jít o nepřímý úmysl (viz níže).

Problematiku zavinění lze přiblížit na konkrétních příkladech.

## Organizátor podvodu

Lze předpokládat, že každý podvod na DPH má svého organizátora čili osobu, která „tahá za nitky“. U organizátora se zpravidla bude jednat o úmysl přímý, poněvadž to bude zpravidla on, kdo řídí jednotlivé aktéry, a bude to zpravidla i on, kdo bude mít z řetězce majetkový prospěch. V této souvislosti se laici mohou domnívat, že jako organizátoři (tedy osoby, které nic „na papíře“ nepodepisují) nemohou být trestně postižitelní. Opak je však pravdou: pachatelem trestného činu zkrácení daně totiž není jen daňový subjekt (resp. osoba jednající za něj), ale může jím být kdokoli, kdo se svým jednáním podílí na spáchání trestného činu. Nicméně organizátor nemusí být vždy „vidět“ a pro orgány činné v trestním řízení může být obtížné mu zavinění prokázat. Dokonce se tak může trestní odpovědnosti i vyhnout, zatímco „ruka zákona“ dopadne na dílčí vykonavatele podvodného řetězce, typicky tzv. bílé koně. V praxi je však obvyklé, že se proti organizátorům důkazy najdou, ať už výpověďmi svědků, nebo obviněných, popř. záznamy z odposlechů nebo e-mailové komunikace.

## Přímý účastník podvodu

Tato osoba sice podvod neorganizuje, avšak vědomě dává např. fiktivní faktury do účetnictví, neoprávněně zvyšuje nárok na vratku DPH nebo spotřební daně (zelená nafta) apod. Nejčastěji se bude jednat o úmysl přímý, může být ale i nepřímý v případě, že podvodného jednání se reálně dopouští např. účetní nebo jiný zaměstnanec. Trestní odpovědnost v této souvislosti nelze vyloučit ani u daňového poradce podávajícího daňové tvrzení, pakliže z mu známých indicií mohl dovodit, že např. společnost fakticky plnění neposkytla nebo neobdržela. Obhajoba tohoto typu účastníků daňových podvodů se v praxi spíše soustřeďuje na sjednání některého z odklonů (např. podmínené zastavení trestního stíhání nebo dohoda o vině a trestu). K závěru o přinejmenším nepřímém úmyslu zde obvykle postačuje samotná skutečnost, že společnost např. zahrnula do účetnictví faktury, u nichž bylo zjevné, že jsou fiktivní. Teoreticky může připadat

v úvahu i pravá lhovost – v takovém případě by nevznikla trestní odpovědnost (viz dále), neboť se dle judikatury jedná jen o nedbalostní zavinění.

## Bílý kůň

Typicky se bude jednat o jednatele s. r. o., který však reálně jako statutární orgán nevykonává vlastní vůli, nýbrž vůli organizátora daňového podvodu. Zavinění tzv. bílého koně se může výrazně lišit v závislosti na tom, nakolik byla tato osoba s děním ve společnosti obeznámena, nicméně jako jednatel společnosti odpovídá – i podle judikatury – velmi široce. Typicky tedy osoba, která vykonávala pro organizátora podvodu „reálnou“ práci jednatele např. za paušální měsíční odměnu, se trestní odpovědnosti zpravidla nevyhne. Odlišná je však situace „čistého“ bílého koně, kdy je „zneužit“ člověk bez domova, který se (obvykle za drobný finanční obnos) pouze zcela formálně stane jednatelem společnosti a předá organizátorům daňového podvodu přístupové údaje do datové schránky. Taková osoba o žádném nezákonném jednání neví ani z něj (takřka) nijak neprofituje. V takovém případě je otázkou, zda může jít vůbec o nepřímý úmysl ve smyslu zkrácení daně, anebo se může jednat např. o skutkový omyl (např. pokud je „bílému koni“ organizátorem podvodu sděleno, že účelem jeho účasti ve společnosti je, že skutečný majitel nechce „být vidět“, což samo o sobě trestné není).

## „Napálený“ nebo „nepořádný“ podnikatel

Bude se jednat primárně o situaci, kdy je sice doměřena daň, nicméně cílem nebylo zkrátit daň (a neměla by tedy ani vzniknout trestní odpovědnost). Ukažme si možné problémy na třech modelových příkladech.

Prvním příkladem je poctivý podnikatel, kterého „napálí“ obchodní partner a např. nakoupí zboží, které bylo v předchozích článcích řetězce zatíženo podvodem. Podle judikatury Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu může v takovém případě být odepřen odpočet DPH, neboť o podvodu „vědět měl a mohl“ a neučinil dostatečná opatření, aby své účasti v podvodném řetězci zamezil. Jelikož je „standard péče“ optikou finančních úřadů výrazně vyšší než obvyklá podnikatelská obezřetnost v ČR, je v takových případech doměření daně pravděpodobné. Pro trestní odpovědnost však standard „vědět měl a mohl“ nepostačuje, a proto by podle našeho názoru neměli být tito „napálení podnikatelé“ trestně postihováni s výjimkou případů, kdy existují důkazy o jejich bližším zapojení do podvodného jednání (např. komunikace přímo s organizátory).

Druhým příkladem je podnikatel podnikající sice poctivě, ale tzv. bez papírů a „per huba“. Jakmile je u něj zahájena daňová kontrola, nemá prakticky šanci ji ustát, protože nemá téměř na nic doklady, a proto je mu doměřena daň. V daňovém právu absence dokladů (důkazních prostředků) může vést k odepření práva (neuznání nároku na odpočet) nebo ke stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek (jinými slovy, nahrazení nemožnosti zjištění skutečné daňové povinnosti určitou fikcí). Takový postup však v trestním právu nepřichází vůbec v úvahu – z pohledu trestního

práva musí být vždy zkrácení daně prokázáno dle skutečného skutkového stavu. Proto v případě, kdy se zkrácení daně nedadí vůbec prokázat ani např. v určité minimální výši, není možno vinu pachatele prokázat a pachatele odsoudit (*in dubio pro reo*). Stejně tak je nutné se zabývat otázkou zavinění. Důležité z trestněprávního pohledu je, že v případech nedůsledného vedení dokladů úmysl (ani nepřímý) obvykle nesměruje ke zkrácení daně. To se může týkat i situace, kdy jsou např. *ex post* „nacházeny“ různé doklady ohledně skutečností, které se reálně udály. Ke zkrácení daně totiž dochází primárně v situaci, kdy bylo odvedeno státu méně, než podle objektivního hmotného práva odvedeno být mělo. Zde tedy může dojít k odlišnému chápání podle daňového a trestního práva, kdy bude poplatník postižen podle daňového práva, protože neunesl důkazní břemeno, resp. správce daně nepřisvědčil např. důkazům svědeckou výpovědí. Nicméně podle trestního řádu jsou to naopak orgány činné v trestním řízení, které nesou důkazní břemeno, a musí tedy prokázat, že jednání směřovalo ke zkrácení daně. Stejně tak by nemělo být automaticky trestným činem, pokud poplatník zvolil daňově agresivní strategii, kdy pravděpodobně nelze konstatovat, že pokud správce daně nějakou transakci neakceptuje a konstatuje např. zneužití práva, bude se automaticky jednat o trestný čin. Obdobně jako v případě zapojení do podvodného řetězce musejí existovat důkazy, že úmyslem pachatele bylo zkrátit daň (a nikoliv např. zjednodušit si administrativu nebo ušetřit na účetním).

Třetím příkladem se dostáváme k již zmíněné problematice lhůstivosti, což je pojem na samé hranici mezi vědomou nedbalostí a nepřímým úmyslem. Velmi zajímavý pohled na danou problematiku zavinění přineslo rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 17. 7. 2019, sp. zn. 5 Tdo 1101/2018. V daném případě se jednalo o situaci, kdy obviněnému vedla účetnictví a podávala daňové příznání jeho matka, na kterou se v tomto směru zcela spoléhal. Nicméně následně došlo k podání obžaloby za zkrácení daně za více než 600 tisíc Kč. Soudy nižších stupňů dovodily z jednání obžalovaného nepřímý úmysl v podobě srozumění se škodlivým následkem (zkrácením daně). Nejvyšší soud rozhodnutí nižších soudů zrušil s tím, že nižší soudy nedostatečně zkoumaly, nakolik byl obviněný opravdu srozuměn se škodlivým následkem. Zdůraznil přitom rozdíl mezi tzv. pravou a nepravou lhůstivostí k tomuto škodlivému následku, přičemž pro dovození nepřímého úmyslu pachatele může jít nanejvýš o lhůstivost nepravou, ale lhůstivost pravá není způsobilá odvodnit nepřímý úmysl. U pravé lhůstivosti

není u obviněného přítomen ani nejslabší (kladný) volní vztah ke způsobení škodlivého následku. Obviněný tedy není srozuměn s tímto následkem, ale naopak spoléhá (být bezdůvodně), že k žádnému porušení zájmů chráněných trestním zákonem nedojde. V takovémto případě dle Nejvyššího soudu nelze dovodit závěr o nepřímém úmyslu a nemůže se jednat ani o trestný čin. Pokud však existují indicie o jakémkoliv volním vztahu obviněného vůči škodlivému následku, lze již srozumění s tímto následkem dovodit, a tudíž by se jednalo o trestný čin. Jak je vidět na tomto příkladu, hranice mezi nepřímým úmyslem a vědomou nedbalostí je někdy extrémně tenká a závisí na konkrétních skutkových okolnostech daného případu a rovněž na posouzení soudem.

## Trestní odpovědnost právnických osob

Obecně je u trestního práva daňového důležitá i souvislost se zákonem o trestní odpovědnosti právnických osob (dále jen TOPO), jelikož podle statistik je více než polovina právnických osob odsouzena právě za zkrácení, resp. neodvedení daně. V souvislosti s přijetím TOPO bylo nutné vyřešit zejména problematiku vzniku trestní odpovědnosti konkrétní právnické osoby. A právě zde padala nejčastější námitka a kritika proti přijetí TOPO. Kritici přijetí namítali, že právnické osoby nejsou způsobilé jednat v trestněprávním smyslu, protože nemají vlastní vůli a bez vůle nepřichází do úvahy ani vina a bez viny zase nemůže být trestní odpovědnost. V rámci TOPO je pak tato námitka vypořádána tak, že trestní odpovědnost právnické osoby upravuje v závislosti na jednání orgánů, resp. členů orgánů právnické osoby nebo dalších uvedených osob a s ohledem na přičitatelnost trestného činu právnické osobě. Odpovědnost právnické osoby je pak založena na přičitatelnosti trestného činu a je považována za zvláštní odpovědnost za zavinění, která navazuje na zavinění fyzických osob (uvedených v § 8 odst. 1 TOPO). Jak uvádí komentářová literatura, nejedná se ale o odpovědnost objektivní.<sup>1</sup>

Novela TOPO zavedla § 8 odst. 5, podle kterého se právnická osoba trestní odpovědnosti zproští, pokud vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno spravedlivě požadovat, aby spáchání protiprávního činu zabránila. Právnická osoba tak dostala možnost se určitým způsobem vyvinut, musí však prokázat, tj. důkazní břemeno leží na ní, že vynaložila veškeré úsilí, aby spáchání trestného činu zabránila. Tím ještě více narostl význam jednotlivých compliance programů, které mají danou skutečnost v případě potřeby prokázat. Téma compliance programů by vydalo také na samostatný článek, nicméně jako určité vodítko v této oblasti lze odkázat na metodiku Nejvyššího státního zastupitelství k danému tématu *Aplikace § 8 odst. 5 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim*.<sup>2</sup>

## Závěr

Za posledních několik let došlo k poměrně dynamickému vývoji v oblasti trestního práva daňového.<sup>3</sup> Bude určitě zajímavé sledovat, jakým směrem se bude vývoj nadále ubírat, a to nejen co se týče samotné subjektivní stránky, ale např. i účinné lítosti nebo právě zmíněné oblasti trestní odpovědnosti právnických osob, která hraje také velkou roli. /

1 Zásadně je však třeba odmítnout, že by trestní odpovědnost právnické osoby byla odpovědností objektivní. Při této konstrukci je požadována jednak souvislost s páčáním trestného činu a jednak je přihlédnuto i k povaze právnické osoby, jejíž zájmy mohou být jiné než zájmy jednotlivce-fyzické osoby. Model přičitatelnosti se v různých modifikacích objevuje v zahraničních právních úpravách trestní odpovědnosti nejčastěji. Ze zemí Evropské unie je obdobná konstrukce zvolena např. v Dánsku, Finsku, Portugalsku, Polsku, ve Francii nebo v Rakousku.

2 <https://verejnazaloba.cz/wp-content/uploads/2020/11/Metodika-NSZ-k-§-8-odst.-5-ZTOPO-2020.pdf>.

3 O zvyšujícím se zájmu svědčí pravidelné pořádání podzimní konference Trestní právo daňové, nebo publikace LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KRÍSTEK, L. *Trestní právo daňové*. Praha: C. H. Beck, 2020.

# Důsledky doznání a náhrady škody na rozhodování orgánů činných v trestním řízení

Jednou ze základních zásad trestního řízení je dle § 2 odst. 5 TŘ zásada zjištění skutkového stavu věci, o kterém nebudou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu nezbytném pro rozhodnutí orgánů činných v trestním řízení. Ke zjištění skutkového stavu věci, o kterém nejsou důvodné pochybnosti, je nutno vést dokazování způsobem popsáným v trestním řádu.



**Mgr. Vít Koupil**  
státní zástupce Vrchního  
státního zastupitelství  
v Olomouci

Jedním z důležitých důkazů pro trestní řízení je i výpověď osoby podezřelé ze spáchání trestného činu. Tato výpověď může mít různou procesní podobu, a to v případě prověřování<sup>1</sup> zpravidla podání vysvětlení, eventuálně výpověď podezřelé osoby v rámci jejího zadržení. Ve fázi vyšetřování<sup>2</sup> a v případě řízení u soudu po podání obžaloby pak výpověď obviněného, eventuálně obžalovaného.

Obviněný má právo svůj postoj v průběhu řízení změnit, a to v jakékoliv fázi trestního řízení do doby, než soud ukončí dokazování ve věci. I v takovém případě může případně svůj odlišný postoj na věc vyjádřit v závěrečné řeči, případně opravném prostředku. Může taktéž navrhnout svůj výslech odvolacímu soudu. Ten však takovému návrhu nemusí vyhovět.

Zjednodušeně je možno hovořit o tom, že existují tři možné postoje obviněného. Obviněný může využít svého práva odmítnout vypovídat, může popírat vytykané jednání, eventuálně se může doznat k vytykanému jednání.

Tématem tohoto článku jsou právě důsledky doznání na rozhodování orgánů činných v trestním řízení, a to v jednotlivých fázích

řízení. Tento článek se bude týkat důsledků doznání ve vztahu k majetkovým a hospodářským trestným činům. Je nutno říci, že doznání obviněného společně s nahrazením způsobené škody může vést v případě přečinů<sup>3</sup> k odvrácení soudního řízení a dosažení odklonu.

U zločinů a zvláště závažných zločinů může vést k podstatnému zkrácení dokazování a výraznému snížení ukládaného trestu. Pokud je doznání obviněného spojeno s tím, že usvědčuje další spolupachatele organizované trestné činnosti, pak v případě příznání statutu spolupracujícího obviněného může vést v mimořádných případech až k upuštění od potrestání.

Současná právní úprava ukládání trestu v trestním zákoníku tak v případě učiněného doznání neznamená pouze jednu z polehčujících okolností. Ve spojení s dalšími okolnostmi případu může vést k odvrácení soudního řízení pro obviněnou osobu, případně k ukládání výrazně nižšího trestu odnětí svobody.

- 1 Prověřování je první částí přípravného trestního řízení, které je zahájeno policejním orgánem buď vydáním záznamu o zahájení úkonů trestního řízení, nebo provedením neodkladných a neopakovatelných úkonů předcházejících vydání záznamu o zahájení úkonů trestního řízení. Prověřování je buď skončeno zahájením trestního stíhání konkrétní osoby, nebo některým z rozhodnutí vymezených v § 159a TŘ.
- 2 Po zahájení trestního stíhání konkrétní osoby je zahájeno vyšetřování. Přípravné řízení je pak skončeno buď podáním obžaloby, nebo zastavením trestního stíhání.
- 3 Přečin je trestný čin s horní hranicí trestní sazby 5 let. Zločin je trestný čin s horní hranicí převyšující 5 let a zvláště závažný zločin s horní hranicí alespoň 10 let. Uvedené dělení trestných činů je upraveno v § 14 TZ.

## I. Doznání a náhrada škody učiněná v průběhu prověřování

V případě prvotní fáze trestního řízení bývá zpravidla osoba podezřelá z jednání popsaného v záznamu o zahájení úkonu trestního řízení vyslechnuta, a to v rámci institutu podání vysvětlení. Před samotným podáním vysvětlení musí být vyslýchané osobě sděleno, co je předmětem výslechu. Na rozdíl od výslechu osoby v postavení obviněného však nemusí být této osobě uvedeny důvody, proč ji policejní orgán podezřívá z vytykaného jednání. Zpravidla taktéž tato osoba nemá přístup do trestního spisu. Z uvedeného úkonu se alespoň rámcově může osoba podávající vysvětlení dozvědět, že ji policejní orgán podezřívá ze skutku, kterým mohl být spáchán některý z trestných činů.

Jelikož tématem tohoto článku je doznání a jeho dopady na rozhodnutí orgánů činných v trestním řízení, budeme se zabývat toliko touto variantou. Předně je nutno říci, že samotné doznání nezbavuje podezřelou osobu odpovědnosti z vytykaného jednání a nemůže vést ve většině případů k odvrácení trestního stíhání. V případě ekonomických trestných činů je totiž spáchání trestného činu většinou spojeno se způsobením škody, eventuálně získáním neoprávněného prospěchu.

V takovém případě je nutné, pokud podezřelá osoba chce odvrátit možné trestní stíhání, aby přistoupila k náhradě způsobené škody, případně vydání neoprávněného prospěchu. Pokud by takový krok byl učiněn dobrovolně, pak může vést k zániku trestnosti na základě tzv. účinné lítosti. Účinná lítost je upravena v § 33 TZ a je možná u většiny hospodářských trestných činů a majetkových trestných činů spojených se správou cizího majetku či u některých insolvenčních deliktů.

Předpokladem účinné lítosti je dobrovolné zamezení nebo odstranění škodlivého následku, ke kterému zejména dojde nahrazením škody. Za dobrovolné je zpravidla považováno takové jednání, které učinil pachatel trestného činu před tím, než byla jeho trestná činnost odhalena. Za mezník, kdy již nelze za žádných okolností hovořit o dobrovolnosti, je nutno považovat zahájení trestního stíhání.

V případě, že některý z trestných činů vymezených v § 33 odst. 1 TZ nebyl ještě dokonán, je možno účinné lítosti dosáhnout i tím, že pachatel učinil o takovém trestném činu oznámení orgánům činným v trestním řízení, tedy policejnímu orgánu, případně státnímu zástupci. Vojáci tak mohou učinit svým nadřízeným.

Specificky je účinná lítost upravena u trestných činů zanedbání povinné výživy<sup>4</sup> a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.<sup>5</sup> K jejímu dosažení postačuje uhrazení dlužné částky, a to až do doby, než soud prvního stupně začne s vyhlásováním rozsudku. V případě trestného činu zanedbání povinné výživy však neplacení výživného nesmí mít trvale nepříznivé následky.

Podmínkou pro účinnou lítost není samotné učinění doznání. V případě, že by byla vyslýchána osoba podávající vysvětlení ke skutku, ve kterém již byla nahrazena způsobená škoda,

případně vydáno bezdůvodné obohacení, pak je nanejvýš vhodné na tyto okolnosti poukázat a dodat orgánům činným v trestním řízení dokumenty potvrzující podané vysvětlení.

V případě, že orgány činné v trestním řízení dospějí k závěru o naplnění účinné lítosti, pak s ohledem na zánik trestnosti skutku věc odloží usnesením dle § 159a odst. 1 TR, tedy že ve věci nejde o podezření z trestného činu a věc není namíste vyřídit jinak.

V případě doznání a nahrazení způsobené škody může být v případech, kdy nebyly naplněny podmínky účinné lítosti, ale obviněný nahradil způsobenou škodu, případně odstranil škodlivý následek, rozhodnuto dle § 159a odst. 4 TR. K takovému rozhodnutí může policejní orgán přistoupit za podmínky, že postoj podezřelé osoby nahrazující způsobenou škodu či odstraňující způsobený následek umožní učinit závěr, že účelu trestního řízení bylo dosaženo. K takovému rozhodnutí je však nutno postoj podezřelé osoby důsledně poměřit se závažností způsobeného činu. Je zřejmé, že k takovému rozhodnutí bude možné přistoupit pouze ve výjimečných případech, zejména u bezúhonných osob, které se dopustily méně závažných trestných činů a z jejich celkového postoje zahrnujícího účinné doznání a nahrazení škody je možné učinit závěr, že samotné projednání věci policejním orgánem je dostatečné. Stejně okolnosti mohou v případě již vedeného trestního stíhání vést k zastavení trestního stíhání dle § 172 odst. 2 písm. c) TR.

## II. Učiněné včasné doznání v případě korupčních trestných činů

I v případě, že některý z trestných činů není uveden v § 33 odst. 1 TR upravujícím účinnou lítost, tak pachatel může odvrátit své trestní stíhání u některých korupčních trestných činů. Takovýto postup je možný, pokud poskytl úplatek nebo jiný majetkový či nemajetkový prospěch na základě žádosti jiné osoby.

Musí však v takovém případě učinit sám dobrovolně a bezodkladně oznámení státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu. Orgánům činným v trestním řízení je povinen vypovědět všechny skutečnosti, které jsou mu o korupčním trestném činu známy, a zavázat se v průběhu celého trestního řízení podávat úplnou a pravdivou výpověď o těchto skutečnostech.

V takovém případě policejní orgán rozhodne o dočasném odložení trestního stíhání dle § 159c odst. 1 TR.

Uvedené výpovědi bude po celou dobu trestního stíhání jiné osoby provádět v procesním postavení svědka. Ve většině případů se nebude jednat o jedinou výpověď, ale minimálně o výpovědi tři. Prvotní výpověď nejspíše v rámci podaného trestního oznámení o skutečnostech souvisejících s tím, že poskytl úplatek. Nelze vyloučit, že se může jednat i o výpověď v rámci podaného vysvětlení při již probíhajícím trestním řízení, kdy se uvedená osoba rozhodne oznámit policejnímu orgánu výše uvedené rozhodné skutečnosti o poskytnutí úplatku. Takovýto úkon by však musel následovat v řádu několika málo dnů poté, co úplatek poskytl, a nemohl by být učiněn např. poté, co byla osoba zadržena při předávání úplatku. V takovém případě by nebyla splněna podmínka bezúhonnosti. Další výslech pak bude učiněn již v procesním postavení svědka u vyšetřujícího policejního orgánu poté, co bylo na základě mimo jiné jeho

4 Srov. § 197 TZ.

5 Srov. § 242 TZ.

učiněné výpovědi zahájeno trestní stíhání konkrétních osob. U tohoto výsledku již bude jeho výpověď konfrontována s dotazy obhajoby. Následně lze předpokládat, že pokud bude ve věci podána obžaloba, tak učiní svou svědeckou výpověď před soudem v rámci hlavního líčení.

V případě, že uvedená osoba splní své závazky, zejména pravdivé podávání svědeckých výpovědí po celou dobu probíhajícího trestního řízení, tak státní zástupce rozhodne dle § 159d odst. 1 TŘ o tom, že nebude ve věci stíhána. K rozhodnutí může dojít až poté, co bylo rozhodnuto o případném dovolání nebo ústavní stížnosti obviněného po vynesení pravomocného rozhodnutí, případně uplynuly lhůty k podání těchto mimořádných opravných prostředků. V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že pravdivost výpovědi je ověřována mimo jiné dalšími provedenými důkazy, a to zejména zajištěnými listinami, pořízenými odpisovými záznamy, výsledky sledování.

V případě, že by uvedená osoba nesplnila v průběhu trestního stíhání jiné osoby povinnost pravdivě a úplně vypovídat, státní zástupce rozhodne o nesplnění podmínek pro dočasné odložení trestního stíhání. Následně by mělo být v takovém případě vždy rozhodnuto o zahájení trestního stíhání takovéto osoby.

Je nutno zdůraznit, že za nesplnění podmínek nelze automaticky považovat zproštění obviněné osoby soudem, která měla být svědeckou výpověď spolupracující osoby usvědčena, případně že nakonec vůbec nedojde k trestnímu stíhání konkrétní osoby. Klíčové při posouzení úplnosti a pravdivosti poskytnuté výpovědi je její konfrontace s dalšími pořízenými důkazy. Závěr o úplnosti a pravdivosti výpovědi si vždy musí učinit státní zástupce. S ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů nelze vyloučit odlišné hodnocení učiněné svědecké výpovědi soudem a státním zástupcem.

Rozhodnutí o nestíhání, případně o nesplnění podmínek dočasného odložení trestního stíhání, má podobu usnesení s právem stížnosti. Podaná stížnost má dle § 159d odst. 1 TŘ odkladný účinek.

Závěrem uvádím, že rozhodnout o dočasném odložení věci dle § 159c TŘ a následném nestíhání je možné u taxativně uvedeného výčtu trestných činů v § 159c odst. 1 TŘ. Jedná se o tyto korupční trestné činy:

- / pletichy v insolvenčním řízení dle § 226 odst. 2, 4, 5 TZ,
- / porušení předpisů o hospodářské soutěži dle § 248 odst. 1 písm. e), § 248 odst. 3, 4 TZ,
- / pletichy při zadání veřejné zakázky a při veřejné soutěži podle § 257 odst. 1 písm. b), § 257 odst. 2 nebo 3 TZ,
- / pletichy při veřejné dražbě podle § 258 odst. 1 písm. b), § 258 odst. 2 nebo 3 TZ,
- / podplacení podle § 332 TZ,
- / nepřímé úplatkářství podle § 333 odst. 2 TZ,
- / maření spravedlnosti podle § 347a odst. 2 TZ.

### III. Doznání u zkráceného přípravného řízení

V případě prověřování přečinů, tedy trestných činů s horní sazbou nepřevyšující 5 let, je možné provést tzv. zkrácení přípravného řízení upravené v § 179a až 179h TŘ. Provedení tohoto

řízení přichází v úvahu zejména v případech, kdy je pachatel chycen při činu, nebo ve skutkově jednoduchých případech, kdy lze očekávat postavení podezřelé osoby ve lhůtě 14 dnů od sdělení podezření<sup>6</sup> k soudu. Tato lhůta může být prodloužena státním zástupcem o deset dnů. Pokud by byla sjednávána dohoda o vině a trestu, tak až o dalších 30 dnů. U hospodářských trestných činů se tak jedná zejména o případy některých celních deliktů (např. přistižení pachatele na letišti při dovozu neprocleňného zboží).

Doznání spojené s náhradou škody, případně vydáním bezdůvodného obohacení nebo uzavřením dohody o náhradě škody/vydání bezdůvodného obohacení, může vést státního zástupce k tomu, že rozhodne o podmíněném odložení podání návrhu na potrestání.<sup>7</sup> V takovém případě je podezřelá osoba stanovena zkušební doba v trvání šest měsíců až dva roky.

V některých případech, zejména pokud byla trestná činnost spáchána při výkonu povolání, při činnosti vyžadující povolení či osvědčení, může být podmíněné odložení návrhu na potrestání spojeno se závazkem podezřelé osoby, že se zdrží určité činnosti, v souvislosti s níž se dopustila trestného činu. Dále v případech zejména zjištěného motivu podezřelé osoby jí může být uložena povinnost složit přiměřenou částku na účet státního zastupitelství určenou státu na peněžitou pomoc obětem trestné činnosti. Zde může být uložena zkušební doba až do výše 5 let.

K podmíněnému odložení návrhu na potrestání může dojít pouze v případech, kdy s tím podezřelá osoba souhlasí. Dále se musí jednat o osobu vedoucí před spácháním trestného činu řádný život. Zejména je tento institut využíván u dosud soudně netrestaných osob. Shora uvedené podmínky pro podmíněné odložení návrhu na potrestání jsou obsaženy v § 179g TŘ.

V případě, že podezřelá osoba v průběhu zkušební doby vede řádný život, nahradí způsobenou škodu/vydá bezdůvodné obohacení, ke kterému se zavázala, pak je rozhodnuto o jejím osvědčení. V opačném případě státní zástupce rozhodne o neosvědčení. Následně pak rozhodne o podání návrhu na potrestání a věc je poté projednána soudem. V případě méně závažného porušení podmínek osvědčení, např. jen částečného uhrazení způsobené škody, může být rozhodnuto o prodloužení zkušební doby o jeden rok. Délka zkušební doby však nesmí překročit 5 let. Podmínky pro rozhodnutí osvědčení jsou upraveny v § 179h odst. 1 TŘ.

Uvedená osoba se osvědčí dle § 179h odst. 3 TŘ i v případě, že rozhodnutí o osvědčení nebylo státním zástupcem vydáno do 1 roku od konce zkušební doby.

6 Sdělení podezření je úkon policejního orgánu, kterým vůči konkrétní osobě zahájí přípravné řízení. Ze sdělení podezření mu musí být zřejmý skutek a právní kvalifikace, která je mu vytýkána. Na rozdíl od usnesení o zahájení trestního stíhání sdělení podezření neobsahuje odůvodnění. Srov. § 179b odst. 3 TŘ.

7 Návrhem na potrestání, který podává státní zástupce, je skončeno zkrácené přípravné řízení. Na rozdíl od obžaloby neobsahuje dle § 179d odst. 1 TŘ odůvodnění.

## IV. Doznání učiněné obviněnou osobou a možnosti odvrácení soudního projednání věci

K obvinění konkrétní osoby ze spáchání trestného činu dojde doručením usnesení o zahájení trestního stíhání. V usnesení o zahájení trestního stíhání je uveden konkrétní skutek vytykány obviněné osobě, dále jeho právní kvalifikace a odůvodnění. Z odůvodnění by mělo alespoň rámcově vyplývat, na základě jakých důkazů dospěl policejní orgán k závěru o důvodnosti trestního stíhání.

Obviněný se tak po doručení usnesení o zahájení trestního stíhání a jeho prostudování dozví alespoň rámcově, jaké důkazy nasvědčují tomu, že se měl dopustit vytykaného skutku. Na základě těchto skutečností si pak volí způsob obhajoby.

Je vhodné na tomto místě zdůraznit, že k obvinění osoby samozřejmě může dojít i v případě, že se v předchozím řízení doznala a nahradila způsobenou škodu, a to zejména v případě, že nebyla splněna podmínka dobrovolnosti u účinné lítosti, eventuálně nebyly u korupčních trestných činů naplněny podmínky pro dočasné odložení trestního stíhání.

Samotné zahájení trestního stíhání konkrétní osoby ještě automaticky neznamená soudní řízení. V případě, že je vedeno trestní stíhání pro přečin, tak je možno dosáhnout na formu takzvaného odklonu.

Novela trestního zákoníku účinná od 1. 10. 2020 dvojnásobným navýšením hranice výše škody a prospěchu v trestním zákoníku podstatně rozšířila možnosti pro odklon u hospodářských a majetkových trestných činů. Dle § 138 odst. 1 TZ je tak hranicí nikoli nepatrné škody 10 000 Kč, škody nikoli malé 50 000 Kč, škody větší 100 000 Kč, značné škody 1 000 000 Kč a škody velkého rozsahu 10 000 000 Kč.

V případě např. zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 TZ se tak možnost odklonu v případě, kdy trestná činnost byla obviněným páchána samostatně, a nikoli se dvěma dalšími osobami nebo porušením úřední uzávěry, rozšířila až na škodu ve výši do 999 999 Kč.

Odklonem je míněno podmíněné zastavení trestního stíhání, eventuálně narovnání.<sup>8</sup> K dosažení obou institutů je nutno naplnit následující podmínky, které jsou pro oba společné:

- 1) musí jít o přečin,
- 2) nahrazení způsobené škody/vydání bezdůvodného obohacení, případně uzavření dohody o nahrazení způsobené škody/vydání bezdůvodného obohacení s poškozeným,
- 3) souhlas obviněného s podmíněným zastavením trestního stíhání nebo narovnáním,
- 4) předchozí řádný život obviněného a dostatečnost takového rozhodnutí.

Podmínky pro podmíněné zastavení trestního stíhání se dále od narovnání liší tím, že obviněný se musí k vytykanému činu doznat, a to v rámci protokolu o výsledku obviněného. V případě narovnání se obviněný nemusí k vytykanému jednání doznat, musí

však prohlásit svoji vinu. Toto prohlášení o vině, pokud by nebylo narovnání schváleno, nemá dle § 314 TŘ povahu důkazu. Naopak pokud se obviněný ve věci dozná v rámci své výpovědi, tak tato jeho výpověď má povahu důkazu a může být procesně použita. Dále s narovnáním musí vyslovit dle § 309 odst. 1 TŘ poškozený souhlas, což není vyžadováno v případě podmíněného zastavení trestního stíhání.

Před samotným schválením narovnání je dle § 310 TŘ státní zástupce povinen vyslechnout obviněného a poškozeného ke způsobu a okolnostem uzavření dohody o narovnání, zjistit, zda dohoda byla uzavřena dobrovolně a zda souhlasí s jejím uzavřením. Dále obviněného vyslechne k obsahu obvinění a důsledkům schválené dohody o narovnání. Nezbytnou podmínkou pro schválení dohody o narovnání je i jeho prohlášení viny, tedy že spáchal skutek, pro který je trestně stíhán.

Schválené narovnání má dle § 311 TŘ účinky zastavení trestního stíhání. Podmíněné zastavení trestního stíhání, jak již plyne ze samotného názvu tohoto rozhodnutí, účinky zastavení trestního stíhání nabude až poté, co uběhne obviněnému zkušební doba a tento se osvědčí.

O podmíněném zastavení i schválení narovnání rozhoduje v přípravném řízení usnesením státní zástupce.

Usnesení o podmíněném zastavení obsahuje vedle popisu skutku a jeho právní kvalifikace i ustanovení o délce zkušební doby, která má stejnou délku jako v případě shora popsaného podmíněného odložení návrhu na potrestání. Taktéž i v případě rozhodování o podmíněném zastavení trestního stíhání může být obviněnému uložena dle § 307 odst. 2 TŘ povinnost, aby se zdržel během zkušební doby určité činnosti související s projednáváním přečinem, nebo složil na účet státního zastupitelství, případně soudu, částku určenou na peněžitou pomoc obětem trestné činnosti.

Podmínky pro osvědčení jsou totožné jako v případě podmíněného odložení návrhu na potrestání.

Proti usnesení o podmíněném zastavení trestního stíhání nebo schválení narovnání mají obviněný a poškozený právo stížnosti, o které pak rozhoduje státní zástupce nadřízeného státního zastupitelství.

O schválení narovnání nebo podmíněném zastavení trestního stíhání může být rozhodnuto i v řízení před soudem, a to až již v rámci předběžného projednání obžaloby – viz § 188 odst. 1 písm. f) TŘ, nebo v rámci dokazování učiněného v průběhu hlavního líčení – § 223a TŘ. Podmínky pro vydání těchto rozhodnutí soudem jsou totožné s podmínkami v přípravném řízení trestním. Toliko se rozšiřuje okruh osob oprávněných podat stížnost, kdy právo stížnosti má vedle obviněného a poškozeného i státní zástupce.

O podmíněném zastavení trestního řízení nebo schválení narovnání může rozhodnout i odvolací soud v rámci projednávání odvolání oprávněné osoby – § 257 odst. 1 písm. d) TŘ. Proti vydání usnesení o podmíněném zastavení trestního stíhání nebo schválení narovnání již však není možnost podat stížnost, ale pouze některý z mimořádných opravných prostředků, tedy zejména dovolání.

Jak již bylo uvedeno výše, osvědčené podmíněné zastavení trestního stíhání a schválené narovnání mají účinky usnesení

<sup>8</sup> Podmíněné zastavení trestního stíhání je upraveno v § 307 a narovnání v § 309 TŘ.

o zastavení trestního stíhání. Uvedenými usneseními tedy nebylo rozhodnuto o vině obviněného. Obviněný tak nebyl odsouzen. Skutečnost, že vůči němu bylo podmíněně zastaveno trestní stíhání, případně schváleno narovnání, se tak neobjeví ve výpisu z rejstříku trestů. Do výpisu rejstříku trestů se totiž dle § 13 odst. 1 zákona č. 264/1994 Sb., o Rejstříku trestů, zaznamenávají toliko odsouzení, která doposud nebyla zahlazena. Na obviněnou osobu, jejíž trestní stíhání bylo pravomocně skončeno schváleným narovnáním nebo osvědčeným podmíněným zastavením trestního stíhání, se tedy hledí jako na soudně netrestanou.

Podmíněné zastavení trestního stíhání a schválení narovnání se uvádí toliko v opise rejstříku trestů, který je však přístupný dle § 10 zákona o Rejstříku trestů toliko pro orgány činné v trestním řízení, Ministerstvo spravedlnosti a Kancelář prezidenta republiky z taxativně vymezených důvodů a dále pro jiné státní orgány, které mají zákonné oprávnění žádat opis z rejstříků trestů.

## V. Doznání učiněné u zločinů a zvláště závažných zločinů

I v případě obvinění ze zločinů, což jsou trestné činy s horní hranicí trestní sazby vyšší než 5 let, a zvláště závažných zločinů s horní hranicí trestní sazby dosahující nejméně 10 let, u kterých není možné rozhodnout o některém z odklonů, může případně doznání, eventuálně prohlášení viny vést k výraznému zkrácení soudního řízení, a to zejména v případě uzavření dohody o vině a trestu.

Podmínky pro uzavření dohody o vině a trestu jsou upraveny v § 175a a násl. TŘ. Od 1. 10. 2020 je dohoda o vině a trestu možná u všech trestných činů. Vyloučena je dle § 175a odst. 8 TŘ toliko v řízení proti uprchlému. Jak již z názvu dohody o vině a trestu vyplývá, předpokladem pro její uzavření je dohoda mezi obviněným a státním zástupcem o vině a trestu. Předpokladem pro uzavření dohody je řádně zjištěný skutkový stav věci, ze kterého vyplývá závěr, že se skutek stal a spáchal jej obviněný. Na rozdíl od narovnání již není k uzavření dohody o vině a trestu nutný souhlas poškozeného. Státní zástupce je povinen dle § 175a odst. 5 TŘ při sjednávání dohody o vině a trestu dbát zájmů poškozeného. Poškozený má taktéž právo se účastnit samotného jednání, při kterém je dohoda o vině a trestu sjednávána. Jeho účast však není povinná. Poškozený však musí být o termínu jednání vyzooměn.

Iniciovat dohodu o vině a trestu může státní zástupce i obviněný nebo jeho obhájce. Podmínkou pro zahájení tohoto jednání není doznání obviněného. Na druhou stranu pro státního zástupce může být doznání obviněného významnou indicií, aby sjednání dohody o vině a trestu obviněnému navrhl. Obtížně lze předpokládat, že státní zástupce bude iniciovat jednání o předmětné dohodě v případě, že obviněný svou vinu popírá.

Již z povahy samotného slova dohoda je zřejmé, že k jejímu sjednání je nutný aktivní přístup obou stran trestního řízení, tedy státního zástupce a obhájce (pokud jej obviněný má). Pravidla vzájemné komunikace mezi státním zástupcem a obhájcem, která však lze vztáhnout i na obviněného bez obhájce, vyplývají z memoranda mezi Nejvyšším státním zastupitelstvím a Českou advokátní komorou ze dne 7. 12. 2018. Z předmětného memoranda, které lze nalézt např. na [memorandum-o-soucinnosti.pdf \(cak.cz\)](https://www.cak.cz/memorandum-o-soucinnosti.pdf), je zřejmý důvěrný charakter těchto jednání, dále pak způsob, jak

a kde má komunikace probíhat. Uvedené memorandum se nedotýká jen sjednávání dohod o vině a trestu, ale i odklonů.

V případě, že státní zástupce, ať již na základě neformálního jednání, postojí obviněného, jeho žádosti, dospěje k závěru, že jsou splněny podmínky pro sjednání dohody o vině a trestu, nařídí jednání o této dohodě. Dle § 175a odst. 2 TŘ je státní zástupce povinen k jednání předvolat obviněného, jeho obhájce a poškozeného. Na rozdíl od právní úpravy účinné do 30. 9. 2020, která pro jednání o dohodě o vině a trestu stanovovala podmínku nutně obhajoby.

Předpokladem pro sjednání dohody o vině a trestu je dle § 175a odst. 3 TŘ prohlášení obviněného, že spáchal skutek, pro který je obviněn. Uvedené prohlášení o vině by mělo korespondovat se shromážděnými důkazy. Neměla by zde existovat důvodná pochybnost o pravdivosti prohlášení o vině a trestu. Obdobně jako u jednání o narovnání není prohlášení o vině v případě nesjednání dohody o vině a trestu dle § 175a odst. 7 TŘ důkazem pro další řízení. Prohlášení o vině je nutno důsledně odlišit od doznání obviněného učiněného v rámci jeho výpovědi v postavení obviněného, které samozřejmě i v případě nesjednání dohody o vině a trestu zůstává důkazem pro trestní řízení.

V rámci jednání o vině a trestu po prohlášení viny obviněným by měla být projednána otázka právní kvalifikace vytykaného jednání, dále pak s ohledem na závažnost vytykaného jednání i otázka trestu a povinnosti nahradit škodu. V případě neúčasti poškozeného může dohodu o náhradě škody uzavřít za poškozeného státní zástupce, jinak musí s vyšší stanovené náhrady škody souhlasit poškozený. Předmětem dohody o vině a trestu může být i uložení některého z ochranných opatření.<sup>9</sup> V případě, že by státní zástupce chtěl navrhnout uložení některého z ochranných opatření po schválení dohody o vině a trestu, musí na tuto skutečnost obviněného předem upozornit.

Náležitosti dohody o vině a trestu jsou obsaženy v § 175a odst. 6 TŘ, kdy od rozhodnutí se odlišuje tím, že je podepsána stranami, které ji uzavřely, tedy státního zástupce, obviněného, obhájce a poškozeného, pokud byli přítomni. Dohodu o vině a trestu je nutno doručit stranám trestního řízení, tedy obviněnému, obhájci, poškozenému. Jak již z názvu samotné dohody o vině a trestu vyplývá, není proti jejímu sjednání přípustný opravný prostředek.

Podepsaná dohoda o vině a trestu není samotným rozhodnutím o vině, kterým je věc meritorně skončena. Dohoda o vině a trestu je předkládána státním zástupcem příslušnému soudu společně s návrhem na její schválení, který ve veřejném zasedání rozhodne o její přípustnosti.

Řízení o schvalování dohody o vině a trestu je upraveno v § 314p a násl. TŘ.

Příslušný soud přezkoumá soulad uzavřené dohody o vině a trestu. V případě, že neshledá zásadní procesní vady schválené dohody o vině a trestu spočívající v řízení předcházejícím jejímu schválení, či podmínky pro vydání jiného, pro obviněného

<sup>9</sup> Ochranná opatření jsou upravena v § 98 až 104 TZ a slouží k ochraně společnosti před nebezpečnými osobami – ochranné léčení a zabezpečovací detence, dále pak ke konfiskaci výnosů z trestné činnosti, které skončily u osob neobviněných ze spáchání trestného činu nebo u osob, které nejde stíhat – zabránění věci, zabránění náhradní hodnoty, zabránění části majetku, dále pak zabránění spisu.

příznivějšího rozhodnutí, zejména zastavení trestního stíhání, případně podmínky pro odklon či přerušení trestního stíhání (srov. s § 314p odst. 1 až 4 TŘ), tak ve věci nařídí veřejné zasedání. V případě zjištění uvedených nedostatků či podmínek pro vydání jiného rozhodnutí rozhodne o předběžném projednání návrhu na schválení dohody o vině a trestu.

Veřejného zasedání se účastní státní zástupce, obviněný, jeho obhájce a také poškozený, resp. jeho zmocněnec, pokud si jej zvolil. Obligatorní je účast státního zástupce a obviněného, v případech nutné obhajoby i obhájce. Po přednesu návrhu státního zástupce na schválení dohody o vině a trestu si předseda senátu ověří u obviněného, že porozuměl dohodě o vině a trestu, uzavřel ji svobodně. Potvrdí si skutečnost, že prohlášení o vině učinil dobrovolně a bez nátlaku a zároveň že si je vědom důsledků uzavřené dohody o vině a trestu – zejména uloženého trestu. Ověří, že obviněný si je vědom, že se uzavřením dohody o vině a trestu vzdává práva projednat jeho věc soudem v hlavním líčení a práva na podání odvolání. Následně se k dohodě o vině a trestu vyjadřuje poškozený. Průběh veřejného zasedání je upraven v § 314q TŘ.

Po projednání dohody o vině a trestu tuto soud buď schválí, a to ve formě rozsudku, proti kterému je odvolání přípustné jen v limitovaném rozsahu vymezeném v § 245 odst. 2 TŘ. Důvodem může být skutečnost, že rozsudek se odlišuje od schválené dohody o vině a trestu. Právo podat odvolání má poškozený v případě, že nesouhlasil s uzavřenou dohodou o vině a trestu, a to do výroku o náhradě škody, nemajetkové újmy či vydání bezdůvodného obohacení.

Soud samozřejmě může dohodu o vině a trestu neschválit z důvodů specifikovaných v § 314r odst. 2 TŘ. Rozhoduje tak ve formě usnesení, proti kterému je přípustná stížnost. V takovém případě se věc vrací zpět do přípravného řízení. Pokud soud má k dohodě o vině a trestu výhrady, které jsou odstranitelné, může je dle § 314r odst. 3 TŘ sdělit státnímu zástupci a obviněnému. Ti se mohou následně pokusit sjednat novou dohodu o vině a trestu. Za tímto účelem pak soud odročí veřejné zasedání.

Soud po proběhlém veřejném zasedání může taktéž dle § 314r odst. 5 TŘ rozhodnout o odklonu, zastavení trestního stíhání, přerušení trestního stíhání nebo postoupení věci jinému orgánu.

Možnost uzavřít dohodu o vině a trestu není limitována pouze na přípravné řízení. Uzavřít dohodu o vině a trestu je možné i po podání obžaloby, kdy trestní řád v § 206a až 206d umožňuje její uzavření dokonce i v průběhu již probíhajícího hlavního líčení.

Trestní řád účinný od 1. 10. 2020 stanovuje novou obligatorní náležitost obžaloby, a to návrh na uložení trestu s uvedením jeho druhu a výměry nebo návrh na upuštění od potrestání. Obviněný tak po doručení obžaloby ví, jakému trestu reálně čelí, a s ohledem na tuto okolnost může zvolit způsob obhajoby.

Obžalovaný má zejména nově právo vyjádřit se k podané obžalobě. Dle § 196 odst. 2 TŘ je totiž při doručení obsahu obžaloby předsedou senátu upozorněn na možnost vyjádřit se ke své vině/ nevině, zda má zájem uzavřít dohodu o vině a trestu a zda souhlasí s navrženou právní kvalifikací a trestem a které skutečnosti považuje za nesporné. Vyjádření obžalovaného pak předseda senátu zašle i státnímu zástupci.

V případě zájmu obžalovaného na uzavření dohody o vině a trestu tak opět může proběhnout jednání mezi státním

zástupcem a obviněným. Průběh tohoto jednání podléhá stejným pravidlům jako při jeho sjednávání v přípravném řízení.

Ke stejným okolnostem se pak předseda senátu dotazuje obžalovaného i poté, co ve věci probíhá hlavní líčení, a v případě možnosti sjednat dohodu o vině a trestu je možné tak učinit v průběhu hlavního líčení. Za účelem jejího sjednání je možné hlavní líčení odročit.

V případě uzavření dohody o vině a trestu se tato již neschvaluje ve veřejném zasedání, ale v průběhu hlavního líčení, kdy soud rozhoduje obdobně jako v případě předložení návrhu na schválení dohody o vině a trestu.

Z obsahu § 206a až 206b TŘ je zřejmé, že dohodu o vině a trestu je možné uzavřít kdykoli v průběhu hlavního líčení, tedy pokud probíhá dokazování ve věci. Mezníkem je okamžik, kdy předseda senátu ukončí ve věci dokazování. Dohodu o vině a trestu není možné uzavírat v průběhu odvolacího řízení.

## VI. Dopady dohody o vině a trestu

Dohoda o vině a trestu má pro obviněné osoby pozitivní dopad spočívající ve výrazném zkrácení trestního řízení. Navíc lze předpokládat, že v případě dohody o vině a trestu bude ukládán, obzvláště v případě prvotrestaných osob, výrazně nižší trest než v případech, kdy by ve věci proběhlo úplné dokazování. K určení výše trestu totiž přispívá i sám obviněný, protože bez jeho souhlasu s výší trestu samozřejmě nejde dohodu uzavřít. Samotná participace obžalovaného na určení výše trestní sankce logicky znamená její větší akceptaci. Při stanovování výše trestu zejména u netrestaných osob se dále zohledňuje nahrazení způsobené škody a příspěvi obviněného k řádnému objasnění věci. Tyto významné polehčující okolnosti mohou v komplexu vést dokonce k mimořádnému snížení trestu odnětí svobody. V případě zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle nejpřísnějšího 3. odstavce tak mimořádné snížení trestu odnětí svobody může pro obviněného místo minimálně pětiletého trestu odnětí svobody znamenat i uložení podmíněného trestu odnětí svobody.

Dle § 58 odst. 4 TZ lze totiž trest odnětí svobody mimořádně snížit u trestných činů s dolní hranicí sazby alespoň 12 let až na hranici 5 let, s dolní hranicí alespoň 8 let až na tři léta, kdy v tomto rozmezí je již možné ukládat podmíněný trest, a s dolní hranicí alespoň 5 let až na jeden rok.

U tzv. spolupracujících obviněných lze dokonce v mimořádných případech dle § 58 odst. 5 TZ jít i pod takto mimořádně sníženou sazbu.

## VII. Důsledky prohlášení viny v řízení před soudem v případě neuzavření dohody o vině a trestu

I v případě, že obviněný neuzavřel se státním zástupcem dohodu o vině a trestu a učiní prohlášení viny u soudu, tak tato okolnost může v případě jeho přijetí soudem vést k podstatnému snížení rozsahu dokazování. Prohlášení viny obviněného v průběhu hlavního líčení má po zjištění stanoviska státního zástupce, poškozeného a zúčastněné osoby za následek, že se fakticky nevede dokazování o tzv. nesporných skutečnostech. Soud není povinen

prohlášení viny přijmout dle § 206c odst. 5 TŘ, v takovém případě se k němu obdobně jako v již výše popsaných případech dle § 206c odst. 8 nepřihlíží. Soud prohlášení viny nepřijme, pokud nekoresponduje se zjištěným skutkovým stavem nebo zjistí zásadní porušení práv obviněného. V případě přijetí prohlášení viny obviněným soud rozhoduje usnesením upraveným v § 206c odst. 5 TŘ. V předmětném usnesení uvede, že v rozsahu přijatého prohlášení viny se nebude provádět dokazování a bude provedeno ve zbývajícím rozsahu.

Pokud je obžalovaných více, pak ve vztahu ke zbývajícím obžalovaným není vyloučeno, že obžalovaný může být dále vyslychán. Prohlášení viny je v tomto případě opět okolností, která může vést k mimořádnému snížení trestu odnětí svobody.

I v případě nedoznání se, a to ať již ve formě odmítnutí výpovědi, nebo výpovědi odmítající obvinění, se mohou obžalovaný a státní zástupce dohodnout, že některé skutkové okolnosti považují za nesporné, a soud tak v případě tohoto prohlášení od dokazování těchto skutečností dle § 206d TŘ upustí.

Dohoda o nesporných skutečnostech je jednou z okolností, ke které soud přihlíží dle § 39 odst. 1 TŘ při ukládání trestu, a byt není explicitně uvedena jako polehčující okolnost v § 41 TZ, tak je zřejmé, že by měla být ku prospěchu obžalovaného.

## VIII. Doznání spolupracujícího obviněného

V případech prokazování nejzávažnějších forem trestné činnosti páchané organizovanou skupinou, případně organizovanou zločineckou skupinou, může obviněný v případě doznání, jehož obsahem jsou skutečnosti způsobitelné významně přispět k jejich objasnění, dosáhnout statusu spolupracujícího obviněného. Spolupracující obviněným se může stát jen osoba, která souhlasí s tím, že takto bude označena. Uvedené skutečnosti musí obviněný uvést již v přípravném řízení. Spolupracující obviněným se může stát dle § 178a odst. 2 TŘ jen osoba, která nespáchala závažnější zločin, než který svou výpovědí objasňuje, nesmí dále být organizátorem či návodcem trestné činnosti.

Spolupracující obviněný musí svou výpověď učinit před státním zástupcem, kdy nepostačí toliko prohlášení viny pro účely řízení o dohodě o vině a trestu. Navíc u spolupracujícího obviněného se předpokládá, že svou výpověď potvrdí v případě potřeby nejen v dalším průběhu vyšetřování, ale i v případě dokazování u soudu. Nezřídka výpověď spolupracujících obviněných může vést k vedení dalších řízení, kdy i v těchto řízeních se předpokládá, že spolupracující obviněný podá úplnou a pravdivou výpověď. Úplnost a pravdivost výpovědi je samozřejmě orgány činnými v trestním řízení konfrontována s dalšími opatřenými důkazy.

Za spolupracujícího obviněného státní zástupce označí obviněného až v okamžiku podání obžaloby nebo dohody o vině a trestu, pokud jsou splněny všechny podmínky uvedené v § 178a odst. 1 až 3 TŘ.

V případě, že soud dospěje k závěru, že obžalovaný nespĺňuje podmínky pro přiznání statusu spolupracujícího obviněného, je povinen jej o tom poučit, aby si případně mohl zvolit jiný způsob obhajoby. V tomto je možno odkázat např. na rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 7 Tdo 317/2020.

Statut spolupracujícího obviněného, pokud skutečně vede k objasnění organizované trestné činnosti, se musí odrazit v citelném snížení trestu odnětí svobody. V tomto odkazují na § 178a odst. 2 TŘ, který vyjma případů trestné činnosti mimořádně zvyšující trestní sazbu dokonce umožňuje u spolupracujícího obviněného upustit od uložení trestu. Eventuálně je to okolnost podmiňující mimořádné snížení trestní sazby, což v případě hospodářské trestné činnosti může vést k ukládání např. podmíněného trestu za situace, kdy ostatním obžalovaným bude ukládán důrazný, někdy i více než desetiletý trest odnětí svobody v případě páchaní trestné činnosti prostřednictvím organizované zločinecké skupiny.

Důvodem pro tento postup je skutečnost, že prokazování organizované trestné činnosti, obzvláště páchané prostřednictvím zločineckých struktur, je mimořádně obtížné bez výpovědi osob podílejících se na jejím páchání. Výpověď proti spolupachatelům této formy trestné činnosti pro spolupracujícího obviněného představuje často bezpečnostní riziko, někdy i dlouhodobou ochranu činěnou prostřednictvím Policie ČR, a v neposlední řadě i ztrátu svých bývalých přátel. Je zřejmé, že bez výrazného benefitu spočívajícího v citelném snížení trestní sazby by jen stěží byl tento institut obviněnými užíván.

Na druhou stranu musí spolupracující obviněný po celou dobu probíhajícího trestního řízení prodávat úplné a pravdivé výpovědi a i v případě, že jeho trestní řízení je skončeno dříve než trestní řízení osob, které byly na základě jeho výpovědi usvědčeny, je povinen napomáhat orgánům činným v trestním řízení k objasnění jejich trestné činnosti. V opačném případě by vůči spolupracující obviněné osobě mohl být dle § 178a odst. 4 TŘ podán návrh na obnovu řízení. O tomto je nutno spolupracujícího obviněného poučit.

I se spolupracujícím obviněným je možno uzavřít dohodu o vině a trestu, kdy z předchozího odstavce vyplývá, že i poté je povinen poskytovat orgánům činným v trestním řízení spolupráci.

## IX. Závěr

Z výše uvedeného vyplývá, že doznání obviněného v případě, že se dopustil vytykaného skutku, má pro něj celou řadu možných benefitů. Není to jen skutečnost, že se jedná o polehčující okolnosti uvedené v § 41 písm. l), m) TZ. Zejména v kombinaci s náhradou způsobené škody může vést doznání k odvrácení soudního řízení v podobě rozhodnutí o odklonu u přečinů, případně k uzavření dohody o vině a trestu. Dohoda o vině a trestu bude v naprosté většině všech případů vždy znamenat pro obviněného mírnější trest, než který by obdržel po proběhlém dokazování, ve kterém by jeho vina byla prokázána. V případech doznání, které má povahu výpovědi spolupracujícího obviněného, může dokonce vést k neukládání trestu, případně mimořádnému snížení trestu odnětí svobody znamenajícím podmíněný trest místo mnohaletého vězení.

Tyto benefity však v žádném případě nemají vést k nepravdivému doznání. Samotné doznání obviněného nadále nezabavuje orgány činné v trestním řízení řádně zjistit skutkový stav věci, kdy v případě důkazní nouze a neprokázání viny obviněnému by státní zástupce a následně soud neměl k nepravdivému doznání přihlížet. /



# Novela zákona o oceňování majetku (zákon č. 151/1997 Sb.)



**Ing. Tomáš Podškubka,  
Ph.D., MRICS**

*Partner, TPA Valuation  
& Advisory s. r. o.*

## 1. Obecně ke smyslu zákona o oceňování

Zákon o oceňování řeší způsoby oceňování majetku a služeb pro účely jiných právních předpisů, tj. v situacích, kdy tyto právní předpisy na zákon o oceňování odkazují. Typicky se jedná o oceňování majetku pro účely stanovení základu daně, a to jak daní majetkových, příjmových, tak i daně z přidané hodnoty. Záměrem zákonodárce přitom bylo tímto způsobem zajistit objektivní

ocenění prostřednictvím víceméně jasně definovaného postupu dle zákona, případně např. u daně z nabytí nemovitých věcí provést kontrolu, zda cena sjednaná není spekulativně nízká. Ocenění podle zákona o oceňování majetku slouží také jako srovnávací úroveň pro nákup majetku do vlastnictví státu či při prodeji státního majetku.

## 2. Hlavní změny – zpřesnění ceny obvyklé a zavedení tržní hodnoty

V minulém roce došlo k novelizaci zákona o oceňování a prováděcí vyhlášky s účinností od 1. 1. 2021. Hlavní novinkou je zpřesnění postupu odhadu ceny obvyklé a zavedení definice tržní hodnoty.

V rámci zpřesnění postupu odhadu ceny obvyklé bylo postaveno najisto, že cena obvyklá se určí ze sjednaných cen porovnáním, tj. znalec musí shromáždit data o skutečně zaplacených kupních cenách stejných nebo obdobných majetků ve vztahu k těm, které oceňuje. Tato databáze musí obsahovat alespoň 3 transakce a samozřejmě kromě samotné ceny musí znalec znát i faktory, které významným způsobem cenu ovlivňují. Sjednané ceny je

třeba porovnat a prostřednictvím srovnávací analýzy je možné je korigovat, přičemž odchylky způsobené korekcí musí být odůvodněny. V praxi bylo často velmi komplikované cenu obvyklou určit. Důvodová zpráva tento stav popisuje tak, že k těmto situacím docházelo z důvodu jedinečnosti předmětu ocenění, případně z důvodu toho, že se s daným majetkem v dané lokalitě a v daném čase neobchodovalo, a dodejme také, že mohly existovat situace, kdy informace o prodejních a hlavně cenotvorných souvislostech nemusely být k dispozici. Pro tyto situace, kdy nelze odůvodněně určit obvyklou cenu, novela zákona o oceňování doplňuje možnosti ocenění o odhad tržní hodnoty.

Koncept (standard) tržní hodnoty se v praxi běžně a dlouhou dobu používá s odkazem na definici, která je uvedena v Mezinárodních oceňovacích standardech (IVS). Tržní hodnota se odhaduje na základě výběru z více metod ocenění (zejména srovnávací, výnosový a nákladový/majetkový způsob). Definice uvedená v zákoně o oceňování je v zásadě totožná a dle důvodové zprávy je zřejmé, že zákonodárce se úpravou v IVS inspiroval a chtěl tento pojem implementovat do českých právních předpisů.

Tato novela tak přibližuje oceňování podle zákona o oceňování běžnému tržnímu oceňování s tím, že podle důvodové zprávy zákon nově dává možnost upravit i související právní předpisy tak, aby bylo naplněno jejich specifické pojetí účelu ocenění, a byl tedy zvolen vhodný standard hodnoty (ze škály těch, které zná zákon o oceňování, to jsou: cena zjištěná, cena obvyklá či nově tržní hodnota). Pravděpodobně tímto zákonodárce míří na situace, kdy jiný právní předpis přímo na zákon o oceňování neodkazuje, ale např. pracuje s pojmem obvyklá cena (např. zákon o DPH) či s pojmem hodnota (např. zákon o obchodních korporacích nebo zákon o přeměnách), které však dále nedefinuje. Pojem hodnota se historicky vykládá v intencích hodnoty tržní dle IVS, která je nově explicitně definována také v novelizovaném zákoně o oceňování. V situaci, kdy jiný právní předpis na zákon o oceňování odkazuje, je ocenění tržní hodnotou z hlediska priority až poslední možností, která se uplatní, pokud nelze ocenit cenou zjištěnou ani cenou obvyklou.

### 3. Další vybrané změny

Z dalších změn novelizovaný zákon o oceňování také zpřesňuje postup oceňování věcných břemen a zavádí nový pojem závada na nemovité věci.

Ocenění věcných břemen se nově bude provádět se zohledněním skutečné délky trvání. Pro věcné břemeno zřízené na dobu určitou se použije metoda diskontování budoucích příjmů a pro věcné břemeno zřízené na dobu neurčitou se použije metoda věcné renty. Zohlední se přitom kromě délky trvání také roční užitek a koeficient míry užítu (vyjadřuje způsob a četnost využívání nemovité věci oprávněným), čímž dojde k přiblížení ke způsobu ocenění aplikovaným na tržních principech. Věcná břemena pro technickou infrastrukturu bude nově možné ocenit velmi jednoduchým způsobem, který sjednotí dosavadní praxi.

Zákon o oceňování nově definuje závadu na nemovité věci, kdy cena této závady snižuje ocenění nemovité věci. Závada je vymezena negativně, tj. jde v zásadě o jakékoliv právo s rysy

*1. 1. 2021 vstoupila v platnost novela zákona o oceňování. Došlo ke zpřesnění definice a způsobu odhadu ceny obvyklé a pro vybrané situace byla zavedena možnost oceňovat tržní hodnotou, která je známá z mezinárodních oceňovacích standardů.*

služebnosti nebo reálného věcného břemene. Za závadu se nepovažuje takové právo, které nemá významný vliv na výši sjednané ceny nemovité věci, dále je vyloučeno zástavní právo, zadržovací právo, nájem, pacht a právo stavby. Závada bude určována z pohledu vlastníka zatížené nemovité věci, a to na základě roční újmy, která se určí jako rozdíl mezi ročním užitekem vlastníka z nemovité věci bez zatížení a se zatížením závadou.

### 4. Závěr

Závěrem lze říci, že novela zákona o oceňování zavádí principy tržního oceňování a precizuje definici a způsob odhadu ceny obvyklé, čímž ji odlišuje od nově zavedené definice tržní hodnoty. Tento závěr by ovšem mohl být matoucí, pokud bychom k tomu nezopakovali, že postup ocenění podle zákona o oceňování se uplatní pouze v případech, kdy jiný právní předpis na tento zákon odkazuje. Zákon o oceňování v tomto případě vyžaduje postupovat v následujícím pořadí:

1. Majetek či služba se ocení cenou zjištěnou.
2. Majetek či služba se ocení cenou obvyklou (pokud zákon či prováděcí vyhláška nestanovují způsob ocenění cenou zjištěnou).
3. Majetek či služba se ocení tržní hodnotou (pokud cenu obvyklou nelze odhadnout).

Pokud jiný právní předpis na zákon o oceňování neodkazuje, ale přitom vyžaduje ocenění např. v úrovni ceny obvyklé nebo (tržní) hodnoty a tyto pojmy přitom nedefinuje, je podle důvodové zprávy dán prostor pro výklad definic těchto pojmů ve smyslu zákona o oceňování. /

# Zadávání znaleckých posudků ve světle *quaestio facti* vs *quaestio iuris*



**Ing. Gabriela Hrachovinová, LL.M.,**  
daňová poradkyně č. 3797,  
soudní znalec v oboru ekonomika

Soud řeší otázky skutkové (*quaestio facti*) a následně tento skutkový stav porovnává s právními předpisy (*quaestio iuris*) práva hmotného. Znalec řeší otázky skutkové (*quaestio facti*), znalec neřeší otázky právní (*quaestio iuris*). Znalec má zvláštní odborné znalosti a zkušenosti, pro které je do řízení volán. Proto znalec nemá (nesmí) řešit otázky právní. Znalec zásadně řeší otázky skutkové, což znamená, že sděluje svůj subjektivní názor na danou věc. Oborníkem na právní otázky je soudce, kterého se snaží o právních otázkách přesvědčovat advokáti či státní zástupce.<sup>1</sup>

Klást otázky je umění. Tuto notoricky známou pravdu lze bezpochyby aplikovat i na zadávání znaleckých posudků, protože hlavním úkolem znalce je odpovědět na zadavatelem položené otázky. Nezbytným předpokladem pro technicky korektně položené otázky je skutečnost, že zadavatel má přehled o řešené právní věci, určí správně obor i odvětví znalce, na kterého se hodlá obrátit, je mu znám účel zadání znaleckého posudku a disponuje podklady pro jeho zpracování nebo kontakty na osoby, které mohou tyto doklady pro zpracování znaleckého posudku poskytnout či zapůjčit.

Formulovat otázky zadavatelem znaleckého posudku znalci v jeho odbornosti tak, aby byly položeny pouze otázky, kterými se zjišťuje skutkový stav, vyžaduje čas, znalost příslušné právní věci, příslušných právních předpisů a předchozí konzultace těchto otázek se znalcem, jelikož řada typů znaleckých posudků má specifickou povahu, přičemž zadání znalecké otázky zůstává plně v kompetenci zadavatele. Zadavatel se může v tomto případě spolehnout na zákonnou povinnost mlčenlivosti

znalce při výkonu znalecké činnosti, a to i tehdy, pokud jej znalce neustanoví.

V konečném důsledku je třeba, aby zadavatel formuloval otázky tak, aby na základě takto položené otázky mohl znalec dospět k odpovědi, ze které budou zřejmé skutečnosti, které budou srozumitelné a relevantní pro posouzení skutkového stavu orgány veřejné moci.

## Zadávání znaleckých posudků podle občanského soudního řádu a trestního řádu

Znalcům jsou v občanském správním řízení zadávány posudky orgány veřejné moci dle § 127 odst. 1 a účastníkem řízení dle § 127a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále v textu jen „**občanský soudní řád**“ či „**o. s. ř.**“). V § 127 odst. 1 o. s. ř. je uvedeno: „Závisí-li rozhodnutí na posouzení skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí, vyžádá soud u orgánu veřejné moci odborné vyjádření. Jestliže pro složitost posuzované otázky takový postup není postačující nebo je-li pochybnost o správnosti podaného odborného vyjádření, ustanoví soud znalce.“ Ustanovení § 127a o. s. ř. uvádí: „Jestliže znalecký posudek předložený účastníkem řízení má všechny zákonem požadované náležitosti a obsahuje doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku, postupuje se při provádění tohoto důkazu stejně, jako by se jednalo o znalecký posudek vyžádaný soudem.“

Občanský soudní řád výslovně neuvádí nic, co se týká oprávnění znalce k hodnocení výlučně skutkových otázek.

V trestním řízení jsou znalci přibíráni orgány činnými v trestním řízení (tzn. soud, státní zástupce, policejní orgán) dle § 105 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále v textu jen „**trestní řád**“ či „**TR**“). Zde je uvedeno: „Je-li k objasnění skutečnosti důležité pro trestní řízení třeba odborných znalostí, vyžádá orgán činný v trestním řízení odborné vyjádření. Jestliže pro složitost posuzované otázky takový postup není postačující, přibere orgán činný v trestním řízení znalce. V přípravném řízení přibírá znalce ten orgán činný v trestním řízení, jenž považuje znalecký posudek za nezbytný pro rozhodnutí, pokud byla věc vrácena k došetření, státní zástupce, a v řízení před soudem předseďa senátu.“

Znalecký posudek může v trestním řízení předložit rovněž kterákoliv ze stran, a to na základě § 89 odst. 2 TR: „Za důkaz může sloužit vše, co může přispět k objasnění věci, zejména výpovědi obviněného

<sup>1</sup> LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KRÍSTEK, L. *Trestní právo daňové*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 265, 266.

a svědků, znalecké posudky, věci a listiny důležité pro trestní řízení a ohledání. Každá ze stran může důkaz vyhledat, předložit nebo jeho provedení navrhnout. Skutečnost, že důkaz nevyhledal nebo nevyžádal orgán činný v trestním řízení, není důvodem k odmítnutí takového důkazu.“ Aby takto zadaný znalecký posudek byl postavený na roveň znaleckému posudku zadanému podle § 105 TR, je nezbytné, aby obsahoval poučení znalce dle § 106 TR.

Na znalecké posudky zadané dle výše uvedených ustanovení trestního řádu se aplikuje mimo jiné § 107 odst. 1 TR, když citovaná část zůstala bez podstatné změny od 1. 1. 1962: „Znalci, který je pověřen úkonem, se poskytnou potřebná vysvětlení ze spisů a vymezí se jeho úkoly. Přitom je třeba dbát toho, že **znalci nepřísluší provádět hodnocení důkazů a řešit právní otázky**. Je-li toho k podání posudku třeba, dovolí se znalci nahlédnout do spisů nebo se mu spisy zapůjčí. Může mu být též dovoleno, aby byl přítomen při výslechu obviněného a svědků a aby jim kladl otázky vztahující se na předmět znaleckého vyšetřování.“ Toto ustanovení trestního řádu, na rozdíl od občanského soudního řádu, přímo vyjadřuje zásadu *iura novit curia*, tedy nepříslušnost znalce k posuzování otázek právních.

## Co je zakázáno a co je dovoleno z pohledu judikatury?

Z četné judikatury tuzemských soudů sahající až do roku 1929 vyplývá, že znalci nepřísluší řešit otázky právní. Níže uvádím některé příklady takovýchto rozhodnutí napříč dvěma staletími.

Nejvyšší soud Československé republiky v odůvodnění rozhodnutí ze dne 21. 11. 1929, sp. zn. Zm I 437/28 uvádí: „**Je správné, že o otázkách ryze právních nemá místa posudek znalce**. Ale znalecký posudek, jehož se rozsudek dovolává (ostatně jen podpůrně), netýkal se otázky právní, nýbrž skutkové otázky obecných zvyků knihkupeckých organizací a v tomto smyslu mohl ovšem soud nalézací nezávazně přihlídnouti k tomu, co je ve světě knihkupeckém a nakladatelském pokládáno za obvyklé při prodeji knihkupeckého závodu v celku, by toho použil při zjišťování, zda si obžalovaná, jež právě náležela k tomuto okruhu osob, byla vědoma, že svými dispozicemi s knihou Marie G-ové zasahuje do práva náležejícího prý jinému. Neboť tu je lhostejno, zda je objektivně prodej ‚knihkupectví‘ v právním smyslu možným čili nic a zda již prodejem ‚knihkupectví‘ bez výslovné úmluvy přecházejí podle zákona na nabyvatele knihkupectví i nakladatelská (autorská) práva prodávatele, poněvadž řešením těchto otázek není odpověděno na otázku subjektivní viny obžalované na tvrzeném zásahu do autorských práv žalobcových.“<sup>2</sup>

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 7. 5. 1965, sp. zn. 10 Tz 29/65, obsahuje tuto právní větu: „III. Účelem znaleckého posudku podle § 105 tr. ř. je objasnění skutkových okolností na základě odborných znalostí v příslušném odboru. **Podle § 107 odst. 1 věty druhé tr. ř. znalci nepřísluší řešit právní otázky, tedy ani podávat výklad ustanovení vyhlášky č. 141/1960 Sb., o pravidlech silničního provozu; řešení těchto otázek přísluší jen orgánům, činným v trestním řízení.**“<sup>3</sup>

Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 9. 5. 2002, sp. zn. 2 To 76/02, obsahuje následující právní větu: „**Těžká újma na zdraví je formálním znakem skutkové podstaty řady trestných činů, a její posouzení podle jednotlivých alternativ § 89 odst. 7 písm. a) až ch) TrZ je**

Zásadním faktorem při zadávání znaleckých posudků znalcům je formulace otázek, které má znalec zodpovědět.

proto otázkou právní, kterou musí vyřešit soud (v přípravném řízení policejní orgán a státní zástupce), nikoli znalec. **Znalci z žádného lékařského odvětví podle § 107 odst. 1 věty druhé TrŘ nepřísluší se k této otázce přímo vyjadřovat, a to ani ze soudně lékařského hlediska.** Pro správné vyřešení této právní otázky však musí mít soud k dispozici odborné lékařské, popř. znalecké lékařské, podklady, z nichž musí být zejména zřejmé, o jaké zranění (onemocnění) jde, jak bylo podle poznatků lékaře (znalce) způsobeno, jaké potíže jsou pro poškozeného s tímto zraněním (onemocněním) spojeny a jak dlouho mělo nebo pravděpodobně bude mít vliv na jeho dosavadní způsob života.“<sup>4</sup>

Do dříve všeobecně panující shody týkající se zásady, že znalci přísluší řešit toliko otázky skutkové, a nikoliv právní, vnesl v roce 1997 polemiku rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 24. 4. 1997, sp. zn. 2 Tzn 19/97. Tento rozsudek obsahuje právní větu: „II. **Znalecký posudek nelze odmítnout jen proto, že znalec se nad rámec svého oprávnění vyjadřoval i k otázkám právním.** Skutečnost, že znalec ve svém posudku zaujme stanovisko k otázce, jejíž zodpovězení přísluší soudu, nečiní tento posudek nepoužitelným, pokud obsahuje odborné poznatky a zjištění, z nichž znalec tento právní závěr učinil a které umožňují, aby si soud tentýž nebo jiný takový závěr dovedl sám.“<sup>5</sup>

Následná rozhodnutí některých soudů, která se opírala zejména o výsledky znaleckých zkoumání, vznesla mimořádně dlouhodobou vlnu kritiky, jako např.: „Trend je takový, že soudci bez znaleckého posudku téměř nerozhodnou,“ říká Otakar Motejl. „A výsledkem je až taková absurdita, že v podstatě nesoudí soudce,

- 2 Rozhodnutí Nejvyššího soudu Československé republiky, sp. zn. Zm I 437/28 (Vážný 3672 tr.), dostupné na <https://www.beck-online.cz>.
- 3 Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR, 10 Tz 29/65 (R 56/1965 tr.), dostupné na <https://www.beck-online.cz>.
- 4 Usnesení Vrchního soudu v Praze sp. zn. 2 To 76/02 (SR 10/2002, s. 379), dostupné na <https://www.beck-online.cz>.
- 5 Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 2 Tzn 19/97 (R 1/1998 tr.), dostupný na <https://www.beck-online.cz>.

ale znalec<sup>6</sup>, a následně i Ústavním soudem, který ve svém nálezu ze dne 13. 12. 2007, sp. zn. II. ÚS 2630/07, v souvislosti s touto problematikou uvádí v právní větě mimo jiné: „Postup soudů v tomto posuzovaném případě nese rysy typické pro postup soudů v těchto věcech. Je charakterizován formálním, schematickým pohledem na projednávaný případ, bez snahy o individuální přístup ke každému jednotlivému případu, a naprosto nekritickým přejímáním závěrů znaleckých posudků, v nichž jsou mnohdy formulovány odpovědi na dotazy soudů, které překračují meze odborného posouzení a zasahují přímo do rozhodování soudů tím, že dávají přímý návod, jak má soud ve věci rozhodnout. Soudní rozhodnutí pak není rozhodnutím nezávislého soudu, ale soudního znalce.“<sup>7</sup>

Z § 107 odst. 1 TŘ i rozsáhlé soudní judikatury vyplývá, že znalci nepřísluší řešit otázky právní. Ustanovení občanského soudního řádu tuto problematiku nikterak výslovně neřeší.

K pravidlům hodnocení znaleckých posudků se Ústavní soud vyjádřil ve svém nálezu ze dne 30. 4. 2007, sp. zn. III. ÚS 299/06, takto: „Znalecký posudek je nepochybně významným druhem důkazních prostředků a v rámci dokazování v trestním řízení mu přísluší významné místo. Nelze však pustit ani na okamžik ze zřetele, že ze stěžejních zásad dokazování v novodobém trestním procesu vyplývá požadavek kritického hodnocení všech důkazů včetně znaleckého posudku. Znalecký posudek je nutno hodnotit stejně pečlivě jako každý jiný důkaz, ani on nepoživá žádné větší důkazní síly, a musí být podrobován všestranné prověrce nejen právní korektnosti, ale též věcné správnosti. Hodnotit je třeba celý proces utváření znaleckého důkazu, včetně přípravy znaleckého zkoumání, opatřování podkladů pro znalce, průběh znaleckého zkoumání, věrohodnost teoretických východisek, jimiž znalec odůvodňuje své závěry, spolehlivost metod použitých znalcem a způsob vyvozování závěrů znalce.“<sup>8</sup>

Jak tedy zadavatelé znaleckých posudků spolu se znalci mají k této věci přistoupit, aby se nedostali do konfliktu při hodnocení znaleckého posudku podle těchto pravidel?

Šalamounské řešení výše uvedené problematiky nabídli autoři článku Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní, kde mimo jiné uvádějí: „Již od dob římských se traduje, že otázky právní přísluší řešit soudy (správním orgánem). Tato právní zásada vtělená do římského ‚iura novit curia‘ se v Čechách nesprávně překládá jako ‚Soud zná právo‘. Správný překlad je ‚Soud zná právní normy‘. A proto znalec nemá vykládat a dokazovat právní normy. Znalec však

může a musí používat poznatky z teorie práva. Např. v trestním řízení musí uplatňovat ve svých výpočtech zásadu ‚in dubio pro reo‘.“<sup>9</sup>

Dovolím si shrnout, že zásadním faktorem při zadávání znaleckých posudků znalcům je formulace otázek, které má znalec zodpovědět.

## Praktické zkušenosti znalce se zadáváním znaleckých posudků

Znalci zpracovávají znalecké posudky jednak pro orgány veřejné moci, jednak pro subjekty ze soukromé sféry.

Soudy ustanovují znalce v příslušných právních věcech formou usnesení, a to jak v trestním, tak civilním řízení. Před vydáním usnesení jsou znalci obvykle kontaktováni telefonicky, kdy jsou obeznámeni, za jakým účelem je třeba znalecký posudek zpracovat, jsou dotazováni na volnou časovou kapacitu týkající se požadované lhůty pro zpracování znaleckého posudku, na relevantnost navržených otázek, které má znalec zodpovědět, na potřebné podklady pro zpracování znaleckého posudku a na případnou podjatost znalce v dané věci.

Znalci jsou ze strany orgánů veřejné moci mnohdy kritizováni za to, že jako osoby vykonávající službu ve veřejném zájmu<sup>10</sup> bezdůvodně odmítali zadavatele znaleckých posudků z řad orgánů veřejné moci. K tomu je třeba říci, že zadávání znaleckých posudků soudy probíhalo do nedávné doby i způsobem, že soud ustanovil znalce v určité právní věci, zadal mu znalecký úkol a stanovil lhůtu pro vypracování znaleckého posudku, aniž by znalce předem jakkoliv kontaktoval. Usnesení o ustanovení znalce, pokud nebyl spolu s usnesením zaslán znalci rovnou celý spis, bylo zasláno buď poštou do vlastních rukou znalce, nebo rovnou do profesní datové schránky, která však nebyla zřízena znalci, nýbrž např. daňovému poradci či auditorovi.

Znalec se v těchto případech musel bránit proti takovému postupu soudů jednak s odvoláním na § 9 odst. 2 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění účinném v rozhodné době s tím, že orgán veřejné moci ustanovil znalce, aniž by tuto věc se znalcem předem projednal, jednak musel znalec vznést argument, že není oprávněn znalecký posudek podat, jelikož není znalcem v příslušném odvětví, a jednak s odkazem na § 4 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění účinném do 31. 12. 2020, když soud použil pro komunikaci se znalcem bez jeho souhlasu profesní datovou schránku, např. datovou schránku daňového poradce, ačkoliv tuto datovou schránku neměl uvedenu v seznamu znalců na webových stránkách Ministerstva spravedlnosti.

Co se týče znalců a datových schránek, nabízí se čtenáři tohoto článku na tomto místě informovat, že v souvislosti s přijetím zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, došlo od 1. 1. 2021 i ke změně výše citovaného § 4 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., a to zákonem č. 255/2019 Sb., kterým se rozšířil okruh osob, jimž Ministerstvo vnitra zřídí bezplatně datovou schránku, jakmile budou zapsány do zákonem stanovené evidence, a to o znalce, soudní tlumočníky a překladatele. V praxi to znamená, že soudní znalci, soudní tlumočníci a překladatelé budou mít zřízenou profesní datovou schránku ze zákona automaticky. Z důvodové zprávy k výše uvedenému zákonu,

6 <https://lp.cz/blog/ombudsman-soudni-znalci-nici-lidske-zivoty/>.

7 Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2630/07 (224/2007 USn.), dostupná na <https://www.beck-online.cz>.

8 Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 299/06 (73/2007 USn.), dostupný na <https://www.beck-online.cz>.

9 LICHNOVSKÝ, O., KRÍSTEK, L. Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní. *Právní rozhledy*, 2016, č. 13–14, s. 480, dostupné na <https://www.beck-online.cz>.

10 Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 13/14 (164/2015 USn.), dostupný na <https://www.beck-online.cz>, právní věta: „Činnost znalce spočívající ve zpracování znaleckých posudků vyžádaných orgány veřejné moci za účelem jejich provedení coby důkazního prostředku v soudním či jiném řízení před orgánem veřejné moci totiž nelze považovat za ryze podnikatelskou činnost vykonávanou za účelem zisku, jelikož znalec (na rozdíl od podnikatele) nenese riziko podnikání a do odměny, kterou za svoji činnost dostává, se nepromítají vynaložené náklady (ty dostává zvlášť). Jedná se tedy o činnost ve veřejném zájmu pro účely řízení před orgány veřejné moci.“

jakož i z informací od orgánů veřejné moci, které se mi podařilo dosud získat, není zřejmé, zda budou zřízeny profesní datové schránky i znalcům jmenovaným dle zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, nebo pouze znalcům, poté co složí příslušnou zkoušku dle zákona č. 254/2019 Sb.

Policejní orgány přibírají znalce v určité trestní věci, a to na základě pokynů státních zástupců, odbornosti znalce a dle odhadu počtu hodin za zpracování znaleckého posudku formou opatření. Opatření, jakož i jeho obsahové a formální náležitosti nejsou upraveny zákonem, není rozhodnutím, tak jak je tomu u usnesení vydaného v souladu s § 134 TŘ, a tudíž není možné proti němu podat opravný prostředek. Jedná se tedy o formální, vnitřní a dlouhodobě zaužívaný dokument používaný policejními orgány např. při přibírání znalci. Z formy a obsahu vydaných opatření, kterými jsou přibírání znalci, lze dovodit, že při jejich vydávání je až na výjimky analogicky použit § 134 TŘ. Do 30. 9. 2016 byly služby znalců výslovně uvedeny jako výjimka v § 18 odst. 2 písm. g) zákona č. 137/2009 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů, kdy zadavatel veřejných zakázek nebyl povinen zadávat znalecké posudky znalcům podle tohoto zákona. V zákoně č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů, který nahradil výše citovaný zákon, není tato výjimka pro služby znalců uvedena, a to přestože poskytují služby policejním orgánům ve veřejném zájmu.

Před samotným přibíráním znalce postupují policejní orgány obdobně jako soudy.

V praxi je velmi zřídka, z mého pohledu ke škodě všech zúčastněných stran, využívána možnost vyplývající z § 107 odst. 1 TŘ, kdy je možné dovolit znalci nahlédnout do spisu či jeho částí, umožnit znalci být přítomen při výslechu obviněného a svědků a klást jim otázky.

Mezi praktické zkušenosti znalců patří i ty, kdy se nevědomě ocitnou současně jak v roli zadavatelů, tak i vyšetřovatelů. Jde o případy, ve kterých jsou znalci orgány veřejné moci žádáni o to, aby bez znalosti té které právní věci, účelu zadání znaleckého posudku, dostupných podkladů naformulovali otázky, jsou dotazováni na věci týkající se samotného rozhodování, zda k zadání znaleckého posudku přistoupit či ne a z jakých důvodů, případně jsou žádáni o informace a podklady, které si mohou orgány veřejné moci s ohledem na jejich kvalifikaci a pravomoci obstarat samy. V takovýchto situacích je třeba jako znalec reagovat bezodkladně, zdvořile a korektně s cílem jasně vymezit role, jakož i zabránit delegování nepřislušejících kompetencí a odpovědností na znalce.

K 1. 9. 2011 došlo k novelizaci občanského soudního řádu vložení § 127a, dle kterého je možné, aby účastníci řízení předložili znalecký posudek, který zadali k vypracování znalci na své vlastní náklady, a znalec, který tento znalecký posudek vypracoval, má stejné postavení, jako by jej ustanovil soud. Do té doby bylo možné znalecký posudek v rámci civilního řízení předložit účastníky řízení jako listinný důkaz, avšak znalec nebyl postaven na roveň znalci, kterého ustanovil soud. V těchto případech znalci vypracovávají pro zadavatele, obvykle zastoupené právními zástupci, znalecké posudky na základě smluv o dílo ve smyslu zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Na znalce se hledí jako na odborníka. Proto znalec, na rozdíl od zadavatele, musí při nejasném zadání aktivně konat. Znalec je brán v daném případě za odborníka, na kterého jsou kladeny zvláštní nároky, jak vyplývá

mimo jiné z nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 11. 2007, sp. zn. I. ÚS 312/05. Pro znalce z tohoto judikátu vyplývá důležitý závěr, a to konkrétně povinnost ptát se, za jakým účelem je znalecký posudek vypracován.<sup>11</sup> Vadné vypracování znaleckého posudku je způsobilým důvodem pro vznik povinnosti k náhradě škody.<sup>12</sup> Z mých dosavadních osobních zkušeností jako znalce týkajících se tohoto bodu vyplývá, že zadavatel je v těchto případech zpravidla součinný, společně se znalcem konzultuje otázky, na které má znalec odpovědět, s cílem položit otázky tak, aby byly smysluplné i technicky korektně formulované, aby znalecký posudek byl kvalitní, jakož i úplný a dostatečně srozumitelný pro jeho uživatele a aby obstál při hodnocení jeho kritérií.

## Závěrem

Rostoucí počet a časté změny právních předpisů se odráží do praxe i při zadávání znaleckých posudků. Vzhledem k tomu, že mnohdy není ani jasné, ať už z jakéhokoliv důvodu, na co se znalci ptát, obracejí se zadavatelé při zadávání znaleckých posudků na znalce. To je v pořádku potud, pokud znalci budou mít k dispozici od zadavatelů dostatek informací a času, aby se k požadované věci mohli relevantně vyjádřit, a obdrží za tuto svoji znaleckou činnost odměnu. Až na výjimky byly a jsou takovéto konzultace po znalcích vyžadovány zejména orgány veřejné správy v režimu *pro bono* s odůvodněním, že dosud nebylo rozhodnuto o tom, zda bude znalecký posudek zadán.

S cílem vypracovat kvalitní a přezkoumatelný znalecký posudek je třeba postupovat tak, aby zadavatel tohoto posudku položil otázky znalci:

- v takové formě, aby nedošlo ke konfliktu skutkových a právních otázek;
- v kontextu příslušné právní věci;
- tak, aby znalec nepřekročil hranice své odborné kompetence;
- tak, aby napomohly k celkovému posouzení skutkového stavu.

Z výše uvedených skutečností jsem dospěla k závěru, že základním nejjednodušším, nejlevnějším a nejužitečnějším prostředkem pro zadávání znaleckých posudků nejsou zákonné předpisy nebo metodické pokyny, nýbrž správná a fungující komunikace mezi zadavatelem znaleckého posudku a znalcem. Vzájemná komunikace zadavatele znaleckého posudku se znalcem by měla vycházet ze zásad věcnosti, jasnosti, zřetelnosti, úplnosti, zdvořilosti, otevřenosti, aktivního naslouchání a poskytování zpětné vazby. Zadávání znaleckého posudku vnímám jako zcela zásadní pro zpracování kvalitního a přezkoumatelného znaleckého posudku. Při aplikaci Paretova pravidla (80/20) na zadávání znaleckých posudků si trůfám uvést, že se zadání znaleckých posudků podílí na výsledné kvalitě a hodnocení zpracovaného znaleckého posudku soudem z 80%. /

11 KRÍSTEK, L. Problematika znaleckých posudků a odpovědnost znalce. *Sborník Karlovarské právnické dny 21/2013*, s. 425, dostupné na <https://www.beck-online.cz>.

12 Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 312/05, dostupný na <https://www.beck-online.cz>.



# Odborný seminář NÚR

Komora opět organizačně zajistila další, již 11. ročník odborného semináře Národní účetní rady, který se konal 4. prosince 2020. Vzhledem k vládním nařízením a přijatým opatřením však účastníci museli zůstat tentokrát doma nebo ve svých kancelářích. Na živém online streamu z Vysoké školy ekonomické v Praze je přivítal úřadující předseda Národní účetní rady a zároveň děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.

V úvodu semináře již tradičně vystoupil zástupce Ministerstva financí. Náměstek ministryně Ing. Mgr. Stanislav Kouba, Ph.D., prezentoval protikrizová opatření s důrazem na daň z příjmů. Úvodní vystoupení pak uzavřel viceprezident Komory daňových poradců ČR Mgr. Ing. Petr Toman, který shrnul aktivity Komory v době koronakrizy. Ve druhé a třetí části semináře se pak vystupující věnovali využití standardních účetních postupů pro řešení nestandardních situací v době koronakrizy a tradičně také novým interpretacím Národní účetní rady. /



doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.



Mgr. Ing. Petr Toman



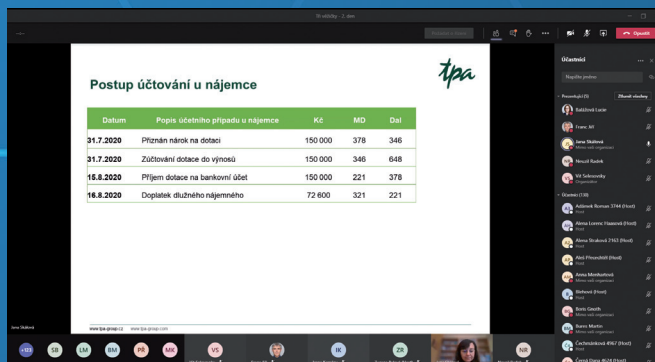
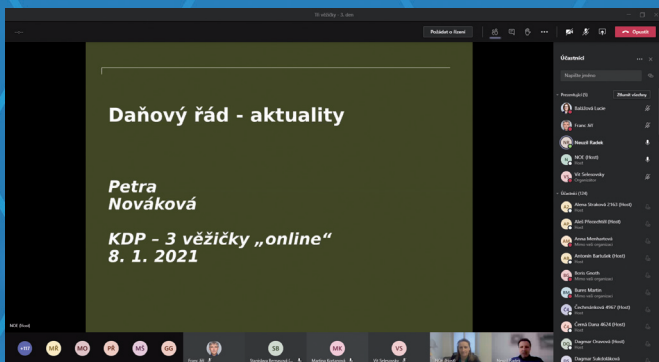
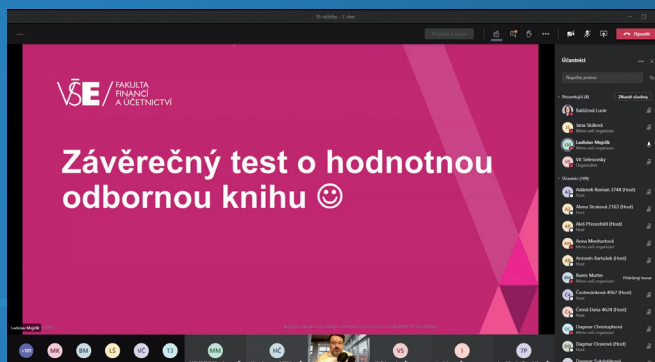
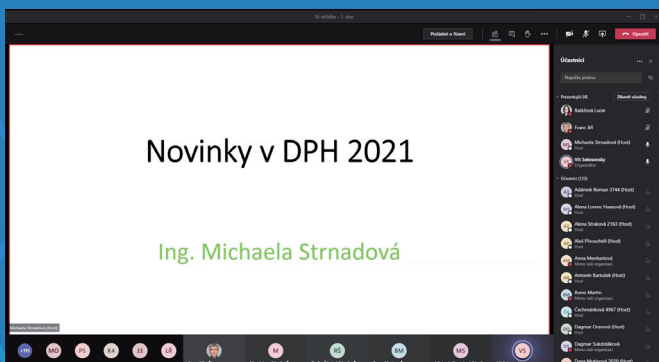
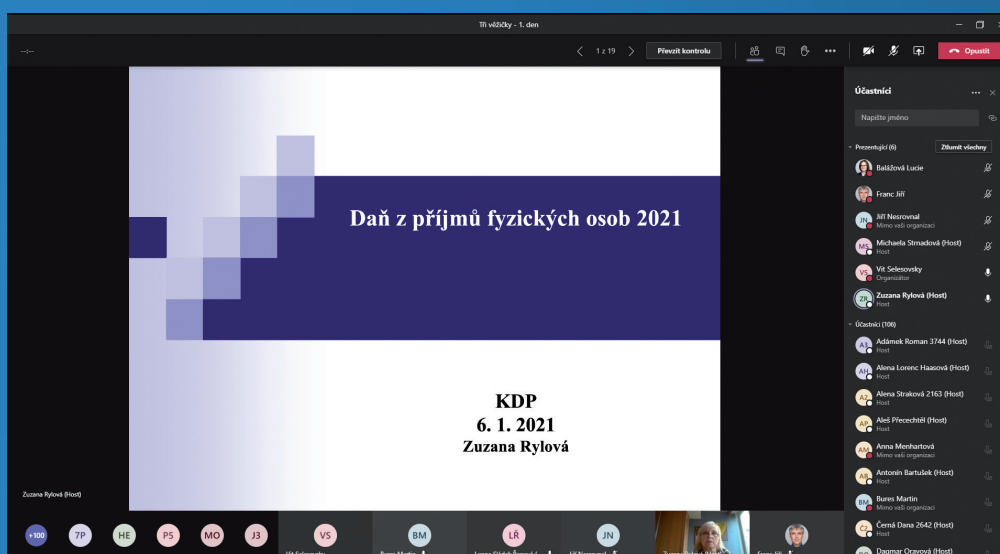
doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.



# Diskusní seminář v hotelu Tři Věžičky

Diskusní seminář, který se tradičně koná začátkem ledna, a letos proběhl v termínu 6. až 8. ledna, byl opět zaměřen na novinky a poslední legislativní vývoj v oblasti DPPO, DPFO, DPH, účetnictví a daňového řádu.

**P**roblematiku představili odborníci z praxe i akademické sféry. V rámci každého bloku proběhla k danému tématu odborná diskuse s přednášejícím. Vzhledem k aktuální situaci byl seminář realizován pouze online, kdy bylo možné se účastnit i jednotlivých dnů. Semináře se zúčastnilo 162 posluchačů. /



# Konference One Stop Shop

Dne 11. února 2021 se uskutečnila online konference na téma One Stop Shop režimu DPH.

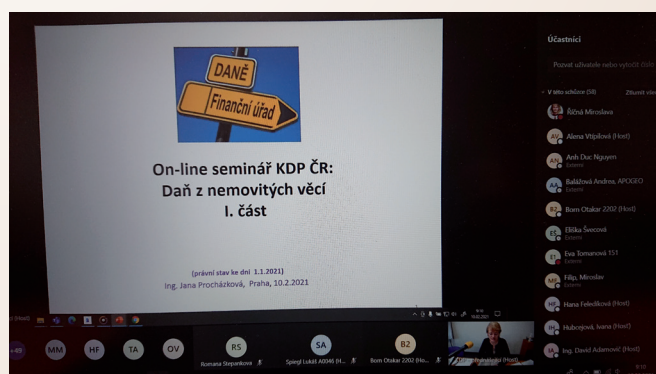
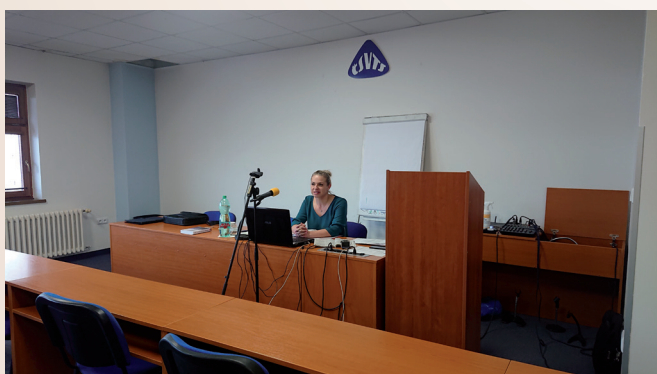
Konferenci uspořádalo Centrum daňových studií při katedře obchodu a financí Provozně ekonomické fakulty České zemědělské univerzity v Praze ve spolupráci s Komorou daňových poradců ČR za podpory IFA Česká republika.

Na konferenci vystoupili odborníci z Generálního finančního ředitelství ČR, zástupci komerční i akademické sféry. Konference se zúčastnilo 80 posluchačů. /



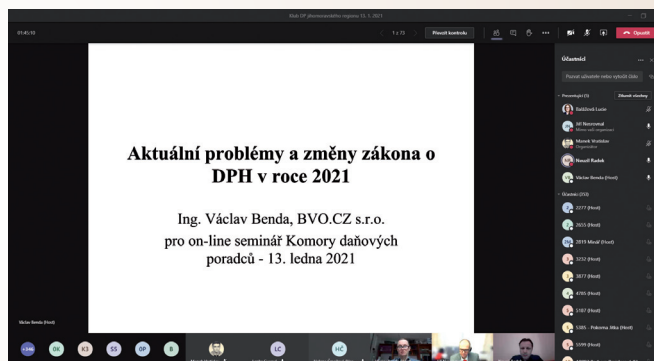
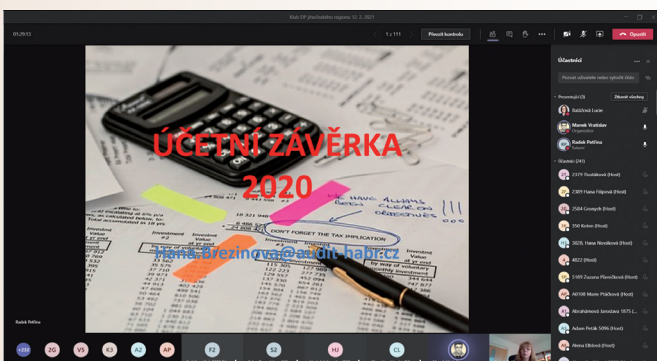
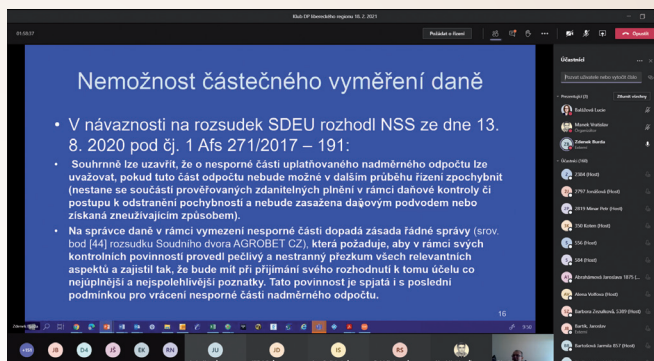
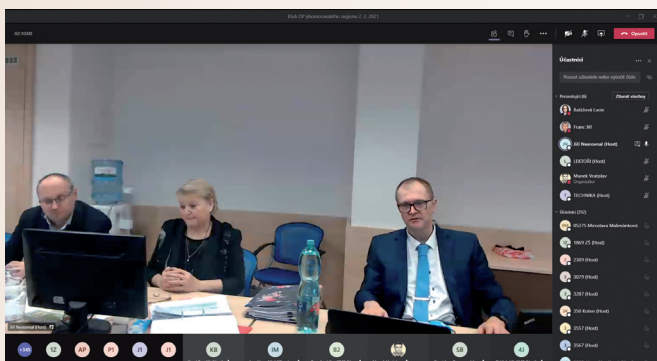
# Přípravné kurzy na daňového poradce

Jarní příprava ke kvalifikačním zkouškám na daňového poradce probíhala i v době covidové, kdy bylo využito online formy. Komora přednášela jednotlivé kurzy z tradičních míst – z Prahy na Novotného lávce v budově ČSVTS a ze sídla Komory v Brně.



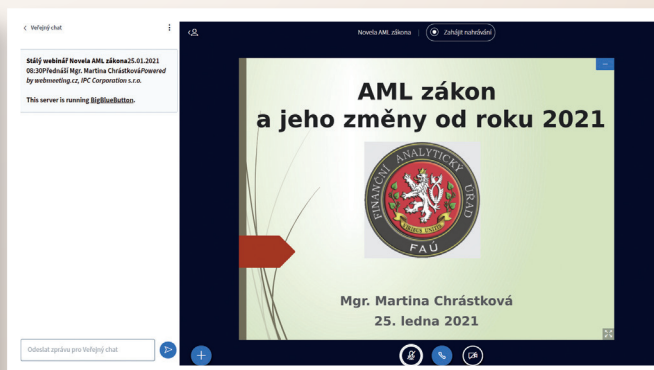
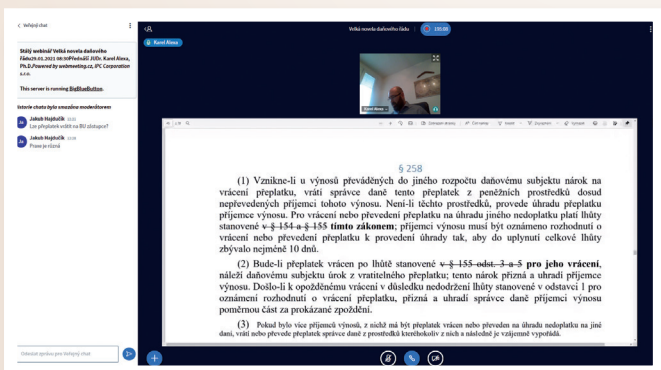
# Online klubová setkání

Z důvodu vládních nařízení v souvislosti s prevencí proti koronaviru se zatím i v roce 2021 klubová setkání daňových poradců konají online formou, prostřednictvím platformy Microsoft Teams. Online forma školení se stala vítaným způsobem vzdělávání u daňových poradců, což dokazuje značný nárůst účastníků i pozitivní hodnocení. Daňoví poradci a registrovaní asistenti mohou navštěvovat setkání v kterémkoli regionu, což jim umožňuje výběr z mnoha přednášených témat. V průběhu ledna a února se klubových setkání zúčastnilo přes 3 000 posluchačů.



# Odborné semináře

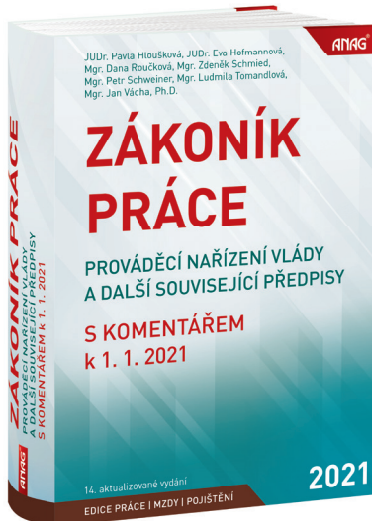
Dne 28. ledna 2021 se konal seminář na téma Novela AML zákona s Mgr. Martinou Chrástkovou z Finančního analytického úřadu, kterého se zúčastnilo 55 posluchačů. O den později přednášel o velké novele daňového řádu JUDr. Karel Alexa, Ph.D., a zúčastnilo se 86 posluchačů. Oba semináře proběhly online formou, prostřednictvím platformy Webmeeting.



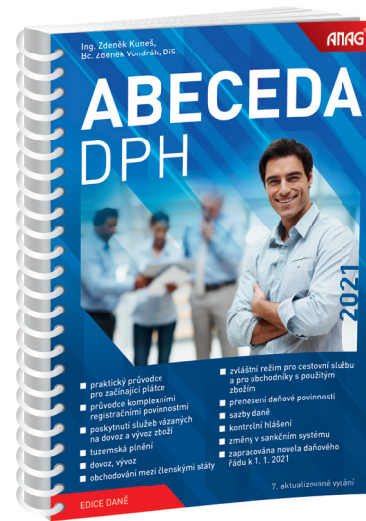
obj. kód 5530  
464 stran | brožovaná 399 Kč



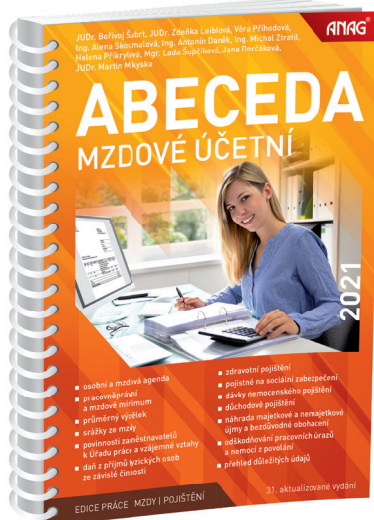
obj. kód 5533  
1344 stran | vázaná 989 Kč



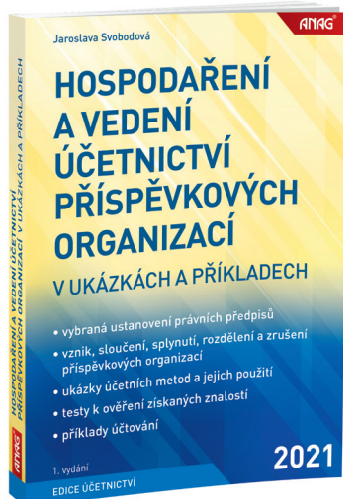
obj. kód 5784  
416 stran | kroužková 699 Kč



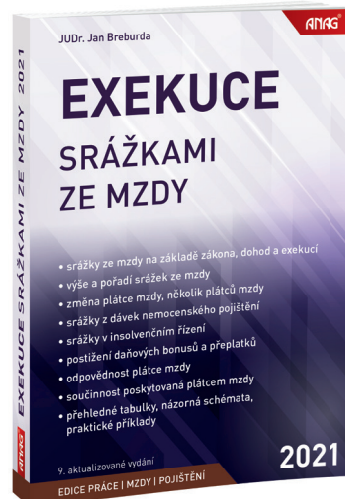
obj. kód 5522  
672 stran | kroužková 699 Kč



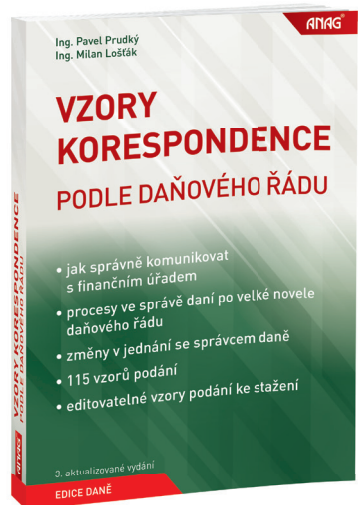
obj. kód 2346  
376 stran | brožovaná 419 Kč



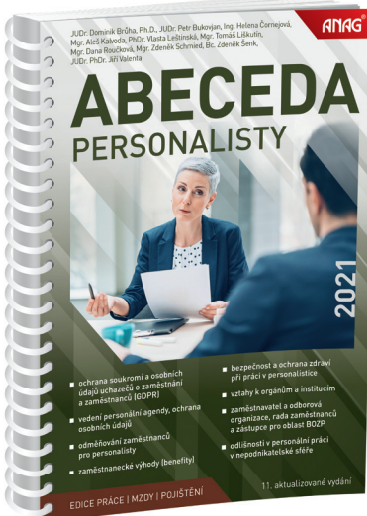
obj. kód 5519  
536 stran | brožovaná 459 Kč



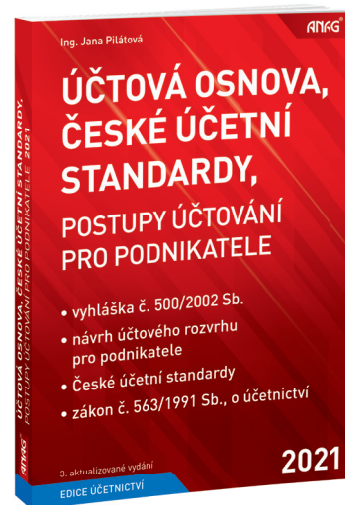
obj. kód 5893  
472 stran | brožovaná 529 Kč



obj. kód 5514  
552 stran | kroužková 599 Kč



obj. kód 5526  
416 stran | brožovaná 399 Kč



Tyto publikace si můžete zakoupit na [www.anag.cz](http://www.anag.cz) nebo ve všech dobrých knihkupectvích po celé ČR.

[anag@anag.cz](mailto:anag@anag.cz) | 585 757 411  
**[www.anag.cz](http://www.anag.cz)**

**NOVINKA!**



VIDEOSEMINÁŘE



on-line WEBINÁŘE



# Česko-německý seminář

## 20.–21. července 2021

[www.kdpcr.cz/csde-seminar2021](http://www.kdpcr.cz/csde-seminar2021)




Komora daňových poradců České republiky ve spolupráci s Komorou daňových poradců Norimberk pořádá ve dnech 20.–21. července 2021 specializovaný "Česko-německý daňový seminář" zaměřený na praktické otázky daňového poradenství a podnikání v České republice a Německu.



Jedná se o další seminář z řady plánovaných seminářů na přeshraniční daňovou problematiku a jeho cílem je propojení českých a německých daňových poradců. Seminář je určen pro české a německé daňové poradce a osoby podnikající v obou státech a další odbornou veřejnost.

Jednacími jazyky na konferenci jsou čeština a němčina se zajištěným simultánním tlumočením.

Seminář se koná v Plzni v reprezentativních prostorách Konferenčního centra Secese pivovaru Plzeňský Prazdroj.

- 
- 👍 Praktické otázky daňového poradenství a podnikání v České republice a Německu
  - 👍 Simultánně tlumočeno do češtiny a němčiny
  - 👍 Přeshraniční příklady z praxe
  - 👍 Propojení českých a německých daňových poradců
  - 👍 Případové studie



[www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)