

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní

Ochrana legitimního očekávání daňového subjektu

Bakalářská práce

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2021/2022

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Vojtěch Klikar**  
Osobní číslo: **E19104**  
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**  
Specializace: **Finanční správa**  
Téma práce: **Ochrana legitimního očekávání daňového subjektu**  
Zadávací katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

## Zásady pro vypracování

Cílem práce je analýza specifik principu ochrany legitimního očekávání v daňovém řízení. Analyzována bude relevantní judikatura správních soudů a Evropského soudu pro lidská práva s cílem identifikovat odchylky oproti správním řízením vedeným dle správního řádu.

Osnova:

- Daňové řízení.
- Zásady daňového řízení.
- Zásada legitimního očekávání ve správním řízení.
- Legitimní očekávání v daňovém řízení.
- Porovnání legitimního očekávání ve správním a daňovém řízení.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**  
Rozsah grafických prací:  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně. Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-128-6.  
KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení ? po třetí. Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-126-4.  
DOLEČEK, Marek. Základy daňového řízení [online]. 30.09.2020. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/zaklady-danoveho-rizeni-ppbi/7/>.  
LICHNOVSKÝ, Ondřej a Roman ONDRÝSEK. Daňový řád. Komentář. 4. C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-838-2.  
ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, Jana. Krátce k principu právní jistoty ve světle aktuální judikatury [online]. 23.01.2014. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/kratce-k-principu-pravni-jistoty-ve-svetle-aktualni-judikatury-93342.html>.  
JEMELKA, Luboš, Klára PONĎĚLÍČKOVÁ a David BOHADLO. Správní řád. Komentář. 6. C. H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-751-4.  
BATES, Alan. Taxation and protection for legitimate expectations [online]. 18.12.2014. Dostupné z: <https://files.monckton.com/wp-content/uploads/2014/12/Taxation-and-protection-for-legitimate-expectation.pdf>.  
NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. Daňové řízení. C. H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9.

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

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2021**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2022**

**prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.** v.r.  
děkan

L.S.

**Ing. Jan Fuka, Ph.D.** v.r.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2021

Prohlašuji:

Práci s názvem Ochrana legitimního očekávání daňového subjektu

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 směrnici 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 Červeném Kostelci dne 20. 06. 2022

Vojtěch Klikar v. r.

## **PODĚKOVÁNÍ:**

Rád bych poděkoval vedoucí práce paní JUDr. Janě Janderové, Ph.D. za její vstřícnost, trpělivost a za cenné rady, které mi pomohly při zpracování této bakalářské práce.

## **ANOTACE**

*Cílem práce je analýza specifík principu ochrany legitimního očekávání v daňovém řízení. Analyzována bude relevantní judikatura správních soudů a Evropského soudu pro lidská práva s cílem identifikovat odchylky oproti správním řízením vedeným dle správního řádu.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*daňový subjekt, daňové řízení, správní řízení, legitimní očekávání, zásady, ochrana*

## **TITLE**

*Protection of legitimate expectations of the taxpayer*

## **ANNOTATION**

*The main goal of this bachelor thesis is to analyze the specifics of the principle of protection of legitimate expectations in tax proceedings. The relevant case law of the administrative courts and the European Court of Human Rights will be analysed in order to identify deviations from administrative proceedings conducted under the Administrative Procedure Code.*

## **KEYWORDS**

*taxpayer, tax proceedings, administrative proceedings, legitimate expectations, principles, protection*

## OBSAH

ÚVOD .....	9
1. Daňové řízení .....	10
1.1 Subjekty daňového řízení .....	10
1.2 Vyměřovací řízení .....	12
1.3 Doměřovací řízení .....	13
2. Zásady daňového řízení .....	16
2.1 Zásada volného hodnocení důkazů .....	17
2.2 Zásada přiměřenosti .....	18
2.3 Zásada procesní ekonomie .....	19
2.4 Zásada legitimního očekávání .....	19
3. Zásada legitimního očekávání ve správním řízení .....	21
3.1 Správní řízení .....	21
3.2 Zásady správního řízení .....	22
3.3 Legitimní očekávání ve správním řízení .....	24
4. Legitimní očekávání v daňovém řízení .....	27
4.1 Formát podání .....	28
4.2 Stanovení daně pomůckami .....	31
4.3 Výše pokuty za pozdní podání daňového přiznání .....	34
5. Legitimní očekávání v evropském právu .....	37
5.1 Předběžná otázka .....	37
5.2 Založení legitimního očekávání .....	38
5.3 Legitimní očekávání při změně právní úpravy .....	40
5.4 Shrnutí .....	41
6. Porovnání legitimního očekávání ve správním a daňovém řízení .....	42

ZÁVĚR .....	48
POUŽITÁ LITERATURA .....	51

### **SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK**

DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
sp. zn.	spisová značka
čj.	číslo jednací
čl.	článek
odst.	odstavec
Sb.	Sbírka
NSS	Nejvyšší správní soud České republiky
EU	Evropská unie



## ÚVOD

Téměř každý se někdy během svého života setká s povinností zaplatit daň. Stane se tedy daňovým subjektem, a přichází tak do styku se správcem daně. Během daňového řízení by měly být dodržovány dané zásady. Mezi nejznámější patří zásada zákonnosti, zásada přiměřenosti nebo zásada procesní rovnosti. Lehce stranou možná občas zůstává zásada legitimního očekávání. Mnoho daňových subjektů ani tuto zásadu nezná. Přitom se jedná o velmi důležitou zásadu, která může často daňovým subjektům pomoci. Tento nástroj daňového řízení zakazuje správci daně činit bezdůvodně rozdíly v posuzování skutkově stejných případů. Tato zásada pak může být velmi často předmětem soudních sporů, je poté na soudech, aby rozhodly, zda v daném sporu, bylo legitimní očekávání porušeno, či nikoliv. Těmito rozhodnutími rovněž pomáhají legitimní očekávání tvořit. Právě na základě judikátů, u daňového subjektu může nějaké legitimní očekávání vzniknout. Práce by se měla zaměřit na to, jak soudy tuto zásadu ve svých rozhodnutích chrání, a zda jí přikládají dostatečnou důležitost. Dále, zda se dají najít nějaké odlišnosti v ochraně této zásady mezi daňovým a správním řízením.

Úvodní kapitoly budou zaměřeny na teoretický základ, tedy jak probíhá daňové řízení, kdo jsou jeho subjekty, a jaké má daňové řízení zásady. To stejné bude vymezeno i pro řízení správní. Dále se práce bude věnovat legitimnímu očekávání. Nejdříve v daňovém řízení, poté i z pohledu Evropského práva. Na závěr by mělo dojít k porovnání ochrany legitimního očekávání v daňovém a správním řízení.

## **1. Daňové řízení**

Nejdříve je důležité si obecně vysvětlit, co je to daňové řízení. Dle Novotné et al. (2019, s.1) představuje daňové řízení v širším slova smyslu postup správců daně, který je upraven právními normami a má za cíl vydání rozhodnutí o dani za určité zdaňovací období. Právním předpisem, který stanovuje pravidla pro tento proces, je hlavně Daňový řád, ve kterém najdeme zakotveny pravomoci a povinnosti správců daně, stejně tak práva a povinnosti daňových subjektů.

V Daňovém řádu je pojem daňové řízení definován v §134 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen Daňový řád) takto: *„Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.“*

Z výše uvedených skutečností plyne, že daňové řízení hlavně určuje práva a povinnosti subjektů daňového řízení. Jedná se o důležitý postup, který má napomoci správnému vykonávání správy daní, což je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

### **1.1 Subjekty daňového řízení**

Dále musíme definovat subjekty daňového řízení. Kdo je subjektem, jaká má práva a povinnosti. Subjekty mají většinou protichůdné zájmy. Zájmem správce daně je vybrat daň správně, zatímco zájmem daňového subjektu může být odvod co nejnižší daně, případně ani žádnou daň neodvést.

#### **1.1.1 Správce daně**

Správce daně je v Daňovém řádu v §10 odst. 1 definován takto: *„Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“*

Správce daně je tedy orgán, který vede daňové řízení. Je mu dána veřejná moc, oproti ostatním subjektům vystupuje v nadřazeném postavení. Nejčastěji jde o finanční orgány, tedy finanční úřady a finanční ředitelství. Dále se může jednat i např. o celní úřady, které spravují spotřební daně a některé případy DPH. Rovněž správcem daně může být i obecní úřad,

v případě poplatků za komunální odpad nebo místních poplatků. V krajních případech se může jednat i o soudy, které spravují soudní poplatky.

Pravomoci správce daně jsou uvedeny v §11 odst. 1 a 2 Daňového řádu. „*Správce daně vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona, provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývá ke splnění povinností a zabezpečuje placení daní. Správce daně pro účely správy daní může zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností.*“

Své pravomoci vykonává správce daně prostřednictvím úředních osob.

### **1.1.2 Daňový subjekt**

Přesnou definici, kdo je daňový subjekt, v daňovém řádu nenalezeme. V §20 odst. 1 je daňový subjekt popsán jako: „*osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně.*“

Pro přesnější vymezení musíme nahlédnout do právních předpisů daných daní a poplatků. Obecně se dá daňový subjekt rozdělit do dvou kategorií:

- Poplatník – osoba, jejíž příjem, majetek nebo úkon je dani přímo podroben.
- Plátce – osoba, která odvádí správci daně daň vybranou nebo sraženou od poplatníků.

Daňový subjekt bývá většinou tím, kdo započiná řízení o stanovení daně. Sám si stanovuje daň na základě skutkového stavu, který zná pouze on. Pokud o těchto skutečnostech má správce daně pochybnosti, daňový subjekt musí unést důkazní břemeno a skutečnosti, které tvrdí, musí být schopen dokázat. Naopak, má právo být slyšen, navrhnout důkazy, nechat se zastoupit, nahlížet do spisu a odvolat se.

### **1.1.3 Třetí osoby**

Třetí osoba je definována v daňovém řádu § 22: „*třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.*“ Nejčastěji se může jednat o svědky nebo znalce.

## 1.2 Vyměřovací řízení

Ve vyměřovacím řízení dochází k vyměření daně. Obvykle na základě daňového tvrzení, podané daňovým subjektem, popř. z moci úřední. Vždy se tedy jedná o prvotní stanovení daně.

### 1.2.1 Zahájení

*„Vyměřovací řízení může být zahájeno jak z iniciativy daňového subjektu, tak z iniciativy správce daně (z moci úřední). Daňový subjekt zahájí vyměřovací řízení podáním řádného daňového tvrzení. Pod tímto pojmem je třeba dle § 1 odst. 3 Daňového řádu rozumět daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, v závislosti na tom, jaký typ daňového tvrzení pro konkrétní situaci stanoví příslušný daňový zákon.“* (Novotná et al., 2019, s.57)

### 1.2.2 Průběh

Po podání tvrzení subjektem, správce daně posoudí správnost tvrzených údajů. Musí přitom postupovat tak, aby bylo dosaženo správného stanovení daně. Ve chvíli, kdy správce daně dospěje k názoru, že údaje odpovídají, tvrzení subjektu akceptuje. Pokud však s tvrzením nesouhlasí, musí učinit kroky k nápravě. Pokud se jedná o chybu, kterou může správce daně opravit na místě (nejčastěji jde pouze o početní chybu daňového subjektu), tak tuto chybu opraví, a vydá poté správný platební výměr. Ve chvíli, že jde o chybu větší, k jejíž nápravě je třeba součinnost daňového subjektu, může správce daně vydat postup k odstranění pochybností, nebo zahájí daňovou kontrolu.

### 1.2.3 Ukončení

Ukončení vyměřovacího řízení dochází vydáním platebního výměru, v němž správce daně vyměří daňovému subjektu daň. Současně s tím má správce daně povinnost tuto vyměřenou daň zapsat do evidence daní. Pokud se vyměřená daň neliší od výše daně, kterou daňový subjekt tvrdil ve svém tvrzení, tak se zpravidla ani nedozví o tom, že vyměřovací řízení bylo ukončeno. V tomto případě správce daně nemusí daňovému subjektu posílat konečné rozhodnutí. Dnem ukončení není přesný den, kdy správce daně vydá platební výměr, to je zpravidla s určitým časovým odstupem, neboť správce daně musí prověřit tvrzené údaje. Dnem ukončení je podle Daňového řádu § 140 odst. 2: *„za den doručení platebního výměru se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.“* Ve chvíli, kdy se vyměřená daň neliší od daně tvrzené daňovým subjektem, tak se proti

platebnímu výměru nelze odvolat. „Přestože se postup, kdy by daňový subjekt brojil proti rozhodnutí správce daně, který akceptoval jím tvrzenou daň, může jevit na první pohled nesmyslně, svou logiku má. S ohledem na skutečnost, že daňové zákony jsou nezřídka nejednoznačné a podléhají častým změnám, nemusí si být daňový subjekt zcela jist tím, že konkrétní ustanovení správně aplikoval. DŘ mu ovšem nenabízí možnost, jak si správnost svého daňového tvrzení ověřit. Upravuje za tímto účelem pouze institut závazného posouzení (§132 DŘ), který je však omezen pouze na vybrané daňové otázky a nemůže být využit všeobecně pro odstranění jakýchkoliv pochybností ohledně stanovení daňového základu. Daňový subjekt tedy má dvě možnosti. Buďto spornou položku uplatnit jako daňově účinnou a riskovat pozdější nemalé sankce v případě zjištění její nesprávnosti. Nebo tuto položku vůbec neuplatnit a zaplatit na dani o to více. Právě pro tyto případy by z hlediska právní jistoty daňových subjektů a koneckonců i správného stanovení daně bylo vhodné připustit možnost odvolání i proti platebnímu výměru, který stvrzuje daň tvrzenou subjektem.“ (Novotná et al., 2019, s.62)

V případě, že správce daně vydá platební výměr, který se odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, tak tento výměr je povinen mu doručit. Ve výměru musí rovněž zdůvodnit, důvody, proč se vyměřená daň liší od daně vypočtené daňovým subjektem. Z výměru musí být rovněž zřejmé, jak správce daně postupoval. Proti takovému rozhodnutí je přípustné odvolání.

### **1.3 Doměřovací řízení**

Doměřovací řízení je specifické řízení, protože umožňuje změnit výši daně, která již byla pravomocně stanovena. Je tedy vedeno za účelem změnit poslední známou daň. Jak z uvedených věcí vyplývá, doměřovací řízení může být použito pouze, pokud již proběhlo řízení vyměřovací. Daň nemůže být doměřena, pokud předtím nebyla nijak vyměřena.

#### **1.3.1 Zahájení**

Doměřovací řízení může být zahájeno na základě podání dodatečného daňového tvrzení, nebo z moci úřední. Daňový subjekt tedy zahajuje doměřovací řízení podáním dodatečného daňového tvrzení. Pokud subjekt zjistí, že daň má být vyšší než ta, kterou tvrdil, má povinnost toto tvrzení podat. Pokud naopak zjistil, že daňová povinnost má být menší, tak je k tomuto kroku oprávněn. To samé platí v případě, že by se změnilы údaje, ovšem výše daně zůstává

nezměněná. Dodatečné přiznání musí daňový subjekt podat do konce měsíce následujícího po měsíci, kdy se dozvěděl nové skutečnosti. Z moci úřední může dojít k zahájení doměřovacího řízení na základě výsledku daňové kontroly. Druhým způsobem jak zahájit toto řízení z moci úřední je vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a to ve chvíli, kdy správce daně zjistí nové skutečnosti, mimo daňovou kontrolu a má právo předpokládat, že daň nebyla vyměřena správně a mělo by dojít k její doměření.

### **1.3.2 Průběh**

Průběh se moc neliší od průběhu vyměřovacího řízení. Na základě podkladů z dodatečného daňového tvrzení správce daně posuzuje správnost tvrzených údajů. Znovu přitom musí postupovat tak, aby byla daň stanovena správně. Pokud správce daně usoudí, že tvrzené skutečnosti odpovídají pravdě, tak toto tvrzení akceptuje. Pokud však má o tvrzených údajích pochybnosti, musí správce daně jednat. Pokud jde o početní chybu, tak tuto chybu zohlední ve vydaném dodatečném platebním výměru. Pokud jde o chybu, k jejíž nápravě je nezbytná součinnost daňového subjektu, může správce daně vydat postup k odstranění pochybností, nebo zahájí daňovou kontrolu. Pokud by daňový subjekt podal řádné tvrzení v určené lhůtě, ovšem po uplynutí lhůty zjistí, že se má daň lišit, podá dodatečné daňové tvrzení. Pokud by správce daně do té doby ještě nezpracoval původní tvrzení, tak doměřovací řízení zastaví, ale při vyměření bude brát ohled i na údaje uvedené v dodatečném tvrzení.

### **1.3.3 Ukončení**

Správce daně ukončí doměřovací řízení vydáním dodatečného platebního výměru, ve kterém doměří rozdíl mezi poslední známou a nově doměřenou daní. Pokud se jedná o doměřovací řízení na základě podání dodatečného tvrzení daňovým subjektem, a správce daně toto tvrzení akceptuje, daňový subjekt se o ukončení tohoto řízení nemusí dozvědět, jak vymezuje Daňový řád § 144 odst. 1: *„Neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.“*

Ovšem daňový subjekt má právo na požádání správce daně, aby mu zaslal stejnopis dodatečného platebního výměru. V tomto případě musí správce daně tento stejnopis zaslat nejpozději do třiceti dnů od přijetí žádosti. Dodatečný platební výměr musí být odeslán

daňovému subjektu i v případě, kdy doměření předcházelo postup k odstranění pochybností a nezáleží na tom, zda se nakonec doměřená daň liší, nebo ne. Pokud se doměřená daň liší od daně tvrzené subjektem, musí správce daně tento platební výměr subjektu doručit. V dodatečném výměru znovu musí být zdůvodněny důvody, proč se doměřená daň liší a jasně zřetelný postup správce daně.

## 2. Zásady daňového řízení

Důležitou funkci v daňovém řízení tvoří jeho zásady. Dodržovat by je měli správce daně i daňový subjekt. Tyto zásady tvoří jakési mantinely, ve kterých se daňové subjekty mohou pohybovat a mají zásadní vliv na postup při správě daní. Jedná se o důležitý nástroj, jak správně interpretovat ostatní daňové zákony. Povinnost správce daně řídit se i těmito zásadami vyjádřil, již v roce 2006, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, v usnesení ze dne 16.05.2006 č. j. 2 Afs 52/2005-94. „*Tak čl. 1 odst. 1 Ústavy deklaruje podstatu státu založenou mj. na úctě k právům člověka a občana a čl. 2 odst. 4 zaručuje občanovi ochranu před donucením k tomu, co zákon neukládá. Obdobně i čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. (...) Výrazem toho jsou oprávnění svěřená správci daně v mezích respektujících práva daňového subjektu. Jestliže se tedy správou daně rozumí právo činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, nejde o právo neomezené. Daňové řízení je proto ovládáno určitými základními zásadami, mezi které patří i zásada zákonnosti, tj. povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení (§ 2 odst. 1 daňového řádu).*“

Mezi zásady daňového řízení se řadí:

- zásada zákonnosti,
- zákaz zneužití pravomoci,
- zásada přiměřenosti,
- procesní rovnost,
- zásada součinnosti,
- poučovací zásada,
- zásada vstřícnosti a slušnosti,
- zásada rychlosti,
- zásada procesní ekonomie,



- volné hodnocení důkazů,
- zásada legitimního očekávání,
- přednost obsahu před formou,
- zákaz zneužití práva,
- zásada neveřejnosti a mlčenlivosti,
- vyhledávací zásada,
- zásada materiální pravdy.

Níže si vybrané zásady blíže představíme.

## **2.1 Zásada volného hodnocení důkazů**

Tato zásada bývá nejčastěji využívána v kontrolních postupech, jedná se totiž o posuzování důkazů. V Daňovém řádu je definována v §8 odst. 1: *„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“* Jak uvádí Doleček (2020), správce daně je oprávněn posuzovat veškeré důkazy podle svého vlastního uvážení. Pro hodnocení důkazů tedy nenajdeme žádná pravidla, který důkaz má přednost nebo vyšší důkazní sílu. Sám správce daně musí zvážit, zda už je důkazů již dostatek, které důkazy je případně ještě nutné doplnit a zda už se dá co nejlépe prokázat skutkový stav.

Zásadu vysvětlil i Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. Zn. 5 Afs 5/2008 - 75: *„Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznámá to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musejí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů.“*

Správce daně však nesmí postupovat svévolně. Aby bylo možné zkontrolovat, zda k libovůli nedošlo, správce daně musí v odůvodnění rozhodnutí uvést, jak postupoval a proč se k důkazům přiklonil.

## **2.2 Zásada přiměřenosti**

Neboli též zásada proporcionality je v Daňovém řádu definována v §5 odst. 3: „*Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*“

Ze zákona tedy vyplývá, že správce daně disponuje určitou mírou vlastního uvážení, když musí najít kompromis mezi řešením, které co nejméně zatíží daňový subjekt, ale zároveň však musí dojít k hlavnímu cíli správy daní, tedy stanovení a zabezpečení výběru daně. Například pokud půjde o vymáhání nedoplatku, měl by správce daně zvolit takový způsob, aby došlo k pokrytí nedoplatku, ale zároveň aby došlo k co nejmenšímu zatížení daňového subjektu. Pokud subjekt dluží 1 000 Kč, zajistí správce daně tuto částku například příkazem pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, nikoliv prodejem nemovité věci. Zásada přiměřenosti se rovněž uplatňuje v případech, kdy správce daně provádí daňovou kontrolu. Plénum Ústavního soudu ze dne 8.11. 2011, sp. zn. PL.ÚS – st 33/11, uvádí: „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“

K tomuto Nejvyšší správní soud v rozsudku 4 Afs 14/2017 – 36 ze dne 31.05.2017, dodává:

*„Ústavní soud, podobně jako Nejvyšší správní soud tedy aproboval oprávnění správce daně ověřovat plnění povinnosti tvrzení daňového subjektu i bez konkrétních pochybností, tedy tzv. „namátkové“ kontroly, ovšem při respektování právní úpravy stanovené v daňovém řádu, garantující proporcionalitu takového zásahu daňových orgánů do právní sféry jednotlivce mj. i zaručením určitých jeho práv v průběhu daňové kontroly. Takový zásah tedy nemůže být činěn správcem daně libovolnou formou, tj. zde „vyhledávací činností“, nýbrž pouze prostřednictvím nástroje k tomu zákonem předvídaného, tedy daňové kontroly.“*

### **2.3 Zásada procesní ekonomie**

Zásadu procesní ekonomie (neboli hospodárnosti) nalezneme v Daňovém řádu v §7 odst. 2: *„Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.“*

Správce daně tedy postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Tato zásada má za cíl maximalizovat efektivnost správce daně. Jak uvádí Novotná et al. (2019, s.9), správce daně by neměl od daňového subjektu požadovat podklady, které nesouvisí s prověřovanou věcí, nebo nejsou ke správě daní relevantní. Před každým podobným úkonem, by si tedy správce daně měl ujasnit, co od subjektu požaduje, a v tom duchu formulovat své požadavky. V praxi tomu, bohužel, většinou tak není. Správce daně často ve svých výzvách používá ustálené obraty, které zahrnují standardizovaný seznam podkladů, aniž by požadavky přizpůsobil dané situaci.

Jedním z nástrojů této zásady je rovněž možnost konat úkony pro různá řízení společně. Dobrým příkladem může být daňová kontrola, která se často, právě z důvodu hospodárnosti provádí pro více daňových povinností za více zdaňovacích období. Rovněž v případě potřeby konání úkonů mimo územní působnost, by měl správce daně o provedení dožádat místně příslušného správce.

### **2.4 Zásada legitimního očekávání**

Jednoznačně jednou z nejdůležitějších zásad daňového řízení je zásada legitimního očekávání. V Daňovém řádu je obsažena v § 8 odst. 2: *„správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“*

Tato zásada souvisí se zásadou volného hodnocení důkazů, tvoří pro ni určité hranice. Správce daně může hodnotit důkazy dle své libovůle, ale při svém rozhodování nesmí dojít k tomu, aby v podobných případech vznikaly nedůvodné rozdíly. V případech skutkově stejných správce daně ani nesmí rozhodovat rozdílně. To je důležitý bod i pro zásadu rovnosti.

Zásada legitimního očekávání je jednou ze základních znaků právního státu. Jak již např. uvedl v roce 2006 Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 23. 08. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005-64: *„V oboru daňového práva je proto nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce).“*

Zásada legitimního očekávání ale nemá nadřazenou pozici. Nesmí být v rozporu se zásadou legality. V tom případě se zásada legitimního očekávání nevyužije. O tomto již judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 09. 2017, sp. zn. 2 Afs 345/2016 : *„Jedním ze závažných důvodů, na základě nichž může správní orgán prolomit zásadu legitimního očekávání, může být např. rozpor rozhodování správního orgánu s právními předpisy. Právě k rozporu metodického stanoviska s právními předpisy v této věci došlo. Krajský soud poukázal také na odbornou literaturu předcházející rozhodování tohoto sporu, konkrétně na komentář k zákonu o DPH od vydavatelství Wolters Kluwer z roku 2011, která doporučovala daňovým subjektům, že bude na každé osobě povinné k dani, aby zvažila všechna rizika plynoucí z respektování této informace a připravila se na případné argumenty správce daně, který ji akceptovat nebude.“*

### 3. Zásada legitimního očekávání ve správním řízení

Ještě předtím, než si představíme zásadu legitimního očekávání v daňovém řízení, přiblížíme si tu stejnou zásadu v řízení správním.

#### 3.1 Správní řízení

Hlavním pramenem práva pro správní řízení je zákon č. 500/2004 Sb. (dále jen Správní řád). Další právní prameny jsou zvláštní zákony, na jejichž základě se dané správní řízení vede. Pokud se např. povede řízení o přestupku, použije se také Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

Správní řízení je ve Správním řádu definováno v §9 jako: *„postup správního orgánu, jehož účelem je vydání rozhodnutí, jímž se v určité věci zakládají, mění nebo ruší práva anebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo jímž se v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá.“*

Jemelka et al. (2011, s.30) k tomu dodává: *„Správní řízení lze obecně označit za procesními normami právního práva upravený postup správních orgánů směřující k vydání správního rozhodnutí jakožto individuálního správního aktu. Tento postup je pak možné dělit na jednotlivé fáze řízení, kterými jsou : zahájení řízení (popř. i s ním související postup před zahájením řízení), zjišťování podkladů pro vydání rozhodnutí, případná realizace prostředků k zajištění průběhu a účelu řízení a ukončení řízení (vydáním určité formy rozhodnutí).“*

#### 3.1.1 Účastníci řízení

Účastníkem řízení může být jak fyzická, tak i právnická osoba. Účastníci mají při řízení svá práva a povinnosti. Tato práva a povinnosti nalezneme hlavně v §36 Správního řádu. Jedná se např. o právo navrhnout důkazy, vyjádřit v řízení své stanovisko, možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí nebo povinnost předložit (na vyzvání oprávněné úřední osoby) svůj průkaz totožnosti.

Účastníci řízení jsou vymezeni v §27 Správního řádu, jedná se o:

- V řízení o žádosti žadatel a další dotčené osoby, na které se pro společenství práv nebo povinností s žadatelem musí vztahovat rozhodnutí správního orgánu (§27 odst. 1 písmeno a).

- V řízení z moci úřední dotčené osoby, jimž má rozhodnutí založit, změnit nebo zrušit právo anebo povinnost nebo prohlásit, že právo nebo povinnost mají anebo nemají (§27 odst. 1 písmeno b).
- Další dotčené osoby, pokud mohou být rozhodnutím přímo dotčeny ve svých právech nebo povinnostech (§27 odst. 2).
- Osoby, o kterých to stanoví zvláštní zákon (§27 odst. 3).

### **3.1.2 Průběh správního řízení**

Správní řízení může být zahájeno z moci úřední, nebo na žádost. Zahájení z moci úřední zahajuje sám správní orgán. Může tak činit i na základě podnětu od veřejnosti. Při zahájení na žádost je správní řízení zahájeno okamžikem, kdy je tato žádost doručena správnímu orgánu.

Samotný průběh řízení by měl probíhat bez zbytečných průtahů. Je to jedna z povinností správního orgánu. Dále musí všechny dotčené osoby poučit. Rovněž se musí řídit zásadou hospodárnosti a snažit se o to, aby nikomu nevníkaly zbytečné náklady. Během správního řízení si správní orgán získává podklady, díky kterým může později vydat rozhodnutí. Pokud to správní orgán požaduje, může dojít i k ústnímu jednání. Konečným „produktem“ správního řízení je vydání rozhodnutí. Tím správní orgán rozhoduje o právech nebo povinnostech nějaké osoby.

Každé rozhodnutí musí obsahovat tyto tři části:

- výrok,
- odůvodnění,
- poučení.

Rozhodnutí u jednodušších případů musí být vydáno nejpozději do 30 dnů po zahájení řízení. Pokud se jedná o složitější případ, může se lhůta o dalších 30 dní prodloužit.

### **3.2 Zásady správního řízení**

Stejně jako v daňovém řízení, i ve správním řízení nalezneme spoustu zásad, kterými se správní orgány při řízeních musí řídit. Většina zásad se nachází ve Správním řádu v §2 až §8.

Mezi hlavní zásady patří např.

- zásada legitimního očekávání,

- zásada legality,
- zákaz zneužití pravomocí,
- zásada materiální pravdy,
- zásada součinnosti s dotčenými osobami,
- smírné řešení rozporů,
- zásada rychlosti a hospodárnosti,
- zásada rovnosti,
- součinnost mezi správními orgány,
- zásada materiální pravdy,
- volné hodnocení důkazů,
- zásada právního slyšení,
- zásada rovnosti stran.

Několik vybraných zásad si níže přiblížíme.

### **3.2.1 Zásada součinnosti s dotčenými osobami**

Tato zásada je definována ve Správním řádu v §4 odst. 1: *„Veřejná správa je službou veřejnosti. Každý, kdo plní úkoly vyplývající z působnosti správního orgánu, má povinnost se k dotčeným osobám chovat zdvořile a podle možností jim vycházet vstříc.“* Dále je v odst. 2 uvedeno: *„Správní orgán v souvislosti se svým úkonem poskytne dotčené osobě přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné.“*

Jak uvádí Jemelka et al. (2011, s.20) tato zásada označuje veřejnou správu jako službu veřejnosti. Měla by tedy být rovněž chápána v tom smyslu, aby jednotlivá ustanovení byla, v situacích, kdy to okolnosti dovolují, vykládána ve prospěch dotčených osob. V praxi se může jednat o situace, kdy zákon nestanoví povinnost správnímu orgánu něco vykonat, ale správní orgán provede nebo strpí určitou činnost ve prospěch dotčené osoby. Např. umožní nahlédnutí do spisu i mimo úřední hodiny.

### **3.2.2 Smírné řešení rozporů**

Zásadu smírného řešení rozporů ustanovuje Správní řád v §5: *„Pokud to povaha projednávané věci umožňuje, pokusí se správní orgán o smírné odstranění rozporů, které brání řádnému projednání a rozhodnutí dané věci.“*

Tato zásada se netýká možnosti uzavřít smír ve sporném řízení (tu nalezneme ve Správním řádu §141 odst. 8). Jedná se o procesní smír. Uplatňuje se pouze tehdy, pokud to povaha dané věci dovoluje. Může se jednat o rozpory, které brání projednání věci a vydání rozhodnutí. Tato zásada by měla dopomoci k větší přijatelnosti rozhodnutí a ke snížení uplatňování opravných prostředků i k menší zatíženosti správních orgánů

### **3.2.3 Součinnost mezi správními orgány**

*„Správní orgány dbají vzájemného souladu všech postupů, které probíhají současně a souvisejí s týmiž právy nebo povinnostmi dotčené osoby. Na to, že současně probíhá více takových postupů u různých správních orgánů nebo u jiných orgánů veřejné moci, je dotčená osoba povinna správní orgány bezodkladně upozornit.“* (Správní řád, §8 odst. 1)

Toto ustanovení se dá nejčastěji použít v případě vedení společných řízení. Pokud to povaha nebo předmět řízení dovolují, může správní orgán řízení spojit a vést jedno společné. Souvisí to i se zásadou hospodárnosti, protože vést společné řízení je určitě výhodnější jak finančně, tak časově.

*„Správní orgány vzájemně spolupracují v zájmu dobré správy.“* (Správní řád, §8 odst. 2)

Zde se jedná nejčastěji o dožádání, kdy správní orgán vypomůže jinému. Obecně jde o to, aby si správní orgány vzájemně co nejvíce vycházely vstříc, a naopak si navzájem nekomplikovaly průběhy řízení.

### **3.3 Legitimní očekávání ve správním řízení**

Zásadu legitimního očekávání (neboli zásadu předvídatelnosti) nalezneme vymezenou ve správním řádu v §2 odst. 4: *„ Správní orgán dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu, jakož i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“*

Zjednodušeně řečeno, jedná se o to, aby správní orgán při rozhodování o skutkově shodných nebo podobných případech rozhodl tak, aby nevznikly nedůvodné rozdíly.



Jemelka et al. (2011, s.15) k tomu dodává: „*Tento princip představuje tendenci k precedentnímu systému rozhodování a může být důležitým korekčním prvkem zákazu zneužití správního uvážení. Význam zde má skutečnost, že je v tomto ustanovení použito jednotného čísla („správní orgán“ dbá), protože vzhledem k neexistenci sbírky nebo společné evidence rozhodnutí správních orgánů by nebylo možné brát při rozhodování v úvahu veškerou rozhodovací praxi jiných správních orgánů. V rámci jednoho správního orgánu by ovšem nemělo docházet v podobných případech k nedůvodným rozdílům v aplikaci práva.*“

Nutnost držet se legitimního očekávání uvedl i Ústavní soud, ve svém nálezu ze dne 27. 03. 2003 sp. zn. IV. ÚS 690/01: „*Ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty, jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky. Tato předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci je vyjádřením maximy, na základě níž se lze v demokratickém právním státě spolehnout na to, že ve své důvěře v platné právo nikdo, tj. fyzická či právnická osoba, nebude zklamán. Pouze takto předvídatelné chování naplňuje v praxi fungování materiálně chápaného demokratického právního státu a vylučuje prostor pro případnou svévoli.*“

Ovšem ani zásada předvídatelnosti nemůže být v rozporu se zásadami ostatními. Nejvýrazněji nejspíše se zásadou legality. Pokud by např. bylo vydáno nějaké rozhodnutí v rozporu s předpisy, tak u něho nevniká právo na legitimní očekávání a nemohu tedy požadovat, aby v podobně skutkovém případě, bylo rozhodnuto stejně.

K této problematice se např. takto vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16.03. 2010 sp. zn. 1 Afs 50/2009-233: „*Pokud pak správní orgán zamýšlí rozhodnout v obdobném či shodném případě jiným způsobem, může tak učinit pouze, jak stanoví § 2 odst. 4 správního řádu, pokud je to důvodné. Jinými slovy, zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá v žádném případě absolutní hodnotu a je např. omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat. Zde musí Nejvyšší správní soud souhlasit s názorem krajského soudu, že zásada legitimního očekávání je omezena zejm. zásadou legality (§ 2 odst. 1 a 2 správního řádu) či zásadou účelnosti a souladu zvoleného řešení s veřejným zájmem (§ 2 odst. 4 správního řádu). Lze tedy přitakat krajskému soudu,*

*že jedním ze závažných důvodů, na základě nichž může správní orgán prolomit legitimní očekávání účastníků správního řízení, by mohl být např. rozpor rozhodování správního orgánu s právními předpisy.“*

Zásada legitimního očekávání je ve správním řízení velmi důležitá. Jak bylo výše uvedeno, nesmí být v rozporu s jinou zásadou, nejčastěji se zásadou legality. Tedy při nezákonném jednání nám legitimní očekávání být založeno nemůže. Jinak ale může být porušeno jen při splnění určitých podmínek, jak je např. uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu 2 As 7/2005 ze dne 25.04.2006: *„Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, totiž správní orgán může, avšak zásadně pouze pro futuro, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká.“*

Tento rozsudek demonstruje silné postavení ochrany legitimního očekávání. Došlo k přesunu pravomocí na jiný správní orgán a Nejvyšší správní soud uvedl, že to nestačí k tomu, aby nový správní orgán nemusel dbát legitimního očekávání a odchýlil se od správní praxe orgánu předchozího. Aby byla splněna podmínka racionálních důvodů, muselo by dojít i k právní úpravě, která by změnu správní praxe umožňovala.

#### 4. Legitimní očekávání v daňovém řízení

V další části práce se budeme věnovat zásadě legitimního očekávání v řízení daňovém. Jak již bylo zmíněno, jedná se o jednu z nejdůležitějších zásad pro daňové subjekty. Pro ně se jedná o určitou právní jistotu.

*„Jak již Ústavní soud ve své ustálené judikatuře mnohokrát konstatoval, ke znakům právního státu a mezi jeho základní principy neoddělitelně patří také zásada právní jistoty, přičemž její nezbytnou součástí je jak předvídatelnost práva, tak i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky. Ten, kdo se spolehne na platné právo, nemůže být ve svém očekávání zklamán. Jedině takto předvídatelné chování vylučuje prostor pro případnou svévoli, pro niž v demokratickém právním státě není místa. Předvídatelnost práv je jedním ze základních prvků principu právní jistoty, bez jehož respektování si nelze demokratický právní stát představit. Princip právní jistoty de facto znamená, že právo tíhne ke stálosti a ten, jenž se na něj spolehne, nemá být zaskočen nějakým překvapivým a neočekávaným zvratem. Z další související judikatury Ústavního soudu lze zmínit např. následující: Transparentní a předvídatelná shoda mezi deklarovaným pravidlem a postupem orgánů veřejné moci (obecných soudů) je také nezbytnou podmínkou právního státu. K jednomu ze základních předpokladů materiálního právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) totiž patří rovněž princip právní jistoty a s ním spojená předvídatelnost právního řádu a seznatelnost důsledků rozhodnutí na jeho základě vydaných, jež jsou a musí být co do svých záležitostí formálně i materiálně ve shodě se zákonem.“ (Čechová Náplavová, 2014)*

U legitimního očekávání je rovněž důležité, že se může v průběhu času měnit. Neznamená to, že pokud je s daňovým subjektem jednou nějak zacházeno, musí se s ním tak zacházet navždy, např. i po úpravě právních pramenů.

Problematiku legitimního očekávání a časového nároku řeší i Bates (2014). V případě, že je daňový poplatník schopen prokázat některou formu legitimního očekávání na určitou formu daně / daňového zacházení, pouze zřídkakdy, z toho vyplývá oprávnění požívat výhodu neomezeně dlouho. V případech, kdy správce daně dal daňovému subjektu jasné a jednoznačné ujištění, že s ním bude zacházeno stále stejně, tak v tomto případě by soudy měly uznat, že by správci daně nemělo být dovoleno zpětně toto zacházení daňovému

subjektu, odepřít. Soudy však obecně budou akceptovat, že správce daně je oprávněn od svého předchozího ujištění ustoupit poté, co na to daňový subjekt přiměřeně upozorní. Soud může vysvětlit tento výsledek na základě jednoho nebo obou dvou těchto důvodů:

Daňový subjekt nemohl rozumně očekávat, že se jeho režim zacházení nikdy nezmění.

Není nespravedlivé aby správce daně změnil své stanovisko.

Jedná se o důkaz, že soudy používají určitou flexibilitu. Chrání daňové subjekty před jasnými nespravedlnostmi správce daně, zároveň však uznávají, že by bylo neslučitelné s dobrou veřejnou správou, kdyby se správce daně nikdy nemohl „vymanit“ z časově neomezených ujištěních, poskytnutých v minulosti.

Níže uvedené předměty sporů, jsou témata, na která může narazit kterýkoliv daňový subjekt. Judikatura se nachází na stránkách NSS : <https://vyhledavac.nssoud.cz/>. Po zadání klíčových slov, vhodných pro danou problematiku a vyhledání vhodného judikátu, si přiblížíme, co daňový subjekt může očekávat, pokud by se dostal do skutkově podobné situace.

#### **4.1 Formát podání**

Formát podání může být častým sporem mezi správcem daně a daňovým subjektem. Co může daňový subjekt očekávat, pokud poskytne podání ve špatném formátu?

Problematice špatného formátu podání se věnuje např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.05.2019 sp zn. 10 Afs 226/2018 - 44.

Tato kauza se týkala pokuty ve výši 2 000 Kč za zaslání přiznání k dani z příjmů jinak než elektronicky, a to v jiné struktuře a formátu, než uvádějí pokyny finanční správy. Žalobkyně podala přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015, ale to nebylo v souladu s pokyny finanční správy, protože přiznání k dani bylo v pořádku ve formátu „\*.xml“, ale příložená účetní závěrka byla ve formátu „\*.pdf“. Správce daně dne vyzval žalobkyni k odstranění vad, spočívajících v nedodržení zveřejněného formátu a struktury podání, včetně přílohy (příloha byla ve formátu „\*.pdf“). Žalobkyně na toto nereagovala, a tak správce daně určil toto daňové přiznání za neúčinné. Následně uložil žalobkyni povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč, protože podání učinila jinak než elektronicky. Krajský soud zrušil jak rozhodnutí správce daně, tak rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství.

Přitom konstatoval, že požadavky na formát a strukturu nestanovil zákon. Proto správce daně nemohl žalobkyni potrestat za špatný formát jejího podání.

Žalovaný podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, z důvodu nesprávného vymezení důvodu sporu. Dále vysvětlil, proč je důležité dodržování formátu a struktury, který finanční správa určila. Ohradil se také proti závěru krajského soudu, že pokyn, který vydalo Generální finanční ředitelství, není způsobilým pramenem práva, jenž by mohl založit odpovědnost za správní delikt dle daňového řádu.

Nejvyšší správní soud uvedl, že žalobkyně podala daňové přiznání k dani z příjmu právnické osoby třemi způsoby. Poprvé prostřednictvím datové zprávy s elektronickým podpisem zmocněnce podala daňové přiznání ve formátu „\*.xml“, spolu s účetní závěrkou ve formátu „\*.pdf“ s údaji za jiný daňový subjekt. Podruhé podala obecnou písemnost prostřednictvím datové schránky zmocněnce, přílohou bylo daňové přiznání a účetní závěrka, obojí ve formátu „\*.pdf“. Potřetí, daňové přiznání s přílohami podala téhož dne i v listinné podobě prostřednictvím poštovních služeb. Zákon i Nejvyšší správní soud dává tedy za pravdu Odvolacímu finančnímu ředitelství, jak ve věci formátu a struktury, tak ve věci toho, že se daňové přiznání má podávat elektronickou formou, ani nezpochybňuje vyměřenou pokutu. *„Podle § 247a odst. 2 vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč, pokud učinil podání podle § 72 odst. 1 jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky. Dle odst. 3 pak o povinnosti platit pokutu podle odstavce 2 rozhodne správce daně platebním výměrem.“*

Zákonodárce umožnil správcům daně stanovit formát a strukturu datové zprávy. Tím jasně a srozumitelně stanovil vybraným daňovým subjektům povinnost komunikovat s ním elektronicky a v kvalifikované formě. Zákon ovšem nestanovil přesný formát a strukturu datové zprávy; na správci nechal, ať zvolí konkrétní řešení.

Podstata sporu tedy nebyla otázka stanovení formy elektronického podání, jak uvedl krajský soud, ale spíše otázka toho, zda podání učiněné ve formátu „\*.pdf“ je vskutku neúčinné. NSS k tomu uvádí, že správce daně může bez jakýchkoli pochyb dostatečně jednoduše pracovat i s podáním ve formátu „\*.pdf“, a může se spolehnout na jeho spolehlivost i přesnost.

*„Zákonodárce sice s účinností od 1. 1. 2015 jasně stanovil povinnost podávat některá podání zvláštním způsobem a v kvalifikované formě, ovšem opomněl výslovně vymezit, jak bude*

*naloženo s podáními, které tuto povinnost nedodrží. NSS neshledal důvod, proč by se přes nově vložený § 72 odst. 4 daňového řádu (povinnost podat daňové přiznání elektronicky v stanoveném formátu a struktuře) měl odklonit od závěrů dosavadní judikatury, že by podání (resp. jeho příloha) ve formátu „\*.pdf“ nemělo mít pro správu daní předpokládané účinky).“*

Podobnou problematikou se zabývá i rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 25/2015-38 ze dne 03.01.2018.

*Žalobce rovněž podal daňové tvrzení ve formátu „.pdf“, zatímco správce daně požadoval, dle pokynů daňové správy, přiznání ve formátu „.xml“. Nejdříve správce daně vyzval subjekt k odstranění vad, po neodstranění vad, pak prohlásil žalobcovo podání jako neúčinné. Krajský soud rozhodl, že správce daně postupoval chybně, když vyzval žalobce k odstranění vad, pouze z důvodu špatného formátu podání. Krajský soud dále uvedl: „V daném případě však bylo žalobcovo podání srozumitelné, jednoznačné a mělo stejnou strukturu jako předepsaný tiskopis. Jediný rozdíl spočíval v možnostech jeho následného zpracování. Podání ve formátu „\*.xml“ by správce daně mohl rovnou (elektronicky) zpracovat, zatímco s podáním ve formátu „\*.pdf“, doručeným prostřednictvím datové schránky, mohl nakládat „jen“ jako s listinou („tiskovým výstupem z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem“), což však nijak nebránilo jejímu dalšímu zpracování a vyměření daně. Přesto byl žalobce nezákonně vyzván k odstranění vady, a poté bylo jeho podání prohlášeno za neúčinné. Žalobce se tedy ocitl v situaci, jako by žádné přiznání nepodal. V daném případě tak došlo ke zkrácení práv nezákonným zásahem správního orgánu.“*

Žalovaný podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Uvedl, že krajský soud nesprávně posoudil, že k naplnění požadavku učinit podání ve formátu jím určeném, je nezbytné, aby bylo možné podání projednat a mohlo mít účinky pro správu daní. Nejvyšší správní soud uvedl, že nemůže být sporu o tom, že daňový subjekt podal tvrzení ve formátu, který neodpovídal tomu, který byl zveřejněn správcem daně. Nebylo tedy pochyb, že podání bylo vadné v tom ohledu, že nebylo podáno v předepsané formě. Otázkou ovšem zůstalo, jaké důsledky tato vada může mít. Jelikož podání došlo ke správci daně, který si poté mohl podání vytisknout a přetransformovat ho do tištěné formy, tak podání bylo zcela jistě způsobilé k projednání, rovněž mělo předpokládané účinky pro správu daní.

*„Vedou spor o to, zda podání ve formátu „\*.pdf“, tedy v určité technické podobě formuláře, s níž zákon výslovně nepočítá, ale která je schopna splnit svoji funkci po obsahové stránce úplně stejně jako jiná technická podoba formuláře, se kterou naopak zákon výslovně počítá (formulář v papírové, tedy listinné podobě), je třeba považovat za takové podání, které, slovy zákona, nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. A to zjevně naplněno není. Účinky pro správu daní, tedy poskytnutí správci daní takového souboru informací v předem určené struktuře, že s ním správce daně může dostatečně jednoduše pracovat a může se spolehnout aspoň v základní rovině na jeho přesnost a spolehlivost, je i u podání ve formátu „\*.pdf“ bez jakýchkoli pochyb zajištěna. Opět zjednodušeně řečeno - správce daně dostane potřebná data v takové struktuře, která mu umožní bez neúnosných těžkostí stanovit daň.“*

Nejvyšší správní soud dal tedy za pravdu krajskému soudu, tedy že podání nemělo být prohlášeno za neúčinné.

*„I kdybych přisvědčil správci daně, že podání, které je učiněno ve stanovených případech datovou schránkou v souboru ve formátu PDF, je podáním vadným (ve vztahu ke „zveřejněnému formátu a struktuře“ stanovené správcem daně), v žádném případě se nejedná o vadu, pro kterou by podání nebylo možno projednat anebo pro kterou by nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. Podání daňového subjektu ve formátu PDF lze totiž považovat za funkční ekvivalent podání, které by bylo učiněno v papírové podobě. (...) Lze-li dospět k tomu, že forma podání v souboru typu PDF je ekvivalentem podání v papírové podobě, je nutno dospět k závěru, že takové podání je samo o sobě projednatelné.“ (Kobík, Kohoutková, 2018, s.84)*

Jak tedy vyplývá z výše uvedeného, pokud daňový podá daňové tvrzení v jiném formátu, než je požadováno, může očekávat pokutu za nesplnění povinnosti, která mu byla uložena správcem daně. Ovšem podání by nemělo být považováno za neúčinné, a správce daně by s ním měl pracovat. Může např. přejít ke stanovení daně pomocí pomůcek, kde jako perfektní pomůcka, může sloužit právě podání ve špatném formátu.

#### **4.2 Stanovení daně pomůckami**

Stanovení daně dle pomůcek, místo stanovením dokazováním, může být dalším předmětem mnoha sporů mezi daňovým subjektem a správcem daně. Kdy může daňový subjekt

očekávat, že mu bude daň stanovena dle pomůcek? Jak velká část účetnictví musí být nepoužitelná k dokazování, aby mohl daňový subjekt očekávat, že se přejde na pomůcky?

Používání pomůcek bývalo v minulosti často správcem daně zneužíváno. Jak uvádí Kobík (2016), v devadesátých letech správci daně velmi často používali pomůcky k doměření daně. Respektovali pouze podmínky stanovené v tehdejší Zákone o správě daní a poplatků, ze kterého plynulo, že pokud subjekt při dokazování nesplní některou ze svých povinností, správce daně může přejít ke stanovení daně dle pomůcek. Docházelo tedy až k absurdním situacím. Např. firma s obratem 150 milionů korun nebyla schopna prokázat nákladové použití hřebíku za 150 korun, poté správce daně ihned přecházel k využití pomůcek. Daňový subjekt se nemohl ani efektivně bránit u odvolacích orgánů, poněvadž tyto orgány zkoumaly pouze to, zda opravdu daňový subjekt při dokazování nesplnil některou ze svých povinností. V tuto dobu byly pomůcky pro subjekty opravdovou hrozbou. Toto období pomohl ukončit až Ústavní soud, když judikoval v nálezu sp. zn. IV. ÚS 179/01: *„V případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny.“* Daným ustanovením §46 odst. 3 daňového řádu bylo: *„Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jim nebyly za řízení uplatněny.“*

Sporu o stanovení daně správcem daně dle pomůcek, se např. týká rozsudek Nejvyššího správního soudu 10 Afs 253/2019 - 39 ze dne 12.12.2019.

Žalobkyní byla majitelka restaurace a penzionu. Správce daně u ní provedl daňovou kontrolu, následně doměřil daň podle pomůcek a rovněž předepsal i penále. Stěžovatelka měla za to, že v jejím případě nebyly stanoveny podmínky pro přechod na pomůcky. Rovněž nesouhlasila s tvrzením správce daně, že měla systematicky nepřiznávat příjmy ve správné výši. Správce daně prý neprokázal, že by stěžovatelka systematicky krátila tržby. Dále namítla, že správce daně nevylicil dostatečně závažné nesrovnalosti v daňové evidenci, aby mohlo dojít na stanovení daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud uvedl, že jedinou otázkou tohoto sporu bude, zda byly splněny zákonné



podmínky pro vyměření daně za využití pomůcek. Bylo tedy nutné se zabývat daňovou evidencí stěžovatelky. Zda byla dostatečně průkazná, aby se dle ní dala stanovit daň ve správné výši. Podle zjištění správce daně, stěžovatelka daňovou evidenci řádně nevedla. Při rozsáhlé analýze např. zjistil, že pořízené zboží neodpovídá stavu skladových zásob nebo v některé dny byla vydávána jídla ze surovin, které předtím nebyly naskladněny. Daňová evidence postrádala vzájemnou i logickou návaznost. Z tohoto důvodu správce daně nemohl daňovou evidenci považovat za dostatečnou k tomu, aby se dle ní dala správně stanovit daňová povinnost. Při pochybnostech správce daně vyzýval k prokázání některých skutečností. Stěžovatelka sice na výzvy reagovala, ale pochybnosti správce daně vyvrátit nedokázala.

*„NSS nezpochybňuje, že řádné a bezvadné vedení daňové evidence (tj. včetně deníku příjmů a výdajů, pokladní knihy, evidence zásob apod.) a účetnictví v restauraci může být tvrdým oříškem. Jen proto ovšem nelze slevit z požadavků na jejich průkaznost. Některé dílčí nesrovnalosti lze jistě vysvětlit, jiné izolované pochybnosti o jednotlivých plněních lze překlenout dalším dokazováním. Avšak při tak frekventovaných a v některých případech zásadních nesrovnalostech – jak tomu bylo v nynějším případě – nelze postupovat jinak než odstoupit od stanovení daně dokazováním a stanovit ji prostřednictvím pomůcek.“*

Nejvyšší správní soud dále uvedl, že v tomto daném případě sice stěžovatelka se správcem daně spolupracovala, ovšem nedokázala vysvětlit pochybnosti a prokázat, že její tvrzení bylo správné. Během daňové kontroly stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ke svým tvrzením, které uvedla v daňovém přiznání. To stačilo jako první důvod pro naplnění jedné z podmínek k přechodu na pomůcky. Byla splněna i druhá podmínka, jelikož daň nešla stanovit dokazováním, kvůli rozsáhlým nesrovnalostem a chyb v daňové evidenci. V tomto daném případě tedy soud kasační stížnost zamítl, protože daň nešla stanovit dokazováním. Pokud by přece jenom správce daně stanovil daň dokazováním, bylo by to na základě neprůkazných, neověřených a nesprávných hodnot, čímž by byl narušen jeden z cílů správy daní, tedy vybrat daň ve správné výši.

Pro legitimní očekávání daňových subjektů bylo důležité, jak se Nejvyšší správní soud postavil k otázce toho, jak velká část daňové evidence musí být v nepořádku, aby se dal očekávat přechod na pomůcky.

*„Lze souhlasit se stěžovatelkou, že dílčí nedostatky daňové evidence nemohou samy o sobě vést k stanovení daně dle pomůcek. Pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky ostatně nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také obsahu.“*

Jak vyplývá z výše uvedeného, neexistuje žádné pravidlo, kdy v podobných případech přejít na pomůcky. V těchto případech se dá těžko spoléhat na legitimní očekávání, neboť vždy bude záležet na specifické situaci daňového subjektu.

#### **4.3 Výše pokuty za pozdní podání daňového přiznání**

Pokuta za pozdní podání daňového přiznání je stanovena v Daňovém řádu v §250 odst. 1. *„Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši:*

*a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.*

*b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu.*

*c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.“*

Jak by se ale mělo postupovat ve chvíli, kdy na základě dodatečného daňového přiznání došlo ke změně skutečností, kvůli kterým by se měla pokuta snížit? Může daňový subjekt očekávat snížení pokuty, nebo musí uhradit pokutu ve dříve stanovené výši?

Tento případ se řešil např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2019 sp. zn. 1 Afs 54/2019 - 25.

Předmětem tohoto sporu byla výše pokuty za pozdní podání daňového přiznání, kdy poplatník podal daňové přiznání dodatečně. Správce daně vyměřil pokutu z původního daňového přiznání, poplatník měl naopak za to, že by měla být pokuta nižší z důvodu rozdílu daňové ztráty.

Žalobkyně podala na výzvu správce daně řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. V něm uvedla daňovou ztrátu 1 613 594 Kč. Na základě toho správce vyměřil konkludentně daňovou ztrátu a vydal platební výměr, kterým uložil žalobkyni pokutu za opožděné podání daňového přiznání ve výši 80 680 Kč (prodlení 966 dní). Žalobkyně poté ale podala dodatečné daňové přiznání za shodné zdaňovací období, ve kterém snížila daňovou ztrátu na 265 684 Kč a podala proti platebnímu výměru odvolání, ve kterém poukazovala na dodatečné daňové přiznání a vypočtenou daňovou ztrátu. Navrhla tak snížení pokuty. Správce daně dodatečným platebním výměrem stanovil daňovou ztrátu 265 684 Kč. Odvolání žalobkyně zamítl s tím, že pokuta byla uložena v rámci vyměřovacího řízení, ne doměřovacího. Správce daně tvrdil, že základem pro uložení pokuty je konkrétní podání, v tomto případě to bylo řádné daňové přiznání, nikoliv poslední známá daň. Žalobkyně proti odvolání podala žalobu. V žalobě zpochybnila správnost výše pokuty. Namítla, že částka 265.684 Kč měla tvořit základ pro výpočet pokuty. Postup správce daně, který potvrdil původní pokutu, považovala žalobkyně za chybný. Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle krajského soudu se základ pro uložení pokuty odvíjí od posledně stanovené daňové ztráty.

Dle § 250 Daňového řádu se stanovenou daní rozumí pravomocně stanovená daň na základě pozdě podaného daňového přiznání. Z ustanovení vyplývá, že lze uložit dvě pokuty za stejné zdaňovací období na téže dani (jednu za opožděné podání řádného daňového přiznání a druhou za opožděné podání dodatečného daňového přiznání). Výsledná výše obou pokut přitom bude rozdílná, jelikož lhůta a základ pro výpočet pokuty budou odlišné. Správce daně musí vypočítat výši pokuty z pravomocně vyměřené daně, jedná-li se o opožděné řádné přiznání daně a z pravomocně doměřené daně, jde-li o opožděné dodatečné přiznání daně. Nejvyšší správní soud uvedl, že nesouhlasí se správcem daně v tom, že pokuta by se měla týkat pouze konkrétního daňového přiznání, naopak uvedl, že pokuta se vztahuje ke konkrétní dani. *„Objektivní stránkou deliktu pokuty za opožděné tvrzení daně je nesplnění zákonné*

*povinnosti spočívající v „nepodání“ daňového tvrzení (přiznání) či dodatečného daňového tvrzení (přiznání) vůbec, případně ve „zpoždění“ daňového subjektu se splněním této povinnosti, tzn. tvrdit (přiznat) daň ve stanovené lhůtě. Trestnost deliktu je založena na časovém aspektu. V praxi může docházet k různým situacím. Včasné řádné tvrzení a opožděné dodatečné tvrzení, jakož i další myslitelné situace, musí při ukládání pokuty najít konkrétní odraz. V návaznosti na nesplnění povinnosti je při výpočtu výše pokuty nutné zohlednit včasné tvrzenou (a stanovenou, resp. vyměřenou) výši daně. V tom případě totiž k deliktu nedochází, neboť povinnost (podat řádné daňové tvrzení ve stanovené lhůtě) byla splněna, toliko (obsahově) byla tvrzena nesprávná výše daně. Při výpočtu pokuty za opožděné dodatečné daňové tvrzení na daň vyšší než poslední známou daň musí tedy správce daně od konečné výše daně odečíst včasné tvrzenou (a vyměřenou) daň; ta není předmětem deliktu a nemůže se projevit ve výši uložené pokuty. Teprve z takto zjištěného rozdílu lze odvodit výši pokuty dle pravidel stanovených v § 250 daňového řádu.“*

Soud tedy rozhodl, že pokuta za pozdní podání daňového tvrzení by měla sledovat osud daně. Tedy, pokud dojde ke změně výše daně, musí se změnit i výška pokuty. Pokuta tedy musí vycházet vždy z konečně stanovené daně. Pokud daňový subjekt podá dodatečné daňové tvrzení, ze kterého mu vyplývá menší daňová povinnost, které správce daně akceptuje, tak může očekávat snížení pokuty.

## 5. Legitimní očekávání v evropském právu

Princip legitimního očekávání nalezneme i v právu evropském. Velmi často se jedná o výklad pramenů evropského práva. Jak uvádí Mach (2019), koncept legitimního očekávání má původ v národních právních řádech. Ve 20. století se stal například součástí právního řádu v Anglii, podobnou variaci šlo nalézt i v německém ústavním právu. Zprostředkovaně, přes vliv národních právních řádů, se postupně dostal i do práva Evropské unie.

*„Stejně jako v jednotlivých právních řádech členských států, tak i u práva EU nacházíme kategorii obecných právních zásad, které „jsou velice důležitým vodítkem pro interpretaci a aplikaci psaného komunitárního práva (dnes již práva EU) národními soudy a ESD, který je dále využívá jako výkladový prostředek při vyplňování mezer v psaném komunitárním (evropském) právu“. Podíváme-li se blíže na systematické zařazení zásady právní jistoty v rámci kategorie obecných zásad EP, můžeme konstatovat, že spadá do skupiny obecných zásad, které se týkají postavení jednotlivce a které mají původ ve vnitrostátních právních řádech členských států. To mj. znamená, že jedním ze zdrojů obecných právních zásad EP jsou právní řády členských států, z nichž jsou tyto excerповány Soudním dvorem. Zde však připomeňme, že ESD se při této své činnosti neomezuje pouze na ty principy, které jsou důsledně uplatňovány ve všech členských státech, ale zdá se býti dostatečně obecné přijetí dané zásady většinou členských států. V případě zásady právní jistoty však nepochybně platí, že je vlastní právním řádům všem členských států.“ (Říčka, 2010, s.4)*

Jednotlivé vnitrostátní soudy se v případě pochybností mohou obrátit na Soudní dvůr Evropské unie, s otázkou na platnost nebo výklad práva Evropské unie, aby mohly správně rozhodnout ve svých řešených sporech. K tomu se využívá řízení o předběžné otázce.

### 5.1 Předběžná otázka

Aplikaci práva Evropské unie provádí hlavně soudy členských států, ovšem výklad práva Evropské unie může provádět pouze Soudní dvůr Evropské unie. Proto se na něj mohou vnitrostátní soudy obracet s předběžnou otázkou. K tomu slouží institut řízení o předběžných otázkách. Jde o řízení nesporné, jehož hlavním cílem je preventivně mazat rozdíly mezi výkladem práva Evropské unie, v jednotlivých členských státech.

Jak uvádí Svoboda (2019), předměty předběžné otázky mohou být dva: výklad nebo platnost předpisu Evropské unie. Otázka na výklad se může týkat jakéhokoliv pramenu práva Evropské unie, včetně samotných rozhodnutí Soudního dvora.

Svoboda (2019) dále i dle judikatury Soudního dvora vymezil pět druhů nepřipustných předběžných otázek, jedná se o:

- spor neobsahuje evropský prvek,
- předmětem předběžné otázky není výklad ani platnost práva Evropské unie,
- nedostatek faktické spojitosti s předmětem sporu, cíl řízení je řešit konkrétní případy,
- spor v hlavním řízení je pouze fiktivní,
- žádost o rozhodnutí předběžné otázky nesplňuje obsahové náležitosti.

## 5.2 Založení legitimního očekávání

Rozsudky Soudního dvora Evropské unie se nachází na stránce: <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>. Při zadání klíčového slova : “legitimní očekávání“ a zvolení filtrů : “rozsudek“ a “zdanění“, bylo nalezeno 54 výsledků, z těchto výsledků lze nalézt několik skutkově podobných případů, ve kterých bylo předmětem sporu zda si daňový subjekt oprávněně mohl založit legitimní očekávání. Tři zvolené rozsudky, si níže představíme podrobněji.

Problematiku založení legitimního očekávání, řešil Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 9.7.2015 C-183/14. Spor se týkal uplatnění DPH na prodej nemovitosti.

Rumunský soud, který spor řešil, se obrátil na Soudní dvůr EU s předběžnou otázkou, která se týkala výkladu zásady právní jistoty a zásady ochrany legitimního očekávání, a dále článků směrnice, které se týkaly společného systému daně z přidané hodnoty.

V původním sporu šlo o to, že v roce 2007 uzavřelo sedm fyzických osob sdružení, které chtělo stavět a následně prodávat nemovitosti. Toto sdružení nebylo prohlášeno za osobu povinnou k DPH, ani nebylo pro účely této daně zaregistrováno. V dalších letech prodalo více než 100 bytů, tyto prodeje nebyly předmětem DPH. Správce daně provedl v roce 2010 kontrolu, po které došel k závěru, že tato činnost má být předmětem DPH. Správce daně tedy uložil povinnost zaplatit DPH spolu se sankcemi z prodlení.

Rumunský odvolací soud, který záležitost řešil, se zabýval otázkou souladu podaných daňových výměrů se zásadou právní jistoty, jelikož v Rumunsku došlo v roce 2010 ke změnám, do té doby praxe správce daně spíše odpovídala neexistenci povinnosti k DPH v podobných typech plnění. Proto podal k Soudnímu dvoru tuto předběžnou otázku: „*Musí být z hlediska okolností původního řízení zásada právní jistoty, zásada ochrany*

*legitimního očekávání, jakož i další obecné zásady v oblasti DPH, které vyplývají ze směrnice 2006/112, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž [správce daně] poté, co původně vybral od fyzické osoby daň z příjmů pocházejících z převodu majetku, který je součástí osobního majetku, přezkoumá po dvou letech své stanovisko, a aniž dojde k podstatné změně primárního práva, kvalifikuje na základě stejných skutečností tatáž plnění jako ekonomickou činnost, na kterou se vztahuje DPH, a zpětně doměří daň spolu s příslušenstvím?“*

Soudní dvůr se zabýval hlavně tím, zda akty správního orgánu mohly vzbudit důvodné legitimní očekávání u hospodářského subjektu. Soudní dvůr uvedl, že opatrný a obezřetný hospodářský subjekt nemohl rozumně dojít k závěru o tom, že toto plnění nepodléhá DPH, aniž by obdržel, nebo se pokusil získat o tom výslovné ujištění od správce daně.

*„Zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány ve věci v původním řízení, vnitrostátní správce daně po provedení daňové kontroly rozhodl, že plnění podléhá dani z přidané hodnoty, a uložil povinnost zaplatit sankce z důvodu prodlení, vychází-li toto rozhodnutí z jasných a přesných pravidel a praxe tohoto správce nemohla na straně opatrného a obezřetného hospodářského subjektu vzbudit důvodné očekávání ohledně neuplatňování této daně na taková plnění, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Sankce ukládané za takových okolností musí být v souladu se zásadou proporcionality.“*

Soudní dvůr Evropské unie tedy v tomto případě uvedl, že pokud vnitrostátní daňové orgány systematicky nepodrobovaly DPH plnění související s nemovitostmi, tak pouze toto nemůže stačit pro založení legitimního očekávání.

Podobným případem se i věnoval Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 09.07.2015 C-144/14.

Otázkou sporu bylo, zda správce daně neporušil zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, když po provedené daňové kontrole, kdy daňovému subjektu uložil povinnost zaplatit DPH za období mezi lety 2007 až 2010. Jelikož v roce 2007 vešel v účinnost zákon, který danou službu odstranil ze seznamu služeb osvobozených od DPH. Daňový subjekt tvrdil, že kvůli nejasným předpisům existovala pochybnost o tom, zda daná služba spadá do služeb osvobozených od DPH, přičemž tato pochybnost byla „rozptýlena“ až díky nařízení, které vešlo v platnost v roce 2010.

Soudci řešili, zda v dané problematice mohlo dojít k založení legitimního očekávání. Stejně jako ve dříve popsaném případě, i zde Soudní dvůr Evropské unie došel k tomu, že u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu by nemělo dojít k založení legitimního očekávání. Takže ani v tomto případě zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání nezabránila tomu, aby správce daně rozhodl o zařazení dané služby do kategorie podléhající DPH.

### **5.3 Legitimní očekávání při změně právní úpravy**

Otázkou, jak provádět větší změny právní úpravy, aby nedošlo k rozporu s ochranou legitimního očekávání, se zabýval Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 30.04.2020 C-184/19.

Původní spor projednával odvolací soud v Rumunsku. Rumunská společnost se zabývala prodejem nápojů. Správce daně u ní provedl daňovou kontrolu, na jejímž základě tvrdil, že společnost špatně uplatnila nulovou spotřební daň, následně tedy daň doměřil. Jednalo se o doměření daně ode dne, kdy začala platit nová právní úprava, do té doby vskutku dané nápoje podléhaly nulové dani. Společnost se bránila tvrzením, že změna právní úpravy proběhla bez přechodného režimu a nabyla účinnosti osm dnů po zveřejnění, což by mohlo být v rozporu se zásadou daňové a právní jistoty.

Rumunský soud se tedy Soudního dvora Evropské unie zeptal na předběžnou otázku: *„Brání zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání čl. I bodu 21 a čl. IV odst. 1 [OUG č. 54/2010] v rozsahu, v němž mění sazbu spotřební daně?“*

Soudní dvůr ve svém rozsudku konstatoval, že když je akt v platnosti s unijním právem, ochrana legitimního očekávání v zásadě nemusí bránit tomu, aby členský stát změnil právní předpis bez přechodných ustanovení. Připustil však, že zákonodárce může porušit právní jistotu a legitimní očekávání, pokud náhle a nepředvídatelně přijme nový předpis, který ruší nějaké právo, které do té doby svědčilo daňovým subjektům, a neponechá jim u toho nezbytný čas na přizpůsobení se. Toto platí nejčastěji v případech, pokud by daňové subjekty musely přijmout větší ekonomická opatření, aby se na změnu přizpůsobily.

*„Zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, kterou se mění sazba spotřební daně z jiných kvašených nápojů než víno a pivo bez stanovení přechodného režimu, pokud taková změna nabude účinnosti osm dnů po zveřejnění aktu, kterým byla tato úprava přijata, a neobnáší, že osoby*



*povinné k dani musejí přijmout rozsáhlá ekonomická opatření k přizpůsobení se, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“*

Soudní dvůr Evropské unie tak tvrdí, že pokud se nejedná o protizákonná úprava právního předpisu, a zároveň pro daňové subjekty nevznikne nutnost přijmout rozsáhlá ekonomická opatření, tak zákonodárce může měnit právní předpisy bez delší přechodné doby, aniž by tím ohrožoval ochranu legitimního očekávání.

#### **5.4 Shrnutí**

Z dříve zmíněných rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, můžeme vyčíst, že si je vědom důležitosti principu ochrany legitimního očekávání. Nakonec to soudci pokaždé zmíní, společně s tím, že právo dovolávat se této zásady svědčí každému, u koho mohl správní orgán toto očekávání vyvolat. Důležité rovněž je, že zásadu ochrany legitimního očekávání musí dodržovat nejen orgány Evropské unie, ale rovněž i členské státy.

Ve sporech, které jsme si představili, šlo primárně o to, že daňový subjekt tvrdil, že u něj bylo založeno legitimní očekávání, které později nebylo naplněno. Úkolem soudců Soudního dvora Evropské unie tedy bylo rozhodnout, zda v daném případě opravdu mohlo být založeno legitimní očekávání. Ve všech zmíněných rozsudcích soudci dospěli k názoru, že nikoliv. Velmi často své rozhodnutí podepřeli tvrzením, že u obezřetného a opatrného daňového subjektu by k založení legitimního očekávání v daných případech dojít nemělo.

## 6. Porovnání legitimního očekávání ve správním a daňovém řízení

Zásada legitimního očekávání se v obou typech řízení v mnohém shoduje. Jak ve správním, tak i v daňovém řízení se jedná o důležitý prvek, který musí být dodržován. Jedná se totiž o jeden ze základních znaků právního státu.

*„V právním státu je legitimní očekávat od veřejné moci, že bude postupovat jen na základě zákona a zákonným způsobem, nebude jednat svévolně, ale předvídatelně, konstantně a s vědomím, že naplňuje důvěru jednotlivce ve stát a státní orgány. Judikatura v této věci používá pojmů „oprávněná důvěra v právo, zákaz překvapivých rozhodnutí, ustálená rozhodovací praxe nebo oprávněná očekávání“. Uvedená povaha vychází z kautely materiálního právního státu. Pokud někdo jedná oprávněně s důvěrou v nějaký zákon, nemá být v této své důvěře zklamán.“ (Lichnovský et al., 2016, s.50)*

Obě řízení se rovněž shodují v tom, že zásada legitimního očekávání nesmí jít proti ostatním zásadám, nejčastěji např. zásadě legality. Pokud nějaké rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, nemůže u subjektu založit legitimní očekávání, že takto bude rozhodováno i nadále, jak ve správním řízení, tak i v řízení daňovém.

V oblasti trestání ve správním řízení však občas může dojít k porušení legitimního očekávání. Jak uvádí Jemelka et al. (2011, s.16), k porušení by mohlo dojít v případě, kdy např. dva pachatelé spáchali skutkově podobný přestupek, mohlo by dojít k většímu rozdílu v jejich trestech, při ohlednutí na jejich osobní poměry. Ovšem pouze v takovém případě, kdy by to správní orgán řádně odůvodnil. Něco podobného potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku 6 Ads 84/2012 - 48 ze dne 12.12.2012: *„Nejvyšší správní soud nadto považuje za nutné připomenout, že zásada předvídatelnosti či legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá absolutní hodnotu a je omezena mimo jiné dalšími zásadami, které je nezbytné respektovat ve správním řízení. Jedná se například o zásadu legality či zásadu účelnosti a souladu zvoleného řešení s veřejným zájmem.“*

*„V případě aplikace zásady legitimního očekávání a zásady rovnosti účastníků řízení na straně jedné a zásady individualizace sankce na straně druhé je nutné upozornit na skutečnost, že stanovení výše pokuty je průsečíkem vícero faktorů, mezi které patří i majetkové poměry sankcionovaného subjektu a jím dosažený prospěch. Přímocaré uvažování o tom, že správní orgán je vázán svojí rozhodovací praxí a všem za spáchání totožného správního deliktu ve jménu zásady rovnosti náleží stejná pokuta, je falešná představa. „Sankční egalitářství“, jak tento stav můžeme nazvat, kdy každý dostane stejně bez*

*ohledu na ekonomickou sílu (a tím pádem intenzitu ukládaného trestu) a dosažený prospěch, by výrazným způsobem otupil základní zásady ukládání sankce, mezi které patří zásada individualizace sankce, a represivní a preventivní funkce trestu. Zásada rovnosti subjektů a legitimního očekávání však aplikací zásady individualizace sankce nejsou rozhodně vynulovány; pouze kladou zvýšené nároky na odůvodnění výše sankce ze strany správního orgánu, který musí v rozhodnutí věnovat pozornost důvodům, které ho vedly ke stanovení vyšší či nižší pokuty, než tomu bylo v obdobných případech.“ (Švásta,2016)*

Největším rozdílem může být odlišný přístup v daňovém řízení. V daňovém řízení jde hlavně o to vybrat finance, které tvoří velkou část státního rozpočtu. Proto vždy může docházet k tendenci přiklonit se na stranu správce daně, a naopak lehce omezit ochranu legitimního očekávání daňového subjektu. Jako příklad může posloužit třeba již výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu 10 Afs 253/2019 - 39 ze dne 12. 12. 2019, který uvedl, že pro přechod na pomůcky neexistují žádná předem stanovená pravidla a každý případ se musí hodnotit samostatně. To dává do rukou správce daně dosti velké pravomoci. Ačkoliv se dá pochopit, že se dají v tomto případě jen stěžít stanovit nějaká přesná pravidla, měl by soud stanovit aspoň nějaké mantinely. Samozřejmě pokud by se správce daně pokusil tohoto zneužít, dalo by se proti tomu bránit soudní cestou. Přesto tento rozsudek vlastně nijak nevymezil, alespoň minimálně, co by mohly daňové subjekty očekávat. V této oblasti tedy může být legitimní očekávání velmi nízké, zatímco pravomoci správce daně jsou o dost vyšší.

Dalším důkazem slabší ochrany legitimního očekávání v daňovém řízení může být i rozsudek Nejvyššího správního soudu -10 Afs 414/2021 - 46 ze dne 02. 02 .2022. V daném případě žalobkyně 17 let uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně a celní orgány jí vždy vyhověly. Až po 17 letech celní úřad změnil svoji správní praxi a nárok neuznal. To měla žalobkyně za porušení konceptu legitimního očekávání. Nejvyšší správní soud uvedl, že správní praxe, která zakládá legitimní očekávání, není neměnná, správní orgán ji může z racionálních důvodů do budoucna změnit. Soud rovněž uvedl, že je rovněž důležité, daňový subjekt nějakým způsobem upozornit, že může dojít ke změně správní praxe. V tomto případě šlo o sdělení správce daně, že má podezření o splnění požadavků pro vrácení daně u žalobkyně. *„Změna přístupu ke stěžovatelce nebyla svévolná, ale racionální, odůvodněná a opodstatněná. Správce daně vycházel z nově zjištěných skutečností a provedeného dokazování. NSS proto shrnuje, že správce daně ani žalovaný svým postupem neporušili zásadu legitimního očekávání. Možnou změnu správní praxe oznámil správce daně již v průběhu roku 2017 při postupu k odstranění pochybností ohledně zdaňovacího období červenec 2017.*

*V době podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období květen 2018 tedy stěžovatelka již nemohla legitimně očekávat, že správce daně bude nadále uplatňovat svou dřívější praxi, jelikož ji nadále nepovažoval za skutečného výrobce tepla.“*

Z výše uvedeného případu tedy vyplývá, že pokud správce daně dopředu informuje o tom, že může dojít ke změně správní praxe, tak zásada legitimního očekávání ztrácí na své síle a za splnění určitých okolností může dojít ke zrušení legitimního očekávání. Jako další příklad nám poslouží rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 12/2021 - 35 ze dne 21. 05. 2021. Kauza se týkala toho, zda vyjádření tiskové mluvčí správního orgánu, může založit oprávněné legitimní očekávání. Daňový subjekt si na internetových stránkách, které nebyly stránkami správce daně, přečetl vyjádření tiskové mluvčí, tímto vyjádřením se řídil a očekával, že danou problematiku řeší správně. Ovšem interpretace tiskové mluvčí byla chybná a správce daně tak po daňové kontrole daňovému subjektu doměřil daň a předepsal penále.

*„Nejvyšší správní soud si je vědom problémů, které daňovým subjektům mohou činit stále se měnící a na „písmena bohaté“ daňové předpisy (obzvláště zákon o daních z příjmů). Obecně však nelze bez dalšího „překonat“ text zákona (a případně i správní praxi), který platí pro všechny stejně (bez rozdílu vzdělání), toliko s odkazem na neoficiální vyjádření tiskové mluvčí na webových stránkách, které taktéž nejsou oficiálními stránkami správního orgánu, jenž reprezentuje, a které nadto nebylo správním orgánem oficiálně prezentováno (daňový subjekt se k informaci dobral vlastní aktivitou a nebylo mu předestřeno správním orgánem). Taková vyjádření rozhodně nepřispívají k objektivní informovanosti veřejnosti, mohou být dokonce matoucí, ale na straně druhé bez dalšího nemohou demonstrovat dlouhodobou a ustálenou správní praxi finanční správy, která by zakládala legitimní očekávání adresátů daňových povinností.“*

I na tomto případě se dá dobře ukázat slabší ochrana legitimního očekávání v daňovém řízení. Daňový subjekt neměl žádné daňové vzdělání, neměl potřebu si danou informaci ověřovat u správce daně. Navíc daný článek a vyjádření tiskové mluvčí nebylo později nijak dementováno, proto se tímto vyjádřením mohlo řídit i více daňových subjektů. Přestože se daňový subjekt řídil vyjádřením tiskové mluvčí, podle rozhodnutí soudu, mu tím nemohlo být založeno legitimní očekávání.

Slabší postavení daňových subjektů můžeme pocítovat i z dříve uvedených rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Ve všech zmíněných případech Soudní dvůr rozhodl v neprospěch daňového subjektu. Co se týče zásady ochrany legitimního očekávání,

vždy uvedl, že se jedná o důležitou zásadu, přesto v otázce, zda mohlo být legitimní očekávání založeno, rozhodoval v neprospěch daňových subjektů. Většinou uvedl, že u obezřetného a opatrného daňového subjektu by k založení legitimního očekávání v daných případech dojít nemělo.

Naopak, ve správním řízení rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení č. j. 6 Ads 88/2006 - 132 ze dne 21. 07. 2009, uvedl: „*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...*“

Z tohoto usnesení se dá vyčíst, že legitimní očekávání může být založeno i v případech, kdy je správní orgán nečinný. Nesmí ovšem jít o případ, kdy došlo k nezákonnému jednání. Jak již bylo dříve zmíněno, zásada legitimního očekávání nesmí být v rozporu se zásadou legality. Potvrzuje to i např. Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 3/2012 -131 ze dne 20. 12. 2013: „*K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že aplikovatelnost zásady ochrany legitimního očekávání je omezena také tím, že nesmí jít o „nezákonné“ legitimní očekávání. Pokud by v jednom případě stěžovatel nebyl v rozporu se zákonem za své deliktní jednání sankcionován, pak takový postup žalovaného nezakládá legitimní očekávání stěžovatele, že v jiných případech nemůže být v souladu se zákonem postižen.*“

Přesto je ale ze správního řízení možné vyčíst, že i při nečinnosti správního orgánu může být po právu založeno legitimní očekávání, zatímco ve věcech daňového řízení k tomuto může dojít pouze zřídkakdy.

Jako další případ může sloužit rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 338/2019 - 37 ze dne 20. 01. 2021. Žalobce (dle správního orgánu) spáchal správní delikt a byla mu uložena pokuta. Správním deliktem bylo špatné označení u zboží, navrženého k propuštění do volného oběhu. Žalobce ovšem použil takové označení, které mu předem stanovil odborný útvar celní správy v nezávazných vyjádřeních. Tvrdil tedy, že jednal v dobré víře a měl legitimní očekávání, že dané označení je správné. Hlavní otázkou sporu tedy bylo, zda nezávazné vyjádření k sazebnímu zařazení zboží může oprávněně založit legitimní očekávání, že celní orgány následně posoudí zařazení v souladu se svým nezávazným vyjádřením. Celní úřad se bránil hlavně tvrzením, že při posuzování nezávazného vyjádření mu nebyly poskytnuty o předmětu kompletní informace.

„*Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s krajským soudem v tom, že byt' nelze bez dalšího obecně dovozovat dobrou víru (legitimní očekávání) každého žadatele v jakékoli nezávazné*

*vyjádření celních orgánů (zejména tomu tak bude v případech, kdy žadatel o vydání nezávazného vyjádření vymezi zboží nesprávně či příliš obecně), nelze na druhou stranu nezávaznému vyjádření upřít právní význam (a s ním spojené právní důsledky), neboť v opačném případě by se jednalo o zcela nadbytečný úkon správního orgánu nemající pro žadatele žádný reálný význam. Zdůraznit je přitom nutno správný a podstatný dodatek krajského soudu, že případnou „závaznost“ (resp. schopnost vyvolávat legitimní očekávání) takového vyjádření lze dovozovat toliko ve vztahu ke konkrétnímu žadateli a konkrétnímu zboží, které musí být identické se zbožím (dostatečně) vymezeným v žádosti.“* V tomto případě tedy Nejvyšší správní soud uvedl, že žalobce popsal zboží dostatečně přesně, tudíž mu po právu mohlo být založeno legitimní očekávání. Tedy v případech, kdy dojde ke správnému a dostatečnému popsání zboží při žádosti o nezávazné vyjádření, tak toto vyjádření může u příjemce založit legitimní očekávání.

Největším rozdílem je přístup k legitimnímu očekávání a ochraně adresátů veřejné správy. Ve sporech týkajících se správního řízení, se soud velmi často přikloní na stranu veřejnosti. Správním orgánům vymezuje velmi přísné, předem stanovené hranice, kdy může dojít ke změně správní praxe. Zatímco v daňovém řízení soud často rozhodl ve prospěch správce daně, a dává mu tak do rukou velké pravomoci, kdy může měnit svoji rozhodovací praxi. Dobře se to dá ilustrovat na výše zmíněných případech, kdy ve skutkově podobných případech, kdy veřejná správa svým chováním mohla založit legitimní očekávání u příjemce. Zatímco ve správním řízení bylo rozhodnuto, že toto chování mohlo založit legitimní očekávání u příjemce, v daňovém řízení tomu tak nebylo. Při otázce změny rozhodovací praxe ve správním řízení soud uvedl, že lze měnit pouze z racionálních důvodů, aby byly tyto důvody splněny, musí i mimo jiné, dojít ke změně právní úpravy. V daňovém řízení rovněž musí být splněny racionální důvody, ovšem nemusí podmíněčně dojít ke změnám v právní úpravě. A jako oznámení daňovému subjektu, že může dojít ke změně rozhodovací praxe, stačí jakýkoliv úkon, který to daňovému subjektu naznačí. Například se může jednat o postup k odstranění pochybností.

Rozdíl se dá nalézt i ve skutečnostech, které jsou potřebné k založení legitimního očekávání. Ve správním řízení, stačilo nezávazné vyjádření správního orgánu. Ten si ve svém vyjádření nezjistil přesně všechny správné okolnosti, po zjištění skutečností tak rozhodl v rozporu se svým nezávazným vyjádřením. Soud ovšem uvedl, že to nemohla být chyba žadatele, tudíž jeho legitimní očekávání bylo založeno po právu. Zatímco v podobných věcech v daňovém řízení, bývá většinou rozhodnuto v neprospěch daňového subjektu. Soud je

většinou schopen toto rozhodnutí odůvodnit vyjádřením, že obezřetný a opatrný daňový subjekt, si legitimní očekávání založit neměl a nemohl. Toto odůvodnění se dá použít skoro kdykoliv a daňový subjekt se proti tomu může jen těžko bránit. Můžeme tedy tvrdit, že ochrana legitimního očekávání v daňovém řízení je slabší, než v řízení správním.

## ZÁVĚR

Cílem této práce bylo nalézt specifika principu ochrany legitimního očekávání v daňovém řízení a porovnat je se správním řízením. Nedílnou součástí práce byla analýza judikatury správních soudů i Evropského soudu.

V demokratickém právním státě, je ochrana zásady legitimního očekávání velmi důležitou součástí právního systému. Tato zásada je zásadní, jelikož udržuje předvídatelnost práva a důvěru občanů v právní systém. Nad ochranou legitimního očekávání dohlíží hlavně soudní systém, který vykonavatelům veřejné správy určuje mantinely, ve kterých se může pohybovat. Na vytváření legitimního očekávání se soudy podílí i aktivně, jelikož jejich judikatura bývá jedním z nejčastějších pramenů, ze kterých lze legitimní očekávání čerpat.

Úvodní část práce je věnována daňovému řízení jako celku. Definici, kdo jsou subjekty daňového řízení, průběhu a jeho možných forem. Jedná se o důležitý základ pro pochopení problematiky legitimního očekávání.

V druhé kapitole jsou obsaženy zásady daňového řízení, tedy jakési mantinely, ve kterých by se měly pohybovat jak daňové subjekty, tak i správce daně. Jedná se o nedílnou součást daňového řízení. V kapitole jsou vyjmenovány všechny zásady, jsou zde blíže představeny čtyři vybrané zásady, včetně zásady legitimního očekávání. Důležité je, že samotné zásady nesmějí být v rozporu s ostatními zásadami. Nejčastěji jde o zásadu zákonnosti, proti které by neměla být v rozporu zásada jiná.

Třetí kapitola je věnována zásadě legitimního očekávání ve správním řízení. Nejprve je definováno samotné správní řízení, jeho účastníci a průběh. I zde jsou představeny zásady, kterými se musí správní řízení řídit, tyto tři zásady jsou ve zkratce přiblíženy. V další části se práce věnuje zásadě legitimního očekávání ve správním řízení. Kapitola obsahuje vyjádření Ústavního soudu, který uvedl nutnost dodržovat tuto zásadu. Stejně jako v daňovém řízení, ani ve správním řízení nemá tato zásada nadřazený postoj a nemůže být v rozporu s ostatními zásadami. I zde jako dobrý příklad slouží zásada zákonnosti. Na závěr dochází k hodnocení důležitosti a sílu této zásady ve správním řízení, ale toto téma dostalo větší prostor až v dalších kapitolách.

Kapitola čtvrtá se věnuje legitimnímu očekávání v daňovém řízení. Jedná se o dané případy z praxe, které může lehce potkat daňový subjekt, jako je třeba poskytnutí podání



ve špatném formátu, či spor o přechod na stanovení daně dle pomůcek. Tato část může posloužit i jako “návod“ pro daňové subjekty, které by se dostaly do skutkově podobné situace. Aby věděly, co by mohly od správce daně legitimně očekávat, pokud nedojde ke změně právní úpravy. Pro problematiku postavení zásady legitimního očekávání v daňovém řízení může nejlépe posloužit spor, který se týkal o přechodu na pomůcky. Zde soud uvedl, že neexistuje žádné pravidlo, kdy může správce daně na pomůcky přejít. Vždy záleží na specifické situaci. Nevymezením alespoň nějakých menších mantinelů, dal soud do rukou správce daně silný nástroj, který by se dal lehce zneužít. I toto už nám může naznačovat, slabší postavení této zásady v daňovém řízení.

Legitimnímu očekávání v evropském právu se věnuje kapitola pátá. Nejdříve je definován institut předběžné otázky. Dále je rozebrána judikatura, která se týkala sporů, ve kterých daňový subjekt tvrdil, že mu bylo založeno legitimní očekávání, které později nebylo správcem daně naplněno. Ve všech zmíněných případech, dospěl soud k tomu, že legitimní očekávání být založeno nemohlo. Většinou své tvrzení podpořil tím, že u obezřetného a opatrného daňového subjektu nemohlo k založení legitimního očekávání dojít. Tyto rozhodnutí se shodují i s rozhodováním českých soudů. V podobných případech rovněž rozhodují v neprospěch daňových subjektů. Těm přiznávají právo na založení legitimního očekávání zřídkakdy. Dá se tedy tvrdit, že soudy v Česku nijak nevybočují a rozhodují v souladu se soudy Evropské unie.

Poslední kapitola se týká samotného porovnání legitimních očekávání v daňovém a správním řízení. V obou typech řízení má mnoho společného. Jedná se o znak právního státu, takže v obou řízeních musí být dodržován. Jak již bylo zmíněno výše, ani v jednom řízení nesmí jít proti ostatním zásadám. Ve správním řízení může dojít k porušení legitimního očekávání, kdy ve vzácných případech dva pachatelé, kteří spáchají skutkově podobný přestupek, mohou dostat rozdílnou výši trestu, s ohlednutím na jejich osobní poměry. Správní orgán musí toto jednání ale řádně odůvodnit. Největším rozdílem ale je, o něco slabší ochrana legitimního očekávání v daňovém řízení. Ilustrují to další judikáty, které jsou v kapitole zmíněny. Jedná se o podobné spory, kdy je znovu hlavní otázkou, zda u příjemce veřejné správy, mohlo být vyvoláno legitimní očekávání. Zatímco ve věcech správního řízení soudy rozhodovaly v neprospěch správního orgánu, kterému i stanovují velmi jasné a striktní podmínky, kdy může dojít ke změně správní praxe. Naopak v daňovém řízení, byla rozhodnutí vydána v

neprospěch daňových subjektů. Většinou to bylo odůvodněno tím, že u obezřetného daňového subjektu dané chování nemohlo legitimní očekávání založit. Rovněž i pro změnu rozhodovací praxe správce daně rozhodně nemá tak přísná pravidla, kdy tak může učinit.

## POUŽITÁ LITERATURA

### Knižní literatura

- 1) JEMELKA, Luboš, Klára PONDĚLÍČKOVÁ, David BOHADLO. *Správní řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. Beckovy texty zákonů s komentářem. ISBN 978-80-7400-401-8.
- 2) KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správce daně a jejich možná řešení*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-128-6.
- 3) KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení – po třetí*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-126-4.
- 4) LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK, Petra NOVÁKOVÁ, Eva KOSTOLANSKÁ, Tomáš ROZEHNAL. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.
- 5) NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPIČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9.
- 6) SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 6. vyd. Praha: C.H. Beck, 2019. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-80-7400-752-1.

### Právní předpisy

- 7) Zákon č. 89/2012 Sb., Daňový řád
- 8) Zákon č. 500/2004 Sb., Správní řád

### Judikatura

- 9) Nález Ústavního soudu ze dne 27. 03. 2003 sp. zn. IV. ÚS 690/01
- 10) Nález Ústavního soudu ze dne 31. 08. 2001 sp. zn. IV. ÚS 179/01

- 11) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 05. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94
- 12) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 07. 2008 sp. Zn. 5 Afs 5/2008-75
- 13) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 05. 2017, sp. zn 4 Afs 14/2017-36
- 14) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 08. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005-64
- 15) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 09. 2017, sp. zn. 2 Afs 345/2016-34
- 16) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 03. 2010 sp. zn. 1 Afs 50/2009-233
- 17) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 05. 2019 sp zn. 10 Afs 226/2018-44
- 18) Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 25/2015-38 ze dne 03. 01. 2018
- 19) Rozsudek Nejvyššího správního soudu 10 Afs 253/2019-39 ze dne 12. 12. 2019
- 20) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019 sp. zn. 1 Afs 54/2019-25
- 21) Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 09. 07. 2015 C- 183/14
- 22) Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 30. 04. 2020 C-184/19
- 23) Rozsudek Nejvyššího správního soudu 6 Ads 84/2012-48 ze dne 12. 12. 2012
- 24) Rozsudek Nejvyššího správního soudu 10 Afs 414/2021-46 ze dne 02. 02. 2022
- 25) Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 12/2021-35 ze dne 21. 05. 2021
- 26) Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 09. 07. 2015 C-144/14
- 27) Rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 3/2012-131 ze dne 20. 12. 2013
- 28) Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 As 7/2005 ze dne 25. 04. 2006
- 29) Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 338/2019-37 ze dne 20. 01. 2021
- 30) Stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 08. 11. 2011, sp. zn. PL.ÚS. – st 33/11
- 31) Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 6 Ads 88/2006-132 ze dne 21. 07. 2009

## Internetové zdroje

- 32) BATES, Alan. *Taxation and protection for legitimate expectations* [online]. 18. 12. 2014. Dostupné z: [https://files.monckton.com/wp\\_content/uploads/2014/12/Taxation-and-protection-for-legitimate-expectation.pdf](https://files.monckton.com/wp_content/uploads/2014/12/Taxation-and-protection-for-legitimate-expectation.pdf).
- 33) ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, Jana. *Krátce k principu právní jistoty ve světle aktuální judikatury* [online]. 23. 01. 2014. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/kratce-k-principu-pravni-jistoty-ve-svetle-aktualni-judikatury-93342.html>.
- 34) DOLEČEK, Marek. *Základy daňového řízení* [online]. 30. 09. 2020. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/zaklady-danoveho-rizeni-ppbi/7/>.
- 35) MACH, Tomáš. *Legitimní očekávání jako součást FET standardu : quo vadis, legitimní očekávání ve světle případů JSW Solar V. Česká republika a novenergia V. Španělsko?* [online]. 2019. Dostupné z: [https://karolinum.cz/data/clanek/6745/Iurid\\_65\\_2\\_0071.pdf](https://karolinum.cz/data/clanek/6745/Iurid_65_2_0071.pdf)
- 36) ŘÍČKA, Roman. *Právní jistota jednotlivce pod vlivem vybraných prvků evropského práva – obecné právní zásady, (ne)přímý účinek, odpovědnost členského státu za škodu způsobenou jednotlivci porušením unijního práva* [online]. 2010. Dostupné z: [https://www.law.muni.cz/sborniky/dny\\_prava\\_2010/files/prispevky/11\\_evropa/Ricka\\_Roman%20\\_\(3904\).pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/11_evropa/Ricka_Roman%20_(3904).pdf)
- 37) ŠVÁSTA, Pavel. *K aplikaci zásady legitimního očekávání a rovnosti při ukládání pokut právníkům osobám v řízení o správním deliktu v kontextu zásady individualizace sankce, část II.* [online]. 23.12.2016. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/spravni-pravo/k-aplikaci-zasady-legitimniho-ocekavani-a-rovnosti-pri-ukladani-pokut-pravnicky-m-osobam-v-rizeni-o-spravnim-deliktu-v-kontextu-zasady-individualizace-sankce-cast-2>.