

UNIVERZITA PARDUBICE

FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2020

Bc. Veronika Procházková

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Základní zásady správy daní
Diplomová práce

2020

Bc. Veronika Procházková

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. Veronika Procházková
Osobní číslo:	E17451
Studijní program:	N6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor:	Ekonomika veřejného sektoru
Téma práce:	Základní zásady správy daní
Zadávací katedra:	Ústav správních a sociálních věd

Zásady pro vypracování

Cílem práce je analýza užití základních zásad správy daní v daňovém řízení a jejich dopad do interpretace relevantních ustanovení daňového řádu s důrazem na zásadu materiální pravdy, legitimního očekávání a zásadu zákazu zneužití práva. Analyzován bude soulad judikatury českých správních soudů s rozhodovací praxí Evropského soudu pro lidská práva a Soudního dvora EU. Zároveň bude komparována aplikace základních zásad správy daní s aplikací základních zásad činnosti veřejné správy upravených ve správním řádu.

Osnova:

- Systém správy daní v České republice.
- Obecné vymezení základních zásad.
- Analýza základních zásad správy daní včetně komparace judikatury českých a evropských soudů.
- Komparace se základními zásadami správního řízení.
- Vyhodnocení užívání základních zásad správy daní v praxi.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 50 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- BAMMENS, Niels. The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law. 2013. ISBN 978-90-8722-160-7.
- BAXA, Josef, Šimek KAREL, Žižková MARIE, Schillerová ALENA, Lavický PETR, Dráb ONDŘEJ a Kaniová LENKA. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BURDA, Zdeněk. Retroaktivita daňových zákonů v judikatuře. Daně a právo v praxi. 2013, 2013(2)
- GRIBNAU, Hans. Not argued from but prayed to. Who's afraid of legal principles?. EJournal of Tax Research. 2014, 2014(1), 33.
- HENDRYCH, Dušan. Správní právo: obecná část. 9. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Právní učebnice. ISBN 978-80-7179-254-3.
- HOFMANN, Herwig, Gerard C. ROWE a Alexander TÜRK. Administrative law and policy of the European Union. Oxford: Oxford University Press, 2011. ISBN 978-0-19-928648-5.
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Meritum Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015. ISBN 978-80-7478-695-2
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. ANAG Daňový řád a jeho změny do 1. 6. 2018. ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-146-8.
- KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně. ISBN 978-80-7554-029-4.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.
- NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. Daňové řízení. V Praze: C.H. Beck, 2019. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-730-9.

Vedoucí diplomové práce: **JUDr. Jana Janderová, Ph.D.**
Ústav správních a sociálních věd

Datum zadání diplomové práce: **2. září 2019**
Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2020**

LS.

doc. Ing. Romana Provazníková, Ph.D.
děkanka

doc. Ing. Jolana Volejníková, Ph.D.
vedoucí ústavu

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 21. května 2020

Veronika Procházková

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych ráda poděkovala JUDr. Janě Janderové, PhD., vedoucí mé diplomové práce, za její odbornou pomoc, připomínky, rady a čas, který mi věnovala. Dále bych ráda poděkovala své rodině a přátelům za podporu během celého mého studia, především mému příteli za obrovskou dávku trpělivosti.

ANOTACE

Diplomová práce se zabývá základními zásadami správy daní a jejich dopadem do interpretace ustanovení daňového řádu s důrazem na zásadu legitimního očekávání, materiální pravdy a zákazu zneužití práva. V analýze je použita relevantní judikatura českých správních soudů a evropských soudů. Byla také provedena komparace se základními zásadami správního řádu.

KLÍČOVÁ SLOVA

Česká republika, zásada, daně, daňový řád

TITLE

Basic principles of tax administration

ANNOTATION

This diploma thesis deals with the basic principles of tax administration and their impact on the interpretation of the provisions of the Tax Code with emphasis on the principle of legitimate expectations, material truth and the prohibition of abuse of law. The relevant case law of the Czech administrative courts and European courts is used in the analysis. A comparison was also made with the basic principles of the Administrative Procedure Code.

KEYWORDS

Czech republic, principle, tax, Tax code

OBSAH

ÚVOD	14
1. FINANČNÍ SPRÁVA V ČESKÉ REPUBLICE	16
1.1. ZÁKLADNÍ POJMY	16
1.1.1. Daň.....	16
1.1.2. Daňový poplatník a daňový plátce.....	17
1.1.3. Zdaňovací období	17
1.1.4. Sazba daně	17
1.1.5. Daňový rezident a daňový nerezident.....	17
1.1.6. Místní příslušnost.....	18
1.2. SOUČASNÝ DAŇOVÝ SYSTÉM V ČR.....	18
1.2.1. Daň z příjmů fyzických osob	18
1.2.2. Daň z příjmů právnických osob	19
1.2.3. Silniční daň	19
1.2.4. Majetkové daně.....	19
1.2.5. Daň z přidané hodnoty	20
1.2.6. Daně spotřební	20
1.2.7. Daň z hazardních her	20
1.3. ORGANIZAČNÍ ŘÁD	20
1.3.1. Generální finanční ředitelství.....	21
1.3.2. Odvolací finanční úřad.....	22
1.3.3. Finanční úřady	22
1.3.4. Specializovaný finanční úřad.....	25
2. ZÁKLADNÍ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ.....	26
2.1. PRAMENY PRÁVA V ČR.....	27
2.2. OBECNĚ K ZÁKLADNÍM ZÁSADÁM	28

2.2.1.	Základní zásady v daňovém řízení.....	30
2.3.	VLIV EVROPSKÉ UNIE	33
2.3.1.	Členství v EU	34
2.3.2.	Unijní právo	34
2.3.3.	Zásady dodržované v Evropské unii	36
2.3.4.	Soudy EU	37
2.3.5.	Kompetence EU v daňové oblasti.....	38
2.4.	ZÁSADA ZÁKONNOSTI.....	38
2.5.	ZÁSADA PŘIMĚŘENOSTI	43
2.6.	ZÁSADA PROCESNÍ ROVNOSTI	48
2.7.	ZÁSADA SOUČINNOSTI	50
2.8.	ZÁSADA POUČOVACÍ.....	56
2.9.	ZÁSADA VSTRÍCNOSTI.....	57
2.10.	ZÁSADA RYCHLOSTI.....	58
2.11.	ZÁSADA HOSPODÁRNOSTI	61
2.12.	ZÁSADA VOLNÉHO HODNOCENÍ DŮKAZŮ	62
2.13.	ZÁSADA NEVEŘEJNOSTI	64
2.14.	ZÁSADA OFICIALITY A ZÁSADA VYHLEDÁVACÍ	66
3.	ZÁSADA LEGITIMNÍHO OČEKÁVÁNÍ.....	67
3.1.	ZÁKAZ RETROAKTIVITY	71
3.2.	LEGITIMNÍ OČEKÁVÁNÍ Z POHLEDU EU	71
4.	ZÁSADA MATERIÁLNÍ PRAVDY	76
4.1.	ZASTŘENÝ PRACOVNĚPRÁVNÍ POMĚR	81
5.	ZÁSADA ZÁKAZU ZNEUŽITÍ PRÁVA	85
5.1.	ZNEUŽITÍ PRÁVA	86
5.2.	ZNEUŽITÍ PRÁVA Z POHLEDU EU	87

5.3.	ZÁKAZ ZNEUŽITÍ PRÁVA A SOUVISEJÍCÍ JUDIKATURA.....	91
5.3.1.	Zneužití práva podnikajícím daňovým subjektem.....	91
5.3.2.	Zneužití práva nepodnikajícím daňovým subjektem.....	93
5.4.	ZHODNOCENÍ.....	94
6.	ZÁKLADNÍ ZÁSADY VE SPRÁVNÍM ŘÁDU.....	96
6.1.	ZÁKLADNÍ ZÁSADY V DŘ vs. v SŘ.....	97
6.1.1.	Zásada ochrany práv nabytých v dobré víře, ochrana veřejného zájmu.....	98
6.1.2.	Veřejný zájem.....	100
6.1.3.	Zásada přednosti smírného řešení.....	102
6.2.	ZHODNOCENÍ.....	103
	ZÁVĚR.....	105
	POUŽITÁ LITERATURA.....	108
	SEZNAM ROZSUDKŮ.....	- 114 -

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Tabulka 1:Počet vydaných zajišťovacích příkazů v letech 2013 - 2019	47
---	----

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DŘ	Daňový řád
DSL	Silniční daň
EET	Elektronická evidence tržeb
ESD	Evropský soudní dvůr
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
FS	Finanční správa
FÚ	Finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
JČS	Jiný členský stát
LZP	Listina základních práv Evropské unie
LZPS	Listina základních práv a svobod
NOZ	Nový občanský zákoník
NSS	Nejvyšší správní soud
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnická osoba
POP	Postup k odstranění pochybností
Sb.	Sbírka zákonů
SEU	Smlouva o Evropské unii
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
SŘ	Správní řád
SZDP	Zákon o správě daní a poplatků
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění

ÚS	Ústavní soud
ZDHH	Zákon o dani z hazardních her
ZDP	Zákon o dani z příjmů
ZSD	Zákon o spotřebních daních

ÚVOD

Správa daní bude bezpochyby jednou z nejméně oblíbených a také často diskutovaných činností státu, neboť se kvůli daním snižují příjmy lidí ve prospěch státní pokladny. Dnes už však Finanční správa není pouhým vrchnostenským orgánem státní správy, který striktně vybírá daně, ale její další činností je služba lidu. Správa daní je obecně poměrně obsáhlou a složitou agendou a dostát všem základním zásadám v daňovém řízení i v dalších činnostech není pro správce daně jednoduché. Správci daně si často při svých činnostech ani neuvědomují, že zásady pro správu daní aplikují, neboť automaticky jednájí v rámci slušného chování. To samozřejmě může platit i naopak. Mnohdy ani nemusí být pro dodržení některé ze zásad vytvořeny vhodné podmínky samotnou Finanční správou, jakožto zaměstnavatelem.

Cílem této práce je analýza užití základních zásad správy daní v daňovém řízení a jejich dopad do interpretace relevantních ustanovení daňového řádu s důrazem na zásadu materiální pravdy, legitimního očekávání a zásadu zákazu zneužití práva. Analyzován bude soulad judikatury českých správních soudů s rozhodovací praxí Evropského soudu pro lidská práva a Soudního dvora EU. Zároveň bude komparována aplikace základních zásad správy daní s aplikací základních zásad činnosti veřejné správy upravených ve správním řádu.

První kapitola vysvětluje některé základní pojmy, které jsou důležité pro správu daní. Dále se zabývá organizační strukturou Finanční správy, která se od roku 2013 velmi výrazně změnila. Poslední zásah do organizace Finanční správy proběhl poměrně nedávno, a to k 1. lednu 2020. Vymezeny jsou jednotlivé organizační stupně, od územních pracovišť finančních úřadů, přes Odvolací finanční úřad, Specializovaný finanční úřad až po Generální finanční ředitelství, včetně činností, které pod ně spadají.

Druhá kapitola se nejprve zabývá demokratickým právním státem, z jehož existence vyplývají principy, které je nutné nejen při správě daní dodržovat, tak aby byla základní lidská práva dotčena v co nejmenším rozsahu. Vzhledem k tomu, že je Česká republika členským státem Evropské unie, jsou součástí této kapitoly také zásady uznávané tímto nadnárodním celkem. Dále jsou popisovány obecné základní zásady závazné pro všechny státní orgány, poté je práce zaměřena přímo na základní zásady správy daní. Ty jsou definovány popořadě, tak jak jsou obsaženy v daňovém řádu. Hierarchii narušují pouze tři vybrané zásady, neboť jim patří vlastní kapitola – jedná se o zásadu legitimního očekávání, zásadu materiální pravdy a zásadu zákazu zneužití práva. Každá ze základních zásad správy

daní je nejprve vysvětlena, a to i s ohledem na jednotlivá ustanovení daňového řádu. Nechybí ani judikatura soudů.

Ve třetí kapitole je rozebírána zásada legitimního očekávání, kterou lze spolu s níže uvedenými zásadami považovat za tu nejdůležitější a nejzajímavější z pohledu daňového řízení. Cílem této zásady je, aby správce daně při svém rozhodování respektoval již dříve rozhodnuté a skutkově podobné případy, což má zcela jistě zvyšovat důvěru v právní stát.

Čtvrtá kapitola je věnována zásadě materiální pravdy, která je velice důležitá při odhalování daňových podvodů. Bez zásady materiální pravdy by Finanční správa mohla postihovat celou řadu činností daňových subjektů, bez toho aby dostatečně zjistila skutečný stav. To by zcela jistě narušilo právní jistotu.

V páté kapitole je analyzována zásada zákazu zneužití práva, která byla do daňového řádu přidána poměrně nedávno, konkrétně v roce 2019. Tato zásada byla v českém právu samozřejmě využívána i před přidáním do daňového řádu, neboť je také součástí unijního práva, které je pro to české směrodatné. Jako jediná ze všech zásad cílí přímo na daňového poplatníka, nikoliv na správce daně.

V rámci základních zásad správy daní je analyzováno celkově přes šest desítek rozsudků, které demonstrují využití zásad v praktických příkladech daňového řízení. Pro Finanční správu se tak stávají jakýmsi návodem pro aplikaci základních zásad ve všech jejich činnostech. V poslední, šesté kapitole nesmí chybět určitá komparace základních zásad daňového řádu se zásadami klasického správního řízení, které při tvorbě nového daňového řádu sloužily jako předloha. Některé zásady se do daňového řádu nezahrnuly a jiné se pro změnu přidaly, tak aby jejich souhrn, co nejvíce odpovídal zvláštnostem daňového řízení.

1. FINANČNÍ SPRÁVA V ČESKÉ REPUBLICE

Existence každého státního útvaru je logicky spojena s potřebou vybírat daně a naplnit jimi „státní pokladnu“. Počátky vybírání daní však neprobíhaly zcela mírovou cestou. Na našem území dali prvním daňovým institucím vzniknout až Lucemburkové ve 14. století. Tehdy se místo označení „daň“ používalo slovo „berně“. Všichni obyvatelé podléhali tzv. obecné berni, dále existovala zvláštní berně vybírána pouze v mimořádných situacích. Oddělenou skupinou od všech ostatních poplatníků bylo židovské obyvatelstvo, jejichž majetek podléhal jinému systému zdanění. Poplatníci daně odevzdávali vrchnosti, od které ji vybírali tzv. berníci, tedy výběřčí daní, kteří k tomuto výkonu získali povolení od krále. (Smržová/Mrkývka a kol. 2016)

Po nástupu Habsburků na český trůn došlo i ke změně v daňovém systému. Byla zřízena tzv. Česká komora pověřená výběrem daní. Novou daň představovala, dnes známá daň z nemovitých věcí. Kromě ní byly vybírány také spotřební daně, cla, mýta a daň z dovozu a vývozu dobytka, navíc byly daně rozděleny na přímé a nepřímé. Největší reorganizace za dob vlády Habsburků se finanční správa dočkala na začátku 19. století, kdy došlo ke zřízení Ministerstva financí, na konci 19. století pak došlo k daňové reformě. Poprvé se tak objevuje daň z příjmů. (Smržová/Mrkývka a kol. 2016)

Vznik samostatného československého státu s sebou přinesl i potřebu pozměnit daňový systém. Tato změna proběhla prostřednictvím tzv. *Englišovy daňové reformy*. Po habsburském vzoru rozdělovala daně na přímé a nepřímé, jednotlivé daně se však lišily. Nepřímé daně oproti předchozí úpravě dopadaly na mnohem více komodit. Přímé daně představovaly základ celého daňového systému. Konec 2. světové války a nástup komunismu vyvolal potřebu další daňové reformy. V podstatě se jednalo o to, že všechny daně byly zrušeny a nově zavedeny. V tomto uspořádání fungoval daňový systém až do Sametové revoluce v roce 1989. Po tomto datu byl vytvořen daňový systém, který s menšími změnami funguje až dodnes. (Smržová/Mrkývka a kol. 2016)

1.1. Základní pojmy

1.1.1. Daň

Daň bývá nejčastěji definována jako povinná, nenávratná, neúčelová a neekvivalentní zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Platba daní se opakuje v pravidelných intervalech. Neúčelovost daní znamená, že nejsou předem určeny na konkrétní účel.

Neekvivalentnost pak, že daňový poplatník za platbu daní nemůže očekávat žádné protiplnění. Daně mají tři základní funkce. První z nich je funkce alokační, která odebírá prostředky z přebytkových oblastí a naopak je vkládá tam, kde jich je málo. Druhou funkcí je funkce redistribuční, která přispívá ke spravedlivějšímu rozdělování důchodu a bohatství. Třetí je funkce stabilizační, prostřednictvím které se stát snaží zabránit velkým ekonomickým výkyvům. (Kubátová 2015, Smržová/Mrkývka a kol. 2016)

1.1.2. Daňový poplatník a daňový plátce

Poplatníkem daně je FO nebo PO, na jejichž příjem se daň přímo vztahuje. Daň do státního rozpočtu může odvést přímo poplatník, což se děje když daňový subjekt sám podá daňové přiznání, nebo prostřednictvím plátce daně. Plátce daně daň odvádí do státního rozpočtu z příjmu daňového poplatníka. Ve většině případů se jedná o zaměstnavatele daňových poplatníků, kteří také zodpovídají za výpočet daně ve správné výši. (Burian/Zábrodský 2017)

1.1.3. Zdaňovací období

Jak je výše uvedeno, daň se platí opakovaně za určitá období. Tento časový interval se nazývá zdaňovacím obdobím. Pro každou daň nalezneme zdaňovací období přímo v zákoně. Typickým příkladem zdaňovacího období je kalendářní rok, čtvrtletí nebo měsíc. V některých případech zdaňovací období není určeno, neboť povinnost zaplatit daň plyne ze vzniku nějaké události. (Smržová/Mrkývka a kol. 2016)

1.1.4. Sazba daně

Sazba daně je závislá na druhu daně, které se týká. Nejčastěji bývá sazba daně určená jako %, kterým se vynásobí základ daně. Někdy se lze setkat, např. v případě daně silniční, také s pevnou sazbou. Konkrétně jsou sazby daně definovány v daňových zákonech. (Smržová/Mrkývka a kol. 2016)

1.1.5. Daňový rezident a daňový nerezident

Za rezidenta ČR se považují osoby mající tu trvalé bydliště nebo se zde dlouhodobě zdržují. Rezidenti musí v ČR přiznat nejen příjmy z domácích zdrojů, ale i příjmy ze zahraničí. Nerezidenti přiznávají pouze příjmy získané na území ČR. Definici osob, kterých se to týká, nalezneme např. v ust. § 2 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů.

1.1.6. Místní příslušnost

Místní příslušnost je důležitá pro určení konkrétního územního pracoviště pod, které daňový subjekt spadá. V DŘ určení místní příslušnosti nalezneme v ust. § 13. Pro občany ČR se místní příslušnost určuje podle adresy trvalého pobytu. U cizinců je rozhodná adresa hlášeného pobytu.

1.2. Současný daňový systém v ČR

Současný daňový systém se vyvíjí od roku 1993, kdy se ČR stala samostatným státem. Daňový systém se skládá z řady přímých a nepřímých daní. Během posledních let rapidně nabyly na významu daně nepřímé.

Rozdělení daní:

- přímé daně – vztahuje se přímo na důchod nebo majetek poplatníka
 - daň z příjmů fyzických osob - DPFO
 - daň z příjmů právnických osob - DPPO
 - silniční daň - DSL
 - daň z nemovitých věcí
- nepřímé daně
 - DPH
 - spotřební daně (Smržová/Mrkývka a kol. 2016)

1.2.1. Daň z příjmů fyzických osob

Absolutně nejznámější daní dopadající na nejvíce subjektů je bezesporu daň z příjmů fyzických osob upravená zákonem č. 586/1992 Sb, o dani z příjmů (ZDP). Dopadá na všechny subjekty mající zdanitelné příjmy (např. nepobírají starobní důchod) podle ust. § 2 ZDP. Rezidenti ČR jsou povinni přiznávat jak příjmy z ČR, tak i příjmy ze zahraničí. Nerezidenti přiznávají pouze příjmy získané na území ČR, samotné zdaňování se řídí smlouvami o zamezení dvojího zdanění (SZDZ), kterou jsou obecně uzavírány mezi dvěma státy. Daň může být vybírána prostřednictvím zaměstnavatelů FO, jakožto plátců, kteří ji každý měsíc sráží svým zaměstnancům ze mzdy a odvádí do státního rozpočtu jako zálohu nebo ji platí přímo FO, které samy podávají daňové přiznání po skončení zdaňovacího období. Zdaňovacím obdobím je vždy kalendářní rok. V případě, že je daň vybírána prostřednictvím zaměstnavatelů, vyúčtování daně probíhá podáním daňového přiznání zaměstnavatele ze závislé činnosti nebo daňového přiznání k dani vybírané srážkou. Případně

nedoplatky nebo vratky na dani budou srovnány ve mzdě zaměstnance. Pokud si FO podává vyúčtování daně sama, podává ho do třech, případně šesti měsíců po skončení zdaňovacího období. Sazba daně činí 15 %.

1.2.2. Daň z příjmů právnických osob

DPPO je stejně jako DPFO upravena v ZDP. DPPO podléhají všechny právnické osoby splňující podmínky podle ust. § 17 ZDP. V první skupině se jedná o daňové rezidenty, tedy o osoby, které nejsou osobou fyzickou a na území ČR mají sídlo nebo místo podnikání. U těchto subjektů podléhají DPPO veškeré příjmy z ČR i ze zahraničí. Druhá skupina poplatníků DPPO se skládá ze subjektů - nerezidentů, kteří na území ČR nemají sídlo nebo místo podnikání. V takovém případě DPPO podléhají pouze příjmy z ČR. Osoby povinné k DPPO mají také povinnost se k ní registrovat podle sídla nebo místa výkonu na místně příslušném územním pracovišti Finanční správy. Daňové přiznání se pravidelně podává do třech nebo šesti měsíců po skončení zdaňovacího období, které v případě v PO podle ust. § 17a ZDP může být kalendářní, ale i hospodářský rok. Sazba daně se od jejího zavedení snížila o 23 %, na aktuálních 19 %.

1.2.3. Silniční daň

Zákon č. 16/1993 Sb, o dani silniční je poměrně krátkou právní normou, která upravuje zdaňování automobilů sloužící k podnikání. Automobily pro osobní potřebu této dani nepodléhají. Výjimku tvoří nákladní automobily s hmotností nad 3,5 tuny. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Sazba daně není jednotná, odvíjí se podle typu vozidla.

1.2.4. Majetkové daně

Majetkové daně se dnes dělí na daň z nemovitosti a daň z nabytí nemovitosti. V poslední době budí velkou pozornost, neboť část veřejnosti je, a především daň z nabytí z nemovitosti, považuje za přežitek. Klasická daň z nemovitosti upravená zákonem č. 338/1192 Sb. se platí jednou ročně. Poplatníkem je osoba vlastníci nemovitost, ať už se jedná o byt, rodinný dům nebo pozemek. Sazba daně je odvislá od typu pozemku, navíc lze výslednou částku vynásobit koeficientem obce, ve které se nemovitost nachází.

Daň z nabytí nemovitosti upravuje zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb. Největší novinkou tohoto opatření byl přechod povinnosti přiznat a daň zaplatit z prodejce na kupujícího. U této daně neplatí žádné zdaňovací období, povinnost daň přiznat vzniká v případě koupě nemovitosti. Sazba daně činí 4 %.

1.2.5. Daň z přidané hodnoty

DPH je upravena předpisem č. 235/2004 Sb. Jedná se o nepřímou daň, která je zcela harmonizována s předpisy EU. Pro jednotný obchod by bylo velikou překážkou, pokud by si každý stát jinak stanovoval podmínky zdaňování při společném obchodování. Princip spočívá v tom, že prodejci kromě vlastní hodnoty zboží připočítávají k ceně ještě částku, která představuje právě DPH. Prodejce částku odvádí do státního rozpočtu. Pokud však zboží již zakoupil, může si přičtené DPH od daně, kterou má odvést, odečíst. Sazby DPH se v jednotlivých státech lišit mohou. V ČR máme tři – základní 21 %, první sníženou 15 % a druhou sníženou 10 %. Plátcem DPH se daňový subjekt může stát dobrovolně, ze zákona se povinně stává plátcem při překročení obratu 1 mil. za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Základním zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, při splnění určitých podmínek může plátce podávat daňové přiznání čtvrtletně. DPH lze spolu se spotřebními daněmi považovat za nejnvýhodnější daň v českém daňovém systému.

1.2.6. Daně spotřební

Spotřební daně Spotřební daně jsou upraveny zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (ZSD. Dani podléhají vybrané druhy zboží uvedené v ust. § 1 ZSD. Sazba je stanovena pevně a zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Tato daň je vybírána Celní správou. Celní správa vybírá kromě cel a spotřebních daní tak daně ekologické a daně z hazardních her.

1.2.7. Daň z hazardních her

Zdanění hazardních her je v naší daňové soustavě poměrně novou záležitostí, upravenou v zákoně č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her (ZDHH) účinným k 1. lednu 2017. Poplatníkem daně je každý, kdo hazardní hry provozuje, ať už legálně nebo nelegálně. Obecně se daň z hazardních her vztahuje na všechny hazardní hry, pro které je potřeba povolení k jejich provozování. Výjimku představuje tombola s herní jistinou sto tisíc a méně (např. na plesech). Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí. Sazba se liší podle druhu hazardní hry, kromě daně z technických her, činí 23 %. U daně z hazardních her bylo zavedeno tzv. samovyměření, tedy nevydává se rozhodnutí o vyměření daně.

1.3. Organizační řád

Finanční správa zřízená zákonem č. 456/2011 Sb., jako orgán státní správy spadá pod přímé řízení Ministerstva financí. K 1. lednu 2013 proběhla rozsáhlá reorganizace struktury Finanční správy. Od tohoto data tvoří soustavu orgánů Finanční správy Generální finanční

ředitelství - GFŘ, 15 finančních úřadů - FÚ, Odvolací finanční ředitelství – OFŘ a Specializovaný finanční úřad – SFÚ.

1.3.1. Generální finanční ředitelství

GFŘ je nejvyšším orgánem v soustavě Finanční správy sídlícím v Praze. Podle výše zmíněného zákona o Finanční správě svou působnost vykonává v rámci celé ČR. V čele GFŘ stojí generální ředitel, který je do své funkce jmenován dle zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě. Do pozice generálního ředitele může být jmenována osoba s vysokoškolským magisterským vzděláním, která ve FS působí minimálně pět let a není členem žádné politické strany. (Finanční správa 2015)

GFŘ má nezastupitelnou úlohu při přípravě nových právních předpisů dotýkající se daňové správy. Ze své praxe a praxe jednotlivých finančních úřadů může přispět cennými poznatky. V rámci ČR GFŘ dále vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství, provádí řízení o správních deliktech, vede centrální evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy, ústředního kontaktního orgánu, dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek, zabezpečuje koncepční a analytické úkoly a přezkoumává hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti a vykonává dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy. V poslední době nabývá na významu zajištění kybernetické bezpečnosti. Jak na svých stránkách FS upozorňuje, neustále se množí podvodné emaily s cílem poškodit správu daní. Pro práci správců daně je také nezbytné vytváření metodických pomůcek blíže specifikující jednotlivé činnosti. (Finanční správa 2015)

Nenahraditelnou roli má GFŘ i v rámci mezinárodního styku, jelikož vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní a pro vzájemnou mezinárodní administrativní spolupráci se státními orgány jiných států a mezinárodními organizacemi. Dále v této oblasti zajišťuje agendu související s přípravou mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce, jakož i úkolů, které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a z členství v mezinárodních organizacích. (Finanční správa 2015)

GFŘ podléhají také útvary, které jsou nezbytné pro zajištění výběru daně i přestože se na jejich výběru přímo nepodílí:

- Sekce řízení úřadu

- Sekce metodiky a výkonu daní
- Sekce právní
- Sekce řízení rizik při správě daní
- Sekce informatiky
- Sekce ekonomiky
- Sekce personální
- Oddělení interního auditu
- Kancelář generálního ředitele (Finanční správa 2015)

1.3.2. Odvolací finanční úřad

OFŘ zřízené zákonem č. 456/2011 Sb. je nejbližší nadřízeným orgánem pro všechny finanční úřady. Sídlí v Brně a vykonává působnost v rámci celé ČR. V jeho čele stojí ředitel, pro jehož jmenování platí obdobné podmínky jako pro ředitele GFŘ. Zákonné zmocnění umožňuje OFŘ vykonávat působnost kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní, dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek, vede řízení o správních deliktech a vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy. (Finanční správa 2015)

OFŘ dále řídí tyto útvary:

- Sekce nepřímých daní
- Sekce přímých daní
- Sekce daňového procesu a majetkových daní
- Odbor nedaňových agend a evidence tržeb
- Odbor podpory řízení (Finanční správa 2015)

1.3.3. Finanční úřady

V současnosti se v ČR nachází celkem 14 finančních úřadů, které podle zákona č. 456/2011 Sb. vykonávají svou působnost v rozsahu vyššího územního samosprávného celku. Jejich místní příslušnost je rozdělena podle jednotlivých krajů:

- Finanční úřad pro hlavní město Prahu
- Finanční úřad pro Středočeský kraj
- Finanční úřad pro Jihočeský kraj
- Finanční úřad pro Plzeňský kraj
- Finanční úřad pro Karlovarský kraj
- Finanční úřad pro Ústecký kraj
- Finanční úřad pro Liberecký kraj
- Finanční úřad pro Královéhradecký kraj
- Finanční úřad pro Pardubický kraj
- Finanční úřad pro Kraj Vysočina
- Finanční úřad pro Jihomoravský kraj
- Finanční úřad pro Olomoucký kraj
- Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj
- Finanční úřad pro Zlínský kraj

Sídlo finančního úřadu se nachází v sídle vyššího územního samosprávného celku. V jeho čele stojí ředitel splňující po tuto funkci obecné předpoklady. Zákon zmocňuje FÚ k výkonu velké řady úkonů. Mezi ty nejdůležitější lze zařadit klasickou správu daní, čímž se myslí především komunikace s daňovými subjekty a jejich zástupci při registraci potřebných údajů pro daňovou správu, při podávání veškerých daňových přiznání a dalších běžných činnostech. FÚ jsou zákonem dále zmocněny k provádění řízení o správních deliktech, převodům výnosů daní, které vybírá a vymáhává a které nejsou příjmem státního rozpočtu, k přijímání a evidování splátek návratných finančních výpomocí poskytnutých Ministerstvem zemědělství, vybírání a vymáhání peněžitých plnění uložených finanční správou, vedení evidencí a registrů nezbytných pro výkon působnosti orgánů finanční správy, k výkonu další působnosti, stanoví-li jiný právní předpis, k provádění finanční kontroly, kontrolám dodržování povinností stanovených právními předpisy upravující účetnictví, kontrolám výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, k přezkumu hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad a regionů obcí a městských částí hlavního města Prahy, k vykonávání působnosti dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru

při vymáhání některých finančních pohledávek, k vyhledávací činnosti při správě daní nebo postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní. Poslední dvě zmíněné činnosti smí finanční úřad vykonávat v rámci celé ČR, nikoliv pouze na území svého kraje. (Finanční správa 2015)

Pod přímé řízení finančního úřadu spadají tyto útvary:

- Oddělení sekretariátu ředitele, je-li zřízeno
- Oddělení sekretariátu a provozního zabezpečení, je-li zřízeno
- Sekce řízení úřadu
- Sekce nebo odbory územního pracoviště finančního úřadu

Každý finanční úřad má pod svou správou několik územních pracovišť. Ta vykonávají část věcné působnosti úřadu. Obvykle alespoň částečně kopírují rozčlenění kraje na okresy. Od 1. ledna 2020 došlo k další optimalizaci územních pracovišť. Některá menší pracoviště byla převedena do tzv. režimu 2+2, tedy dva dny v týdnu zajišťují obsluhu pracoviště dva zaměstnanci. I do budoucna se dá předpokládat, že dojde k dalšímu rozšíření režimu 2+2. (Finanční správa 2019)

V čele územního pracoviště stojí ředitel sekce, pod jehož správou přímo spadají:

- Oddělení sekretariátu ředitele, je-li zřízeno
- Oddělení provozního zabezpečení, je-li zřízeno
- Oddělení sekretariátu a provozního zabezpečení, je-li zřízeno
- Odbor registrační
- Odbor vyměřovací
- Odbor kontrolní
- Odbor majetkových daní
- Odbor vymáhací, je-li zřízen.

Se správou daní přímo souvisí odbor registrační, vyměřovací, kontrolní, majetkové a vymáhací. Registrační odbor provádí registrační, případně další řízení podle DŘ nebo SŘ. Kromě kontrol prozatím zajišťuje veškerou agenturu týkající se EET. Odbor vyměřovací zpracovává veškerá podaná daňová tvrzení a další podání s nimi související. Daně vyměřuje,

případně doměřuje, ukládá s nimi související pokuty a další penále. Spravuje osobní daňové účty daňových poplatníků. Nově bude zpracovávat hlášení o tržbách vedených ve zvláštním režimu. Pracovníci vyměřovacího oddělení úzce spolupracují s registrátory, vymahači a kontroly, jelikož ve svých spisech evidují nejvíce informací o daňových subjektech. Dnes pracovníci vyměřovacích odborů také provádějí některé kontrolní akce, jejichž cílem je odhalit menší daňové úniky. Kontrolní odbor provádí veškeré úkony související s kontrolou činností daňových poplatníků. Vybraní pracovníci kontroly kontrolují dodržování EET, případně ukládají pokuty chybujícím daňovým subjektům. Odbor majetkových daní vykonává veškerou správu související s daní z nemovitých věcí a daní z nabytí nemovitých věcí, kterou neprovádí odbor registrační nebo vymáhací. Odbor vymáhací vymáhá nedoplatky na dani u daňových subjektů, tak jak mu to dovoluje DŘ. (Finanční správa 2015)

1.3.4. Specializovaný finanční úřad

SFÚ sídlí v Brně a do jeho působnosti spadá celá ČR. Specializovaný úřad, je to proto, že do jeho působnosti spadají pouze vybrané daňové subjekty, které odpovídají podmínkám stanovených zákonem O finanční správě. Jedná se o právnické osoby zřízené za účelem podnikání, jejichž obrat přesahuje 2 miliardy Kč. Dosažením obratu vzniká správci daně povinnost delegovat daňový subjekt pod správu SFÚ. Pokles obratu je důvodem pro delegaci daňového subjektu podle místní příslušnosti. Dále SFÚ spravuje všechny banky, spořitelny a úvěrová družstva, pojišťovny a zajišťovny, obhospodařovatelé nebo administrátoři investičních fondů, samotné investiční fondy, penzijní společnosti, poplatníci daně z hazardních her. Další činností SFÚ je cenová kontrola, případně ukládání pokut. SFÚ naopak nevykonává správu majetkových daní. (Finanční správa 2015)

Pod přímé řízení SFÚ spadají tyto útvary:

- Sekce metodiky a řízení
- Sekce výkonu daní I
- Sekce výkonu daní II
- Oddělení sekretariátu ředitele
- Oddělení provozního zabezpečení. (Finanční správa 2015)

2. ZÁKLADNÍ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ

Před rokem 1989 prakticky neexistovaly žádné zásady, jejichž cílem by byl klientský a spravedlivější přístup veřejné správy k občanům. Teprve po Sametové revoluci se začaly na našem území budovat nové základy demokratického právního státu po vzoru jiných evropských zemí, v jejichž právních systémech hrají obecné principy práva velice důležitou roli.

Demokracie neboli vláda lidu spočívá ve vytvoření právního prostředí, ve kterém si občané státu vybírají formou voleb své zástupce prosazující jejich zájmy – občané se tak podílejí na utváření hodnot vlastního státu. Hlavní znaky demokratického právního státu nalezneme přímo v preambuli Ústavy České republiky:

„...odhodláni budovat, chránit a rozvíjet Českou republiku v duchu nedotknutelných hodnot lidské důstojnosti a svobody jako vlast rovnoprávných, svobodných občanů, kteří jsou si vědomi svých povinností vůči druhým a zodpovědnosti vůči celku, jako svobodný a demokratický stát, založený na úctě k lidským právům a na zásadách občanské společnosti, jako součást rodiny evropských a světových demokracií.“

Za cíl demokratického právního státu lze považovat formování takové společnosti, kde žádný jedinec, skupina jedinců nebo instituce nedisponuje tak velkou mocí, aby mohli v příliš velké míře negativně ovlivňovat životy občanů. Za základní znaky právního státu lze považovat:

- zákonnost – zákony určují mantinely pro výkon státní moci
- právní jistotu – jistota, že práva, která byla jednou nabyta, nebudou zpětně odebrána
- respekt k lidským právům – dodržování lidských základních práv a svobod
- přiměřenost práva – stanovených cílů musí být dosaženo pouze přiměřenými prostředky (Hladíková 2017, Pecina 2012)

Obecně je pojem právní stát chápán jako určité omezení státní moci platnými právními normami. Tedy, že státní orgány mají ke své činnosti přesně vytyčená pravidla. Lze rozlišit dva základní vztahy práva a státu. Tím prvním je vztah formální, tzv. *formální právní stát*. Smyslem formálního právního státu bylo omezení státní moci prostřednictvím striktního dodržování zákonů. Veřejná moc mohla být uplatňována pouze v rozsahu zákonem stanovené

pravomoci a působnosti. Byl však vytvořen pouze formální způsob, jakým mají být pravidla pro výkon státní moci vytvářena, nikoliv jejich obsah, což znamenalo, že pravidla mohla být v podstatě jakákoliv. V reakci na kritiku formálního pojetí právního státu vznikl *materiální právní stát*. Ten začal rozvíjet záruky zákonnosti v postupu státních orgánů a definoval další kritéria pro výkon státní moci. Hlavními znaky materiálního právního státu je vázanost státu právem, lidská práva, dělba moci a demokratický charakter státu. (Gerloch 2017)

V demokratickém právním státu jsou lidská práva považována za ta absolutně nejdůležitější a jejich rozsah není přesně vymezen. Lidská práva jsou chráněna ústavou i mezinárodními úmluvami a platí, že jsou nezadatelná, nezrušitelná, nezcizitelná a nepromlčitelná. Zároveň však dochází v zájmu ochrany jiných práv a veřejného zájmu k jejich omezování. (Gerloch 2017)

. Dělbou státní moci pro zajištění dodržování základních principů právního státu spočívá v rozdělení na moc zákonodárnou, výkonnou a soudní. Mocí zákonodárnou disponuje Parlament ČR, mocí výkonnou vláda a mocí soudní soustava soudů v čele s Nejvyšším soudem ČR a Nejvyšším správním soudem ČR. Primárním úkolem moci zákonodárné je vytvářet takové právní normy, které respektují především lidská práva a vytvářejí hranice pro uplatňování státní moci. Obecně platí, že občané mohou činit vše, co není zákonem zakázáno, zatímco stát prostřednictvím státních úředníků může činit pouze to, co je zákonem dovoleno. Všechny výstupy moci zákonodárné, ale také moci výkonné podléhají kontrole moci soudní. Hlavním cílem je zajištění spravedlnosti. (Gribnau 2014, Gribnau 2014, Stein 2009).

2.1. Prameny práva v ČR

Psané právo se považuje za jeden z typických znaků kontinentálního právního systému, jehož je Česká republika součástí. Nejdůležitějšími právními normami v ČR jsou ústavní zákony – zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR a zákon č. 2/1993 Sb. Listina základních práv a svobod. Změnit ústavní zákon lze pouze jiným ústavním zákonem a všechny ostatní právní normy s nimi musí být v souladu. Na dalším stupni stojí klasické zákony, k nimž Senát v případě nutnosti vydává zákonná opatření. K provádění zákonů slouží tzv. podzákonné právní předpisy vydávané na základě a v mezích daného zákona. Spadají sem nařízení vlády, vyhlášky ministerstev, ústředních orgánů státní správy a samosprávy. Vždy platí, že právní normu lze změnit pouze jinou právní normou minimálně stejné nebo vyšší právní síly. K pramenům práva lze také zařadit základní zásady demokratického právního státu. Ty mohou, ale nemusí být součástí psaných právních norem, platí ovšem vždy. Samotné zásady neobsahují konkrétní pravidla chování. Jejich správným užitím se často zabývá judikatura.

Soudní judikatura sice není považována za pramen práva, pro korektní výklad a následnou aplikaci právních norem, případně základních zásad, však má nepostradatelný význam. (European Justice 2019)

Součástí právního pořádku ČR jsou také mezinárodní smlouvy nadřazené všem vnitrostátním právním normám. Ratifikace mezinárodní smlouvy může vyvolat potřebu změnit ústavní nebo jiné zákony. Důležitým prvkem ovlivňující české právní prostředí je také členství v Evropské unii popsané v další části této kapitoly. (European Justice 2019)

2.2. Obecně k základním zásadám

. V současnosti je pro interpretaci práva existence zásad zcela nezbytná, byť se nemusí v zákonech přímo nacházet. Respektovány jsou však v každém případě, což potvrzuje i rozsudek NNS č. j. 5 Afs 14/2004 ze dne 13. listopadu 2004:

„Účel a smysl zákona nelze hledat jen ve slovech a větách právního předpisu, neboť v právním předpisu jsou a musí být vždy obsaženy i principy uznávané demokratickými právními státy.“

Dle daného vyjádření musí být už i samotná konstrukce právní normy v souladu se základními zásadami. To samo o sobě svědčí o jejich důležitosti.

Základní zásady zjednodušují výše zmíněné ústavní principy, tak aby mohlo dojít k jejich aplikaci v praxi. Jedná se o tzv. interpretační pravidla sloužící k zajištění správného výkladu všech zákonů a jejich jednotlivých ustanovení. Vzhledem k rozmanitosti životních situací, které mohou nastat, není v moci zákonodárce, aby na všechny tyto situace v právní normě reagoval. Jednotlivá ustanovení zákona také mohou být vykládány více způsoby. To v praxi samozřejmě způsobuje komplikace a je třeba v těchto případech využít základních zásad tak, aby konečné řešení bylo nejen v souladu se zákonem, ale také s principy demokratického právního státu. Státní správa je povinna při své činnosti tyto zásady dodržovat, a to ve všech řízeních, úkonech a postupech. Dle Gribnauna plní existence zásad funkci tzv. *vnitřní morálky zákona*. Mezi jednotlivými právními principy v praxi dochází čas od času ke kolizi, kdy je nutné, podle jednotlivých skutečností každého případu, rozhodnout o významnosti kolidujících principů. Za takových okolností, ale i v případě v právních normách neuvedených principů dochází k částečně subjektivnímu hodnocení. Zde platí zákaz libovůle, ale zároveň se předpokládá určitá mravní a kulturní odpovědnost státního úředníka. (Baxa 2011, Hrstková Dubšeková 2017, Důvodová zpráva k DŘ, Gribnau 2014, Kühn 2002, Lichnovský/Ondříšek a kol. 2016)

Výsledkem snah, které mají zabránit libovůli státních úředníků, je tzv. *princip dobré správy*, jehož hlavním cílem je především zkvalitnění služeb veřejné správy, ale také její zlidštění. V ČR je vznik tohoto konceptu spojován téměř vždy s EU, kdy ČR jako členský stát musela po vstupu reagovat na její nařízení, ale i doporučení. Výsledkem jednání orgánů EU je Evropský kodex řádné správní praxe, zmíněný v podkapitole č. 2.3.3. Tímto kodexem se inspiroval bývalý český ombudsman Otakar Motejl a pro lepší orientaci jak občanů, tak státních úředníků vymezil deset základních zásad dobré správy, které by měli čeští úředníci při své práci využívat:

1. *Soulad s právem – státní úředníci vždy postupují v souladu se zákony*
2. *Nestrannost – státní úředníci přistupují ke všem občanům bez rozdílu*
3. *Včasnost – postup bez zbytečných průtahů*
4. *Předvídatelnost – skutkově podobné případy musí být řešeny stejným způsobem*
5. *Přesvědčivost – státní úředníci jsou povinni poučit občana o jeho právech a povinnostech a poskytnout mu dostatek potřebných informací v dané věci*
6. *Přiměřenost – pouze nezbytně nutné zasažení do práv a povinností občanů*
7. *Efektivnost – jednotlivé úřady nebo jeho části spolu vzájemně spolupracují*
8. *Odpovědnost – úřady nesou zodpovědnost za svá jednání*
9. *Otevřenost – občané mají možnost nahlížet do jednotlivých spisů a pořizovat si kopie, pokud tomu nebrání ochrana osobních údajů*
10. *Vstřícnost – státní úředníci se ke každému chovají zdvořile a vstřícně*

Cílem těchto zásad je zamezit svévoli, účelovosti, vyhýbavosti, neefektivnosti, liknavosti a dalšímu nežádoucímu jednání ze strany státních orgánů. Souhrn zásad, které odpovídají principům dobré správy lze nalézt také v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád (Černín 2017, European Justice 2019, Ombudsman 2006)

Záměrem veškerých právních principů je zabránit negativním zásahům do oblasti lidských práv. Snahou je, aby k poškozování lidských práv vůbec nedocházelo ani na nižších úrovních státní správy, ani na té vládní. Určitá státní správa tedy probíhá i v této oblasti. Na území ČR existuje v rámci moci výkonné řada institucí, zabývající se právě ochranou lidských práv. Příkladem může být Rada vlády pro lidská práva zřízená v roce 1998. Jak už její název napovídá, úkolem Rady je sloužit především jako poradní orgán vlády ve věcech základních

lidských práv a svobod. Zkoumá tedy všechny činnosti vlády a sleduje, zda jsou v souladu s Ústavou ČR a LZPS, ale také s mezinárodními lidsko-právními úmluvami. Zároveň spolupracuje i s řadou nestátních neziskových organizací. Dále mezi lidsko-právní organizace patří Rada vlády pro národnostní menšiny, Rada vlády pro nestátní neziskové organizace a další. Mezi instituce zabývající se ochranou lidských práv patří i výše zmíněný ombudsman, který stojí mimo státní úřady a např. se zabývá stížnostmi proti státním úřadům. (Vláda ČR)

I samy státní orgány se v rámci své činnosti snaží definovat vnitřní úpravu respektující základní lidská práva. Ne jinak je tomu i ve Finanční správě. Finanční správa na roky 2014 až 2020 přijala Strategii svého rozvoje, ve které definovala základní hodnoty organizace, které chce při své činnosti dodržovat, patří sem: jednání s respektem, profesionalita, čestnost a také rovný přístup. K dosažení těchto hodnot má kromě právních norem sloužit také Etický kodex Finanční správy, který pro správce daně rozpracovává základní principy jednání státního úředníka na oblast daní. Cílem těchto dokumentů je, aby dosahování základního cíle správy daní, probíhalo v souladu se všemi principy demokratického právního státu. (Etický kodex)

Základní zásady se prolínají každou činností státní správy. Jejich obecné znění je rozpracováno na mnoha úrovních – mezinárodní, národní i instituční, vždy však cílí na zachování lidských práv a svobod. Důležitost základních zásad je do velké míry nezměřitelná a na první pohled nemusí být jejich nezbytnost zřejmá.

2.2.1. Základní zásady v daňovém řízení

Daňové řízení je zvláštní řízení oddělené od klasického správního řízení. Základní zásady zde však plní stejnou funkci jako v řízení správním. Díky těmto daňovým zásadám je možné naplnit cíl správy podle § 1 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu DŘ – správně zjistit výši daní a zabezpečit jejich úhradu.

Jednou z prvních osobností, která se základními zásadami v oblasti daní zabývala, byl ve 13. století Tomáš Akvinský. Ten se domníval, že daně by měly být rovnoměrně rozděleny mezi obyvateli a neměly by způsobovat jejich nadměrné zatížení. Za první daňové zásady se ovšem považují až daňové kánony, které v 18. století zformuloval Adam Smith, považovaný za zakladatele ekonomie. Ve čtyřech daňových kánonech je obsažena zásada spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti a efektivnosti (Pecina 2012, Kubátová 2015)

Smithovy daňové kánony:

1. *„V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.“*
2. *„Daň, kterou má každý jednotlivec platit, by měla být stanovená přesně, a nikoli libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a suma, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoliv jinému naprosto jasné.“*
3. *„Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi hodí.“*
4. *„Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny.“* (Smith 2001)

Ačkoliv se systém výběru daní za několik století značně změnil a zásady v daňovém řízení se již nazývají odlišně, jejich základ lze stále nalézt právě v těchto Smithových kánonech. Daňové kánony jsou i dnes po určité modifikaci platné, neboť cílem daňového řízení je stanovit daň přesně, zajistit její snadnou úhradu, aby poplatníci neměli důvod se placení nebo dokonce stanovení daně vyhýbat, a to při zajištění co největší efektivity pro stát. (Kubátová 2015, Lipovská 2017)

Na území ČR byly základní zásady pro správu daní trvale ukotveny až po vzniku samostatného českého státu v roce 1993. Konkrétně se jednalo o zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – zkráceně ZSDP. Tato právní norma platila do konce roku 2010, neboť nevyhovovala evropským trendům v oblasti správy daní. Nicméně s jeho účinky je možné se setkat i nyní, neboť nejdelší lhůta pro placení daně je dvacet let od jejího určení, a stále tak probíhá vymáhání daní, stanovených před rokem 2011. V SZDP jsou zásady správy daní uvedené v ust. § 2 odst. 1 až 9:

- *zásada zákonnosti – správce daně musí během celého daňového řízení postupovat v souladu se zákony a dalšími právními předpisy, chránit zájmy státu a dbát na zachování právem chráněných zájmů osob zúčastněných na daňovém řízení*
- *zásada proporcionality – správce daně vyžaduje splnění povinností daňového subjektu jen takovými prostředky, které daňový subjekt zatěžují, co nejméně a zároveň umožňují dosažení cíle daňového řízení*

- *zásada volného hodnocení důkazů – Správce daně hodnotí každý důkaz zvlášť a poté všechny důkazy ve vzájemné souvislosti*
- *zásada neveřejnosti – daňové řízení je neveřejné*
- *zásada mlčenlivosti – Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní, vyjma samotných daňových subjektů, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se během řízení dozvěděly; správce daně je oprávněn poskytnout součinnost osobám, které prokážou oprávnění k získání těchto údajů*
- *zásada ofiiciality - správce daně zahajuje řízení i z vlastního podnětu, a to vždy, když jsou k tomu splněny zákonem stanovené podmínky, a to v případě, že daňový subjekt řádně neplní své povinnosti*
- *zásada materiální pravdy – správce daně bere v úvahu pouze skutečný obsah právních úkonů nebo skutečností, které jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti*
- *zásada procesní rovnosti – Daňoví poplatníci mají v daňovém řízení rovní procesní práva a povinnosti*
- *zásada součinnosti – Daňoví poplatníci spolupracují se správcem daně a při této spolupráci dodržují všechny právní předpisy.*

Od 1. ledna 2011 vstoupil v účinnost nový právní předpis, a to zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Tento zákon má být pro daňové subjekty přehlednější a srozumitelnější, neboť zákonodárce daňovou problematiku oproti ZSDP rozpracoval do více ustanovení a ustoupil od přílišného odkazování na ty předchozí. Navíc byly rozpracovány některé problematické části daňového řízení, jako je např. daňová exekuce, tak aby správce daně nemusel nahlížet do jiných právních předpisů. Základy zásady správy daní jsou v DŘ uvedeny v ust. § 5 až 9, a následně budou více rozpracovány: (Hospodářská komora 2008)

- *zásada zákonnosti – správce daně postupuje v souladu se všemi právními normami.*
- *zásada proporcionality – správce daně pro dosažení cíle daní využívá pouze takové prostředky, které daňové subjekty zatěžují co nejméně a tím šetří jejich práva a právem chráněné zájmy*

- *zásada procesní rovnosti – saňoví poplatníci i další osoby zúčastněné v daňovém řízení mají rovná procesní práva a povinnosti*
- *zásada součinnosti – správce daně, daňový subjekt a další osoby zúčastněné na správě daní spolu spolupracují*
- *zásada poučovací – povinností správce daně je daňového poplatníka přiměřeně poučit o jeho právech a povinnostech*
- *zásada vstřícnosti – správce daně je povinen chovat se ke všem osobám zúčastněným na správě daně vstřícně a vyvarovat se nezdvořilostí*
- *zásada rychlosti – správce daně vykonává všechny činnosti bez zbytečných průtahů*
- *zásada hospodárnosti – správce daně v řízení postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady*
- *zásada volného hodnocení důkazů – při dokazování správce daně hodnotí jednotlivé důkazy podle svého uvážení, každý důkaz hodnotí jednotlivě a všechny poté ve vzájemné souvislosti*
- *zásada legitimního očekávání – v řešení skutkově podobných případů nesmí docházet k nedůvodným rozdílům*
- *zásada materiální pravdy – pro správu daní je rozhodný skutečný obsah právního jednání nebo jiných skutečností*
- *zásada zákazu zneužití práva – správce daně není povinen v daňovém řízení přihlížet ke skutečnostem, jejíž cílem je zabránit výběru daní*
- *zásada neverejnosti – osoby zúčastněné na správě daní zachovávají mlčenlivost o skutečnostech, které se dozvěděli při správě daní*
- *zásada oficiality – správce daně aktivně zjišťuje předpoklady pro vznik povinností daňových poplatníků*

2.3. Vliv Evropské unie

Evropská unie funguje jako nadnárodní celek sdružující velké množství evropských států. Ty se rozhodly vzdát se dobrovolně části svých pravomocí a přenést je na evropské orgány původně pro zajištění trvalého míru v Evropě. Aby uskupení téměř třech desítek států mohlo fungovat, je důležité, aby vyznávali stejné hodnoty zajišťující jejich občanům, co nejvíc

jednotný přístup. Proto je nezbytné, aby orgány EU definovaly hodnoty pro členské státy závazné.

2.3.1. Členství v EU

Členství v EU členskému státu – tedy i ČR - logicky přináší řadu práv i povinností. Práva členského státu vycházejí ze zakládací smlouvy SEU, konkrétně z čl. 4 odst. 2:

„Unie ctí rovnost členských států před Smlouvami a jejich národní identitu, která spočívá v jejich základních politických a ústavních systémech, včetně místní a regionální samosprávy. Respektuje základní funkce státu, zejména ty, které souvisejí se zajištěním územní celistvosti, udržením veřejného pořádku a ochranou národní bezpečnosti.“

Veškeré pravomoci, kterých se členské státy při vstupu do EU vzdaly, ji neumožňují nerespektovat národní historii a tradice států. O to složitější je práce orgánů EU při definování a dosahování stanovených cílů, jelikož musí brát v úvahu rozmanitost členských států. Do oblastí, spadající výhradně pod správu členského státu, EU zasahovat nemůže téměř nikdy. EU také s dostatečným předstihem informuje členský stát o možných budoucích změnách, aby bylo možné vnitrostátní právo státu na změnu připravit.

Co se týče povinností členského státu vůči EU, jejich základ nalezneme v SEU v čl. 4 odst. 3:

„Podle zásady loajální spolupráce se Unie a členské státy navzájem respektují a pomáhají si při plnění úkolů vyplývajících ze Smluv.“

Členské státy učiní veškerá vhodná obecná nebo zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají ze Smluv nebo z aktů orgánů Unie.

Členské státy usnadňují Unii plnění jejích úkolů a zdrží se všech opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů Unie.“

Členský stát je povinen respektovat jednání EU, nemařit dosahování stanovených cílů a v plném rozsahu do svého vnitrostátního práva implementovat dané požadavky a zajistit jejich aplikaci v praxi. Po vstupu do EU se předpokládá určitá loajalita a solidarita nejen ke Společenství, ale také k ostatním členským státům. (Tichý 2011)

2.3.2. Unijní právo

Právo EU tvoří samostatný a ucelený systém ovlivňující všechny členské státy. Samostatnost evropského právního řádu zajišťuje jeho platnost ve všech členských státech.

Prvotně se rozděluje na právo primární a sekundární. Do primárního práva zařazujeme zakládací smlouvy – SEU, SFEU, EURATOM, a dále také smlouvu Maastrichtskou, Amsterodamskou, Nicenskou a Lisabonskou smlouvu, na jejichž základě EU funguje. Ve srovnání s ČR lze důležitost zakládacích smluv postavit na roveň ústavních zákonů. Do sekundárního práva patří nařízení, směrnice a rozhodnutí, jakožto legislativní akty, dále pak nelegislativní akty, nezávazné právní akty nepředstavující právní akty. Prameny sekundárního práva jsou vydávány vždy v souladu s primárním právem. Velice důležitou roli na půdě EU představuje judikatura evropských soudů. Prostřednictvím tzv. *soudcovské tvorby práva* dochází k vytváření závazných pravidel evropského práva. Evropské soudy svou činností také přispěly k vyložení základních zásad pro veřejnou správu ve všech členských státech. Tyto zásady nejsou v tuto chvíli kodifikovány. V neposlední řadě je součástí unijního práva také právo mezinárodní, kdy EU uzavírá smlouvy a dohody s nečlenskými státy. (Borchardt 2017, European Justice 2020, Tichý 2011)

Jak již bylo zmíněno, právo EU ovlivňuje vnitrostátní právo všech členských států. Aplikační zásady ve svých rozsudcích definoval ESD. Jedná se o:

- nadřazenost (přednost) evropského práva
- přímý účinek
- nepřímý účinek
- odpovědnost státu za škodu

Pravděpodobně nejdůležitější zásadou při uplatňování unijního práva je zásada nadřazenosti neboli také zásada přednosti komunitárního práva. V případě, že některý z členských států má ve své právní úpravě předpis odporující evropskému, nesmí jej aplikovat. Naopak musí upřednostnit evropský předpis, neboť užitím vnitrostátního by mohlo dojít k poškození práv občanů státu. Zásada nadřazenosti je platná i v případě, že vnitrostátní právní předpis byl vydán později než ten evropský. Mezi právními řádami jednotlivých členských států panují větší či menší rozdíly. Ze strany EU tak dochází ke kontrole dodržování zásady nadřazenosti, a to i v případě, že k porušení unijního práva došlo v neharmonizované oblasti. Kdyby tato zásada neexistovala, bylo by velice jednoduché evropské předpisy zrušit jakýmkoliv vnitrostátním předpisem a právo EU by ztratilo smysl. Členské státy však na EU přenesly část svých pravomocí, a proto musí unijní právo plně respektovat. (EUR LEX 2010, Garbario 2019, Gribnau 2014, Hofmann, Rowe, Türk 2011, Tichý 2011)

Neexistence právní normy v rámci vnitrostátního práva neznámá, že některý z evropských aktů na území daného členského státu neplatí. Přímý účinek evropského aktu umožňuje osobám domáhat se svých práv, ať už u soudu národního nebo evropského. Zásada přímého účinku se vztahuje pouze na vztahy mezi jednotlivci, případně na vztah mezi jednotlivcem a členským státem a kromě „přímého“ přiznání práv jim ukládá i povinnosti. Ne na všechny evropské akty je možné přímý účinek vztáhnout. ESD stanovil, že norma podléhající přímému účinku musí být jasná, přesná, bezpodmínečná a nevyvolávající nutnost vzniku dalších opatření. (Borchardt 2017, EUR LEX 2015, Tichý 2011)

Opakem přímého účinku je účinek nepřímý. Znamená, že členské státy musí všechny vnitrostátní právní normy vykládat v souladu s těmi evropskými. V podstatě lze říct, že díky nepřímému účinku evropského aktu mu podléhá celý právní řád všech členských států. (Tichý 2011)

Bez možnosti sankcionovat členský stát v případě porušení unijního práva by veškeré výše zmíněné zásady postrádaly svůj smysl. Sankcí se také rozumí odpovědnost za škodu členského státu způsobenou občanovi EU. Pro uznání porušení unijního práva musí být splněny tři základní podmínky, které v podstatě odpovídají podmínkám, kdy je porušeno legitimní očekávání – viz kapitola 3:

- 1. Záměrem normy Unie, která byla porušena, musí být přiznání práv jednotlivci.*
- 2. Porušení musí být dostatečně závažné, tj. členský stát musí zjevně a podstatně překročit meze svého uvážení. Toto posouzení je záležitostí vnitrostátních soudů, které jsou jediné příslušné pro zjištění věcného obsahu a závažnosti porušení práva Unie.*
- 3. Musí existovat bezprostřední příčinná souvislost mezi porušením povinnosti členského státu a vznikem škody postiženým osobám. Není třeba dokazovat zavinění (úmysl nebo nedbalost), které přesahuje dostatečně závažné provinění proti právu Unie.*

2.3.3. Zásady dodržované v Evropské unii

Ačkoliv EU není státní celek v pravém slova smyslu, na jejím území jsou uznávány zásady odpovídající zásadám demokratického právního státu. Listina základních práv EU sdružuje základní hodnoty, které musí být v právním státě dodržovány. Za hlavní hodnoty jsou považovány:

- lidská důstojnost
- svoboda
- rovnost
- solidarita
- občanská práva
- soudní práva

V rámci soudních práv LZP EU konkrétněji upravuje zásadu zákonnosti, zásadu přiměřenosti a zásadu řádného a spravedlivého řízení. (EUR LEX 2012, Bammens 2013)

Nejpodrobněji dnes zásady řádné správní praxe upravuje Evropský kodex přijatý v roce 2001. Každému jednotlivci přiznává právo na řádnou správní praxi, zároveň mu umožňuje zjistit, jaké jednání může od státních institucí očekávat. Pro státní úředníky slouží jako jakýsi návod pro správné jednání. Obsahuje tyto zásady:

- zákonnost
- nediskriminace
- přiměřenost
- zákaz zneužití pravomoci
- nestrannost a nezávislost
- objektivita
- oprávněná očekávání, konzistence a doporučení
- spravedlnost
- zdvořilost
- přiměřená lhůta pro rozhodování (Evropský veřejný ochránce práv 2002)

2.3.4. Soudy EU

Spory mezi orgány EU, členskými státy, případně jednotlivci řeší Soudní systém EU. Ten se skládá z Evropského soudního dvora, jakožto nejvyššího soudu v rámci EU, Tribunálu

a specializovaných soudů zřízované pro zvláštní případy. Jejich sídlem je Lucembursko. Společně ve spolupráci se soudy členských dbají na dodržování unijního práva.

Mimo běžnou soustavu evropských soudů stojí Evropský soud pro lidská práva se sídlem ve Štrasburku. Jeho úkolem je zajistit dodržování práv zaručených Evropskou úmluvou o lidských právech a základních svobodách. Judikatura tohoto soudu může významně zasahovat do výkladu unijního práva. (European Justice 2019)

2.3.5. Kompetence EU v daňové oblasti

Obecně platí, že daňová politika je v kompetenci členských států. Jako jeden z důvodů lze uvést, že EU nemá žádný vlastní daňový zdroj, o kterém by mohla nezávisle rozhodovat. Platím ovšem, že EU má právo kroky členských států regulovat a kontrolovat, a to prostřednictvím legislativních nástrojů nebo judikatury. Pro zajištění jednotného trhu, členské státy musí dodržovat pravidla stanovená EU, nezbytná je pak harmonizace v oblasti DPH a spotřebních daní. EU se snaží odstranit daňové překážky volného obchodu a rozšířit spolupráci mezi správci daně jednotlivých členských států. V oblasti přímých daní platí zejména zákaz diskriminace pracovníků z jiných členských států a dvojího zdanění jejich příjmů a snaha zabránit daňovým únikům. (Genschel, Jachtenfuchs 2011, Rakič 2019)

Právní předpisy týkající se nepřímých daní jsou v rámci EU koordinovány. Cílem je zajištění řádného fungování jednotného trhu. Samotná harmonizace probíhá v EU v několika fázích již více než třicet let. U DPH se např. do budoucna plánuje přejít na zásadu země určení, kdy by daň odváděl vývozce v zemi, do které zboží dováží. Pravomoc členského státu u DPH spočívá ve stanovení sazby DPH, která ovšem nemůže činit méně než 15 %. Harmonizace spotřebních daní se odvíjí i podle jednotlivých komodit. (Genschel, Jachtenfuchs 2011, Rakič 2019)

Řada odborníků se shoduje na tom, že EU sice přímo nezasahuje do většiny pravomocí, přesto daně v členských státech formuje, včetně daní přímých. Umožňují ji to zakládající smlouvy EU i judikatura ESD. (Genschel, Jachtenfuchs 2011)

2.4. Zásada zákonnosti

Zásada zákonnosti neboli legality je bezesporu považována za ten nejdůležitější princip právního státu a zároveň záruka demokracie. Porušení jakéhokoliv jiného principu znamená také porušení zásady zákonnosti. Daně naplňují státní rozpočet, jak potvrzuje ust. § 2 odst. 1 DŘ, a pro naplnění tohoto cíle je nezbytně nutné, aby Finanční správa

postupovala v souladu se zákonem. Zásadu zákonnosti lze také vyložit jako princip právní ochrany. Nedodržení zásady zákonnosti by způsobilo narušení právní jistoty daňového subjektu, zároveň by otevřelo možnost libovůle správce daně, která je obecně zakázána. Právní ochrana však v oblasti správy daní není bezvýhradná. Správa daní způsobuje zásah do vlastnických práv daňového subjektu a zmíněná ochrana se zde nevztahuje na jeho povinnost odvést daň do státního rozpočtu, byť jeho zájem může být zcela opačný. (Baxa 2011, Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016, Popovič 2016)

Tato zásada je přímo zakotvena v Ústavě České republiky v článku 2 odst. 3 a v Listině základních práv a svobod v článku 2 odst. 2. V těchto dvou nejdůležitějších právních normách v ČR stojí, že státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. V Listině základních práv a svobod se správy daní dále týká článek 11 odst. 5, ze kterého vyplývá, že *daně a poplatky je možné ukládat pouze na základě zákona*. Finanční správa je vázána zásadou zákonnosti nejen ve prospěch daňového poplatníka, ale i v opačném případě. (Baxa 2011, Morawski 2018, Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016)

O důležitosti zásady zákonnosti vypovídá její uvedení v DŘ na prvním místě ze všech zásad, konkrétně v ustanovení § 5 odst. 1:

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

K zásadě zákonnosti lze zařadit i § 5 odst. 2 DŘ, který uvádí, že:

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

To znamená, že správce daně potřebuje ke všem úkonům zákonné zmocnění, zároveň nemůže překročit rozsah pravomoci, která mu byla zákonem propůjčena. Tato zásada se nazývá zásada zákazu zneužití pravomoci a bude rozpracována později.

Správa daní se ovšem neřídí pouze články z Ústavy, LPZS, DŘ a zákony týkající se jednotlivých daní, případně dalšími souvisejícími zákony a vyhláškami ministerstev. Česká republika je také vázána mezinárodními smlouvami, kterými se v daňovém řízení míní především smlouvy o zamezení dvojího zdanění ale zejména nařízeními a směrnicemi Evropské unie – viz kapitola č. 2.3. Zákon nemůže být nikdy natolik přesný, aby v sobě zahrnoval všechny situace, ke kterým může během správy daní dojít. Z tohoto důvodu vydává

Ministerstvo financí i podpůrné, ale právně nezávazné předpisy – interní akty, tzv. pokyny „D“, které jsou přístupné nejen pro správce daně, ale i pro daňové poplatníky, a to na stránkách Finanční správy, kteří je mohou v případě nejasností využít. Pokyny „D“ jsou ovšem závazné pro správce daně na základě zásady nadřízenosti a podřízenosti, jak potvrzuje rozsudek č. j. 8 Afs 3/2005-59 ze dne 25. října 2005: *„Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu.“* V některých případech se postupy obsažené v pokynech „D“ staly ustálenou správní praxí. Pro zajištění právní jistoty daňových poplatníků jsou jednání a rozhodnutí Finanční správy v souladu s pokyny „D“. Na to odkazuje i rozsudek NSS č. j. 9 Afs 98/2013-31 z 5. prosince 2013: *„Tyto interní pokyny nemohou upravovat práva a povinnosti soukromých osob, na druhou stranu však nejsou pro soukromé osoby zcela bez právního významu, a to z důvodu případně vytvořené správní praxe“*. Pro Finanční správu je neméně důležitá i judikatura soudů, jak českých tak evropských. (Baxa 2011, Kobík 2016, Novotná 2016, Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016)

Neplatnost

Jak již bylo zmíněno, primárním předpisem v oblasti správy daní je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. DŘ v ustanovení § 101 odst. 1 určuje, že v daňovém řízení *lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva stanovené zákonem pouze rozhodnutím*. Na to navazují ustanovení § 102 odst. 1 až 4 DŘ obsahující předeepsané náležitosti vydaného rozhodnutí. Jedná se např. o označení správce daně, který rozhodnutí vydává, číslo jednací, označení příjemce rozhodnutí, výrok, odůvodnění, poučení atd.

V případě absence těchto náležitostí lze účastníkem řízení namítat neplatnost takového rozhodnutí. Při zkoumání neplatnosti rozhodnutí před soudem, se prověřují pouze námitky žalobce, z úřední povinnosti se k ní nepřihlíží. K tomu se vyjádřil i Ústavní soud prostřednictvím nálezu Pl. ÚS 9/06 ze dne 2. června 2009:

„Jde-li o neplatné daňové rozhodnutí (tj. je splněn jak formální aspekt spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, tak i materiální aspekt spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku), platí, že soud k jeho vadám přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce. Soud přihlíží k vadám z úřední povinnosti, pokud vyvolávají neplatnost a zároveň způsobují nepřezkoumatelnost či nicotnost.“

Nezávažné chyby v rozhodnutí, jako jsou chyby v psaní, počtech a jiné nesprávnosti může správce daně opravit na základě ust. § 104 odst. 1 a 2 DŘ. Správce daně vystaví opravné rozhodnutí, ale pouze pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně.

Nicotnost

Nejzávažnější vadou, kterou může rozhodnutí ukládající povinnosti nebo přiznávající práva trpět je nicotnost způsobující neexistenci paaktu od samého počátku. Účastník řízení, který obdržel nicotné rozhodnutí ukládající mu povinnost, není povinen ji splnit. K nicotnosti se přihlíží z úřední povinnosti. Nicotnost je vysvětlena v ust. § 105 DŘ, ust. § 105 odst. 2 DŘ deklaruje, že, *rozhodnutí je nicotné, v případě, že správce daně nebyl k jeho vydání věcně příslušný, rozhodnutí bylo vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí nebo trpí vadami, díky kterým je vnitřně rozporné nebo právně či fakticky neuskutečnitelné.*

K nicotnosti rozhodnutí v jakémkoliv správním řízení se vyjadřuje nález Ústavního soudu Pl. ÚS 9/06 ze dne 2. června 2009:

„Nicotný je takový právní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu. K nicotnosti rozhodnutí jsou správní orgány povinny přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních bodů.“

Nicotnost postupu a rozhodnutí Finanční správy je rozebrána v rozsudku NSS č. j. 8 Afs 78/2006-74 ze dne 13. května 2008. Finanční úřad zahájil daňovou kontrolu a dodatečným platebním výměrem doměřil daňovou povinnost daňovému subjektu, který ještě před zahájením daňové kontroly zemřel. Daňový subjekt po své smrti přestal existovat, a proto nemohl být účastníkem daňového řízení a nositelem práv a povinností. Smrtí ztratil právní subjektivitu. Daňová kontrola měla být dle ustanovení § 57 odst. 3 ZSDP vedena na jméno právního nástupce. Došlo tedy k porušení tohoto ustanovení. Dalším pochybením Finanční správy v tomto případě bylo označení manželky zemřelého daňového subjektu jako „*zmocněnec ustanovený správcem daně*“ dle ustanovení § 40 odst. 7 ZSDP týkající podání daňového přiznání po smrti daňového subjektu, nikoliv jako „*právní nástupkyně po zemřelém DS*“ dle výše zmíněného ustanovení § 57 odst. 3 ZSDP. Dotčený daňový subjekt se nejprve bránil žalobou u krajského soudu, který však otázku nicotnosti nezkoumal a žalobu zamítl. Z tohoto důvodu podal daňový subjekt kasační stížnost. Na základě výše zmíněných skutečností došel NSS k závěru, že vydaný dodatečný platební výměr, stejně tak rozsudek

krajského soudu, trpí nicotností. Rozhodnutí adresované neexistujícímu subjektu je soudem považováno za „tradiční“ důvod nicotnosti.

Nezákonnost

Za nezákonné rozhodnutí je považováno to, které je v rozporu s právními předpisy, což potvrdil i Ústavní soud ve svém nálezu *Pl ÚS. 9/06 ze dne 2. června 2009 v bodě 19*:

„Nezákonné rozhodnutí je takové, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné.“

Zásada zákonnosti se samozřejmě neužívá pouze v rozhodnutích, které vydává Finanční správa, ale musí být „obsažena“ v každém kroku daňového řízení. V případě, že se správce daně odchýlí od zákona, může to být namítáno v případném soudním sporu. Velmi důležité je uplatňování této zásady především při daňové kontrole, jejíž výsledek mnohdy končí právě sporem v soudním řízení

Příkladem neaplikace zásady zákonnosti lze považovat případ řešený v rozsudku NSS č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. června 2014. Finanční úřad na základě pochybností správce daně v podaném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty zahájil Postup k odstranění pochybností (POP) podle ustanovení v § 89 DŘ. Tento procesní institut slouží především k rychlému odstranění případných konkrétních nesrovnalostí při pochybnostech správce daně, tak aby došlo ke stanovení daně ve správné výši. V daném případě POP trval téměř dva roky. Došlo tak ke zbytečným průtahům v řízení ze strany Finanční správy, neboť správce daně měl přistoupit k daňové kontrole dle ust. v § 90 odst. 3 DŘ, hned po zjištění nových skutečností, které měly správce daně vést ke zjištění, že se daný případ vymyká rozsahu POP. Správce daně se při volbě prostředku prostřednictvím, kterého má být dosaženo stanovení daně ve správné výši, musí řídit ustanoveními DŘ. Díky neúměrně dlouhému trvání POP nedošlo pouze k porušení zásady zákonnosti, ale také k porušení dalších zásad jako např. zásady zákonnosti, rychlosti, hospodárnosti nebo legitimního očekávání, které budou popsány v dalších kapitolách. Dotčený daňový subjekt podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem ke krajskému soudu, který žalobě vyhověl. Finanční úřad se bránil podáním kasační stížnosti, ve které tvrdil, že délka POP nijak DS nepoškodila. NSS ovšem konstatoval, že v daném případě bylo postupováno v rozporu se zákonem a na POP je nutné nahlížet jako na nezákonný zásah.

2.5. Zásada přiměřenosti

Zásada proporcionality neboli přiměřenosti, neméně důležitá zásada aplikována v daňovém řízení, přímo navazuje na zásadu zákonnosti. Její znění nalezneme v ust. § 5 odst. 3 DŘ. Na základě zásady proporcionality správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a k vynucení splnění jejich povinností využívá jen prostředky, které je nejméně zatěžují.

Podle Harba zásada přiměřenosti může mít více výkladů, a to v závislosti na právní kultuře, ve které je uplatňována. Jeden z výkladů přiměřenost považuje za určité vyrovnávání individuálních zájmů – zaplatit co nejmenší daňovou povinnost - s veřejným – v tomto případě s výběrem daní, druhá možnost souvisí se stále aktuálnějším posilováním lidských práv. Z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že cílem této zásady je najít v daňovém řízení takové řešení, které je pro poplatníka tím nejvhodnějším a nejméně zatěžujícím, ale zároveň se jím zajistí splnění veřejného zájmu na výběru daní v souladu se zákonem. (Baxa 2011, Lichnovský/Ondříšek a kol. 2016, Harbo 2010, Kobík 2016)

Najít pro daňového poplatníka to nejméně zatěžující řešení nemusí být jednoduché. Jednotlivá práva a svobody spolu mohou kolidovat. Tímto problémem se u nás zabýval Ústavní soud již v roce 1994, a to konkrétně ve svém nálezu *Pl. ÚS 4/94 ze dne 12. října 1994*, kde stanovil podmínky, podle kterých se určuje přednost jednoho z kolidujících práv nebo svobod: „*První podmínkou je vzájemné poměrování proti sobě stojících práv nebo svobod, druhou je požadavek šetření podstaty a smyslu omezovaného základního práva nebo svobody. První z podmínek zahrnuje další tři kritéria:*

1. *kritérium vhodnosti*
2. *kritérium potřebnosti*
3. *kritérium závažnosti*

Kritérium vhodnosti odpovídá na otázku, zda institut omezující určité právo umožňuje dosáhnout zvoleného cíle. Kritérium potřebnosti porovnává legislativní prostředek, který omezuje základní právo nebo svobodu s jinými opatřeními, díky kterým lze stejného cíle také dosáhnout, ale zároveň nedochází k omezení práv nebo svobod. Kritérium závažnosti posuzuje proti sobě stojící práva nebo svobody. Posuzování závažnosti je spojeno s hodnocením určitých argumentů. V případě, že bude rozhodnuto o omezení jednoho práva nebo svobody, je nezbytné zajistit všechny možnosti, které zmíněný zásah, co nejvíce minimalizují, tedy opět dojde k naplnění zásady přiměřenosti.“

V daňovém řízení je důležité si nejprve stanovit osoby zúčastněné na správě daní, neboť řízení se nemusí vždy týkat pouze samotného daňového subjektu. Daňový poplatník a další osoby zúčastněné na správě daní jsou definovány v ustanoveních § 20 odst. 1 a § 22 DŘ:

- *daňový subjekt – osoba takto označená zákonem*
- *třetí osoba – osoba, jejíž práva a povinnosti jsou při správě daní dotčena, ale zároveň není daňovým subjektem*

Nezbytnost této zásady v daňovém právu se projevuje především v případech, kdy správce daně má pro řešení konkrétní situace více variant – tedy aplikuje správní uvážení, které NSS popisuje v rozsudku č. j. 6 A 25/2002-42 ze dne 23. června 2005 (na tento rozsudek v současnosti odkazují i další judikáty) takto:

„Správní uvážení je v první řadě vždy limitováno principy vyplývajícími z ústavního pořádku České republiky; z nich lze vyvodit, že i tam, kde vydání rozhodnutí závisí toliko na uvážení správního orgánu, je tento orgán omezen zákazem libovůle, příkazem rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně (různost rozhodování ve stejných či obdobných věcech může být právě projevem ústavně reprobované libovůle), tj. principem rovnosti, zákazem diskriminace, příkazem zachovávat lidskou důstojnost, jakož i povinností výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy použil, jaké důkazní prostředky si opatřil, jaké důkazy provedl a jak je hodnotil, a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl. V této souvislosti je namístě poukázat i na Doporučení Rady ministrů Rady Evropy č. (80) 2, týkající se výkonu správního uvážení správními orgány, které upravuje řadu požadavků na výkon správního uvážení (zákaz sledovat jiný účel než ten, pro který byla diskreční pravomoc stanovena; objektivnost a nestrannost; rovnost a zákaz diskriminace; proporcionalita mezi negativními dopady rozhodnutí na práva, svobody a zájmy osoby, a sledovaným účelem), jakož i požadavek na přezkum zákonnosti správního uvážení soudem nebo jiným nezávislým orgánem.“

Zásada přiměřenosti je nepostradatelná např. v případě ukládání sankcí daňovému subjektu správcem daně. Je proto důležité, aby byla zajištěna nemožnost zneužití pravomoci správcem daně. Správce daně musí při svém rozhodnutí vždy zvážit, zda neexistuje jiná možnost řešení nastalé situace, která by pro daňového poplatníka znamenala menší dopad do jeho práv, případně povinností. (Lichnovský/Ondrýšek a kol., 2016, Kobík 2016)

Praktickým projevem uplatnění zásady přiměřenosti, která je zakotvena v DŘ může být např. Postup k odstranění pochybností, definovaný v ustanovení § 89 a § 90 DŘ. Rozsudek

NSS ze dne 25. června 2014 č. j. 1 Aps 20/2013-60 Postup k odstranění pochybností vykládá takto:

„Postup k odstranění pochybností je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu břemene důkazního.“

Správce daně má v případě pochybností o správnosti daně uvedené v daňovém přiznání možnost toto řízení zahájit výzvou. Na straně daňového poplatníka mohou během základní lhůty pro odstranění těchto pochybností nastat nepředvídatelné události, které mu neumožní včas reagovat. Přiměřenost je zde aplikována na základě ustanovení § 90 odst. 2 DŘ, který daňovému subjektu umožňuje i po doručení Sdělení o výsledku POP, podat návrh na pokračování v řízení, a to bez udání jakéhokoliv důvodu. Za tento návrh se považují i podané důkazní prostředky, které nebyly správci daně doručeny dříve. Díky této možnosti se daňovému subjektu podstatně prodlužuje celková lhůta pro odstranění pochybností správce daně. Je třeba dodat, že v případě POP se neukládají sankce daňovému subjektu, ale dochází k nepřiznání práv, na které má daňový subjekt zákonný nárok (např. neuznání daňového bonusu na vyživované plnoleté dítě v případě nedoložení potvrzení o studiu).

K zahájení POP ovšem nemusí dojít vždy, kdy má správce daně pochybnosti o správnosti daňového tvrzení. Správce daně nejdříve může využít neformálního kontaktu prostřednictvím telefonického hovoru a požádat daňový subjekt o předložení důkazů či opravu daňového přiznání mimo tento postup. V takovém případě se opět jedná o uplatnění zásady přiměřenosti (a také zásady vstřícnosti), kdy dochází k minimálnímu zásahu do práv daňového poplatníka. Možnost neformálního kontaktu umožňuje daňovým poplatníkům vnímat Finanční správu jako vstřícný státní orgán.

Dalším praktickým příkladem, kdy lze v praxi demonstrovat v zákoně zakotvenou zásadu přiměřenosti může být také pozdě podané řádné daňové přiznání nebo podání dodatečného daňového přiznání, kdy navíc došlo k pozdnímu zaplacení daňové povinnosti od původního termínu pro podání daňového přiznání, a daňovému subjektu se poté vypočítávají úroky z prodlení podle ust. § 252 DŘ. Na základě ust. § 259b DŘ má daňový subjekt možnost v takovém případě žádat prominutí úroku z prodlení. Tuto žádost ovšem na základě ust. § 259 b odst. 2 DŘ musí odůvodnit odpovídajícím způsobem. Správce daně na základě uvedených skutečností rozhodne o prominutí části nebo celého úroku.

Velkou diskuzi způsobily v nedávné době okolnosti ohledně vydávání údajně velkého množství zajišťovacích příkazů Finanční správou. K vydání zajišťovacích příkazů zmocňují správce daně za splnění určitých podmínek v ust. § 167 – 169 DŘ: „*Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*“ Smyslem zajišťovacích příkazů je blokovat určitou výši finančních prostředků daňového subjektu, ještě předtím než uplyne splatnost vyměřené daně nebo před samotným stanovením daně. Vzhledem k tomu, že se jedná o velký zásah do majetkových práv daňového poplatníka a pro Finanční správu nemusí být vždy jednoduché stanovit správnou výši daně (ačkoliv se samozřejmě jedná o kvalifikovaný odhad), měl by se tento institut využívat pouze ve výjimečných případech. Správce daně může zajistit pouze takovou částku, která odpovídá výši nezaplacené nebo odhadované daně, pokud tomu tak není, dochází k porušení zásady přiměřenosti na základě rozsudku NSS ze dne 27. května 2015 č. j. 4 Afs 48/2015-32, který stanovuje:

„...neproporcionální je takový postup, kdy správce daně zajistí majetek, který zjevně převyšuje hodnotu neuhrazené daně, a to řádově...“

Během minulých cca pěti let vydala Finanční správa několik stovek zajišťovacích příkazů, kdy několik desítek řešily soudy po celé ČR, zhruba necelé polovině žalob bylo vyhověno – jednak byla porušena zásada zákonnosti, ale v tomto případě také zásada přiměřenosti. Finanční správa na vzniklou situaci reagovala vydáním Metodického pokynu k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, který je v souladu s nejnovější judikaturou soudů, např. s rozsudkem NSS ze dne 31. října 2016 č. j. 2 Afs 239/2015-66, ve kterém NSS popisuje předpoklady nutné pro vydání zajišťovacího příkazu: „*Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že a/ daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že b/ v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.*“. Zároveň došlo ke snížení počtu vydaných zajišťovacích příkazů.

Tabulka 1: Počet vydaných zajišťovacích příkazů v letech 2013 - 2019

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018	k 31. 8. 2019
Počet	457	1032	1 605	1 561	1 420	1174	495

zdroj: zpracování vlastní dle: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>

Rozsudkem NSS č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. ledna 2016 došlo ke zrušení zajišťovacího příkazu vydaného Finanční správou. Finanční úřad tento příkaz vydal na základě obavy budoucí nedobytnosti dosud nevyměřené daně. Tuto svou obavu však ve svém rozhodnutí řádně neodůvodnil, a proto mohlo ze strany správce daně dojít k libovůli, jak správně konstatoval NSS. Při vydávání zajišťovacího příkazu rovněž nevzal v úvahu minulost daňového subjektu, který vždy své závazky řádně a včas hradil, a rovnou přistoupil k zajištění daně. Tímto jednáním byla kromě jiného porušena zásada přiměřenosti, neboť správce daně se nesnažil najít nejvhodnější a nejméně zatěžující řešení pro daňový subjekt a rovnou vydal zajišťovací příkazy.

Zásada proporcionality samozřejmě nemusí být porušena pouze v případě neoprávněného vydání zajišťovacích příkazů, ale v podstatě kdykoliv správce daně nezvolí pro daňový subjekt to nejméně zatěžující řešení. Rozhodnutí správce daně je v takovém případě nezákonné, a pokud byla daňovému subjektu způsobena škoda, náleží mu dle ust. § 254 (případně dle ust. § 254a či ust. § 155) úrok z neoprávněného jednání správce daně. Dle rozsudku NSS ze dne 2. srpna 2017 č. j. 2 Afs 347/2016-59 platí:

„Úrok z neoprávněného jednání správce daně je peněžitou sankcí pro finanční správu za nezákonné vyměření daně, která byla daňovým subjektem zaplacená, a náleží daňovému subjektu tehdy, pokud svou platební povinnost splnil na základě zrušeného, změněného nebo nicotného rozhodnutí správce daně nebo v souvislosti s ním, a to bez ohledu na výši vratitelného přeplatku.“

Ustanovení § 254 odst. 1 DŘ stanovuje podmínky nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. NSS toto ustanovení interpretuje ve svém rozsudku ze dne 28. srpna 2014, č. j. 7 Afs 94/2014:

„První je existence rozhodnutí o stanovení daně [např. platební výměr, rozhodnutí o odvolání], které bylo zrušeno nebo změno, či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho

nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně). Pokud by totiž tyto částky nebyly uhrazeny, nebylo by zde žádného rozumného důvodu k úhradě úroku.“

Důležité je, že nárok na toto odškodnění vzniká daňovému subjektu automaticky, bez nutnosti podávat žádost, jak popisuje ustanovení § 254 odst. 3 a 4 DŘ. Správce daně je povinen úrok vypočítat a uhradit poškozenému daňovému subjektu.

Z pohledu daňového subjektu lze považovat zásadu přiměřenosti za velice důležitou. V případě, že by u něj došlo k většímu zásahu do jeho majetkových práv, než ve skutečnosti dojí mělo, hrozila by např. úplná likvidace jeho podnikání a tedy i zdroje obživy. To je samozřejmě v demokratickém právním státu nepřijatelné, a proto má zásada přiměřenosti v daňovém řízení důležité místo.

2.6. Zásada procesní rovnosti

Zásada procesní rovnosti se vztahuje pouze na osoby zúčastněné na správě daní. V DŘ ji nalezneme v ust. § 6 odst. 1:

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

Základním smyslem této zásady je, aby správce daně jako zástupce vrchnostenského orgánu k jednotlivým daňovým poplatníkům přistupoval bez rozdílu – tedy nestranně. Žádný z daňových poplatníků nesmí být bezdůvodně upozaďován nebo naopak upřednostňován před jiným. Nejedná se však o rovnost všech daňových subjektů bez rozdílu. Důležité je rozlišovat procesní práva a povinnosti u samotného daňového poplatníka a u třetích osob, které se daňového řízení mohou účastnit (osoby zúčastněné na správě daní jsou popsány v kapitole 2.5.). Pokud správce daně některé z osob zúčastněných na správě daní uloží splnění povinnosti, je tato osoba povinna tento závazek vykonat. Nicméně ji nesmí být odepřeno právo se proti této povinnosti bránit. V souvislosti s tím nesmí správce daně rozlišovat samotného daňového poplatníka od třetí osoby. (Baxa 2011, Kobík 2016, Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016, Novotná 2016)

Zásada procesní rovnosti se opírá o článek 37 odst. 3 LZPS, jehož smyslem je, že *všichni účastníci jsou si v řízení rovni* a o článek 96 odst. 1 Ústavy *deklarující účastníkům soudního řízení rovná práva*.

Rovností účastníků řízení se zabýval i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 11. března 2003 Pl. ÚS 19/02:

„Ústavní ustanovení má garantovat institut rovnosti v jeho procesní podobě, který má ovšem dopady hmotněprávní. Úlohou obyčejných zákonů, a to procesních předpisů, je Ústavou chráněný a takto chápaný institut rovnosti převést do procesních záruk, které naplnění takto chápané rovnosti zajistí. Je přitom zřejmé, že pro různé typy řízení lišící se svým předmětem může zákonodárce stanovit různý rozsah procesních práv a povinností. Jinými slovy rovnost účastníků řízení je třeba vykládat tak, že musí být respektován stejný rozsah procesních práv a povinností v řízeních shodujících se stejným předmětem řízení. Je však nepřijatelné, aby rozlišovacím kritériem byl namísto předmětu řízení účastník sám - byť například definovaný svým procesním postavením v jakémkoliv předchozím řízení.“

Za praktický příklad nerespektování zásady procesní rovnosti lze uvést komunikaci správce daně s daňovým subjektem. Např. dojde-li u daňového subjektu ke zjištění skutečností vedoucích k podání dodatečného daňového přiznání doměřující daňovou povinnost a z toho plynoucí úroky z prodlení dle ustanovení § 252 odst. 2 DŘ, měl by správce daně daňový subjekt informovat o možnosti podání žádosti o prominutí úroků z prodlení dle ustanovení § 259b DŘ. Pokud z jakéhokoliv důvodu nebude možnost prominutí úroků sdělena všem daňovým subjektům, dojde k porušení zásady procesní rovnosti.

Vyloučení úřední osoby pro podjatost

Zaručit řádné naplnění cíle správy daní je možné pouze pokud daňová řízení vedou osoby nezaujaté. K zajištění zásady procesní rovnosti v daňovém řízení přispívá existence ust. § 77 DŘ o vyloučení úřední osoby pro podjatost. *Úřední osoba je vyloučena z daňového řízení pro podjatost, pokud je předmětem řízení právo nebo povinnost její nebo osoby blízké, dále se ve shodné věci podílela na řízení již v jiném stupni, případně vztahy úřední osoby k osobě zúčastněné na správě daní vzbuzují jiné pochybnosti.*

Správce daně musí být z daňového řízení vždy vyloučen např. v případech, kdy se řízení týká osob, se kterými je v příbuzenském nebo jiném vztahu nebo pokud o dané věci již jednou rozhodoval a pro zachování dvojinstančnosti je nezbytné posouzení jinou úřední osobou, jak vyplývá z rozsudku NSS č. j. 7 Afs 36/2007-59 ze dne 5. září 2007:

„Podjatý, a tedy i vyloučený z daňového řízení, je pracovník, který by rozhodoval o daňových záležitostech vlastních nebo osob blízkých. Dále je vyloučen v případě, že by se

téže věci zúčastnil jako pracovník správce daně jiného stupně. Podjatý může být též pracovník i z jiných důvodů a tyto musí být neprodleně oznámeny vedoucímu pracovníku správce daně.“

NSS se ve výše zmíněném rozsudku zabýval kasační stížností, kterou podal finanční úřad, neboť se domníval, že daňový subjekt v daňovém řízení řádně a ve lhůtě po doručení výzvy jmenovitě nespécifikoval, které správce daně považuje za podjaté. Daňový subjekt, sice opožděně, učinil podání, ve kterém za podjaté označil všechny správce daně, a proto se na jeho původní námitku nemělo hledět, jako na nepodanou, ale měl být vyzván, k určení důvodů, pro které správce daně považuje za podjaté. Pochybení nenapravit ani odvolací finanční orgán, a proto se daňový subjekt obrátil na soud, který jeho námitkám na nesprávný a nezákonný postup vyhověl. Finanční úřad v daňovém řízení postupoval nezákonně, neboť se řádně nevypořádal s námitkou podjatosti.

Dále osoba zúčastněná na správě daní dle ust. § 77 odst. 2 DŘ namítá podjatost, jakmile se o ní dozví. V opačném případě se k námitce nepřihlíží. Tato osoba smí namítat podjatost pouze konkrétních úředních osob, nikoliv např. celého finančního úřadu, jak je vyjádřeno v rozsudku NSS ze dne 21. prosince 2006 č. j. 7 Afs 93/2006-55: „Nelze namítat podjatost správního úřadu jako takového, nýbrž pouze konkrétní osoby.“ Dotčený správce daně je povinen neprodleně svou podjatost oznámit nadřízené úřední osobě dle ust. § 77 odst. 2 DŘ, která rozhodně o jeho případném vyloučení z příslušného daňového řízení. K vyloučení správce daně z daňového řízení dojde vždy na základě splnění zákonných podmínek, případně na základě posouzení nadřízenou úřední osobou podle § 77 odst. 4 DŘ.

Zásada rovnosti je jednou ze zásad, kdy může být obtížně prokazatelné její nerespektování. V řadě případů záleží na osobnosti správce daně a jeho schopnostech nedělat mezi subjekty zjevné rozdíly a naopak si uvědomit, které vztahy mohou toto rovné jednání narušit.

2.7. Zásada součinnosti

Zásada součinnosti správce daně, daňových subjektů a dalších osob je důležitým aspektem pro správné, bezproblémové a hospodárné stanovení daně. Samotnou zásadu v DŘ nalezneme v ust. § 6 odst. 2:

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

Zde je vhodné porovnání s předcházející právní úpravou v ZSDP, která součinnost vztahovala pouze na spolupráci mezi správcem daně a daňovým subjektem dle ust. § 2 odst. 1 a 9 ZSDP:

„Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty.“

„Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správním stanovení a vybírání daně, ...“

Znění DŘ rozšířilo součinnost v daňovém řízení i na další osoby zúčastněné na správě daní včetně dalších správců daně.

Součinnost správce daně a daňového subjektu

Správci daně povinnost spolupracovat s daňovým subjektem ukládá zákon, a to i v případě, že daňový subjekt tuto součinnost neopětuje. Pro daňový subjekt představuje tato zásada právo i povinnost zároveň. Na základě svobodné vůle se daňový subjekt může sám rozhodnout, zda bude při správě daní spolupracovat či nikoliv. (Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016, Kobík 2016, Novotná 2016) Pokud osoba zúčastněná na správě daní neposkytne součinnost, může mimo jiné riskovat uložení pokuty dle ustanovení § 247 a 247a DŘ. Součinností daňového subjektu se zabýval rozsudek NSS č. j. 5 Afs 14/2004 ze dne 23. listopadu 2004:

„...povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně, svědčí toto právo daňovému subjektu kdykoli v řízení, je-li jeho předmětem správné stanovení nebo vybrání daně.“

V daném rozsudku NSS řešil kasační stížnost daňového subjektu, který vyžadoval pro využití svých práv výslovné zmocnění v zákoně, konkrétně pro účast při výslechu svědka ve vytýkacím řízení (dnešní POP). NSS konstatoval, že celý zákon musí být sestaven dle principů uznávaných demokratickým právním státem, a doslovný výklad není konečným. Ke správné interpretaci právních norem se využívají i samotné právní principy. Jakákoliv argumentace tak nesmí být podložena pouze doslovným výkladem právních norem, ale využijí se i klasické interpretační metody.

Za nejjednodušší praktický příklad součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem lze opět považovat skutečnosti, které zjistí správce daně a mohou vést k podání buď řádného, nebo dodatečného daňového tvrzení a následně výzvě daňového subjektu k podání daňového tvrzení. Daňový subjekt reaguje na výzvu podáním daňového přiznání nebo vyjádřením s důkazy vyvracející skutečnosti svědčící pro podání daňového tvrzení. V ideálním případě dochází ke splnění součinnosti na obou zúčastněných stranách. Neposkytnutím součinnosti se daňový subjekt vystavuje možnosti stanovení daně dle pomůcek. Nepodání řádného nebo

dodatečného daňového přiznání ani po výzvě správce daně dle ustanovení § 145 DŘ. je neposkytnutí součinnosti správci daně.

Během daňového řízení nese na základě ustanovení § 92 odst. 3 DŘ důkazní břemeno vždy pouze daňový poplatník a prokazuje všechny skutečnosti, které povinně uvádí v daňových tvrzení a jiných podáních.

Pokud však z jeho strany nedochází k součinnosti, mohou být v daňovém řízení podle ustanovení § 98 DŘ využity pomůcky pro stanovení daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Je třeba zmínit, že stanovení daně podle pomůcek se využívá až jako poslední možnost, pokud nelze cíle správy dosáhnout jiným způsobem – tedy dokazováním. Jedině dokazování je považováno za účinný nástroj ke stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Stanovení daně dle pomůcek, jakožto využití kvalifikované metody, umožňuje stanovit daňovou povinnost co nejpřesněji, nikoliv úplně přesně. Důležité je uvědomit si, že se nejedná o sankční nástroj daňového řízení. Přesto daňový subjekt v případě neposkytnutí součinnosti, riskuje vyměření nepatrně vyšší daňové povinnosti než je skutečnost. Správce daně dbá během celého procesu také zásady přiměřenosti. (Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016, Kobík 2016) Vyše uvedené potvrzuje i rozsudek NSS č. j. 2 Afs 207/2005 ze dne 27. července 2006:

Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit. “..., Daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob. “

NSS ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 29/2006-108 ze dne 8. března 2007 definuje tři základní podmínky pro použití pomůcek v daňovém řízení. Pomůcky správce daně využije, pokud daňový subjekt nesplní některé ze svých povinností při dokazování a tato součinnost byla nezbytná pro stanovení daňové povinnosti dokazováním a zároveň je daň možné tímto způsobem stanovit spolehlivě.

Zásada součinnosti se využívá také v případě Postupu k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 DŘ, popsané již v kapitole 2.5. V případě podání daňového tvrzení, o kterém má správce daně pochybnosti, vyzve tento správce daňový subjekt podle ust. § 89 odst. 1 a 2 DŘ k jejich objasnění. Pokud ve stanovené lhůtě daňový subjekt reaguje na výzvu a pochybnosti odstraní, správce daně jej poté vyrozumí o svém rozhodnutí prostřednictvím Sdělení o výsledku POP. V rámci tohoto institutu probíhá součinnost jednak ze strany správce daně, ale i ze strany daňového subjektu. Obě strany tak svým jednáním plní zákonem stanovené povinnosti a přispívají ke stanovení správné výše daňové povinnosti. Bez příslušné součinnosti daňového subjektu v průběhu POP může dojít k úpravě podaného daňového tvrzení na základě pochybností správce daně. O těchto úkonech bude dle zásady součinnosti daňový subjekt také informován.

Nezbytné je také poskytování součinnosti v případě daňové kontroly, jakožto nejsložitějšího nástroje využívaného ve Finanční správě. Daňová kontrola se dle ust. § 85 odst. 1 až 4 DŘ provádí u daňového subjektu za jedno nebo více zdaňovacích období, kdy předmětem této kontroly jsou daňové povinnosti, případně jiné okolnosti vedoucí ke stanovení daně ve správné výši. Při daňové kontrole je vyžadována velká míra součinnosti jak ze strany správců daně, tak i ze strany daňového subjektu. Tyto povinnosti jsou obsaženy v ust. § 86 odst. 1 až 3 DŘ. Povinností daňového subjektu je umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly. Zajišťuje také vhodné místo pro provedení kontroly, poskytuje o sobě další informace a předkládá všechny potřebné informace. Daňový subjekt má právo zúčastnit se případných jednání se svými zaměstnanci, předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně vyvracet pochybnosti správce daně.

Správce v průběhu daňové kontroly vyžaduje splnění výše uvedených povinností, ale zároveň dbá na dodržení práv daňového subjektu. Nález Ústavního soudu I. ÚS 705/06 ze dne 1. prosince 2008 v odstavcích 30 a 31 vymezuje že,

„Daňová kontrola zřejmě představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce....Pokud tedy správce daně přikročí k použití tohoto intenzivního zásahu do sféry daňového subjektu, lze od něj požadovat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce.“

Součinnost všech zúčastněných stran přispívá k rychlému a hospodárnému dosažení cíle správy daní. Porušením součinnosti ze strany správce daně dochází mimo jiné ke zbytečným průtahům v řízení. Z výše uvedeného je patrné, že daňový subjekt se svobodně rozhoduje, zda

bude se správcem daně spolupracovat, či nikoliv. Pro daňový subjekt je spolupráce se správcem daně také výhodná.

Spolupráce mezi správci daně

Kromě součinnosti mezi správcem daně, daňovými subjekty a dalšími osobami v některých případech dochází i ke spolupráci mezi jednotlivými správci daně. V DŘ se této problematice týká ust. § 17 Dožádání, na jehož základě je správce daně oprávněn požádat jiného věcně příslušného správce daně stejného nebo nižšího stupně o provedení úkonů v řízení, které by sám prováděl komplikovaně, s vysokými náklady nebo vůbec.

Při dožádání nedochází ke změně místní příslušnosti správce daně. Dožádaný správce vykonává pouze úkony vymezené v dožádání, např. o výslech svědka nebo provedení místního šetření, podle ust. § 17 odst. 2 DŘ. Dožádané úkony jsou provedeny bezodkladně. Pokud dožádaný správce daně úkony provést nemůže, sdělí k tomu odpovídající důvody.

Dožádat lze pouze věcně příslušného správce daně na stejném nebo nižším stupni. Důvodem pro dožádání je např. provedení úkonu místně příslušným správcem daně s velkými obtížemi, případně s vynaložením neúměrně vysokých nákladů. Obtížemi se rozumí např. provádění daňové kontroly za více zdaňovacích období, pokud daňový subjekt během těchto období změnil trvalé bydliště nebo sídlo. V průběhu dožádání mohou mezi zúčastněnými správci daně vzniknout spory. Jejich řešení má na starosti správce daně vyšší instance. Institut dožádání se využívá i na mezinárodní úrovni. (Metodická pomůcka Dožádání 2014, Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016, Kobík 2016, Novotná 2016)

K dožádání dochází v daňovém řízení pouze ve výjimečných případech, přesto je možnost využití tohoto institutu nezbytná pro dožení cíle správy daní. Zúčastnění správci daně dbají během celého postupu základních zásad.

Spolupráce s jinými orgány veřejné moci

V průběhu daňového řízení mohou nastat situace, kdy správce daně pro stanovení správné výše daně, potřebuje informace od věcně nepřislušného orgánu. V takovém případě není možné využít institut dožádání dle ust. §17 DŘ. Součinnost pro tyto účely je zajištěna dle ust. § 57 DŘ. Součinnost poskytují orgány veřejné moci, které vedou evidenci osob nebo věcí, poskytují plnění, které je předmětem daně, provádějí řízení, jejichž předmět podléhá dani, případně získávají další potřebné údaje pro správu daní.

Konkrétně se podle ust. § 57 odst. 2 až 6 DŘ jedná o zdravotní pojišťovny, banky, spořitelni a úvěrní družstva, platební instituce, poskytovatelé platebních služeb malého rozsahu, instituce elektronických peněz a vydavatelé elektronických peněz malého rozsahu, provozovatelé poštovních služeb, podnikatelé provozující veřejně dostupnou telefonní službu a vydatelé periodického tisku.

Dle ust. § 58 odst. 3 DŘ si správce daně může potřebné informace vyžádat pouze v případě, že je nelze získat z jím vedené úřední evidence.

Mezi jednotlivými státními institucemi samozřejmě funguje součinnost i v opačném případě. Správce daně zprošťuje mlčenlivosti ust. § 53 DŘ, kdy poskytuje informace získané v daňovém řízení např. soudu, Ministerstvu práce a sociálních věcí, zdravotním pojišťovnám, Nejvyššímu kontrolnímu úřadu, Českému statistickému úřadu a řadě dalších institucí.

Spolupráce mezi jednotlivými státními institucemi je dnes zcela běžným a hojně využívaným jevem. Správce daně, ale i ostatní úřední osoby musí dbát opatrnosti, aby při snaze získat informace o daňovém subjektu nepřekročili svoje pravomoci.

V praxi se nejčastěji vyžadují informace od bankovních institucí týkající se čísel účtů daňových subjektů, a to především v průběhu daňové kontroly, neboť pohyby na účtech dotyčného daňového poplatníka pomáhají vykreslit finanční situaci daňového poplatníka a přispívají tak ke stanovení správné výše daně. Dále často dochází k součinnosti mezi správcem daně a správou sociálního zabezpečení nebo zdravotními pojišťovnami,

Bohužel do dnešního dne existuje pouze minimální provázanost jednotlivých státních institucí. Někdy ovšem úřední osoby pro dosažení stanovených cílů potřebují právě informace od jiných státních organizací, proto by bylo velkým usnadněním práce úředních osob, pokud by zákonodárci byli schopni provázanost státních institucí zajistit. Např. pracovníci Finanční správy jsou vázány mlčenlivostí i vůči pracovníkům Správy sociálního zabezpečení. Prolomení mlčenlivosti je na základě zákona možné, avšak jedná se o zdlouhavý a pravděpodobně také nákladný proces. Vytvoření systému, do kterého by měli dálkový přístup zaměstnanci všech institucí a nemuseli by tak o poskytnutí informací zdlouhavě žádat, by jistě zefektivnil nejen správu daní.

2.8. Zásada poučovací

Primárním smyslem zásady poučovací je poučení daňového subjektu a dalších osob zúčastněných na správě daní správcem daně o jeho právech a povinnostech, jak upravuje ust. § 6 odst. 3 DŘ.

K zásadě poučovací se NSS vyjádřil v rozsudku č. j. 5 As 1/2010-76 ze dne 14. října 2010:

„Poučovací povinnost správních orgánů v řízeních, která vedou, je obecně zaměřena na poučení o procesních právech a povinnostech. Do poučovací povinnosti však již nepatří návod, co by účastník řízení měl nebo mohl činit, aby dosáhl žádaného výsledku.“

V některých záležitostech vyplývá poučení přímo ze zákona, a to především v písemné komunikaci správce daně s daňovým subjektem. Důležitost poučení se zvyšuje, pokud se doručením rozhodnutí ukládá splnění povinnosti. Daňový subjekt musí být poučen o možnosti podání opravných prostředků podle ust. § 109 DŘ pro případ, že nebude s rozhodnutím správce daně souhlasit. (Kobík 2016, Lichnovský/Ondryšek a kol. 2016) Chybějící poučení ovšem neznamená zánik možnosti opravný prostředek podat, k čemuž se vyjádřil i NSS ve svém rozsudku č. j. 4 As 154/2013-27 ze dne 27. února 2014:

„Neobsahuje-li rozhodnutí poučení o odvolání, o lhůtě k odvolání nebo o soudu, u něhož se podává, nebo obsahuje-li nesprávné poučení o tom, že odvolání není přípustné, lze podat odvolání do 3 měsíců od doručení.“

Další aplikací zásady poučovací v DŘ je např. ust. § 32 odst. 3 DŘ upravující uložení lhůty daňovému subjektu pro splnění povinnosti, ale i důsledky vyplývající z jejího nesplnění, které musí být v rozhodnutí správce daně uvedeny.

Poučení uvedené např. ve výzvě k podání daňového přiznání může být pro daňový subjekt stěžejní při rozhodnutí, zda bude v daňovém řízení poskytovat součinnost.

Zásada poučovací je však neméně důležitá i během osobní komunikace správce daně s daňovým subjektem. Ve většině případů není daňový subjekt znalý daňového řádu v takové míře, aby byl schopen využívat všech svých zákonných práv. Za příklad lze považovat již zmiňované doměření daňové povinnosti a prominutí následných úroků z prodlení podle ust. § 259 DŘ, které se z doměrku vypočítávají. Řada daňových poplatníků neví o možnosti prominutí úroků z prodlení a správce daně je povinen o ní daňové subjekty informovat.

Pokud se daňový subjekt setkává s některými úkony při správě daní častěji, předpokládá se, že není třeba přílišného poučení. Opakem jsou situace pro daňový subjekt ojedinělé, kde je

poučení správcem daně nezbytné. Zde existuje prostor pro subjektivní uvážení správce daně, který v případě poučování o právech a povinnostech dbá také zásady rovnosti, neboť přiměřené poučení neposkytuje podle charakteru daňového poplatníka, nýbrž úkonu. (Lichnovský/Ondříšek a kol. 2016)

Do dnešní doby stále platí známý princip „neznalost zákona neomlouvá“. Cílem demokratického právního státu je také určitá ochrana svých občanů. Ta se v daňovém řízení promítá právě v zásadě poučovací, která informuje daňový subjekt o jeho právech a povinnostech. Současně se jedná i o splnění níže popsané zásady vstřícnosti.

2.9. Zásada vstřícnosti

Zásada vstřícnosti úzce souvisí se zásadou součinnosti, ale také se zásadou rychlosti či proporcionality, v DŘ ji nalezneme v ust. § 6 odst. 4. Na základě zásady vstřícnosti správce daně osobám zúčastněným na správě daní vychází vstříc a zároveň se vyvaruje jakýchkoliv nezdvořilostí.

Veřejná správa je dnes prezentována jako služba veřejnosti. Součástí je samozřejmě i Finanční správa. Zásada vstřícnosti vychází z tzv. klientského přístupu, který se Finanční správa snaží ve všech svých úřadech uplatňovat. Cílem klientského přístupu je vytvoření úřadu, který veřejnost vnímá pozitivně, nikoliv jako obávaného „strašáka“. Nejvyšší měrou se na utvoření přívětivé image podílejí řadoví zaměstnanci finančních úřadů. Právě oni nejvíce komunikují s daňovými poplatníky. Jejich úkolem je zaujmout k daňovým subjektům vstřícný, odborný a věcný přístup. (Picková 2010)

Pro své zaměstnance a také pro lepší zajištění zásady vstřícnosti, Finanční správa vytvořila Etický kodex FS ČR. Pro ně slouží jako jakási příručka, jakým způsobem přistupovat k daňovým subjektům. Daňoví poplatníci naopak na jejím základě vědí, co mohou od pracovníka finančního úřadu očekávat. Hned první zásadou ve zmíněném kodexu je, že jednání zaměstnanců musí být v souladu s očekáváním veřejnosti. Tím je vstřícná, přístupná a řádně vedená správa daní. Z výše uvedeného lze usuzovat, že se Finanční správa snaží přistupovat k daňovým poplatníkům v souladu s klientským přístupem.

Jestliže daňový subjekt není spokojen s chováním správce daně, má možnost proti jeho nevhodnému chování nebo postupu podat stížnost dle ust. § 261 odst. 1 DŘ.

Správce daně příslušný k vyřízení stížnosti, prověří skutečnosti vedoucí k jejímu objasnění. V rámci tohoto postupu je možné vyslechnout stěžovatele, dotyčného správce daně a případně

i další osoby. V případě zjištění pochybení, sjedná nápravu. Stížnost musí být vyřízena ve lhůtě maximálně 60 ti dnů od podání.

Není to však pouze správce daně, na kterého se při jednání vztahují zásady slušného chování. Od daňového poplatníka se také očekává, že se vyvaruje hrubého a urážlivého chování. V opačném případě je v pravomoci správce daně, uložit daňovému subjektu pořádkovou pokutu podle ust. § 247 odst. 1 písm. c) DŘ, a to až ve výši 50 000 Kč.

Aplikaci zásady vstřícnosti v praxi odpovídá i neformální kontakt správce daně s daňovým subjektem. V případě drobného pochybení ze strany daňového subjektu, např. chyba ve výpočtu daňové povinnosti v daňovém tvrzení, je mnohdy velice efektivní nezačínat žádné formální, nákladné a zdlouhavé řízení, ale pouze kontaktovat poplatníka např. prostřednictvím telefonu nebo emailu. Tento postup minimálně zasahuje do práv daňového subjektu, ale také umožňuje vytvářet Finanční správě image přátelského úřadu.

Dodržování základních zásad slušného chování všech zúčastněných stran, napomáhá rychlému a bezproblémovému dosažení cíle správy daní. Zároveň finančním úřadům přispívá k vytvoření přívětivé image pro veřejnost. Pro demokratický právní stát je existence zásady vstřícnosti naprosto nezbytná, protože její dodržování může napomoci respektovat základní lidská práva. Kontrolovat její dodržování však může být poněkud složité.

Důležitým prvkem v rámci klientského přístupu je i např. vytvoření odpovídajících internetových stránek. U Finanční správy se jedná o www.financnisprava.cz. Daňový subjekt tak není nucen navštěvovat úřad, kdykoliv potřebuje, ale řadu užitečných informací si zjistí svépomocí právě z nich.

2.10. Zásada rychlosti

Původ zásady rychlosti lze najít v LZPS, konkrétně v čl. 38 odst. 2 deklarující, že *každý má právo na projednání své věci bez zbytečných průtahů*, ale dále také v Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod v čl. 6: „*Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem*“ a v Listině základních práv EU v čl. 41: „*Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla projednána nestranně a spravedlivě a v přiměřené lhůtě institucemi a orgány EU.*“ V DŘ tuto zásadu nalezneme v ust. § 7 odst. 1, dle kterého povinností správce daně je postupovat bez zbytečných průtahů.

Cílem této zásady je zabránit správci daně bezdůvodně prodlužovat daňové řízení, případně jeho jiné činnosti. Zbytečnými průtahy v řízení se rozumí např. nedbalý přístup správce daně nebo konání neúčelných kroků v řízení. Zásada rychlosti nabývá na významu především v dlouhodobě trvajících řízeních, jakým je především daňová kontrola. Průtahy v řízení však nemusí vznikat pouze na straně správce daně, ale i pro nesoučinnost daňového subjektu. Daňové řízení vede vždy správce daně, kterého zákon zmocňuje řadou pravomocí a je tak zcela v jeho kompetenci zabránit průtahům ze strany daňového subjektu, např. uložením pořádkové pokuty dle ust. § 247 DŘ. Z těchto důvodů jsou průtahy v řízení vždy přikládány primárně za vinu správci daně. V krajních případech mohou průtahy v řízení skončit úhradou úroků daňovému subjektu dle ust. § 254 DŘ (viz. kapitola 2.5.), eventuálně by soudy mohly změnit díky společenskému vývoji názor na výklad určitých daňových záležitostí. (Kobík 2016, Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016, Novotná 2016) V případném soudním sporu by však soud posuzoval, zda k průtahům došlo na základě nesoučinnosti daňového subjektu, k čemuž se vyjádřil i Ústavní soud ve svém nálezu *I. ÚS 332/04 ze dne 3. srpna 2004*:

„Důležitým hlediskem při posuzování průtahů v řízení je skutečnost, zda jsou průtahy způsobeny pouze státní mocí nebo jsou zapříčiněny i samotným jednáním účastníků řízení.“

Určení přiměřené lhůty pro vyřízení podání daňového poplatníka není jednoduché, neboť se jedná o značně subjektivní názor. To potvrzuje i další nález Ústavního soudu *IV. ÚS 599/200 ze dne 29. ledna 2001*:

„Kritérium „přiměřené lhůty“ je subjektivním pojmem, který se může lišit podle povahy každého individuálního případu.“ ... „Je věcí státu, aby zajistil takový stav personálu, který by kritérium „přiměřené lhůty“ byl schopen naplnit.“

Konkrétní situace DŘ ve svých ustanoveních příliš nerozebírá. Ministerstvo financí proto vydalo pokyn MF-5, kterým se určují lhůty při správě daní vybraných typů rozhodnutí a napomáhají tak správci daně vyhnout se zbytečným průtahům v řízení. Délka lhůt se odvíjí od složitosti řešené věci, typicky se jedná o šest nebo tři měsíce, u nejjednodušších podání o lhůtu 30 dní. V mimořádných případech lze lhůty uvedené v pokynu MF-5 prodloužit.

Spory ohledně délky řízení mnohdy rozhoduje i ESLP. Za příklad lze uvést spor č. 64890/01 ze dne 29. března 2006 Apicella proti Itálii, který trval více než dvanáct let, a ve kterém ESLP konstatuje, že při hodnocení délky řízení je nutné brát v úvahu i další okolnosti:

„Co se týče otázky překročení přiměřené lhůty, Soud připomíná, že je třeba vzít v úvahu okolnosti případu a kritéria stanovená v jeho judikatuře, zejména složitost věci, chování stěžovatele a postup příslušných orgánů, jakož i význam sporu pro stěžovatele.“

Pokud je daňový subjekt přesvědčen, že v jeho věci dochází ke zbytečným průtahům v řízení ze strany správce daně, např. marně uplynula lhůta pro provedení, správce daně neprovedl úkon v obvyklé lhůtě nebo nedošlo k bezodkladnému vydání rozhodnutí po shromáždění všech potřebných podkladů lze podat podnět podle ust. § 38 DŘ. Podnět daňový subjekt podává nejblíže nadřízenému správci daně.

Nadřízený správce daně o podaném podnětu rozhoduje, a v případě zjištění pochybení uloží podřízenému správci daně náhradní lhůtu pro vyřízení dané věci. Pokud ani v náhradní lhůtě správce daně nekoná, nadřízený orgán zjedná nápravu sám, např. si věc k vyřízení atrahuje podle ust. § 19 DŘ a rozhodne. Teprve po vyčerpání ochranného prostředku podle DŘ se lze proti nečinnosti bránit v soudním řízení, což potvrzuje i rozsudek NSS č. j. 2 Ans 4/2007-53 ze dne 25. července 2007:

„Nadřízený správce daně podnět prověří, a pokud je důvodný, přikáže správci daně, který zásadu postupovat v řízení bez zbytečných průtahů porušil, odstranění zjištěného porušení. Nedojde-li k nápravě správcem daně, který zásadu porušil, do 30 dnů od doručení podnětu daňového subjektu, zjedná nadřízený správce daně nápravu ve své působnosti, popřípadě ve věci rozhodne sám nebo pověří jiného věcně příslušného správce daně ve svém územním obvodu tak, aby náprava byla provedena bezodkladně.“

„Daňový řád logicky využití tohoto prostředku nemůže stanovit jako povinné, neboť povinnost dbát o rychlost správního řízení a dodržování lhůt pro rozhodnutí je povinností správního orgánu a nemůže stát a také nestojí na aktivitě objektu tohoto řízení. Daňový subjekt ovšem takovou možnost má k dispozici, pokud má na rychlosti řízení zájem. Neuspěje-li, teprve nastupuje ochrana moci soudní.“

Předejít podáním ohledně nečinnosti správce daně lze i prostřednictvím zásady součinnosti, kdy správce daně daňový subjekt pravidelně informuje o úkonech učiněných v daňovém řízení.

Ačkoliv lze zásadu rychlosti bezesporu považovat za důležitou zásadu v daňovém řízení, nesmí převážet nad ostatními zásadami. Při rozhodování správce daně zjišťuje správný stav věci, tedy dodržuje především zásadu materiální pravdy a zásadu proporcionality.

2.11. Zásada hospodárnosti

Správce daně šetří státní rozpočet a tedy i výši vybraných daní prostřednictvím zásady hospodárnosti, jinak také zásady procesní ekonomie nebo efektivity. Při své činnosti postupuje správce daně tak, aby nikomu – tedy i daňovému subjektu - nevznikaly zbytečné náklady. V DŘ je tato zásada obsažena v § 7 odst. 2.

Cílem této zásady je zabránit vzniku zbytečných nákladů, jednak na straně státu, ale i na straně daňového subjektu, případně dalších osob zúčastněných na správě daní. Aplikace zásady hospodárnosti společně se zásadou rychlosti by mohla v očích veřejnosti budít dojem, že správce daně nemusí dbát na správné stanovení daně, ale má jednat především rychle, aby šetřil náklady státu. Tomu zabraňuje především zásada materiální pravdy, která bude popsána v dalších kapitolách. Je více než zřejmé, že zásada hospodárnosti často ustupuje do pozadí, aby daňový subjekt mohl uplatit svá práva. (Baxa 2011, Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016, Novotná 2016)

Zabránění vzniku zbytečných nákladů na straně daňového subjektu znamená např., že daňový subjekt vede pouze evidence, které jsou nezbytně nutné ke stanovení a prokázání správné výše daně. Typickým příkladem snižování nákladů na straně správce daně je provádění úkonů pro různá řízení společně. Ve většině případů se to bude týkat pouze jednoho daňového subjektu, aby se zabránilo především porušení mlčenlivosti a tím poškození práv jiného daňového poplatníka. Úkony pro různá společná řízení se provádějí zejména u daňové kontroly podle ust. § 85 DŘ a dalších. (Baxa 2011, Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016, Novotná 2016)

Institut daňové kontroly je vhodný využít tam, kde vzniká potřeba zkontrolovat více zdaňovacích období najednou, podle ust. § 85 odst. 3 a 4 DŘ. Zároveň umožňuje daňovou kontrolu v jejím průběhu v případě nutnosti rozšířit. Naopak nevhodné by bylo zahajovat za každé zdaňovací období zvlášť POP dle ust. § 89 DŘ. Uvedený příklad je platný i opačně. Pokud by správce daně měl pochybnosti o správnosti podaného daňového tvrzení, u kterého předpokládá rychlé odstranění, zahajuje „pouze“ POP. Vyjdou-li v průběhu POP najevo další skutečnosti, správce daně podle ust. § 90 odst. 3 DŘ zahájí daňovou kontrolu. Výše uvedené příklady jsou nejen v souladu se zásadou hospodárnosti, ale také se zásadou proporcionality.

V průběhu daňové kontroly je také možné šetřit vznik zbytečných nákladů, a to např. využitím institutu dožadání podle ust. § 17 DŘ, popsanou v kap. 2.7., případně delegací podle ust. § 18 DŘ, při které však dochází ke změně místní příslušnosti správce daně.

K delegaci dochází na žádost daňového subjektu, případně z podnětu správce daně. Důvodem delegace je zajištění řádného výkonu správy, např. při potřebě odborných znalostí. O delegaci rozhoduje nejbližší nadřízený správce daně a nelze proti ní uplatnit opravné prostředky. Nejjednoduššími praktickými příklady, kterými lze zabránit vzniku zbytečných nákladů je např. neposílání platebních výměrů daňovému subjektu v případě, že podané daňové tvrzení je totožné s vyměřenou daní nebo naopak zaslání více dokumentů v jedné obálce nebo prostřednictvím datové schránky.

2.12. Zásada volného hodnocení důkazů

Zásada volného hodnocení důkazů má své ukotvení v LZPS, konkrétně v čl. 38, na základě kterého má každý právo se vyjádřit ke všem důkazům v řízení. DŘ ji pro potřeby daňového řízení upravuje v ust. § 8 odst. 1 tak, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, zároveň však posoudí všechny důkazy jak jednotlivě, tak i v jejich vzájemné souvislosti. Tak pracuje se všemi důkazy, které během daňového řízení vyšly najevo.

Dokazování má v daňovém řízení jedinečný význam, neboť díky němu může správce daně naplnit zásadu materiální pravdy a zjistit tak skutkový stav věci nade vší pochybnost. Dokazování a důkazní prostředky jsou v DŘ obsaženy v ust. § 92 a 93. V daňovém řízení je dokazování ovládáno jednak zásadou vyhledávací (vyšetřovací), ale také zásadou projednací. Tato kombinace v praxi dovoluje správci daně i daňovému subjektu během řízení předkládat důkazní prostředky, které poté správce daně na základě zásady volného hodnocení důkazů posoudí. Zásada vyhledávací umožňuje dosáhnout zásady přiměřenosti a zásada projednací zajišťuje hospodárnost daňového řízení. V daném případě je patrná provázanost jednotlivých daňových zásad. (Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016)

Zásadu volného hodnocení důkazů je třeba také odlišit od správního uvážení popsané v kap. 2.5. Princip správního uvážení spočívá ve stanovení mezi zákonem, ve kterých se správce daně může během svého rozhodování pohybovat. Tyto hranice v případě hodnocení důkazů dány nejsou. Správce daně v řízení hodnotí jednotlivé důkazy podle svého uvážení, přikládá jim různou míru věrohodnosti a významnosti pro prokázání skutečného stavu věci, zároveň posuzuje celkovou logickou souvislost všech důkazních prostředků. Se všemi zjištěnými nebo předloženými důkazy se správce daně musí během dokazování řádně vypořádat. Některé důkazy však nelze považovat za důležité při zjišťování skutečného stavu věci, povinností správce daně ovšem je řádně odůvodnit vyloučení daného důkazního prostředku. Opomenutí této povinnosti může vést až ke zrušení rozhodnutí v soudním řízení (Baxa 2011, Kobík 2016, Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016, Novotná 2016)

Zásadu volného hodnocení důkazů ve svém rozsudku popsal i NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 7/2007-58 ze dne 22. února 2007:

„...při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.“

Primárně nese důkazní břemeno v řízení daňový subjekt, podle ust. § 92 odst. 2 DŘ však správce daně není závislý pouze na důkazech jim předložených, ale sám si je obstarává, tak aby byl schopen zjistit skutkový stav nade vší pochybnost a stanovit tak daňovou povinnost, co nejpřesněji.

K tomu se vyjádřil i NSS v rozsudku č. j. 5 Afs 74/2009-111 ze dne 1. března 2009:

„Má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí.“

Pokud má tedy správce daně pochybnosti o stavu zjištěném prostřednictvím důkazů předložených daňovým subjektem, má právo si důkazy sám obstarat a prokázat opak. Daňový subjekt má právo i povinnost se k důkazům správce daně vyjádřit.

Správce daně během řízení rovněž dbá, aby obstarávání důkazních prostředků proběhlo v souladu se zákonem. V opačném případě by takový důkaz nemohl být použit. (Baxa 2011)

Porušení zásady volného hodnocení důkazů tvrdil daňový subjekt v podané kasační stížnosti, jehož výsledkem je rozsudek č. j. 5 Afs 5/2008-75 ze dne 28. července 2008. Důvodem sporu bylo vyloučení některých daňově uznatelných nákladů v daňovém přiznání. Správce daně shromažďoval důkazní prostředky, ke kterým daňový subjekt neměl možnost se vyjádřit a případně navrhnout předložení dalších důkazů. Takové jednání neumožnilo příslušnému správci daně řádně hodnotit získané důkazy, a proto došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů. NSS tak uznal kasační stížnost jako důvodnou.

Ačkoliv výraz „volné“ hodnocení důkazů může v daňových subjektech navozovat dojem, že správce daně využívá libovůli, není tomu tak. Správce daně v každém svém kroku musí postupovat v souladu se zákonem a v případě hodnocení důkazů musí také splnit zásadu materiální pravdy, která bude popisována později.

2.13. Zásada neveřejnosti

Daňový subjekt o sobě a své rodině poskytuje v daňovém řízení správci daně citlivé informace nejen o svých majetkových poměrech, a proto je existence této zásady pro dosažení cíle správy daní nezbytná. V DŘ se nachází v ust. § 9 odst. 1. Nejen správce daně, ale i osoby zúčastněné na správě daní jsou povinné zachovat mlčenlivost o všem, co se při správě daní dozvěděly.

Zásada neveřejnosti také vychází z čl. 10 LZPS, která garantuje právo člověka na zachování jeho lidské důstojnosti, osobní cti, dobré pověsti a ochranu jeho jména, dále na ochranu před neoprávněným zasahováním do soukromého a rodinného života, před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě.

Lze jednoznačně předpokládat, že daňový subjekt by v případě podílení se veřejnosti na daňovém řízení, pravděpodobně neposkytoval veškeré potřebné údaje pro správné stanovení daně a příjmy rozpočtu by tak byly ohroženy. K zásadě neveřejného jednání lze zařadit i povinnost mlčenlivosti správce daně, ta je v DŘ zakotvena v ust. § 52 odst. 1. Správce daně je povinen zachovávat mlčenlivost o všem, co se během správy daní dozvěděl. Daňový subjekt není vázán mlčenlivostí na informace, které správci daně poskytl o sobě samém.

Veškeré údaje, které daňový subjekt správci daně poskytne, nesmí být použity mimo daňové řízení ani jinak šířeny. Výjimku představuje součinnost mezi státními organizacemi uskutečňovanou podle ust. § 52 odst. 3 až 6 DŘ a ust. § 53 DŘ, popsanou v kap. 2.7. Po poskytnutí informací z daňového řízení se na tyto orgány rovněž vztahuje mlčenlivost podle ust. § 55 odst. 2 DŘ, jakožto na osoby zúčastněné na správě daní. Tyto osoby mohou s informacemi poskytnutými správcem daně disponovat pouze v rozsahu a k účelům stanovených zákonem. Za dodržení povinnosti mlčenlivosti odpovídá ten orgán veřejné moci, který si informace vyžádal.

Jediným subjektem, kterého povinnost mlčenlivosti nezavazuje je daný daňový subjekt. Pouze on může bez postihu komukoliv poskytovat informace o sobě samém, nikoliv o jiných osobách. (Baxa 2011, Kobík 2016, Lichnovský/Ondrýšek a kol. 2016, Novotná 2016) DŘ dle ust. § 52 odst. 2 umožňuje daňovému subjektu zprostit v libovolném rozsahu správce daně nebo osobu zúčastněnou na správě daní této mlčenlivosti.

Zde je také vhodné připomenout, že daňový subjekt především v případě podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob neposkytuje pouze údaje o svých příjmech, ale také velice citlivé informace ze svého osobního života. Jedná se např. o rodná čísla manželky

a dětí, smlouvy k hypotečním úvěrům, doklady o potvrzení invalidity, rozsudky soudů o svěřeni dětí do péče a další. Na základě těchto informací je správce daně schopen vytvořit si určité mínění nejen o finanční situaci daňového poplatníka a jeho rodiny. Z morálního hlediska se předpokládá, že správce daně informace získané během daňového řízení nepoužije, není však možné na to dostatečně spoléhat. Na porušení mlčenlivosti se hledí jako na přestupek a v takovém případě hrozí správci daně a osobám zúčastněným na správě daní postih podle ust. § 246 DŘ až do výše 500 000 Kč.

K projednání přestupku zmocňuje ust. § 246 odst. 3 DŘ přímého nadřízeného správce daně, který mlčenlivost porušil. Daňový řád řízení o přestupku dále nespecifikuje, a proto se použije přestupkový zákon, a také správní řád. (Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016) Ust. § 55 odst. 4 DŘ vztahuje povinnost mlčenlivosti i na osobu, která již není správcem daně a nepodílí se tak na výkonu pravomoci správce daně.

Je více než zřejmé, že dodržování neveřejnosti daňového řízení a povinnost mlčenlivosti vytváří na správce daně velký tlak. Pochybením může způsobit vážnou újmu daňovému subjektu, jeho rodině a v neposlední řadě i sám sobě. Pro respektování zásady neveřejnosti je nutné, aby Finanční správa jako zaměstnavatel, vytvořila pro práci správce daně vhodné podmínky. Za příklad lze považovat zajištění vhodného kancelářského vybavení nebo natočení monitoru mimo dohled prostoru, ve kterém se daňový subjekt může pohybovat, aby při jeho návštěvě v úřední den nedošlo z monitoru k vyčtení citlivých údajů o jiném daňovém subjektu, jímž se správce daně v době příchodu daňového subjektu zabýval. Tyto zdánlivě banální věci také mohou zapříčinit porušení zásady neveřejnosti.

Důležitým aspektem je také jakási ukázněnost a schopnost empatie daňových subjektů při návštěvě finančního úřadu. Pokud se při jeho příchodu správce daně zabýval daňovým řízením jiného poplatníka, jak je zmíněno výše, neměl by být příliš horlivý a vyčkat pár chvil, než se mu bude moci správce daně věnovat. Pro snížení rizika porušení zásady neveřejnosti by bylo vhodné zavést na finančních úřadech např. elektronické pořadníky, aby byl správce daně včas informován o příchodu daňového subjektu.

Paradoxně může zásada neveřejnosti v době elektronizace vést k vyšší potřebě návštěv daňového subjektu na finančním úřadu. Správce daně pro zajištění neveřejnosti nesmí poskytovat informace např. o stavech osobních daňových účtů prostřednictvím telefonního hovoru nebo emailové komunikace, neboť nemá nikdy jistotu, s kým komunikuje.

Ačkoliv zajištění neveřejnosti daňového řízení a mlčenlivosti není vždy jednoduché, jejich nezbytnost pro správu daní je neoddiskutovatelná.

2.14. Zásada oficiality a zásada vyhledávací

K činnostem správce daně patří mimo jiné i aktivní zjišťování skutečností rozhodných pro zahájení daňového řízení. V takovém případě je správce daně ze zákona povinen řízení zahájit z moci úřední. Toto konání se nazývá zásadou oficiality, tzv. *ex officio*. V DŘ je tato zásada ukotvena v ust. § 9 odst. 2:

Pro zahájení řízení z moci úřední není rozhodné, zda daňový subjekt podáním daňového přiznání již splnil svou povinnost přiznat daň. Správce daně provádí různé kontrolní činnosti, při kterých zjišťuje, zda daňová povinnost byla stanovena ve správné výši. Jedná se např. o kontrolu hlášenek o prodeji nebo darování nemovitosti, kontrolu příjmů manžela/ky uplatněné v daňovém přiznání a řadu dalších. Cílem těchto činností je přispět ke splnění základní funkce správy daní. (Baxa 2011, Lichnovský/Ondrýsek a kol. 2016, Novotná 2016)

K zásadě oficiality neodmyslitelně patří zásada vyhledávací, jejíž hlavním úkolem je co nejpřesnější zjištění všech skutečností ovlivňující stanovení správné výše daně i bez poskytnutí součinnosti daňového subjektu, jak definuje ust. § 92 odst. 2 DŘ.

Tyto dvě zásady jsou omezeny ust. § 148 DŘ, zaručující, že po uplynutí zákonem stanovené doby není správce daně oprávněn, činit jakékoliv kroky vedoucí k vyměření daňové povinnosti. Základní lhůta pro stanovení daně činí tři roky a běží ode dne uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání nebo ode dne v němž se stala daň splatnou.

Faktem je, že pokud by na zásadu oficiality nenavazovala zásada vyhledávací, všechny předchozí činnosti, včetně zahájení řízení z moci úřední, by ztratily svůj smysl.

Je povinností správce daně dbát těchto dvou zásad, tedy zajistit stanovení správné výše daně a dosáhnout tak cíle správy daní. Zároveň však musí zajistit, aby nedošlo jeho jednáním k poškození práv daňového subjektu, a to především respektováním zásady proporcionality.

V následujících kapitolách budou analyzovány zbylé tři zásady správy daní – zásada legitimního očekávání, zásada materiální pravdy a zásada zákazu zneužití práva. Tyto zásady lze z pohledu daňového řízení považovat za ty nejdůležitější. Zásada zákazu zneužití práva je navíc tou nejnovější zásadou, která se objevila v DŘ. Jako jediná přímo ukládá povinnosti, resp. zákaz daňovému subjektu, nikoliv správci daně.

3. ZÁSADA LEGITIMNÍHO OČEKÁVÁNÍ

Zásadu legitimního očekávání lze v demokratickém právním státu považovat za jednu z nejdůležitějších. V DŘ je ukotvena v ust. § 8 odst. 2. DŘ Na základě zásady legitimního očekávání správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

DŘ stejně jako ostatní zákony vymezuje určité hranice pro chování daňových poplatníků. Jejich legitimní očekávání spočívá v tom, že pokud budou jednat podle zákona, vědí, jakým způsobem se stát prostřednictvím správce daně zachová – jedná se také o zásadu zákazu libovůle. Na základě toho se rozhodují, jak v různých situacích jednat. Pokud by se správce daně zachoval jiným způsobem, než tím, které dalo vzniknout legitimnímu očekávání, došlo by k narušení právní jistoty a důvěry ve spravedlivou veřejnou správu. (Baxa 2011, Lichnovský 2016, Morawski 2018, Brown 2017)

Všechny postupy a rozhodnutí Finanční správy musí být v souladu se zákonem, není to ovšem pouze zákon, který vytváří legitimní očekávání daňových subjektů. Důležitý prvek v rozhodování tvoří samotná rozhodovací praxe finanční úřadů – nazývané také jako *princip vázanosti vlastní správní praxí*. Daňový subjekt očekává, že skutkově podobné případy budou při platnosti stejné právní úpravy řešeny, pokud ne stejným, tak podobným způsobem. Určitou výjimku tvoří rozhodnutí, jejichž cílem je co nejméně zatěžovat práva a povinnosti daňového subjektu. Částečně lze legitimní očekávání spatřovat i v existenci odůvodnění daného rozhodnutí. Změna rozhodovací praxe finančních úřadů ovšem není zcela vyloučena. Pro změnu lze vymezit tři základní podmínky:

1. je možná pouze do budoucna (zákaz retroaktivity)
2. dotčení daňoví poplatníci musí dostat možnost se s ní seznámit
3. vedou k ní závažné okolnosti

Důležitou roli má tato zásada v případech, kdy správce daně využívá správního uvážení. Odchýlení od rozhodovací praxe vede k až k nezákonnosti rozhodnutí. Zásada legitimního očekávání úzce souvisí se zásadou rovnosti, zároveň zakazuje jakoukoli diskriminaci. Od vstupu do Evropské unie jsou správní orgány také vázány unijním právem a především v oblasti harmonizace (DPH, cla) je nutné dodržovat zásadu legitimního očekávání. (Baxa 2011, Lichnovský 2016, Morawski 2018, Brown 2017)

Ačkoliv lze zásadu legitimního očekávání považovat za jeden z nejdůležitějších principů demokratického právního státu v její aplikaci v praxi lze najít určité hranice. Díky

společenskému vývoji dochází ke změnám výkladu stávajících právních norem, a proto řada starších judikátů již nemusí být na současné případy použitelná. Tento jev je zcela přirozený a není možné ho nijak zastavit. Existují však i situace, kdy je „změna“ legitimního očekávání nutná. V minulosti mohlo dojít ke špatnému výkladu zákona nebo finanční úřady zavedly v určité věci nesprávnou praxi. V takové chvíli je nezbytné výklad zákona či správní praxi uvést do pořádku. DS se poté nemůže odkazovat na zásadu legitimního očekávání. Změna legitimního očekávání musí být samozřejmě řádně zdůvodněno. (VOX 2019)

Definici legitimního očekávání lze také nalézt v rozsudku NSS ze dne 21. července 2009 č. j. 6 Ads 8/2006-132:

„Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů.“

V rámci rozhodovací praxe ovšem nastává problém ohledně nedostatečné informovanosti správců daně o konkrétních případech řešených na jednotlivých územních pracovištích finančních úřadů. Správci daně jsou si v rámci jednoho územního pracoviště, případně v rámci celého kraje, schopni relativně jednoduše předávat instrukce a zkušenosti, ať už prostřednictvím přímého kontaktu správců daně nebo prostřednictvím dotazů na specializovaná krajská oddělení. Problém ovšem nastává v předávání informací v celorepublikovém měřítku. O rozhodovací praxi finančních úřadů v jiných krajích se správce daně často dozvídá až po její medializaci, tzn., nejdříve se dozví, jak bych v uvedeném případě postupovat neměl. V tomto ohledu je zcela jistě zásada legitimního očekávání neúmyslně porušena, ačkoliv se vždy nemusí jednat o závažný zásah do práv a povinností daňového subjektu. Na intranetu Finanční správy jsou sice zveřejňovány rozsudky a další dokumenty týkající se významných případů. Správce si však zveřejnění nemusí všimnout a zpětné dohledání není jednoduché, neboť neexistuje žádná databáze rozhodnutí.

Tento fakt je jistě dobrým námětem k diskuzi při plánování nového informačního systému Finanční správy, který se v následujících letech snad bude vyvíjet. V současnosti totiž není správce daně schopen rozhodovat zcela v souladu se zásadou legitimního očekávání. Nadruhou stranu se ve většině případů porušení legitimního očekávání jedná v podstatě o poměrně nezávažná pochybení, které většina daňových subjektů nerozporuje, neboť významně nezasahují do jejich práv a povinností.

Zajímavý případ ohledně výkladu legitimního očekávání řešil NSS v rozsudku č. j. 4 Afs 168/2015-26 ze dne 5. listopadu 2015. Daňový subjekt, jakožto plátce DPH, podával daňová priznání, ve kterých vykazoval nadměrné odpočty. Způsob, kterým byly předmětné odpočty uplatňovány, správce daně dvakrát prověřoval ve vytýkacím řízení a neshledal žádné pochybení. Posléze ovšem byla zahájena daňová kontrola, ve které správce daně došel k závěru, že způsob uplatňování nadměrného odpočtu je chybný, a to i již v prověřovaných obdobích. DS byly posléze doručeny dodatečné platební výměry včetně již posuzovaných zdaňovacích období a povinnost uhradit penále. Následné projednávání u krajského soudu mělo za následek zrušení platebních výměrů za období, ve kterých došlo k vytýkacímu řízení, tak aby byla dodržena překážka *rei iudicatae* (překážka věci rozhodnuté). Ostatní dodatečné platební výměry ponechal platné. Krajský soud se rovněž domníval, že v řízení před správcem daně mělo dojít k aplikaci legitimního očekávání ohledně vykazování nadměrných odpočtů a penále z doměřené daně nemělo být po DS požadováno, neboť se jednalo spíše o chybu správce daně, než daňového subjektu. S tímto výkladem se NSS neztotožnil. Podle NSS legitimní očekávání zakládá jednotná a dlouhodobá praxe finančních úřadů, nikoliv ojedinělý případ, jako je tento. K posouzení vzniku legitimního očekávání se vyjádřil následovně:

„Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní, vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností. Jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv.“

Z výše uvedeného je patrné, že jakékoliv jednání správce daně legitimní očekávání nezakládá. Pokud by se jednalo o dlouhodobou praxi finančního úřadu, posuzování NSS by se změnilo. Vždy je třeba posoudit další okolnosti případu a porovnat je se skutkově podobnými. Rozhodující pro daňové subjekty je fakt, že se nesmí jednat o ojedinělé chování správce daně. Přestože je posléze takové ojedinělé chování vyloženo jako chybné, legitimní očekávání pro DS nevzniklo.

V rozsudku č. j. 1 Afs 77/2015 ze dne 14. října 2015 NSS konstatoval porušení legitimního očekávání DS v důsledku retroaktivního smýšlení správce daně a následně krajského soudu. DS nejprve nebyla přiznána sleva na dani v podaném daňovém priznání k dani z příjmů právnických osob, neboť se správce daně domníval, že nebyly splněny podmínky pro její uznání. Tyto podmínky se podle stávající správní praxe hodnotily pouze v daném roce, ve kterém se sleva na dani uplatňovala. V dané věci vyslovil svůj právní názor i NSS. Právní názor obsahoval informace o hodnocení splnění podmínek pro uplatnění slevy na dani

i v následujících zdaňovacích obdobích, což do budoucna mělo přinést změnu ve správní praxi. Tento právní názor však nemohl být na daný případ aplikován, jelikož by byl porušen zákaz retroaktivního jednání, což nebylo správcem daně ani krajským soudem respektováno. Rozhodnutím krajského soudu bylo porušeno legitimní očekávání daňového subjektu, neboť ten se ani nemohl v dostatečném předstihu s novým výkladem seznámit, natož podle něj jednat. Legitimní očekávání v tuto chvíli převažuje nad zákonností, protože zmíněné retroaktivní jednání není přípustné. Tato věc musela být i nadále posuzována podle neaktuální správní praxe, neboť v opačném případě by došlo k narušení právní jistoty minimálně tohoto daňového subjektu. Další retroaktivní jednání finančních úřadů by mohlo mít za následek hromadné kontroly již přiznaných slev na dani a jejich zpětné neuznání, což by vedlo k nucenému vracení těchto peněz daňovými subjekty zpět do státního rozpočtu. Pokud by ovšem daňový subjekt v kasační stížnosti neuváděl námitku porušení legitimního očekávání a neprokázal jeho existenci, NSS by se tímto ve svém rozsudku nezabýval.

Další kasační stížnost týkající se porušení zásady legitimního očekávání prozkoumával NSS v rozsudku č. j. 6 Afs 156/2014-47 ze dne 11. prosince 2014. Finanční úřad v rámci tehdy ještě vytýkacího řízení neuznal daňovému subjektu nadměrný odpočet vykázaný v daňovém přiznání k DPH. Důvodem bylo odhalení účasti DS na řetězovém daňovém podvodu. Daňový subjekt v kasační stížnosti mimo jiné namítal porušení legitimního očekávání, neboť proti jeho obchodním partnerům nebylo žádné řízení ze strany Finanční správy zahájeno – správci daně neodhalili účast na daňovém podvodu. NSS se k této námitce v odůvodnění vyjádřil: *„K tvrzenému legitimnímu očekávání stěžovatele tak lze uvést, že nelze pokládat za ustálenou, jednotnou a dlouhodobou správní praxi ve smyslu výše uvedené judikatury situaci, kdy jiný správce daně (Finanční úřad Brno III) nezjistil u dodavatele a odběratele v obdobné situaci pochybení, zatímco správce daně (Finanční úřad Brno I) na základě skutkového šetření a vlastního právního hodnocení konstatoval zneužití práva ze strany stěžovatele. Nelze tvrdit, že by správce daně v minulosti postupoval vůči stěžovateli ve stejné situaci odlišně a nic nenasvědčuje ani tomu, že by správce daně v minulosti jednotně a dlouho době podobné obchodní transakce vyhodnocoval jako standardní. Tato situace tudíž není s to založit legitimní očekávání stěžovatele.“* V případě, že by jiný správce daně pochybení ze strany obchodních partnerů daňového subjektu odhalil, dá se předpokládat, že by jakožto ve skutkově podobném případě postupoval stejným způsobem – tedy aplikoval by zásadu legitimního očekávání. Zásadu legitimního očekávání nelze vykládat tak, že pokud jeden správce daně neodhalí podvodné jednání a nezahájí žádné řízení, může jiný daňový subjekt očekávat, že ani v jeho případě k zahájení řízení nedojde. Právě naopak, odhalení

účasti daňového subjektu na řetězovém podvodu by mělo vést minimálně k preventivní kontrole jeho obchodních partnerů.

3.1. Zákaz retroaktivity

K legitimnímu očekávání lze také zařadit i zákaz retroaktivity neboli zpětné účinnosti právních předpisů. Daňoví poplatníci legitimně očekávají, že jejich případ bude řešen podle právních norem platných ke dni vzniku dané skutečnosti. Aplikace nových právních norem na dříve vzniklé případy, viz výše zmíněný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 77/2015 ze dne 14. října 2015 je hrubým narušením principů právního státu a právní jistoty. Tento typ retroaktivity bývá nazýván jako pravá retroaktivita a užívá se v praxi zcela výjimečně za striktně stanovených podmínek. Nepravá retroaktivita způsobuje ovlivnění již dříve nabytých práv a povinností – a jejich existence trvá i nadále - novou právní úpravou a její uplatnění není vyloučeno, pokud je to nezbytné k dosažení zákonem stanovených cílů. Ke zmírnění dopadů retroaktivity v praxi dochází často k vytváření tzv. přechodných ustanovení, které rozkládají účinky nové právní úpravy do delšího časového období. I přes rozdělení na pravou a nepravou retroaktivitu však platí její obecný zákaz. (Burda 2013, Šimáčková)

3.2. Legitimní očekávání z pohledu EU

Zásada legitimního očekávání představuje významnou součást unijního práva, povinnost jejího dodržování je zakotvena v článku 263 SFEU týkající se legality právních aktů orgánů EU. V rámci EU se porušením zásady legitimního očekávání zabývá také Evropský soudní dvůr.

Rozsudek čtvrtého Senátu Evropského soudního dvora č. j. T-106/13 ze dne 15. listopadu 2015 ohledně daňové podpory spočívající v odepsání goodwillu ve Španělsku potvrzuje příslušnost legitimního očekávání k nejdůležitějším evropským principům:

„Zásada ochrany legitimního očekávání je obecnou zásadou unijního práva. Tato zásada byla totiž v právním řádu Unie postupně uznána judikaturou, která ji zakotvila jako „pravidlo vyšší právní síly“ chránící jednotlivce, „základní zásadu Společenství“, nebo dále jako „obecnou zásadu“. Považuje se za logický důsledek zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby unijní právní předpisy byly jisté a jejich použití pro procesní subjekty předvídatelné v tom smyslu, že v případě změny pravidla má za cíl zajištění ochrany postavení, která byla legitimně nabyta jednou nebo více konkrétními fyzickými nebo právníckými osobami.“

Z pohledu evropského práva definoval znaky porušení legitimního očekávání generální advokát Philipp Léger, ve svém stanovisku ohledně případu daňových podpor pro koordinací centra v Belgickém království, označených jako *C-182/03 a C-217/03 z 9. února 2006*. Za prvé se lze podle Légera porušení legitimního očekávání dovolávat, pokud jednání Evropského společenství vytvořilo předpoklad, že se v dané věci bude postupovat konkrétním způsobem. Dále v případě, že subjekt neměl dostatečnou možnost seznámit se s novým směrem v rozhodování evropských orgánů, a pokud dojde k porušení zájmů subjektu, které převažují nad zájmy celé Evropské unie. Nelze tedy automaticky předpokládat, že zájem celé Evropské unie je vždy stavěn nad zájmy státu. Z výše uvedených bodů vyplývá, že princip legitimního očekávání je z pohledu evropského práva vykládán v podstatě totožným způsobem jako v rámci práva českého. (EUR LEX 2006)

Legitimní očekávání lze považovat za součást právní jistoty. Pokud dojde k porušení legitimního očekávání, naruší se tím právní jistota ve státě, případně i celé EU. Proto je nutné, aby na půdě EU byla zajištěna právní jistota, tak jak ji vidí judikatura ESD, např. v rozsudku Prvního rozšířeného senátu ESD ze dne 22. dubna 2016 ve spojených věcech *T-50/06 RENV II a T-69/06 RENV II*.

„...cílem této zásady je zajistit předvídatelnost právních stavů a vztahů, které vyplývají z unijního práva. K tomu je nezbytné, aby orgány respektovaly nezměnitelnost jimi přijímaných aktů, které zasahují do právního a faktického postavení právních subjektů, a aby mohly tyto akty měnit jen v souladu s pravidly týkajícími se pravomocí a s procesními pravidly. Dodržení zásady právní jistoty vyžaduje i to, aby orgány zásadně předcházely případně nesoudržnému provádění různých ustanovení unijního práva, a to obzvláště v případech, kdy tato ustanovení sledují též cíl.

ESLP v jednom ze svých případů posuzoval porušení legitimního očekávání. Jednalo se o případ *Jóhannesson a ostatní proti Islandu, č. stížnost 22007/11 z 18. května 2017*. Stěžovatelé se ve své stížnosti domnívali, že za krácení daňových příjmů byli potrestáni dvakrát a odvolávali se na porušení protokolu č. 7 článku 4 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv. Poprvé dle nich byli potrestáni v daňovém řízení uložením penále za doměřenou daň a podruhé v řízení trestním odnětím svobody, což odporuje zásadě *ne bis in idem*. Stěžovatelé nepopřeli svoji vinu vůči státu, pouze konstatovali, že podle platné právní úpravy legitimně očekávali, že budou za stejnou věc potrestáni pouze jednou. To nakonec potvrdil i ESLP a přiznal stěžovatelům poškození jejich práv, neboť zásada *ne bis in idem* byla porušena. Každý jedinec může legitimně očekávat, že za stejnou věc bude potrestán

pouze jednou. Tato zásada je nezbytnou součástí právního pořádku každého demokratického právního státu. Jejím porušením lze narušit právní jistotu, jíž je legitimní očekávání součástí.

V rozsudku Tribunálu ESD ze dne 18. listopadu 2015 *Innova Privat-Akademie proti Komisi* se deklaruje, jaká osoba je oprávněna obrátit se na soudy EU ve věci porušení legitimního očekávání z pohledu unijního práva:

„...právo domáhat se na unijní správě ochrany legitimního očekávání vztahuje na každého jednotlivce, který se nachází v situaci, ze které vyplývá, že tato správa tím, že mu poskytla konkrétní ujištění, u něj vyvolala podloženou naději. Taková ujištění jsou tvořena, bez ohledu na formu, ve které jsou sdělena, přesnými, nepodmíněnými a shodujícími se informacemi z oprávněných a spolehlivých zdrojů. Naproti tomu se nikdo nemůže dovolávat porušení této zásady, pokud neexistují konkrétní ujištění, která by mu správa poskytla.“

Předchozí text lze shrnout do tří základních podmínek, které musí být splněny, aby došlo k porušení legitimního očekávání:

- 1) Osobě musí být orgány Evropské unie poskytnuto konkrétní ujištění.
- 2) Toto konkrétní ujištění vyvolalo v dané osobě legitimní očekávání.
- 3) Konkrétní ujištění musí být v souladu s unijním právem.

Ve výše zmíněném rozsudku ESD ve spojených věcech *T-50/06 RENV II a T-69/06 RENV II* žalovalo Irsko Evropskou komisi. Podnětem bylo rozhodnutí Evropské komise o navrácení části daňové podpory poskytnuté irské společnosti z důvodu, že tato část podpory podle Komise odporovala pravidlům společného trhu. Irsko podle Komise porušilo svoje povinnosti a včas neoznámilo poskytnutí daňové podpory pro kontrolu její oprávněnosti, tak aby nedošlo k narušení jednotného trhu zvýhodňováním národních podniků.

Naopak Irsko se domnívalo, že Komise vyvolala legitimní očekávání příjemce daňové podpory tím, že řízení o určení její oprávněnosti trvalo mimořádně dlouhou dobu. Tomu dal ESD částečně za pravdu. Souhlasil s tím, že řízení trvalo neúměrně dlouho a byla porušena zásada respektování přiměřené lhůty, k čemuž nebyly dány žádné mimořádně ospravedlnitelné důvody. Zároveň konstatoval, že pokud by Irsko splnilo svoje oznamovací povinnosti podle platných pravidel EU, dalo by to vzniknout i legitimnímu očekávání příjemce, kterého by se poté podle ESD mohl dovolávat:

„V souvislosti s použitelností zásady ochrany legitimního očekávání v oblasti státních podpor, je třeba připomenout, že členský stát, jehož orgány poskytly podporu v rozporu s pravidly stanovenými v článku 88 ES, se může dovolávat legitimního očekávání podniku, který je

příjemcem podpory, aby před unijním soudem zpochybnil platnost rozhodnutí Komise, které mu nařizuje navrácení podpory, ale nikoli proto, aby se vyhnul povinnosti přijmout opatření nezbytná k jeho výkonu.“

Příjemce daňové podpory rovněž předpokládal, že u něj vzniklo legitimní očekávání, neboť automaticky očekával splnění oznamovací povinnosti ze strany Irska. Ani v tomto případě ESD legitimnímu očekávání nevyhověl:

„...podniky, které jsou příjemci podpory, mohou legitimně očekávat, že podpora je legální, v zásadě pouze v případě, že tato podpora byla poskytnuta v souladu s postupem upraveným uvedeným článkem. S řádnou péčí postupující hospodářský subjekt musí totiž být zpravidla schopen ujistit se o tom, že byl uvedený postup dodržen.“

Příjemce daňové podpory si tak měl dostatečně zjistit, zda Irsko oznamovací povinnosti splnilo. Tím, že se o to dostatečně nezajímal, nedal vzniknout legitimnímu očekávání. V tomto případě je vznik legitimního očekávání částečně přenesen na samotného příjemce podpory, neboť jeho povinností je jednat s pravidly řádného hospodáře a dostatečně se informovat.

Na základě výše uvedených skutečností lze konstatovat, že legitimní očekávání nevzniká vždy. Pokud se pochybení dopustil i samotný daňový subjekt, může tím přijít o možnost se legitimního očekávání dovolávat, neboť žádné nevzniklo. V uvedeném případě vznik legitimního očekávání příjemce podpory ovlivnilo i pochybení jiného subjektu. Na situaci to však nic nezměnilo. Nejen příjemce daňových podpor má tato praxe nutit, aby nespolehali na řádné jednání jiných subjektů a sami aktivně jednali. Na tento argument ESD lze nahlížet jako na určité partnerské jednání mezi subjekty veřejného a soukromého práva.

Zásada legitimního očekávání se v českém daňovém právu i v tom evropském vykládá v podstatě totožným způsobem. Aplikační praxe se však může mírně odlišovat, neboť ve sporech řešených před soudem EU vystupují jako žalobci postižení daňoví poplatníci a členský stát. Každý z nich se domáhá svých domnělých práv a jednání jednoho může ovlivnit výsledek pro druhého. Z pohledu českého daňového práva se legitimní očekávání většinou posuzuje v případě domnělého pochybení finančních úřadů. Soudy poté konstatují, zda legitimní očekávání bylo porušeno či nikoliv. Vznik legitimního očekávání posuzovaný soudy v ČR není vykládán také jako aktivní jednání dotčeného daňového subjektu, neboť do sporu řešených vnitrostátních právem s největší pravděpodobností nebude zasahovat třetí subjekt. Na půdě EU vzniká legitimní očekávání v mnohem širších souvislostech. Soudy EU musí posuzovat legitimní očekávání v EU jako celku, navíc také hodnotí soulad vnitrostátní

právní úpravy s unijním právem. To lze považovat za hlavní rozdíl v aplikační praxi mezi EU a ČR, jakožto členským státem a EU.

4. ZÁSADA MATERIÁLNÍ PRAVDY

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

Tak zní zásada materiální pravdy obsažená v DŘ v ust. § 8 odst. 3. Principem zásady materiální pravdy je hodnotit podání daňového subjektu podle jeho skutečného obsahu, nikoliv formálně podle názvu. Podání je chápáno jako právní jednání daňového subjektu, který podle ust. § 70 odst. 3 DŘ vyvolává u správce daně určité právní skutečnosti. Důkazní břemeno zde vždy nese správce daně. On je povinen dokázat, že skutečný obsah podání se liší od formálního názvu. (Lichnovský 2016) Tento fakt má podporu i v judikatuře NSS, např. rozsudku č. j. 5 Afs 141/2006-82 ze dne 17. ledna 2008:

„Pokud se finanční orgány domnívají, že formálně bezvadný právní úkon daňového subjektu je úkonem zastírajícím právní úkon jiný, je na nich, aby tuto skutečnost prokázaly.“

Největšího významu dosahuje zásada materiální pravdy při daňové kontrole. Nicméně i při běžné správě daní se správce daně na vyměřovacích odděleních s uplatněním zásady materiální pravdy setkává. Dnes to nejsou pouze podnikatelé, kteří přicházejí do častého kontaktu se správci daně a u nichž se předpokládá, alespoň základní znalost daňových zákonů. Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob si každý rok podává čím dál více poplatníků, neboť jim v zaměstnání odmítnou z různých důvodů provést roční zúčtování. Správce daně se tak stále častěji setkává s poplatníky, kteří neumějí daň vypočítat a přiznání vyplnit. Povinnost stanovit daň a podat vyplněné daňové přiznání leží zcela na daňovém subjektu což plně podporuje i rozsudek NSS č. j. 5 Afs 66/2012-17 ze dne 29. září 2013

„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní.“

Správce daně není oprávněn tuto povinnost převzít na sebe. Daňoví poplatníci, kteří neakceptují, že je jejich povinností si daň stanovit samostatně někdy podávají záměrně chybně vyplněná daňová přiznání. V takovém případě nemůže správce daně nijak hodnotit obsah podání, neboť v podstatě žádný obsah neexistuje a vydává výzvu podle ust. § 74 odst. DŘ:

„Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví.“

Daňový subjekt má po doručení výzvy lhůtu k odstranění vad, pokud ji splní, na podání se hledí jako na řádně a bez vady podané. Pokud lhůta není dodržena nebo na ní není reagováno, hledí se na to, jako by žádný úkon daňový subjekt neučinil.

Neznalost daňových zákonů se projevuje např. podáním, které je neúmyslně formálně nazvané jinak, než odpovídá jeho obsah. Za typické příklady záměny lze označit např. stížnost s námitkou nebo podání opravného daňového tvrzení místo dodatečného či naopak. Správce daně podle obsahu změní typ podání na správný. Cílem této záměny není poškodit státní rozpočet, nýbrž se jedná pouze o chybu v názvu podání, což nevyvolává žádné právní důsledky pro daňového poplatníka. Změna typu podání správcem daně má oporu v NOZ v ust. § 556 odst. 1 a 2:

„(1) Co je vyjádřeno slovy nebo jinak, vyloží se podle úmyslu jednajícího, byl-li takový úmysl druhé straně znám, anebo musela-li o něm vědět. Nelze-li zjistit úmysl jednajícího, přisuzuje se projevu vůle význam, jaký by mu zpravidla přikládala osoba v postavení toho, jemuž je projev vůle určen.“

(2) Při výkladu projevu vůle se přihlédne k praxi zavedené mezi stranami v právním styku, k tomu, co právnímu jednání předcházelo, i k tomu, jak strany následně daly najevo, jaký obsah a význam právnímu jednání přikládají.“

V řadě případů, kdy je zásada materiální pravdy uplatněna se však jedná o situace, kdy daňový subjekt záměrně neučinil podání podle pravdy, jelikož se snažil minimalizovat svoji daňovou povinnost. Z pohledu daňového poplatníka dochází k tzv. dissimulovanému právnímu jednání. Dissimulované právní jednání v daňovém řízení znamená, že daňový subjekt jedná způsobem, který se snaží vydávat za správný, proto aby zastřel skutečnou pravdu. Tedy učiní záměrně nesprávné podání a je poté na správci dani, aby to dokázal. O dissimulované právní jednání se nejedná, pokud daňový subjekt nečiní chybné kroky úmyslně. S ohledem na níže popsanou zásadu zákazu zneužití práva nelze automaticky předpokládat, že všechna pochybení daňového subjektu jsou způsobena s úmyslem nezákonně snižovat svoji daňovou povinnost. Správce daně v rámci daňového řízení zjišťuje i důkazy svědčící ve prospěch daňového poplatníka. (Schön 2018, Kobík 2016) Zastřené právní jednání definoval NSS ve svém rozsudku č. j. 5 Afs 141/2006-82 ze dne 17. ledna 2008:

„...o zastřený právní úkon se jedná tehdy, pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají jím právní úkon, který ve skutečnosti chtějí, nebo jím zastírají jinou právní skutečnost“

Jednodušší případy zastřeného jednání lze vyřešit i prostřednictvím POP, popsané již v kapitole 2.3. Převážně se však zastřené jednání týká mnohem větších kauz s potenciálně vysokými daňovými úniky. Tyto spory řeší pracovníci kontrolních oddělení v rámci daňové kontroly. Trvat mohou i několik let, nejprve před orgány Finanční správy a poté soudů.

K postupu při aplikaci zásady materiální pravdy v případě daňové kontroly a dissmulovaného jednání se vyjádřil i NSS ve svém rozsudku č. j. 1 Afs 33/2012-26 ze dne 15. srpna 2012 a doporučil správci daně dva kroky:

„Tím prvním krokem je zjištění skutečného obsahu právního úkonu. Pouze v případě, kdy v kroku I. zjištěný skutečný obsah neodpovídá samotné, navenek prezentované vůli, je možné uplatit zásadu materiální pravdy.“

Nejprve tedy dochází ke zjištění, že skutkový stav neodpovídá tomu, který je jako skutečný prezentovaný daňovým subjektem. Toto zjištění ovšem nevede k okamžitému poznání, kde je pravda. Platí zde presumpce správnosti – dokud správce daně neprokáže opak, považují se tvrzení daňového subjektu za správná. Teprve po zjištění pochybností v tvrzení daňového subjektu na řadu přichází zásada materiální pravdy, kdy správce musí unést své důkazní břemeno a prokázat odchylku skutečného a prezentovaného stavu.

Prokázání skutečného stavu se týkal i případ řešený v rozsudku NSS č. j. 5 Afs 66/2012-17 ze dne 29. září 2013. Daňový subjekt v kasační stížnosti uvádí, že mu neprávem byla doměřena daňová povinnost na DPH a DPFO a že v řízení finančního úřadu ani krajského soudu nebyly provedeny všechny možné důkazy a ty zbylé byly nesprávně zhodnoceny. Finanční úřad na zmíněných daních daň doměřil, jelikož nabyl dojmu o tom, že některá plnění od dodavatele daňového subjektu byla pouze fiktivní a měla sloužit ke snížení daňové povinnosti. Daňový subjekt v řízení finančního úřadu opak neprokázal, pouze se odkazoval na doložené faktury, ve kterých však nebyly všechny povinné náležitosti. Z tohoto důvodu nedošlo k uznání faktur a z nich vyplývajících uznatelných výdajů. K tomu se NSS vyjádřil následovně:

„Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje, jakož i nároku na odpočet daně, je tedy primárně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Účetní nebo daňové doklady formálně z hlediska

náležitostí či účtování odpovídající zákonné úpravě nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje, resp. uskutečnění zdanitelného plnění ani jeho výši, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost údajů v nich uvedených. To znamená, že ani po formální stránce perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou pochybnosti o tom, zda skutečnosti zachycené na těchto dokladech odpovídají skutečnému stavu. Jak je tedy uvedeno výše, uplatnění daňově účinného výdaje nebo nároku na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci výdaje, resp. zdanitelného plnění. Tomu také koresponduje povinnost daňového subjektu oprávněnost takových „nároků“ prokázat. Zákon o daních z příjmů ani zákon o dani z přidané hodnoty tedy nestojí na pouhém formálním vykázaní výdaje nebo zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém.“

„Vznikne-li v průběhu daňového řízení správci daně důvodná pochybnost o tom, zda k uskutečnění výdaje či zdanitelného plnění došlo způsobem deklarovaným daňovým subjektem, je povinností daňového subjektu prokázat správnost svého tvrzení... Je ponecháno na vůli daňového subjektu, jaké důkazy k vyvrácení pochybností správce daně předloží!“

Z výše uvedeného textu vyplývá, že pokud správce daně v rámci svého důkazního břemene získá důkazy svědčící o nesprávnosti podaného tvrzení a tyto důkazy řádně vyhodnotí a odůvodní, má se za to, že jeho pochybnosti byly důvodné a jednal se v souladu se zásadou materiální pravdy. Důkazní břemeno je poté přeneseno na daňového poplatníka a je pouze na jeho rozhodnutí, jakým způsobem se pokusí prokázat oprávněnost svého tvrzení. U prokazování správnosti daňového tvrzení se s největší pravděpodobností vždy bude jednat o předložení dokumentů, jejichž nesprávnost bude opět dokazovat správce daně.

Zásada materiální pravdy klade na správce daně velkou odpovědnost a vyžaduje také jeho precizní jednání během celého řízení. Pokud má správce daně pochybnosti o daňovém tvrzení, musí to prokázat nade vše pochybnost a řádně to odůvodnit. K dodržení zásady materiální pravdy není dostačující pouze konstatování, že daňové tvrzení je nesprávné, protože vykazuje znaky protiprávního jednání, jak řešil NSS ve svém rozsudku č. j. 10 Afs 264/2016-38 ze dne 27. září 2017:

„Povinností daňových orgánů je „uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají“

V daném případě daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání k DPH nadměrný odpočet. Správci daně vyvstaly pochybnosti ohledně oprávněnosti odpočtu, vzhledem k tomu, že

daňový subjekt obdržel od svého obchodního partnera vysoké finanční dary. Daňový subjekt ke svému tvrzení doložil darovací smlouvy. Správce daně považoval darovací smlouvy pouze za akt zastírající skutečnost. V této věci však již nečinil žádné další významné kroky vedoucí k prokázání protiprávního jednání daňového subjektu ani se nezabýval jeho vůlí. Považoval danou situaci prokázanou nade vší pochybnost. Správce daně tak neunesl důkazní břemeno a dostatečně neprokázal, že účel darovacích smluv byl ve skutečnosti jiný. NSS tak musel považovat darovací smlouvy a z nich vyplývající finanční dary za bezvadné.

Dalším případem, ve kterém došlo k aplikaci zásady materiální pravdy, byl ten z rozsudku NSS č. j. 1 Afs 11/2010-94 ze dne 13. května 2010. Finanční úřad zahájil u daňového subjektu daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob. Důvodem byly pochybnosti ohledně daru, kterým si daňový subjekt snížil základ daně pro výpočet daňové povinnosti. Během kontroly vyšlo najevo, že dar byl poskytnut nadačnímu fondu patřící škole, na které studovala dcera daňového subjektu. To by samo o sobě nezakládalo důvod pro neuznání daru jako odčitatelné položky. Správce daně ovšem také zjistil, že uvedená škola sice nevybírá školné, ale rodiče jsou povinni stát se členem nadačního fondu. Tomuto fondu buď uhradí členské příspěvky, nebo věnují peněžní dar, minimálně ve stejné výši jako členské příspěvky. Pro školu, jako soukromou organizaci byl tento druh financování novinkou, neboť dotedávna každý rok vybírala školné. Daňový subjekt se bránil tím, že v daném roce školné nebylo vyhlášeno, a proto předmětná platba nelze za školné zaměňovat. Navíc podle něj nevěděl, na co přesně budou jím poskytnuté peněžní prostředky použity. Správce daně označil jednání daňového subjektu za zneužití práva a dodatečným platebním výměrem mu doměřil daň.

Daňový subjekt s odvoláním u odvolacího orgánu Finanční správy neuspěl, a proto se obrátil na krajský soud, který jeho žalobě vyhověl. Finanční správa s hodnocením krajského soudu nesouhlasila a podala k NSS kasační stížnost. NSS se mimo jiné vyjádřil také k posouzení dané věci, jako zneužití práva a označil to za chybnou kvalifikaci. Tím, že daňový subjekt v podstatě zaplatil školné své dceři, na které ovšem uzavřel smlouvu darovací, se dopustil disimulace. Darovací smlouvou zastřel skutečnou povahu úkonu, a proto se nemůže jednat o zneužití práva, nýbrž dochází k aplikaci zásady materiální pravdy. Dále NSS souhlasil se správcem daně a rozsudek krajského soudu zrušil.

Na výsledku rozhodnutí NSS nic nezměnila ani chybná kvalifikace případu. Přesto je nutné, aby správce daně při své práci nezaměňoval dissimulované jednání za zneužití práva. Důsledkem obou jednání je jistě nutnost navrácení neprávem získané výhody. Také je v obou případech nezbytné dosáhnout zásady materiální pravdy a zjistit tak skutečnost nade vší

pochybnost. Na základě společenského vývoje by teoreticky mohlo v budoucnu dojít k prohrám Finanční správy v soudních sporech, z důvodu nesprávné kvalifikace správcem daně.

V následující kapitole o nejnovější zásadě správy daní je popsán případ, kdy dar jako odčitatelná položka od základu daně byl kvalifikován jako dissimulované jednání, přestože se jednalo o zneužití práva. Jedná se tedy o opačnou situaci.

4.1. Zastřený pracovněprávní poměr

Do dissimulovaného jednání patří bezesporu i oblast zastřených pracovněprávních vztahů. Zastřené pracovněprávní vztahy, známé jako tzv. švarcsystém, jsou pravděpodobně běžnou součástí naší ekonomiky. Zároveň se jedná o oblast s potenciálně vysokými daňovými úniky. O švarcsystému hovoříme, pokud se dvě strany vztahu dohodnou spolupracovat na základě podnikatelské smlouvy, případně ústně, ale jejich spolupráce ve skutečnosti probíhá jako závislá činnost – tedy jako vztah zaměstnavatele a zaměstnance. Aby správce daně odhalil skutečnou povahu vztahu, musí postupovat v souladu se zásadou materiální pravdy. (Martinka 2019)

Pro zaměstnavatele je švarcsystém výhodný hned z několika důvodů. Tím prvním je úspora na daňových odvodech, neboť pokud zaměstnanec pracuje jako OSVČ, zaměstnavatel za něj neodvádí zálohy na daň z příjmů, ale také zdravotní a sociální pojištění. OSVČ nevzniká nárok na dovolenou ani jiné benefity, jako běžnému zaměstnanci. Dále není OSVČ chráněn před výpovědí např. bez udání důvodů a nenáleží mu tak případné odstupné. Pro OSVČ může být švarcsystém na první pohled také lákavý. Platbě pojištění se nevyhne, ale co se týče daně z příjmů, tak po uplatnění výdajů procentem a odečtení slevy na poplatníka, může být výsledná daň nulová. Z pohledu státu jsou velkým problémem právě chybějící daňové odvody. (Martinka 2019)

Jeden z prvních případů, ve kterém NSS posuzoval, zda se jedná o závislou činnost, byl rozsudek č. j. 2 Afs 62/2004-70 ze dne 24. února 2005. Finanční úřad při daňové kontrole zjistil existenci faktur, které daňový subjekt proplácel svým „zaměstnancům“, kteří pro něj pracovali jako OSVČ. Tito „zaměstnanci“ vydávali pouze jednu fakturu za stavební činnosti cca jednou měsíčně a to kontrolovanému daňovému subjektu, který jim také zajišťoval všechny potřebné prostředky k výkonu práce. Věc finanční úřad posoudil jako zastřený pracovněprávní vztah a daňovému subjektu platebním výměrem vyměřil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Daňový subjekt se v odvolání, v řízení před krajským

soudem i v kasační stížnosti bránil, že dané osoby byly najímány na vykonání specifických činností trvající omezenou dobu, a tudíž se nemohlo jednat o závislou činnost.

Příjmy z daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti jsou definovány v ZDP, v ust. § 6 odst. 1 písm. a) bod 1. Jedná se o příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, členského, služebního nebo jiného poměru, kdy poplatník daně je povinen uposlechnout příkazy plátce. Druhá část věty je pro posouzení, zda se jedná o švarcsystem trochu zavádějící. NSS se ve výše zmíněném rozsudku k závislosti na příkazech plátce (zaměstnavatele) vyjádřil následovně:

„Již z povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (resp. pokynů) dochází prakticky ve všech případech zadávání prací a činností, tzn. nikoliv pouze v rámci pracovního poměru. Vymezení zákonného termínu „závislá činnost“ tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jestliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. se jedná o sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.).“

Na základě uvedeného se NSS neztotožnil se závěrem krajského soudu, že se v daném případě jedná o závislou činnost, a tedy i o zastřený pracovněprávní vztah a dal za pravdu kontrolovanému daňovému subjektu. Správce daně a další úřední osoby musí brát při posuzování závislé činnosti v úvahu daleko více okolností než pouhou existenci faktur za vykonanou práci. Směrodatné není ani, pokud je práce vykonávána na příkaz, jelikož v podstatě žádnou činnost nelze provést zcela bez nařízení. Správce daně tak neprokázal skutečnost nade vši pochybnost.

V rozsudku NSS č. j. 6 Afs 208/2015-37 ze dne 26. května 2016 jsou definovány tři základní znaky, kdy se najímání OSVČ posuzuje jako závislá činnost:

1. *„existence vzájemných vztahů mezi poskytovatelem a příjemcem práce“ ...*
2. *„vztah závislosti pracovníka na tom, pro koho je práce vykonávána – zahrnuje i osobní výkon práce, dlouhodobost a výlučnost výkonu práce, podřízení pokynům*

zaměstnavatele, výkon práce na účet zaměstnavatele, zpravidla na jednom místě a ekonomickou závislost“ ...

3. *„nejedná se o specifickou, sezonní či krátkodobou činnost“*

Tyto tři základní kritéria v podstatě shrnují výrok NSS ve výše uvedeném případě z roku 2005. Pravděpodobně téměř pokaždé bude splněna první podmínka, neboť vždy existuje určitý vztah mezi příjemcem a poskytovatelem, bez ohledu na skutečnou povahu tohoto vztahu. Nezbytné pro posouzení vztahu jsou zbylé dvě podmínky, které by pro správce daně měly sloužit jako návod k postupu, pokud má pochybnosti o vztazích daňového subjektu. V uvedeném rozsudku dal NSS za pravdu správci daně a potvrdil tak, že zaměstnáním zahraničních pracovníků daňový subjekt naplnil znaky závislé činnosti. Žádná z výše uvedených podmínek sama o sobě stoprocentně nepotvrzovala, že činnosti jsou vykonávány jako závislá činnost, ale při posouzení vzájemných souvislostí se situace změnila. Důležitým bodem při prokazování bylo i tvrzení daňového subjektu, že na domácím trhu práce nenašel dostatečně kvalitní pracovníky, ale správce daně během dokazování zjistil, že na úřad práce z jeho strany nebyla nahlášena žádná volná místa. Zároveň zahraniční pracovníci projevovali vůli pracovat pro daňový subjekt v rámci závislé činnosti.

Významný pro posuzování závislé činnosti jako zastřené pracovního vztahu je také rozsudek NSS č. j. 2 Afs 435/2017-49 ze dne 10. října 2019. V tomto případě nebyl finanční úřad úspěšný a vydané platební výměry k dani z příjmů ze závislé činnosti byly NSS zrušeny, protože nebylo dostatečně prokázáno, že docházelo k zastírání závislé činnosti. Všechny činnosti, které může osoba vykonávat, byly rozděleny do třech kategorií:

„V první řadě může jít o činnosti, které podle právní úpravy, kterou nelze smluvně vyloučit, nebo s ohledem na jejich povahu či podstatou lze poskytovat pouze osobou samostatně výdělečně činnou. Opakem jsou činnosti, které podle své povahy či podstaty jsou natolik závislé na tom, komu jsou poskytovány, že u nich fakticky vůbec nelze uvažovat o potenciální nezávislosti toho, kdo je poskytuje. Třetí a v praxi nejčastější skupinou jsou činnosti, které lze poskytovat jak osobou samostatně výdělečně činnou, tak formou závislé práce.“

Právě oblast stavebnictví, především pak stavební práce vysoce odborného charakteru, jako odborné zednické práce, vedení stavby nebo technický dozor, objevující se ve všech zmíněných rozsudcích, patří do tzv. *obojetné skupiny*. O nezávislou činnost se jedná, pokud ji osoba činí dobrovolně, na základě vlastního rozhodnutí a za absence donucení ze strany příjemce. Toto nebylo splněno ve výše uvedeném rozsudku z roku 2016, kdy pracovníci byli v podstatě donuceni k práci jako OSVČ. V daném případě však tato podmínka splněna

nebyla. Předpokládá se také, že OSVČ si může sama vybrat, pro koho bude pracovat, zatímco zaměstnanec musí splnit příkaz zaměstnavatele, jinak by riskoval propuštění.

Správce daně se jednak musí řídit podmínkami, které mu stanovuje judikatura, zároveň posuzuje každý případ samostatně podle jedinečných okolností, které jsou však ve vzájemné souvislosti. Příklad zastřených pracovněprávních vztahů tak demonstruje, že naplnění zásady materiální pravdy nemusí být vůbec jednoduché a zároveň ukazuje, kolik skutečností musí správce daně brát v úvahu. Prokázání zastřeného pracovněprávního vztahu může také komplikovat fakt, že „zaměstnanci“ si často ani neuvědomují, že vykonávají závislou činnost. To, že jsou OSVČ berou jako nutnost k tomu, aby získali práci. Opět je tak na správci daně, aby prokázal, že jejich vůle je vykonávat závislou činnost.

Zmíněné judikáty ukazují, jak může být v praxi složité objasnit skutečnost nade vší pochybnost. Ke všem zásadám se přidává subjektivní hodnocení správce daně, který po posouzení všech důkazů může mít za to, že situace je zcela jasná. Samozřejmostí je, že správce daně při hodnocení důkazů dbá i dalších zásad, jako např. zásady legitimního očekávání, zásady zákonnosti nebo zásady proporcionality. Pokud rozhodne ve prospěch daňového poplatníka, pak se dá jen těžko předpokládat, že se ten bude bránit, i když by nakonec úvaha správce daně byla chybná. Většinou však nastává opačný problém, kdy daňový subjekt s rozhodnutím správce daně nesouhlasí.

Ačkoliv je zásada materiální pravdy do velké míry spojena se subjektivním hodnocením a její využívání může způsobit řadu problémů, pro správu daní má velký význam. Minimalizace daňové povinnosti je přirozený jev, často se však daňový subjekt pohybuje na hranicích zákona. Na základě materiální pravdy se posuzuje, kdy byly hranice zákona překročeny a daňová povinnost byla snížena nelegálně.

5. ZÁSADA ZÁKAZU ZNEUŽITÍ PRÁVA

Zásada zákazu zneužití práva byla do DŘ zakotvena jako poslední, je tedy tou nejnovější ze všech daňových zásad. V DŘ ji nalezneme v ust. § 8 odst. 4:

„Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“

Přestože na ni české soudy již několik let odkazovaly, legislativní proces, kterým skončily snahy ukotvit ji v DŘ skončil až v roce 2019, konkrétně novelou zákona č. 80/2019 účinnou k 1. dubnu 2019.

Zahrnutí zákazu zneužití práva do DŘ vyvolalo velkou diskuzi. Řada odborníků se obávala, že dojde ke změně nahlížení na některé daňové výhody doposud považované za zcela legální jako na zneužití práva, čímž by byla narušena právní jistota daňových subjektů. Tyto obavy panovaly především u daně z příjmů, konkrétně se jednalo o uplatnění výdajů procentem, časových testů pro osvobození od daně nebo volby odepisování hmotného majetku. Zároveň někteří považovali zahrnutí zneužití práva jako zásady do DŘ za nadbytečné, neboť dle nich již existoval jako obecně uznávaný právní princip běžně využívaný soudy. (Boháč, Šmirausová 2019)

Důvodová zpráva k novele DŘ reagovala na obavy ohledně doposud legálních daňových výhod ujištěním, že „pokud určité jednání nepředstavovalo zneužití práva v daňové oblasti před zakotvením navrhovaného ustanovení, nebude jako zneužití práva příslušnými orgány posuzováno ani po jeho zakotvení.“ Toto vyjádření lze považovat za velice důležité, neboť má ujistit daňové subjekty, že cílem zakotvení zneužití práva do DŘ není narušit právní jistotu, ba právě naopak. Cílem zařazení zákazu zneužití práva jako obecné zásady je podle důvodové zprávy „zajištění jednotnosti a vnitřní bezrozpornosti právního řádu za účelem zachování právní jistoty.“ Zákonodárci nepředpokládají změnu právní praxe, neboť zneužití práva je již dlouhodobě správními orgány i soudy využíváno. (Důvodová zpráva 2019)

Výslovné zakotvení zneužití práva jako zásady je také reakcí na požadavky EU na ČR. Ve Směrnici Rady EU č. 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, v čl. 6 nalezneme také jeden z důvodů, proč bylo zneužití práva výslovně ukotveno do DŘ:

„Pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva.“

Podle doslovného znění by se institut zneužití práva mohl týkat pouze daně z příjmů. Pro zachování právní jistoty se řada odborníků shodla se zákonodárci, že v ČR není možné, aby zákonná úprava jedné daně výslovně zákaz zneužití práva obsahovala a další nikoliv. Z tohoto důvodu byla zásada zařazena přímo do obecné právní normy, tedy do DŘ. (Boháč, Šmirausová 2019, Důvodová zpráva 2019)

Zásada zákazu zneužití práva úzce souvisí se zásadou materiální pravdy. Cílem zásady materiální pravdy je zjistit skutkový stav nade vší pochybnost a tímto zjištěním může být právě zneužití práva daňovým subjektem. Nicméně zásadu materiální pravdy není možné absolutně vztáhnout na zneužití práva daňovým subjektem.

5.1. Zneužití práva

Knapp v roce 1995 definoval zneužití práva následovně:

„...chování zdánlivě dovolené, jimž má být dosaženo výsledku nedovoleného.“

Historie této zásady v soukromém právu je poměrně dlouhá, do toho veřejného se však dostala teprve nedávno. Její význam v soukromém právu spočívá podle řady autorů v zabránění tzv. *šikanózního chování*. Jeho cílem je v zájmu svého subjektivního práva způsobit škodu někomu jinému, v případě daní se jedná především o újmu státního rozpočtu. Jinak lze takové chování označit jako zdánlivě dovolené. Pokud existuje právní norma dovolující určité jednání a druhá ho naopak zakazuje, ze společenského hlediska se má za to, že je zakázané – možné zneužití práva má silnější význam. (Knapp 1995, Kohajda 2017, Kobík 2016, Šefl 2009)

Zneužití práva je třeba odlišit především od dissimulovaného jednání, popsaného v předchozí kapitole. Cílem dissimulovaného jednání je zakrýt skutečnost jiným úkonem. U zneužití práva tomu tak není. Daňový subjekt v tomto případě nijak své jednání nezastírá, nicméně se snaží dosáhnout cíle, který není žádoucí. Zneužití práva také souvisí s daňovou optimalizací, kterou využívá daňový subjekt, když chce co nejvíce snížit svoji daňovou povinnost. Snížení daňové povinnosti je bezesporu právem daňového subjektu, které ovšem má daná určitá pravidla – musí být v souladu s právními normami. Pro rozlišení dissimulace a zneužití práva je třeba zkoumat vztah mezi vůlí daňového subjektu a jeho projevem. Některá

literatura odlišuje od institutu zneužití práva ještě tzv. obcházení zákona. Výše zmíněná novela DŘ dopadá i na obcházení zákona, neboť podle důvodové zprávy má zneužití práva i obcházení zákona stejný účel. (Jeroušek 2010, Šefl 2010, Důvodová zpráva 2019)

Subjektivním pohledem daňových poplatníků lze tuto zásadu vnímat jako jedinou, která se primárně vztahuje na ně, nikoliv na správce daně. Ostatní zásady slouží jako určité mantinely pro zajištění spravedlnosti při rozhodování. Tato zásada pamatuje přímo na pochybení daňového poplatníka. Odhalit jej však musí vždy správce daně.

5.2. Zneužití práva z pohledu EU

V rámci EU bývají rozlišovány dva typy zneužití práva. Tím prvním je, když se daňový subjekt cíleně vyhýbá účinkům vnitrostátní právní úpravy a spoléhá na ochranu unijního práva s cílem využít ve svůj prospěch úpravu jiného členského státu, která je pro něj výhodnější (např. zakládání dceřiných společností v JČS a následné přelévání peněz). Druhý typ se týká přímo zneužití evropské právní úpravy. (Schammo 2008)

Jedním z prvních rozsudků ESD, ve kterém bylo zneužití práva definováno je rozsudek ve věci *C-110/99 ze dne 14. prosince 2000*, známý pouze jako *Emsland-Stärke*. V něm byly poprvé definovány podmínky, při jejichž splnění dochází ke zneužití práva. Pro daňové právo tyto podmínky převzal a upravil ESD v rozsudku ve věci *C-255/02 ze dne 21. února 2006*, zvaném *Halifax*:

„...podle ustálené judikatury se procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem Společenství.“ „...„Použití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství.“ „...„Tato zásada zákazu zneužití se uplatňuje rovněž v oblasti DPH.“

Věc se týkala posouzení v oblasti DPH, jakožto harmonizované daně v rámci EU. DPH (dále ještě spotřební daně) se uvaluje na zboží a služby, se kterými se v rámci EU obchoduje. Pro zajištění jednotného trhu, jakožto jednoho z cílů EU, je nezbytné, aby právní normy týkající se DPH v jednotlivých zemích byly co nejméně rozdílné. Dále je vhodné uvést, že DPH bývá nejčastěji zneužívanou daní pro daňové podvody. Typickým příkladem je vykázání nadměrného odpočtu v přiznání daňového subjektu, zatímco druhý žádnou daň neodvede. Tím dojde k neoprávněnému čerpání peněz ze státního rozpočtu. Takové podvody bývají často realizovány v rámci několika členských států, jejich odhalení tak bývá daleko složitější.

Výše uvedené důvody vedly k tomu, že zásada zákazu zneužití práva se přenesla ze soukromého práva nejprve na nepřímé daně a poté až na ty přímé spadající výhradně do působnosti členských států. (Rakič 2019)

K zásadě zákazu zneužití práva se vyjádřil i generální advokát Poiares Maduro dne 7. dubna 2005 ve svém stanovisku ve věci C-255/02 Halifax, C-419/02 BUPA a C-223/03 University of Huddersfield. Podle něj se evropské orgány snaží zabránit, aby někdo zneužíval pravidla členských států, tím, že se bude dovolávat práv, které mu přiznává EU. V rozsudcích ESD nalezl ustálený výklad pojmu zneužití následovně:

„...existuje ustálená charakteristika pojmu „zneužití“ podle které je posouzení zneužití založeno na tom, zda je uplatňované právo v souladu s účely pravidel, na základě kterých toto právo formálně vzniklo. Osobě, která tvrdí, že má toto právo, je zabráněno se ho dovolat pouze v tom rozsahu, ve kterém ustanovení práva Společenství, formálně přiznávající toto právo je dovoláváno pro dosažení „neoprávněného prospěchu, zjevně v rozporu s cílem tohoto ustanovení.“

Maduro se rovněž snažil rozlišit zneužití práva od řádného výkonu práv Společenství:

„A naopak, pokud je právo vykonáváno v rámci omezení danými cíli a výsledky sledovanými dotčeným ustanovením práva Společenství, nejedná se zde o zneužití, ale pouze o oprávněný výkon práva.“

ESD v rozsudku Halifax definoval také dvě základní podmínky, jejichž splnění je nezbytným předpokladem zneužití práva.

- 1. „Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. (OBJEKTIVNÍ PODMÍNKY)*
- 2. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.“ (SUBJEKTIVNÍ PODMÍNKY)*

Primárním cílem protiprávního jednání daňového subjektu tedy musí být získání daňové výhody, konkrétně vyplacením peněžních prostředků nebo naopak jejich neodvedením do státního rozpočtu. Jednání daňového subjektu se formálně jeví jako správné, přesto může jít proti cílům sledovaných EU. Při odhalování daňových podvodů je důležitá výše definovaná zásada materiální pravdy.

V rozsudku ve věci C-607/13 ze dne 9. července 2015 se ESD zabýval důsledky, které mají být vyvolány v případě, že dojde ke zjištění zneužití práva daňovým subjektem. ESD citoval nařízení Rady č. 2988/95 čl. 4 odst. 3:

„...jednání, u nichž je prokazatelné, že jejich účelem je získání výhody v rozporu s cíli práva [Unie] použitelného v daném případě umělým vytvořením podmínek vyžadovaných pro získání uvedené výhody, vedou k tomu, že se uvedená výhoda buď neudělí, nebo odejme“.

Výhoda, která byla zneužitím práva získána, je tedy protiprávní. Daňový subjekt má povinnost tuto výhodu „vrátit“, což není sankcí, ale pouze důsledek zjištěného stavu. Cílem je nastolit takový stav, který by existoval v případě, že by nedošlo k zneužívajícím praktikám.

Zneužití práva posuzoval ESD také v předběžné otázce ve věci C-196/04 *Cadbury Schweppes* ze dne 12. září 2006. Zmíněná firma Cadbury Schweppes se sídlem ve Velké Británii si v Irsku založila dceřinou společnost, aby jejím prostřednictvím dosáhla příznivějšího zdanění a tímto se v řízeních nijak netajila. Finanční správa ve Velké Británii Cadbury Schweppes doměřila podle svých předpisů daňovou povinnost na dani z příjmů, neboť se domnívala, že došlo ke zneužití práva a následně daňovým únikům právě založením dceřiné společnosti ve státě s nižší daňovou sazbou. K tomu se ESD vyjádřil následovně:

„...skutečnost, že příslušník Společenství, fyzická nebo právnická osoba, měl v úmyslu využít výhodného zdanění platného v jiném členském státě než ve státě svého bydliště nebo sídla, sama o sobě neumožňuje zbavit jej možnosti dovolávat se ustanovení Smlouvy.“

Toto vyjádření se týká především svobody usazování, která je v rámci EU všem subjektům zaručena. Podle ESD tato svoboda může být omezena pouze v mimořádných případech, kdy se členský stát snaží svým jednáním zabránit nekalým praktikám. Tím by v tomto případě bylo zřízení dceřiné společnosti, která v jiném členském státě nevykonává hospodářskou činnost a dochází tak k čistě vykonstruovaným operacím. Podle ESD v daném případě byla splněna subjektivní podmínka zneužití práva, ale pokud dceřiná společnost Cadbury Schweppes v Irsku řádně vykonávala hospodářskou činnost a nebyla založena pouze formálně, za účelem přelévání zisků do státu s nižší sazbou, nemůže dojít ke splnění objektivní podmínky zneužití práva. V případě nesplnění objektivní podmínky zneužití práva by byla daňová povinnost finanční správou Velké Británie doměřena neoprávněně.

Případ Cadbury Schweppes lze vnímat jako upozornění na to, jak důležité je splnění objektivní podmínky zneužití práva. Subjektivní podmínku pravděpodobně nebude, oproti té objektivní, ve většině případů složité prokázat. Po splnění subjektivní podmínky je možné, že

státní orgány budou mít za to, že zneužití práva je prokázáno. Takováto úvaha je však chybná, na objektivní podmínku zneužití práva se nesmí zapomínat. Státní orgány jsou povinny zkoumat skutečný a formální vztah a naplnit tak také zásadu materiální pravdy. Zároveň je nutné mít na paměti i to, že přímé daně sice nejsou v rámci EU harmonizovány, ale jejich zákonná úprava musí být v souladu s právem EU.

Jedním z asi nejnovějších rozsudků ESD ohledně zneužití práva je rozsudek ve spojených věcech *C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16 ze dne 26. února 2019*. Rozsudek se týkal zneužití práva v oblasti zamezení dvojího zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi, kdy v těchto případech unijní právo nepovažuje vnitrostátní právní předpisy ohledně zamezení dvojího zdanění za dostatečně účinné. Byla tak vydána směrnice Rady č. 2003/49, jejímž úkolem je dvojímu zdanění úroků a licenčních poplatků zabránit. Podle směrnice jsou úroky a licenční poplatky osvobozeny od daně ve státě zdroje, pokud se skutečný vlastník nachází v jiném členském státě a dále jsou-li splněny další podmínky. V daném případě existovaly vztahy mezi dánskými a lucemburskými společnostmi a mezi nimi docházelo k vyplácení úroků, které podle společností na základě směrnice podléhaly osvobození. Dánská finanční správa označila tyto vztahy za účelové a uměle vykonstruované, neboť měly krýt skutečného vlastníka zdroje úroků, proto aby bylo dosaženo daňové výhody. Jeden z problémů, který během řízení vyvstal, byl, zda musí státní orgán v případě, že bude prokázáno zneužití práva, identifikovat skutečného vlastníka, aby bylo možné neoprávněnou výhodu vrátit. K tomu ESD uvedl, že je nutné nade vší pochybnost prokázat, že došlo ke zneužití práva, ale není nezbytné, aby byl identifikován skutečný vlastník zdroje úroků, neboť to ani nemusí být možné.

Subjektivní podmínka zneužití práva je získání daňové výhody, což opět samo o sobě není zneužitím práva. Objektivní podmínka je splněna, pokud mezi přidruženými společnostmi existují umělé vztahy, jejichž cílem je pouze splnit podmínky pro osvobození úroků, což zcela jistě není cílem žádné právní úpravy. V daném případě je vhodné poukázat i na zásadu materiální pravdy, která v daném případě s prokázáním zneužití práva úzce souvisí. Podle ESD je nutné, prokázat, že došlo ke zneužití práva, ale skutečný vlastník zdroje úroků nemusí být znám. To dokládá, že došlo-li ke zneužití práva musí to být prokázáno nade vší pochybnost, nicméně absolutní prokázání skutečného stavu spočívající i v prokázání skutečných vlastníků, na případném zneužití práva nic nemění. Pokud by ESD považoval prokázání skutečného vlastníka za nebytné i v případě, že by bylo jasně prokázáno zneužití práva, zcela jistě by to finančním orgánům ztížilo a prodloužilo dokazování. V konečném

důsledku by to mohlo znamenat, že ačkoliv bylo zneužití práva prokázáno nade vší pochybnost, nemohlo by být požadováno navrácení neoprávněné výhody.

5.3. Zákaz zneužití práva a související judikatura

Rozsudkem Halifax, ale i dalšími rozsudky ESD v této věci, se musí vnitrostátní soudy řídit, a to i v případě že tato zásada není zakotvená v jejich právním řádu. Takovým státem byla i ČR, jejímu využívání to však nebránilo, jak lze nalézt v Usnesení Ústavního soudu II. ÚS 2714/07 ze dne 6. srpna 2008:

„Ačkoliv finanční právo institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje.“

5.3.1. Zneužití práva podnikajícím daňovým subjektem

Jak je výše zmíněno, DPH je běžně zneužívanou daní pro daňové podvody. V podstatě typický příklad zneužití práva řešil NSS soud v rozsudku č. j. 1 Afs 13/2013-61 ze dne 30. května 2013. Daňový subjekt vykázal ve svém daňovém přiznání k DPH nadměrný odpočet z nákupu zlata. Orgány Finanční správy a následně také soudem nebyl přiznán oprávněný nárok na vyplacení nadměrného odpočtu z důvodu účasti na daňovém podvodu, neboť nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění tvrzeným dodavatelem. Daňový subjekt mimo jiné namítal, že o daném podvodu nevěděl, nijak se do něj aktivně nezapojoval, a proto z jeho strany ani nemohlo k žádnému podvodu dojít. To soud jednoznačně vyvrátil:

„Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.“

Zneužití práva je podle tohoto vyjádření možné i v případě, že daňový subjekt si jednání svých obchodních partnerů není plně vědom. Předpokládá se však, že každý podnikatel si pečlivě vybírá své obchodní partnery a prověřuje je. Navíc daňový subjekt patřil na trhu se zlatem ke stálým a největším obchodníkům, u něhož je nestandardní obchodní chování o to více podezřelé. Pokud by se dotčený daňový subjekt choval jako řádný hospodář, nemohlo by mu být zamítnuto vyplacení nadměrného odpočtu:

„Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na

dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu.“

To daňový subjekt v rámci svého podnikání neučinil, navíc v jeho případě byla zjištěna řada nepřímých důkazů tvořící ucelený obraz vypovídající o jeho vědomé účasti na daňovém podvodu. Jelikož úkolem správce daně dle rozsudku není dokazování, který ze zúčastněných daňových subjektů se podvodu dopustil, dokázat, že o podvodu vědět měl a mohl, nabývá na důležitosti:

„...aby mohly finanční orgány určitému subjektu v souvislosti s daňovým podvodem upřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí být postaveno na jisto, že daný subjekt o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl.“

V uvedeném případě byly splněny obě podmínky pro zneužití práva definované v rozsudku Halifax. Splnění subjektivní podmínky spočívalo v cíleném vylákání peněžních prostředků ze státního rozpočtu. Splnění objektivní podmínky bylo spatřováno v tom, že smyslem zákona není vyplácet nadměrné odpočty, aniž by došlo k přijetí zdanitelného plnění.

Dalším příkladem zneužití práva podnikajícím daňovým subjektem je případ řešený v rozsudku NSS č. j. 6 Afs 44/2018-31 ze dne 6. února 2019. Daňový subjekt podal kasační stížnost, neboť neuspěl u krajského soudu s žalobou proti dodatečnému platebnímu výměru k dani z příjmů právnických osob vystavený finančním úřadem. Finanční úřad u daňového subjektu zahájil daňovou kontrolu, neboť se domníval, že dochází k neoprávněnému navyšování výdajů a tím snižování základu daně a výsledné daňové povinnosti. Během daňové kontroly bylo zjištěno, že daňový subjekt hradil za reklamní služby částky přesahující cenu obvyklou na trhu. Tyto služby mu měly být poskytnuty přes několik zprostředkovatelů, u těch nekontaktních docházelo k nárůstu ceny nad cenu obvyklou. Daňový subjekt v řízení řádně nezdůvodnil, proč k razantnímu nárůstu ceny došlo.

Dále bylo zjištěno, že daňový subjekt uzavřel jednostranně nevýhodnou smlouvu o smlouvě budoucí k nákupu nemovitosti, které navíc prodávající nikdy nevlastnil. Daňový subjekt však těsně před koupí odstoupil od smlouvy a zaplatil vysokou pokutu, kterou si následně uplatnil ve svých výdajích. Finanční úřad zjistil, že daňový subjekt v té době disponoval, dostatečným množstvím peněžních prostředků, aby dostal svým závazkům. Navíc zpochybnil uzavření již samotné smlouvy, která byla nevýhodná pouze pro daňový subjekt:

„...což je značně podezřelé u obchodníka – profesionála, u něhož se předpokládají aktivity, které dávají z ekonomického hlediska smysl.“

Daňový subjekt opět nepředložil žádné důkazy, které by dostatečným způsobem zdůvodnily tuto „obchodní transakci“. Finanční úřad, krajský soud i NSS tak dospěly ke shodě, že v daném případě došlo ke zneužití daňového práva. Splnění subjektivní podmínky bylo prokázáno tím, že daňový subjekt chtěl snížit svoji daňovou povinnost. Objektivní podmínka byla naplněna tím, že snížení daňové povinnosti nebylo provedeno v souladu se zákonem a docházelo k fiktivním hospodářským operacím.

5.3.2. Zneužití práva nepodnikajícím daňovým subjektem

Zneužití daňové právo může samozřejmě i osoba nepodnikající. Za typický příklad lze uvést případ řešený NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 107/2004-48 ze dne 10. listopadu 2005. Daňový subjekt založil spolek, jehož členy byl on sám, jeho manželka, děti, bratr a synovec. Hlavním posláním spolku byla pomoc členům rozvíjet sportovní aktivity, rozšiřovat vzdělání a dále podpořit další kulturní a umělecké aktivity. Příjmy spolku tvořily výhradně dary členů, kteří si poskytnutí daru následně odečítali ze svého daňového základu. Tuto praktiku odhalil finanční úřad během daňové kontroly u daňového subjektu a následně mu doměřil dodatečným platebním výměrem daňovou povinnost. Daňový subjekt s tímto postupem nesouhlasil, podal nejprve odvolání, následně žalobu ke krajskému soudu a poté kasační stížnost. Namítal, že spolek není uzavřeným společenstvím, že kdokoliv bude souhlasit s jeho stanovami, může se stát členem.

Skutečnost byla ovšem taková, že členy spolku byly pouze rodinní příslušníci, kteří si z příjmů spolku hradili např. sportovní vybavení nebo vzdělávací kurzy pro své děti. Všechny aktivity byly hrazeny výhradně z darů poskytnutých spolku. NSS konstatoval, že tento postup byl zvolen evidentně pouze pro snížení výsledné daňové povinnosti členů spolku, protože v případě neexistence spolku by daňový subjekt všechny aktivity hradil přímo a ne zprostředkovaně pomocí spolku. Zprostředkovaně probíhala také vyživovací povinnost k dětem daňovému subjektu, což NSS označil jako neracionální: *„rozumnému uspořádání společenských vztahů by naopak odpovídalo, pokud by žalobce sportovní, kulturní a vzdělávací aktivity hradil svým dětem přímo.“* NSS ani jiné orgány nechtěly daňovému subjektu bránit v jeho právu spolčovat se a poskytnuté dary si odečíst od základu daně, v tomto případě se však jednalo o zneužití práva, nikoliv o výkon práva subjektivního. Ke zneužití práva NSS dále dodává, že: *„Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat.“*

V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato odpovídá právní normě, avšak je zároveň pocíťováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu. Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho zneužití. Zároveň je zapotřebí zdůraznit, že zákaz zneužití práva představuje výjimku z pravidla; proto nelze např. předem paušálně říci, že o zneužití práva by se již nejednalo tam, kde by dalšími členy spolku byly tři, pět, deset či kolik dalších osob, mezi nimiž a žalobcem by již neexistovaly úzké rodinné vazby. Jinak řečeno, nelze předem a obecně stanovit s matematickou přesností - ostatně právo není matematika - kdy se zákazu zneužití - jakožto výjimky z pravidla - použije, a kdy nikoliv. Vše záleží na okolnostech konkrétního případu a na soudcovském uvážení a rozmyslu. Stanovením přesných pravidel by se popřel smysl a samotná podstata institutu zákazu zneužití subjektivních práv; tento institut se musí vyznačovat jistou obsahovou pružností, aby mohl reagovat na nekonečné množství životních situací, na něž nemůže ve své obecnosti právní norma pamatovat.“ NSS kasační stížnost daňového subjektu zamítl, nic na tom nezměnil ani fakt, že chování daňového subjektu bylo nejprve chybně označeno jako dissimulované jednání.

Ačkoliv byl rozsudek v tomto případě vydán ještě před rozsudkem ESD ve věci Halifax, jasně demonstruje, že zneužití práva bylo v ČR již dlouhodobě využíváno jako obecný princip práva. Za důležité lze považovat fakt, že NSS nepovažoval a nepovažuje zneužití práva jako princip jasně definovatelný v právních normách. Právě naopak, zneužití práva musí být flexibilní, aby pokrylo, co nejvíce situací. Dochází tak k subjektivnímu hodnocení správců daně, případně dalších úředních osob, kteří ke spravedlivému výsledku musí dojít s využitím i dalších základních zásad.

I na tento případ lze aplikovat subjektivní a objektivní podmínku zneužití práva. Splnění subjektivní podmínky lze v daném případě opět spatřovat ve snaze daňového subjektu snížit svoji daňovou povinnost. Objektivní podmínka je splněna tím, že daňový subjekt si ve své snaze počínal pouze prostřednictvím uměle vykonstruovaných operací.

5.4. Zhodnocení

Daňové subjekty mají řadu možností, jak si legitimně snížit svoji daňovou povinnost. V rámci těchto pravidel jsou chráněny právem a správce daně není oprávněn jim toto právo odepřít. Ochrana, kterou daňovým subjektům přiznává vnitrostátní právní úprava, ale i ta evropská, však není bezbřehá. Pokud daňový subjekt zneužije svá subjektivní práva, nemůže se domáhat ochrany před vnitrostátními ani evropskými soudy. Jestli bude mít zakotvení

zásady zneužití práva v DŘ vliv na rozhodování soudů, bude patrné spíše až za několik let. Dá se ovšem předpokládat, vzhledem k tomu, do jaké míry byla tato zásada soudy rozpracována a užívána, že by nemělo dojít k žádné podstatné změně v posuzování, co je a co není zneužití daňového práva. Navíc judikatura ESD říká, že k zneužití práva dochází především v případě fiktivních hospodářských operací. Soulad s právem EU tedy daňovým subjektům poskytuje také určitou ochranu před změnou v posuzování zneužití práva.

Zařazení zásady zákazu zneužití práva k ostatním zásadám správy daní lze v celkovém měřítku hodnotit kladně, i přestože se v praxi nemusí nic změnit. Spolu s ostatními zásadami tvoří ucelenou soustavu, která vypovídá o tom, jak vybírat daně spravedlivě a ve správné výši. Navíc se tyto zásady nevztahují pouze na správce daně, ale také na samotný daňový subjekt, neboť i ten se může při svém jednání pochybit.

6. ZÁKLADNÍ ZÁSADY VE SPRÁVNÍM ŘÁDU

Kontakt mezi státními orgány a občany je zcela běžným jevem ve všech státech. Vzhledem k tomu, že státní orgány a v nich pracující úředníci zastupují státní moc, je nutné, aby tento styk byl řádně upraven. V ČR k tomuto účelu slouží Správní řád.

Obecné správní řízení je upraveno zákonem 500/2004 Sb., správní řád, který v roce 2006 nahradil starou právní úpravu. Ta pocházela již z roku 1967 a pro současný správní řád společně s vládním nařízením z roku 1928 sloužila jako inspirace. Správní řád z roku 1967 byl podstatně kratší než nový, obsahoval „pouze“ 85 paragrafů. Nový SŘ je členěn celkem do 184 paragrafů.

Je nutné podotknout, že správní řád funguje jako obecný předpis pro všechna zvláštní správní řízení. Pokud ale existuje zvláštní právní úprava, předpokládá se, že bude použita v daném řízení primárně ta a SŘ pouze v rozsahu jaký zvláštní zákon určuje. Každé odvětví správního řízení je jedinečné, a proto v některých vzniká potřeba upravit jednotlivá odvětví zvláštními zákony.

Pro užití správního řádu a zvláštních právních předpisů platí princip subsidiarity. Samotná subsidiarita může mít více významů, v této věci se však používá jako vztah obecného právního předpisu se zvláštním právním předpisem. Na základě principu subsidiarity plní správní řád roli podpůrného právního předpisu ke zvláštnímu právnímu předpisu. Ustanovení správního řádu se tedy použijí pouze v případě, že zvláštní právní předpis neobsahuje potřebnou úpravu. Na začátku své účinnosti se rozlišovala subsidiarita k právním předpisům přijatým před účinností SŘ a po účinnosti SŘ. DŘ přijatý až po účinnosti SŘ k němu upravuje vztah v ust. § 262, podle něhož se SŘ v daňovém řízení nepoužije. (Hendrych 2016)

Důvodová zpráva k DŘ popisuje, že při jeho tvorbě existovalo více názorů, jak upravit vztah k SŘ. Před rokem 1989 se daně spravovaly dle daňové vyhlášky za použití SŘ z roku 1967. Vznik SZDP správu daní zcela osamostatnil. Zákonodárci se rozhodli pokračovat v „tradici“, která byla při tvorbě SZDP nastolena, a proto zajistili DŘ takřka úplnou nezávislost na SŘ. DŘ tak v daňovém právu plní funkci právního předpisu obecného a jednotlivé daňové zákony funkci právních předpisů zvláštních. Hlavními důvody, které vedly k autonomii DŘ je dle důvodové zprávy existence řady specifíků, které není možné postihnout SŘ. Dále se odkazovali na podobnou daňovou úpravu v řadě jiných států a také na lepší orientaci daňového poplatníka v daňových zákonech.

Poněkud odlišnou cestou se vydal např. zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, zkráceně známý jako stavební zákon. Oproti DŘ tento právní předpis užití SŘ přímo vyžaduje. Podle ust. § 192 odst. 1 stavebního zákona se SŘ na postupy a řízení použije vždy, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.

6.1. Základní zásady v DŘ vs. v SŘ

Základní zásady obecného správního řízení jsou ve SŘ upraveny od ust. §2 do ust. § 8. Konkrétně se jedná o:

- zásadu zákonnosti, která správnímu orgánu nařizuje, aby postupoval v souladu se všemi právními předpisy
- zásada proporcionality a zásada zákazu zneužití pravomoci zakazuje správnímu orgánu použití pravomoci k jiným účelům než těm, ke kterým byla zákonem svěřena
- zásada ochrany práv nabytých v dobré víře šetří práva nabytá v dobré víře a další oprávněné zájmy osob, kterých se činnost správního orgánů dotýká
- zásada ochrany veřejného zájmu a zásada legitimního očekávání určuje, že správní orgán při svém konání jedná v souladu s veřejným zájmem a zároveň ve skutkově podobných případech rozhoduje tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly
- zásada materiální pravdy, podle které správní orgán postupuje tak, aby zjistil stav věci nade vší pochybnosti
- zásada vstřícnosti znamená, že správní orgán se musí k zúčastněným osobám chovat zdvořile a snažit se jim vycházet vstříc
- zásada poučovací znamená, že správní orgán je povinen přiměřeně poučit zúčastněné osoby o je ich právech a povinnostech
- zásada ochrany práv a zájmů adresátů veřejné správy umožňuje zúčastněným osobám uplatňovat jejich práva
- zásadu přednosti smírného řešení, podle které má správní orgán povinnost pokusit se odstranit rozpor nejprve smírem
- zásada rychlosti zajišťuje postup správních orgánů bez zbytečných průtahů, proti nimž se lze bránit

- zásada hospodárnosti zamezuje vzniku zbytočných nákladů všech zúčastněných stran
- zásada rovnosti zajišťuje osobám zúčastněným stejná procesní práva a rovné postavení a nestranný přístup správního orgánu
- zásada součinnosti ukládá správním orgánům povinnost spolupracovat

Základní zásady uvedené ve SŘ se staly inspirací i při tvorbě nového DŘ a základních zásad činnosti daňových orgánů. Původní právní úprava v ZSDP opomíjela daleko více zásad momentálně uvedených ve SŘ. SŘ ovšem v ust. § 177 pamatuje i na to, že se ve zvláštní právní úpravě základní zásady neobjeví a nařizuje správním orgánům tyto zásady použít.

I přes autonomii daňového řízení by se tak zásady ze SŘ měly v daňovém řízení použít. ZSDP pro potřeby současného daňového řízení upravovalo pouze omezené množství zásad. Zcela chyběly dnes velice důležité zásady jako legitimní očekávání, materiální pravdy, vstřícnosti nebo hospodárnosti. Základní zásady v novém DŘ se proto inspirovaly zásadami v SŘ, navíc pro potřeby daňového řízení některé další přidali. V novém DŘ naopak výslovně chybí např. zásada ochrany práv nabytých v dobré víře nebo ochrana veřejného zájmu. Celkově lze však konstatovat, že zásady v DŘ jsou pojaty mnohem komplexněji, jak z hlediska práv a povinností daňových subjektů a správců daně, tak z hlediska nákladů zúčastněných stran. Níže budou popsány tři základní zásady správního řízení, které se v DŘ přímo nenacházejí, přesto to neznamená, že v daňovém řízení nemohou být využity. (Důvodová zpráva 2008)

6.1.1. Zásada ochrany práv nabytých v dobré víře, ochrana veřejného zájmu

Zásada ochrany práv nabytých v dobré víře je ve SŘ primárně zformulována v ust. § 2 odst. 3. Hendrych a kol. definují dobrou víru, jako vnitřní psychický stav, kdy je osoba přesvědčena, že jedná správně. Svě přesvědčení musí tato osoba řádně zdůvodnit. Definicí dobré víry se zabývaly také české soudy, např. NSS ve *svém rozsudku č. j. 1 As 3/2008-195 ze dne 30. dubna 2008*:

„Pojem dobré víry je významově obtížně uchopitelný, ambivalentní; dobrou víru lze vnímat v mravním významu či jako psychologickou kategorii. V mravním významu je dobrá víra chápána jako protiklad autonomie vůle spjatý s římskoprávní aequitas, tedy jako jakási obecně uznávaná hranice jinak právem neomezeného jednání subjektů práva. Tento model

převažuje v evropských právních rádech, jakož i v právu Evropských společenství. Dobrá víra jako psychologická kategorie vyjadřuje nezaviněnou nevědomost o zpravidla vadných souvislostech postupu účastníka právního vztahu. „...,Jde tedy o psychický stav, o vnitřní přesvědčení subjektu, které samo o sobě nemůže být předmětem dokazování. Předmětem dokazování mohou být skutečnosti vnějšího světa, jejichž prostřednictvím se vnitřní přesvědčení projevuje navenek, tedy okolnosti, z nichž lze dovodit přesvědčení nabyvatele o dobré víře.“

Výše zmíněný rozsudek se také zabýval podmínkami porušení dobré víry. Dobrá víra bývá spojována se zaviněním, a z toho vyplývajícími sankcemi, nejedná se o nabytí nebo pozbytí práv. Existují tři základní možnosti, jak lze dojít k porušení dobré víry, tedy k aplikaci víry zlé:

- 1. Ve zlé víře je pouze ten, kdo jistou skutečnost subjektivně věděl.*
- 2. Ve zlé víře je ten, kdo o jisté skutečnosti sice nevěděl, ale věděl by o ní, kdyby se nedopustil hrubé nedbalosti.*
- 3. V dobré víře nemůže být ten, kdo věděl o určité skutečnosti, stejně jako ten, kdo by věděl, kdyby se nedopustil jakékoliv nedbalosti.*

Zvláštní právní předpisy v oblasti správního práva si poté tyto obecné podmínky přímo konkretizují, tak aby bylo možné je na určité správní odvětví aplikovat. V DŘ se tento institut přímo neobjevuje, což ovšem neznamená, že není v daňovém právu využíván. Dobrá víra velice úzce souvisí se zásadou materiální pravdy, ale především s nejnovější zásadou správy daní – zákazem zneužití práva. Soudy institut dobré víry ve svých rozsudích hodnotily i před začleněním zákazu zneužití práva do DŘ.

Rozsudek NSS č. j. 1 As 107/2012-139 ze dne 12. září 2012 posuzuje práva nabytá v dobré víře v oblasti stavebnictví. Předmětem sporu bylo povolení ke stavbě nemovitosti, které se posléze dostalo do rozporu s nově přijatým územním plánem. Prvotně bylo stavebním úřadem vydáno povolení ke stavbě nemovitosti, což v tu dobu bylo zcela v souladu se starým územním plánem. Po vydání tohoto povolení však došlo ke změně územního plánu a povolená stavba se tak s ním dostala do rozporu. Stavební povolení bylo z tohoto důvodu krajským soudem zrušeno. NSS však konstatoval nesprávnost daného rozhodnutí. Podle NSS takovéto rozhodnutí narušuje práva nabytá v dobré víře – žadatel o povolení stavby nemohl předpokládat, že dojde ke změně územního plánu, navíc narušuje princip právní jistoty, který je nezbytnou součástí demokratického právního státu. Pokud by NSS rozsudek krajského

soudu nezrušil, mohlo by v budoucnosti docházet ke změnám územních plánů ve více obcích, které by se tímto způsobem snažily zlikvidovat jednou povolené a již několik let postavené stavby.

Výše zmíněný rozsudek lze považovat z hlediska právní jistoty a ochrany práv za velice důležitý. Kromě narušení práv nabytých v dobré víře a principu právní jistoty také dochází ke zneužití práva státními orgány. Takového případy je potřeba důsledně zachytávat, neboť mohou být výsledkem lobbingu.

Jedním z případů jednání v dobré víře je i případ, který NSS řešil v *rozsudku č. j. 2 AfS 52/2010-103 ze dne 10. srpna 2010*. Jednání v dobré víře se zde netýká daňového subjektu, ale samotného státního orgánu – Finanční správy. Finanční správa uvalila zástavní právo k nemovitosti jednoho z dlužníků, který v katastru nemovitostí figuroval jako vlastník. Bohužel však v této době byl již podán návrh na vklad do katastru pro jiného majitele, který se nestal nástupcem daňového dlužníka – tudíž institut zástavního práva neměl být využit. Soud v uvedené věci zhodnotil, že správce daně skutečně postupoval v souladu s dobrou vírou, když předpokládal, že daňový dlužník je výlučným majitelem zastavených nemovitostí, tak jak bylo uvedeno v katastru nemovitostí. Zároveň však konstatuje, že správce daně minimálně měl vědět, že k dané nemovitosti byl podán návrh na vklad jiného majitele. Správce daně ani jiný subjekt nemůže předpokládat, že jednání v dobré víře převáží nad skutečným stavem, ten má vždy přednost, a to v i případě, že dojde k narušení ústavního principu právní jistoty.

Z uvedeného je patrné, že institut dobré víry se nevztahuje pouze na občany, ale i na státní instituce. Problematika nedostatečné informovanosti státních orgánů bohužel vyplývá i z problematice spolupráce mezi jednotlivými státními orgány, jak je popisováno v kapitole 2.7. Teprve poté, co dojde k propojení veškerých státních institucí, minimalizuje se opomenutí získat důležité informace. V uvedeném případě by dostatečně informovaný správce daně pravděpodobně nevydal zástavní právo k nemovitosti, což by jistě vedlo k zajištění větší hospodárnosti.

6.1.2. Veřejný zájem

V ust. § 2 odst 4 SŘ je uvedena zásada, která pamatuje na to, že všechna řešení přijatá státními orgány musí být kromě určité proporcionality k občanovi, také v souladu s veřejným zájmem. Zvláštní právní předpis v jednotlivých odvětvích správního práva konkrétně stanoví veřejný zájem. V DŘ je primárním veřejný zájem získat příjem do veřejných rozpočtů.

Nicméně definovat obecně veřejný zájem není jednoduché, navíc se velice často dostává do rozporu s individuálními zájmy jednotlivců. Jednotná definice tohoto pojmu neexistuje a nejspíš nikdy existovat nebude. Není také výjimkou, že se jednotlivé veřejné zájmy dostávají do rozporu, např. v oblasti stavebnictví a ochrany životního prostředí. Obecně lze říci, že veřejný zájem je nadřazen individuálním zájmům. Veřejný zájem by také měl odpovídat hodnotám společnosti a státní orgány by měly činit kroky k jeho dosažení. (Bednář 2014)

Nález Ústavního soudu č. j. III. ÚS 455/03 ze dne 25. ledna 2005 definoval veřejný zájem jako zájem, který je obecně prospěšný. Tuto stručnou definici rozvádí nález ÚS Pl. ÚS 24/04 ze dne 28. června 2005:

„Veřejný zájem v konkrétní věci je zjišťován v průběhu správního řízení na základě poměrování nejrůznějších partikulárních zájmů, po zvážení všech rozporů a připomínek. Z odůvodnění rozhodnutí, jehož ústředním bodem je otázka existence veřejného zájmu, pak musí zřetelně vyplynout, proč veřejný zájem převážil nad řadou soukromých, partikulárních zájmů.“

Veškeré státní instituce tedy musí posuzovat veřejný zájem individuálně podle jednotlivých případů. Zároveň je velice důležité, aby dostatečným způsobem odůvodnily, proč je konkrétní zájem důležitější než jiný. K užívání zvláštních právních předpisů a případné kolizi veřejných zájmů se vyjádřil NSS v rozsudku č. j. 6 As 65/2012-161 ze dne 10. května 2013:

„Zásada ochrany veřejného zájmu spočívající v hledání a přijímání takových řešení, která jsou v souladu s veřejným zájmem, je rovněž jednou ze základních zásad správního řízení, zakotvenou v § 2 odst. 4 správního řádu. Formulace "soulad přijatého řešení s veřejným zájmem" pak znamená aplikaci ustanovení zákonů vyjadřujících obecně jednotlivé veřejné zájmy v konkrétních případech. Přitom ve správním řízení mnohdy stojí několik veřejných zájmů proti sobě (či alespoň nejsou zcela v souladu) a není možné, aby nakonec přijaté řešení bylo v souladu se všemi veřejnými zájmy, které s rozhodovanou věcí souvisejí. Dále je třeba zdůraznit, že správní orgány nemají veřejný zájem samy formulovat, to je zásadně úkolem moci zákonodárné, naopak " úkolem správních orgánů je při aplikaci zákonů, které jednotlivé veřejné zájmy definují, v jednotlivých případech takto obecně formulované veřejné zájmy konkretizovat.“

Z výše uvedeného je důležité, že správní orgány musí respektovat obecnou definici veřejného zájmu zákonodárné moci, a pouze konkretizují a aplikují zvláštní právní předpisy na danou situaci.

Jistě jednou z nejčastějších situací, kdy bývá veřejný zájem zpochybňován je výstavba dálniční sítě a s tím spojený zásah do vlastnických práv občanů ČR. Jedním z těchto případů se zabýval NSS v rozsudku č. j. 6 Ao 3/2009-76 ze dne 21. října 2009. Zde se obec v rámci svých kompetencí rozhodla změnit územní plán obce, aby vyřešila nepříznivou dopravní situaci. Tato změna zasáhla do vlastnických práv několika subjektů, neboť na jejich pozemku měl v budoucnu stát koridor D1. Obyvatelé obce považovali změnu územního plánu za účelovou a naprosto neodpovídající veřejnému zájmu ani jejich individuálním zájmům. Soud konstatoval, že obec změnou územního plánu nepochybila a veřejný zájem spočívající ve zlepšení dopravní situace obce zcela převážil nad individuálními zájmy subjektů, a to i v případě, že jejich vlastnické právo bylo do značné míry omezeno.

Výše zmíněný rozsudek NSS č. j. 6 As 65/2012-161 ze dne 10. května 2013 je i vhodným příkladem pro poměrování důležitosti dvou veřejných zájmů. Na jedné straně stojí ochrana přírody a v ní žijících chráněných živočišných druhů a na straně druhé stojí sociální zájem spočívající v zajištění dostatečného množství ubytovací kapacity. V daném případě byla výstavba bytů povolena prostřednictvím výjimky v jinak chráněném území, a to kvůli výskytu ohrožených živočišných druhů. Tito ohrožení živočichové by i přes veškerou možnou snahu ztratili své přirozené prostředí a postupem času by z daného území zcela vymizeli. Tento fakt je natolik závažný, že jej nemohl převážit ani nedostatek ubytovací kapacity. NSS tak udělenou výjimku na výstavbu zrušil.

Přestože se v uvedené věci setkaly dva veřejné zájmy, NSS připustil, že v podstatě každý veřejný zájem je více či méně i zájmem soukromým. Za danou výstavbou stál jeden či více investorů, jejichž hlavním zájmem jistě nebyla ochrana přírody, ale maximalizace zisku i za cenu poškození přírody. To je třeba při hodnocení sporů mít vždy na paměti, neboť se dá očekávat, že řada individuálních zájmů bude schovávána za zájem veřejný.

6.1.3. Zásada přednosti smírného řešení

Je jistě v zájmu orgánů veřejné správy i občanů, aby se případné rozpory v co nejvyšší míře řešily smírnou cestou. Z ekonomického hlediska dojde k velké úspoře finančních prostředků na obou stranách sporu. Na vzniklé spory nelze nahlížet jako na mimořádnou událost, v podstatě se jedná o zcela běžnou věc. Je však důležité, aby obě strany

spolupracovaly na co nejrychlejším odstranění sporu, neboť ten představuje překážku pro vydání rozhodnutí. Teprve neřešení sporu představuje závažnou chybu v činnosti orgánů státní správy. Spory mohou vznikat pouze na straně spolupracujících státních orgánů, případně mezi státním orgánem a občanem. Spory mezi občany jsou řešeny v rámci občanskoprávních sporů. (Petrnichl 2019)

SŘ ve svém znění pamatuje i na spory mezi státními orgány – těch se týká ust. § 136 odst. 6. Podle něj při řešení sporů mezi správním orgánem, který vede řízení a dotčenými správními orgány postupuje přiměřeně podle ustanovení o řešení sporů o příslušnost. Spory o příslušnost nalezneme ve SŘ v ust. § 133. Za velice důležité lze považovat ust. § 133 odst. 6, na základě kterého po dobu rozporu neběží lhůty týkající se provádění úkonů v řízení.

Smírné řešení ovšem neznamená nezákonné řešení. Obě dotčené strany se musí dohodnout v mezích zákona. Jedná se tedy spíše o určitý kompromis. Ve sporech mezi státními orgány by ke smírnému řešení mělo docházet v podstatě vždy. V případě zainteresovanosti občana závisí i na jeho ochotě. Navrhovaný smír, který byl však v rozporu se zákonem, řešil i NSS, a to konkrétně v rozsudku *č. j. 4 As 4/2008-95 ze dne 21. ledna 2009*. Subjekt po svém narození dostal přidělené rodné číslo, které však do rodného listu bylo zapsáno s chybou. Tato chyba vyšla najevo až po desítkách let díky používání moderních informačních technologií. Subjekt odmítl akceptovat své skutečné rodné číslo a navrhoval, aby mu bylo přiděleno bezvýznamné identifikační číslo – tím by podle něj bylo dosaženo smírného řešení již ve správním řešení. Platná legislativa však tuto možnost nepřipouštěla. Rodné číslo je prozatím považováno za nenahraditelný identifikační údaj.

Tato zásada není výslovně v DŘ uvedena, přesto se odráží i v jiných zásadách, např. v zásadě proporcionality nebo v zásadě vstřícnosti. Smírné řešení tak není v daňovém řízení opomenuto, navíc platí ust. § 177 SŘ.

6.2. Zhodnocení

Vzhledem k tomu, že zásady ve SŘ sloužily jako předloha pro zásady DŘ, nepředpokládá se, že by se výrazně lišil jejich výklad. Zásady, které se nacházejí v DŘ jsou však přizpůsobeny daňové oblasti. Výše zmíněné zásady nejsou v DŘ přímo uvedené, přesto i ony se v daňovém právu využívají. Dobrá víra má úzký vztah se zneužitím práva, tedy nejnovější zásadou DŘ. Pokud někdo zneužívá právo, pak logicky nemůže jednat v dobré víře. Lze tedy do jisté míry konstatovat, že v DŘ je vyjádřen opak zásady dobré víry. Smírné řešení je

v daňovém řízení také možné, navíc koresponduje se zásadou hospodárnosti. Pokud to situace umožňuje, měli by k němu přistoupit, jak správci daně, tak i daňový subjekt. Co se týká veřejného zájmu, tak již samotný výběr daní je veřejným zájmem, do jaké míry převažuje nad zájmem individuálním, určuje nejenom zákon, ale i další základy zásady správy daní – např. zásada proporcionality nebo zásada legitimního očekávání.

I když nejsou tyto tři zásady uvedené přímo v DŘ, správce daně by k jejich aplikaci měl dojít i prostřednictvím ostatních zásad, které na dobrou víru, veřejný zájem i smírné řešení nepřímou také odkazují.

ZÁVĚR

Tato práce analyzuje základní zásady správy daní a jejich aplikaci při činnostech Finanční správy v praxi. Úloha Finanční správy je pro chod státu nezastupitelná, ačkoliv není pro jeho občany vždy příjemná. Během svého produktivního života každý z nás odvádí část svých příjmů do státního rozpočtu, daňové zákony se ho tak přímo dotýkají. Značné množství daňových subjektů však právní úpravu v oblasti daní nezná, což lze částečně přičítat i velké složitosti českého daňového systému. Správce daně neznalosti daňového subjektu při své práci nesmí zneužívat a přiznávat tak práva jen těm, kdo si jich je vědom. K zajištění spravedlivého výběru daní, kdy zároveň dochází k naplnění cíle správy daní, přispívají základní zásady správy daní.

Existenci základních zásad obecně ovlivňuje ekonomické zřízení státu. V České republice máme demokratický právní stát respektující základní principy, které státní správa při výkonu své činnosti musí dodržovat. Český právní systém také ovlivňuje členství v Evropské unii a zásady na této úrovni uznávané.

Základní zásady správy daní odpovídají všem výše postaveným principům právního státu. Daňová správa je složitá a rozsáhlá agenda a není možné zajistit, aby právní předpisy do detailu odpovídaly na všechny praktické případy. Správce daně tak při své práci využívá právě základních zásad. Ty tvoří ucelený systém a všechny zásady spolu vzájemně souvisí. Některé zásady jsou částečně oslabovány jinými, vždy ale tak, aby bylo zajištěno plnění cíle správy daní a zachování lidských práv.

Na základě analyzované judikatury lze říci, že základní zásady nejsou vždy jednotlivými správci daně vykládány zcela totožně, což do jisté míry způsobuje subjektivní hodnocení správců daně, ale také nedostatečná provázanost jednotlivých finančních úřadů. To se bohužel týká především zásad, jejichž porušení by mělo za následek citelný zásah do majetkových práv daňového subjektu, jedná se např. o zásadu proporcionality, legitimního očekávání nebo materiální pravdy.

Obecně lze říci, že judikatura má na činnost Finanční správy velký vliv. Judikatura přispívá k výkladu jednotlivých ustanovení DŘ a také pomáhá definovat podmínky pro aplikaci jednotlivých daňových institutů. Příkladem mohou být rozsudky ohledně zajišťovacích příkazů, na jejichž základě byl vydán nový metodický pokyn. Finanční správa se snaží poučit se ze svých chyb a reaguje na aktuální situaci v oblasti daní.

České správní soudy v rámci svého rozhodování respektují rozsudky vydané ESD nebo ESLP. Výklad jednotlivých zásad pouze přizpůsobují českému právnímu prostředí. Ty nejdůležitější aspekty však zůstávají neměnné.

Jak je v práci zmíněno, dodržování některých zásad je pro správce daně i při jeho nejlepší vůli, problematické. Jako řešení se jeví modernizace a zrychlení práce správců daně, a to prostřednictvím provázání všech státních institucí, což bohužel vyžaduje značné finanční investice. Dostatečná provázanost státních institucí, i samotné Finanční správy, by zrychlila i jiné činnosti než pouhou správu daní. Dále by došlo ke snížení byrokracie a z dlouhodobého hlediska i k úspoře nákladů.

Pro lepší orientaci správců daně by bylo vhodné vypracovat metodickou pomůcku pro práci se základními zásadami. V současnosti sice existuje Etický kodex Finanční správy ČR, ale ten je příliš obecný. Už jen samotná existence metodické pomůcky by správce daně upozorňovala na nutnost aplikace základních zásad v daňovém řízení a mimo něj. Zároveň by obsahovala postup, co musí nebo naopak nesmí správce daně provést za činnosti, aby došlo k naplnění dané zásady.

Za velice přínosné pro správu daní lze hodnotit zařazení zásady zákazu zneužití práva jako základní zásady obsažené přímo v daňovém řádu. Je nezpochybnitelné, že je třeba chránit základní lidská práva před neoprávněnými zásahy státu, zároveň však nelze konstatovat, že pochybení se v daňovém řízení může dopustit pouze správce daně, a to by si měl každý daňový subjekt při správě daní uvědomovat. Aby bylo možné vyhodnotit konkrétní důsledky zařazení zákazu zneužití práva jako zásady do daňového řádu, bude třeba mít k dispozici několik rozsudků soudů, což může ještě několik měsíců trvat.

Co se týče správního řádu, ten se v daňovém řízení přímo nevyužívá. Zásady v něm uvedené však sloužily jako inspirace při konstrukci nového DŘ, a proto se jejich výklad příliš neliší. I ty zásady, které se do DŘ přímo nepřenesly, se v něm objevují, a to prostřednictvím ostatních zásad, neboť základní zásady tvoří jeden celek a vzájemně se doplňují a vyvažují, tak aby nedocházelo k nežádoucím zásahům do lidských práv.

Obecně lze konstatovat, že Finanční správa základní zásady správy daní respektuje. Nicméně i v této oblasti existuje prostor pro zlepšení. Samozřejmě nikdy nebude možné odstranit všechny nedostatky, protože při správě daní hraje důležitou roli lidský faktor správců daně. Navíc složitost daňových právních předpisů nedopadá pouze na daňové

subjekty, ale i na samotné správce daně. Do budoucna se však dá předpokládat, že na důležitost základních zásad v jakémkoliv odvětví bude kladen čím dál větší důraz.

POUŽITÁ LITERATURA

- BAMMENS, Niels, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*. 2013. ISBN 978-90-8722-160-7
- BAXA, Josef, Šimek KAREL, Žiškova MARIE, Schillerová ALENA, Lavický PETR, Dráb ONDŘEJ a Kaniová LENKA. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BEDNÁŘ, Petr. *Veřejný zájem, lobbying, korupce a klientelismus*. Plzeň, 2014. Diplomová. Západočeská univerzita v Plzni.
- BOHÁČ, Radim a Petra ŠMIRAUSOVÁ. *Výslovné zakotvení principu zákazu zneužití práva v daňovém řádu – dokončení. Daně a účetnictví* [online]. 2019 [cit. 2020-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=262353&rez=0&q=V%C3%BDslovn%C3%A9%20zakotven%C3%AD%20principu%20z%C3%A1kazu%20zneu%C5%BEit%C3%AD%20pr%C3%A1va%20v%20da%C5%88ov%C3%A9m%20C5%99%C3%A1du>
- BORCHARDT, Klaus-Dieter. *ABC práva EU* [online]. 2017 [cit. 2020-02-11]. ISBN 978-92-79-63662-2. Dostupné z: <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/5d4f8cde-de25-11e7-a506-01aa75ed71a1>
- BROWN, Alexander. *A Theory of Legitimate Expectations**. In: *The Journal of Political Philosophy*. 2017, s. 26.
- BURDA, Zdeněk. *Retroaktivita daňových zákonů v judikatuře*. *Daně a právo v praxi*. 2013, 2013(2)
- BURIAN, Ondřej a Jan ZÁBRODSKÝ. *Poplatník daně z příjmů. Daně a účetnictví* [online]. 2017 [cit. 2020-03-31]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/poplatnik-dane-z-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EkQWdkVsOQKE-SfdPjPtKIWw9PBWuC7BmQ/>
- ČERNÍN, Karel. *Principy dobré správy*. Brno, 2017. Disertační práce. Masarykova univerzita.
- Důvodová zpráva DŘ. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [online]. Praha, 2008 [cit. 2019-11-04]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2>
- Etický kodex řádné správní praxe. Evropský veřejný ochránce práv [online]. 2002 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://www.ombudsman.europa.eu/cs/publication/cs/3510>

GENSCHEL, Philipp a Markus JACHTENFUCHS. How the European Union constrains the state: Multilevel governance of taxation. *European Journal of Political Research*. 2011, , 21.

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva. 7. aktualizované vydání*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7380-652-1. Dostupné také z: <http://www.digitalniknihovna.cz/mzk/uuid/uuid:f0c40e90-6033-11e9-ace0-005056827e51>

GRIBNAU, Hans. *Legal Certainty: A Matter of Principle*. Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series [online]. 2014, 2014, 2014(12), 26 [cit. 2019-11-03]. Dostupné z: <http://ssrn.com/abstract=2447386>

GRIBNAU, Hans. *Not argued from but prayed to. Who's afraid of legal principles?*. *EJournal of Tax Research*. 2014, 2014(1),

33

HARBO, Tor-Inge. *The Function of the Proportionality Principle in EU Law*. *European Law Journal* [online]. 2010, 2010(2), 29 [cit. 2020-01-12].

HENDRYCH, Dušan. *Správní právo: obecná část*. 9. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Academia iuris. ISBN 978-80-7400-624-1.

HLADÍKOVÁ, Martina. *Nepřípustnost změny podstatných náležitostí demokratického právního státu*. Praha, 2017. Rigorózní práce. Univerzita Karlova.

HOFMANN, Herwig, Gerard C. ROWE a Alexander Türk. *Administrative law and policy of the European Union*. Oxford: Oxford University Press, 2011. ISBN 978-0-19-928648-5

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015. ISBN 978-80-7478-695-2

JEROUŠEK, David. *Institut zneužití práva v právu daňovém*. In: COFOLA. 2010, s. 14. ISBN ISBN 978-80-210-5151-5.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Vyd. 1., 3. dot. Praha: C.H. Beck, 1995. Beckovy právnické učebnice. ISBN 80-7179-028-1. Dostupné také z: <http://www.digitalniknihovna.cz/mzk/uuid/uuid:83ab13b0-b2f8-11e7-a000-005056827e51>

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daň. ISBN 978-80-7554-029-4.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád: změny do 1.6.2018*. Olomouc: ANAG, [2018]. Daně. ISBN 978-80-7554-146-8.

KOHAJDA, Michael. *Daně a zákaz zneužití práva*. In: DAUC [online]. 2017 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=240180>

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

KÜHN, Zdeněk. *Aplikace práva ve složitých případech: k úloze právních principů v judikatuře*. Praha: Karolinum, 2002. ISBN 80-246-0483-3.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář. 3. vydání*. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony.

ISBN 978-80-7400-604-3.

Listina základních práv Evropské unie. In: Úřední věstník Evropské unie [online]. 2012, s. 17 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu>

LIPOVSKÁ, Hana. *Moderní ekonomie: jednoduše o všem, co byste měli vědět*. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0120-7.

MARTINKA, Marek. Zastřený pracovněprávní poměr. *Daňová a hospodářská kartotéka* [online]. 2019, 19.6.2019, **2019**(7-8) [cit. 2020-04-24]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=262775&rez=0&q=Mgr.%20Martinka>

Metodická pomůcka k Dožádání. In: Finanční správa [online]. Praha, 2014, 19.9.2014 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2014_MetPom-k-dožadani.pdf

MORAWSKI, Wojciech. *The tax rulings - the conflict between the principle of legality and the principle of legitimate expectation* [online]. 2018, , 12 [cit. 2019-11-05]. DOI: DOI 10.15290/ooolscprepi.2018.38.

Nadřazenost evropského práva. EUR-LEX Access to European Union Law [online]. 2010 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM:114548>

NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPIČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. V Praze: C.H. Beck, 2019. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-730-9.

Optimalizace finančních úřadů povede ke snížení nákladů a zvýšení efektivity Finanční správy. *Finanční správa* [online]. Praha, 2019 [cit. 2020-03-31]. Dostupné z:

<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/optimalizace-fu-povede-ke-snizeni-nakladu-a-zvyseni-efektivita-fs-9944>

Organizační řád Finanční správy České republiky. In: *Finanční správa* [online]. Praha, 2015 [cit. 2020-03-31]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/OR_FS_UZ_D10.pdf

PECINA, Tomáš. *Právní stát*. Iuridictum - encyklopedie o právu [online]. 2012 [cit. 2019-11-03]. Dostupné z: https://iuridictum.pecina.cz/w/Pr%C3%A1vn%C3%AD_st%C3%A1t

Prameny práva. European Justice [online]. 2019 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: https://e-justice.europa.eu/content_member_state_law-6-cz-maximizeMS-cs.do?member=1

PETRMICHL, Václav. Koordinovaná správní rozhodnutí a řešení rozporu. *Správní právo* [online]. 2019, **2019**(7), 21 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/spravni-pravo-cislo-7-2019.aspx>

PICKOVÁ, Martina. *Klientský přístup zaměstnanců finančního úřadu k veřejnosti* [online]. 2010 [cit. 2020-01-12]. Dostupné z: <https://theses.cz/id/vkqjn1/?lang=en>. Bakalářská práce. Jihočeská univerzita, VŠE.

POPOVIČ, Adrián. Princíp zákonnosti a princíp právnej ochrany v správe daní. In: *Teória a prax verejnej správy: Recenzovaný zborník príspevkov z vedeckej konferencie doktorandov*. Košice, 2016, s. 9. ISBN 978-80-8152-413-4.

Právo EU. European Justice [online]. 2020 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: https://e-justice.europa.eu/content_eu_law-3-cs.do

Principy dobré správy. In: *Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci* [online]. Brno, 2006, s. 267 [cit. 2020-02-11]. ISBN 80-210-4001-7. Dostupné z: https://www.ochrance.cz/uploads/tx_odlistdocument/Principy_d_spravy_konference.pdf

Přímý účinek evropského práva. EUR-LEX Access to European Union Law [online]. 2015 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114547>

RAKIČ, Dražen. *Nepřímé daně. Fakta a čísla o Evropské unii* [online]. 2019 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/81/neprime-dane>

SCHAMMO, Pierre. Arbitrage and Abuse of Rights in the EC Legal System. In: *European Law Journal*. 2008, s. 26.

SCHÖN, Monika. *Komentář zákona 89/2012 Sb., občanský zákoník, § 555*.

In: DU.cz [online]. 2018 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/komentar-zakona-89-2012-sb-obcansky-zakonik-555-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EtuvCojfP1DmlLD4CsL-5xFXWPtxl3mZJA/>

SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Nové přeprac. vyd. opatřené margináliemi. Praha: Liberální institut, 2001. ISBN 80-86389-15-4.

Soudy EU. European Justice [online]. 2019 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: https://e-justice.europa.eu/content_eu_courts-15-cs.do

Stanovisko Generálního Advokáta Philippa Légera. EUR-LEX Access to European Union Law [online]. 2006 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1579795840006&uri=CELEX:62003CC0182>

SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.

Stanovisko Generálního advokáta M. Poiarese Madura. EUR-LEX Access to European Union Law [online]. 2005 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:62002CC0255>

Stein, Robert, *"Rule of Law: What Does It Mean"* (2009). *Minnesota Journal of International Law*. 250. Dostupné z: <https://scholarship.law.umn.edu/mjil/250>

ŠEFL, Vladimír. *Institut zneužití práva v právu daňovém*. In: *Dny práva*. 2009, s. 10. ISBN 978-80-210-4990-1.

ŠEFL, Vladimír. *Některé aspekty boje proti daňovým únikům a praní špinavých peněz*.

In: *COFOLA 2010: the Conference Proceedings*. Brno, 2010, s. 14. ISBN 978-80-210-5151-5

ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. *Retroaktivita z pohledu ústavního práva*. In: *Days of public law* [online]. s. 18 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://www.law.muni.cz/sborniky/Days-of-public-law/files/pdf/ustava/Simackova.pdf>

TICHÝ, Luboš. *Evropské právo. 4. vyd.* V Praze: C.H. Beck, 2011. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-333-2. Dostupné také z:

<http://www.digitalniknihovna.cz/mzk/uuid/uuid:09ba6dc0-21da-11e8-bdb0-005056827e51>

The history of the European Union. Evropská unie [online]. 2019 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: https://e-justice.europa.ehttps://europa.eu/european-union/about-eu/history_csu/content_eu_law-3-cs.do

Vláda schválila nový daňový řád. In: Komora.cz [online]. 2008 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://www.komora.cz/news/vlada-schvalila-novy-danovy-rad/>

Zásady legitimního očekávání a zásady veřejnosti. VOX [online]. 2019 [cit. 2020-02-11]. Dostupné z: <https://www.vox.cz/dalsi-sluzby/danove-spory-on-line/zasady-legitimniho-ocekavani-a-zasady-verejnosti.html>

SEZNAM ROZSUDKŮ

Nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009 Pl. ÚS 9/06

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2003 Pl. ÚS 19/02

Nález Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008 I. ÚS 705/06

Nález Ústavního soudu ze dne 3. 8. 2004 I. ÚS 332/04

Nález Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2001 IV. ÚS 599/200

Nález Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008 II. ÚS 2714/07

Nález Ústavního soudu ze dne 25. 1. 2005 III. ÚS 455/03

Nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2005 ÚS Pl. ÚS 24/04

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2005 č. j. 8 Afs 3/2005-59

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2013 č. j. 9 Afs 98/2013-31

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008 č. j. 8 Afs 78/2006-74

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014 č. j. 1 Aps 20/2013-61

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005 č. j. 6 A 25/2002-42

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014 č. j. 1 Aps 20/2013-60

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015 č. j. 4 Afs 48/2015-32

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016 č. j. 2 Afs 239/2015-66

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017 č. j. 22 Afs 347/2016-59

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014 č. j. 7 Afs 94/2014

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2007 č. j. 7 Afs 36/2007-59

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006 č. j. 7 Afs 93/2006-55

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004 č. j. 5 Afs 14/2004

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006 č. j. 2 Afs 207/2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007 č. j. 2 Afs 29/2006-108

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2010 č. j. 5 As 1/2010-76

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014 č. j. 4 As 154/2013-27

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007 č. j. 2 Ans 4/2007-53

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007 č. j. 9 Afs 7/2007-58

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2009 č. j. 5 Afs 74/2009-111

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008 č. j. 5 Afs 5/2008-75

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009 č. j. 6 Ads 8/2006-132

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2015 č. j. 4 Afs 168/2015-26

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015 č. j. 1 Afs 77/2015

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014 č. j. 6 Afs 156/2014-47

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008 č. j. 5 Afs 141/2006-82

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2013 č. j. 5 Afs 66/2012-17

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012 č. j. 1 Afs 33/2012-26

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017 č. j. 10 Afs 264/2016-38

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013 č. j. 1 Afs 13/2013-61

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010 č. j. 1 Afs 11/2010-94

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005 č. j. 2 Afs 62/2004-70

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016 č. j. 6 Afs 2008/2015-37

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2019 č. j. 2 Afs 435/2017-49

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2019 č. j. 6 Afs 44/2018-31

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005 č. j. 1 Afs 107/2004-48

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008 č. j. 1 As 3/2008-195

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2012 č. j. 1 As 107/2012-139

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2010 č. j. 2 Afs 52/2010-103

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2013 č. j. 6 As 65/2012-161

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009 č. j. 6 Ao 3/2009-76

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2009 č. j. 4 As 4/2008-95

Rozsudek ESD ze dne 15. 11. 2015 č. j. T-106/13

Rozsudek ESD ze dne 9. 2. 2006 ve spojených věcech C-182/03 a C-217/03

Rozsudek ESD ze dne 22. 4. 2016 ve spojených věcech T-50/06 RENV II a T-69/06 RENV II

Rozsudek ESLP ze dne 18. 5. 2017 č. j. 22007/11

Rozsudek ESD ze dne 18. 11. 2015 č. j. T-273

Rozsudek ESD ze dne 21. 2. 2006 č. j. C-255/02

Rozsudek ESD ze dne 14. 12. 2000 č. j. C-110/99

Rozsudek ESD ze dne 9. 7. 2015 č. j. C-607/13

Rozsudek ESD ze dne 12. 9. 2016 č. j. C-196/04

Rozsudek ESD ze dne 26. 2. 2019 č. j. C-115/16, C-118/16, C-119/16a a C-299/16