

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Pavel Martiník

Teoretické aspekty daně z přidané hodnoty

Disertační práce

Školitel: prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Studijní program: Teoretické právní vědy – Finanční právo a finanční věda

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 29. července 2022

Prohlašuji, že jsem předkládanou disertační práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek má 371 040 znaků včetně mezer.

disertant

V Praze dne 29. července 2022

Na tomto místě bych rád poděkoval svému školiteli prof. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D., který ve mně nejen vzbudil zájem o obor finančního práva, ale po celou dobu mého doktorského studia mi poskytoval cenné rady a konzultace při psaní této disertační práce.

Dále bych chtěl poděkovat svojí manželce bez jejíž podpory by tato práce nemohla vzniknout, svým rodičům a babičce, která mě ke studiu práv přivedla.

Závěrem bych rád poděkoval studentům svojí advokátní kanceláře za pomoc s vyhledáním relevantních zdrojů.

Obsah

1. Úvod...	7
2. Aspekty daně z přidané hodnoty.....	13
2.1 Konstrukční prvky daně.....	13
2.2 Vymezení daně z přidané hodnoty.....	16
2.2.1 Teoretickoprávní vymezení daně z přidané hodnoty.....	16
2.2.2 Daň z obratu.....	17
2.2.3 Daň z prodeje.....	19
2.3 Daň z přidané hodnoty de lege lata.....	21
2.4 Systematické zařazení daně z přidané hodnoty v české finanční vědě.....	23
2.5 Okruh teoretických aspektů	32
3. Přenos správy daně z přidané hodnoty prismaticem principů daňového práva.....	33
3.1 K pojmu přenos ve veřejném právu	33
3.1.1 Pojem přenosu v ústavním a správním právu.....	33
3.1.2 Pojem přenosu v trestním právu	34
3.1.3 Občanské právo procesní a pojem přenos	35
3.1.4 Pojem přenosu v dalších odvětvích veřejného práva.....	35
3.2 K pojmu přenos v soukromém právu.....	37
3.3 Veřejnoprávní správa daně	39
3.3.1 Vyhledávací činnost	41
3.3.2 Postup k odstranění pochybností.....	43
3.4 Obsah daňověprávního vztahu.....	45
3.5 Vymezení principů.....	51
3.5.1 Princip tržního modelu národního hospodářství.....	53
3.5.2 Princip peněžního systému	56
3.5.3 Princip demokratické legitimace finanční politiky.....	58
3.5.4 Princip priority fisku.....	65

3.5.5	Princip hospodárnosti a ekonomické efektivity finančních vztahů	70
3.5.6	Princip dozoru (a kontroly) ve veřejné finanční činnosti	71
3.5.7	Princip nezávislosti měnové a devizové politiky	72
3.5.8	Mezinárodní pojetí principů ve finančním právu	78
3.6	Princip neutrality	79
3.6.1	Uplatnění nároku na odpočet	82
3.6.2	Snížení základu daně z přidané hodnoty	85
3.7	Předčasné ukončení smlouvy protistranou poplatníka a jeho dopad na správu daně	87
4.	Historie přenosu správy daně z přidané hodnoty na subjekty daně	91
4.1	Souhrnné hlášení	93
4.2	<i>Reverse charge</i>	95
4.2.1	<i>Reverse charge</i> jako výjimka	97
4.2.2	Aplikace limitu	98
4.2.3	<i>Reverse charge</i> jako přenos správy daně?	100
4.3	Ručení za nezaplacenou daň	100
4.3.1	Institut ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty	103
4.3.2	Soukromoprávní aspekt	104
4.3.3	Ručení za nezaplacenou daň jako přenos správy daně	106
4.4	Zvláštní způsob zajištění daně	106
4.5	Institut nespolehlivého plátce	107
4.6	Institut nespolehlivé osoby	110
4.7	Identifikovaná osoba a další osoby	111
4.8	Kontrolní hlášení	112
4.8.1	Kontrolní hlášení jako přenos správy daně	113
4.9	Povinná elektronizace	114
4.10	Dodání dopravního prostředku	115

4.11	Dílčí závěr	117
4.11.1	Vrácení nesporné části odpočtu daně z přidané hodnoty	119
5.	Komparace přenosu správy daní v České republice, Slovenské republice a Francouzské republice	124
5.1	Kontrolní hlášení ve Francouzské republice.....	126
5.2	Kontrolní hlášení ve Slovenské republice.....	128
6.	Úvahy <i>de lege ferenda</i>	132
6.1	Úprava ručení v zákoně o dani z přidané hodnoty.....	132
6.2	Nové pojetí ručení v daňovém právu, principy finančního práva a princip neutrality	138
6.3	System pro přerozdělení daně z přidané hodnoty	142
7.	Závěr... ..	147
8.	Seznam použitých zdrojů.....	151
8.1	Seznam použité literatury	151
8.2	Seznam použitých internetových zdrojů.....	160
8.3	Seznam použitých právních předpisů	161
8.4	Seznam použité judikatury.....	166
8.5	Seznam ostatních zdrojů	170
9.	Seznam použitých zkratk	172
	Abstrakt	178
	Abstrakt v anglickém jazyce	180

1. Úvod

Účelem této kapitoly, úvodu, je přestavit téma práce jako takové, důvody pro jeho výběr, genezi výzkumných otázek a metodologii disertační práce.

Tato práce se zaměřuje na vybrané teoretické aspekty daně z přidané hodnoty, a to zejména na soulad odvětvových právních principů finančního práva s aktuální právní úpravou a s konceptem daně z přidané hodnoty v českém právním řádu. Na několika konkrétních příkladech prokáže, že současná právní úprava poskytuje potenciál pro výrazné zlepšení.

Konkrétně tato práce míří na přenos¹ vrchnostenské finanční správy daně z přidané hodnoty na subjekty daně² a další osoby, a to takové správy daní, která se týká příjmové stránky veřejných rozpočtů. Jedná se tedy o přenesení povinnosti přihlásit se k dani³, jejímu následnému stanovení⁴ a odvedení⁵ a také o kontrolní postupy v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce⁶.

V části práce navazující na tuto kapitolu popíši základní teoretická východiska daně z přidané hodnoty, kdy se zaměřím zejména na její teoretické ukotvení a srovnání s ekonomicky srovnatelnými daněmi, jakými jsou daň z obratu a daň z prodeje koncovému zákazníkovi. Na tuto část pak naváží historickým vývojem aspektů, na které se tato práce zaměřuje, tedy jakým způsobem a kdy docházelo k přenosu části správy daně na třetí osoby, a to od té doby, kdy byla v České republice daň z přidané hodnoty zavedena⁷.

Ve čtvrté části se zaměřím na normativní hodnocení těchto přechodů, přičemž přístup českého zákonodárce budu poměřovat se základními a všeobecně přijímanými zvláštními

¹ K pojmu „přenos“ ve finančním právu viz podkapitola disertační práce 3.1.

² V teorii i praxi se často objevuje termín daňový subjekt, který bývá zaměňován s termínem subjekt daně. Je třeba zdůraznit, že zatímco subjekt daně je termínem hmotněprávním, daňový subjekt je termínem procesněprávním. Za subjekt daně je tak považována osoba, jejíž příjem, věc nebo činnost jsou podrobeny dani. Daňový subjekt je pak termín využívaný daňovým řádem a označuje plátce daně nebo poplatníka daně. Viz str. 158 – 159 KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

³ Jedná se o registrační povinnost ve smyslu ustanovení § 125 daňového řádu.

⁴ Stanovení (vyměření) daně se obecně řídí ustanovením § 139 daňového řádu, které stanoví, že daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování nebo z moci úřední.

⁵ Obecný způsob odvedení (placení) daně je pak uveden v ustanovení § 149 a násl. daňového řádu.

⁶ Někdy také jako dodavatelsko-odběratelský řetězec. Tento řetězec je možné definovat jako faktický stav, kdy si několik subjektů si v řadě za sebou dodává určité zboží, kdy jednotlivé za sebou jdoucí dodávky tvoří pomyslný řetěz, jehož jednotlivé články představují takto obchodující subjekty (viz např. odst. 24 Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 104/2018 - 79 ze dne 16. dubna 2019).

⁷ Jedná se datum účinnosti prvního zákona o dani z přidané hodnoty, který nabyl s výjimkami stanovenými v jeho ustanovení § 56 účinnosti dne 1. ledna 1993.

principy⁸ finančního práva a principy spojenými s hmotněprávním a procesně právním postavením daně z přidané hodnoty.

V případě principů finančního práva se tedy bude jednat:

1. princip tržního modelu národního hospodářství,
2. princip peněžního systému,
3. princip regulace peněžních fondů,
4. princip demokratické legitimace finanční politiky,
5. princip dozoru ve veřejné finanční činnosti,
6. princip hospodárnosti a ekonomické efektivity finančních vztahů a
7. princip priority fisku⁹.

Bez zajímavosti jistě není, že ačkoliv je seznam těchto principů uveden v české literatuře, nikde není uspokojivě vymezeno, jaká konkrétní (či spíše abstraktní) teze obsahují a proč právě tyto principy byly zvoleny jako obecné principy finančního práva tvořící pomyslnou střechu nad tímto oborem. Na rozdíl od principů daňového práva a principů správy daní¹⁰ (viz dále) totiž tyto principy, a to zejména odvětvové principy finančního práva, nejsou teorií ani definovány.

Ačkoliv by tak byla jistě zajímavá i analýza principů daňového práva, za které jsou považovány zejména následující principy, mám za to, že jsou dostatečně propracovány českou finanční vědou i judikaturou¹¹:

1. princip ukládání daní toliko na základě zákona,
2. princip spravedlnosti a proporcionality,
3. princip neutrálnosti,
4. princip vyloučení duplicity zdanění,
5. princip srozumitelnosti a

⁸ Právní principy mohou být obecně definovány jako „právní pravidla vysokého stupně obecnosti“, viz str. 286, BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-735-7030-0.

⁹ Viz str.67, VOJTĚCH, Jakub. Právní principy jako kritérium veřejnoprávního charakteru finančního práva. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2016, (), 63-69. ISSN 1801-6006., viz také str. 41, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹⁰ S občasným exkurzem do obecných právních principů.

¹¹ Respektive jsou propracovány nesrovnatelně více než odvětvové právní principy finančního práva.

6. princip účinnosti daní¹².

Obdobně platí v případě principů správy daní, jejichž optikou je třeba také na správu daně z přidané hodnoty nahlížet:

1. princip zákonnosti,
2. princip legální licence,
3. princip přiměřenosti,
4. princip procesní rovnosti,
5. princip součinnosti,
6. princip poučovací,
7. princip vstřícnosti a slušnosti,
8. princip neveřejnosti,
9. princip mlčenlivosti,
10. princip rychlosti,
11. princip hospodárnosti,
12. vyhledávací princip,
13. princip oficiality, přičemž klíčovou roli hraje princip autoaplikace daňového práva,
14. princip materiální pravdy,
15. princip zákazu zneužívání práva,
16. princip volného hodnocení důkazů a
17. princip legitimního očekávání¹³.

Tyto principy byly v minulosti nicméně dostatečně přesně definovány ve finanční vědě i judikatuře a navíc, oproti obecným daňovým principům, také legislativně.

Vedle odvětvových principů finančního práva je nutné zaměřit se také na principy, které souvisí přímo s hmotněprávním i procesněprávním postavením daně z přidané hodnoty. Mezi tyto principy patří zejména princip neutrality¹⁴.

¹² Viz str. 42, KARFÍKOVÁ, Marie. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹³ Viz ustanovení § 5 - 9 daňového řádu.

¹⁴ Byť někteří autoři polemizují s myšlenkou, že princip neutrality je obecným právním principem finančního, respektive daňového práva, neboť je přítomen již v primárním komunitárním právu, viz str. 170 a násl. AMAND, Christian. VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system?. *World Journal of VAT/GST Law*. 2015, 2(3), 163-181. ISSN 2048-8432. Dostupné z: doi:10.5235/20488432.2.3.163, mám za to, že tomu tak není, neboť se ztotožňuji s názorem Ch. Amanda, že se spíše jedná o princip správy daně z přidané

Je třeba zdůraznit, že zatímco zvláštní principy finančního práva a principy daňového práva se vztahují k aplikaci veškerých finančněprávních norem (resp. norem daňového práva), tedy mohou být vztaženy na hmotněprávní i procesněprávní pravidla, principy správy daní jsou výhradně procesněprávními principy, neboť jsou to principy, kterými se při správě daní musí řídit správce daně (a daňový subjekt).

Ačkoliv je z výše uvedeného seznamu odvětvových principů podle mého názoru zřejmé, že ne všechny principy budou aplikovatelné na téma této práce, i přesto je zde pro úplnost uvádím, a to proto, aby mohly být případně ve čtvrté části této práce vyloučeny jako neaplikovatelné. Mezi přínosy této práce lze zahrnout i jejich teoretickoprávní vymezení, které v současné době ve finanční vědě zatím nebylo provedeno.

Závěry třetí kapitoly tak budou představovat základní teoretickou definici odvětvových právních principů finančního práva.

Výstupem čtvrté kapitoly tak má být odpověď na výzkumnou otázku, zda aktuální a stále se rozvíjející se tendence uvalování procesních i hmotněprávních povinností na daňové subjekty při správě daně z přidané hodnoty je projevem přenosu správy daně z přidané hodnoty, tak, jak tento pojem vymezila nauka a česká i nadnárodní judikatura, či nikoliv¹⁵.

Pro ilustraci bude použito několika konkrétních institutů specifických pro oblast daně z přidané hodnoty: (i) povinnost podat vedle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty také další, specifická, daňová tvrzení, (ii) institut ručení, který může být v některých případech spojený se (iii) statusem nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby a který může doplňovat (iv) zvláštní zajištění daně, (v) přenesení daňové povinnosti, (vi) zavedení povinné elektronizace a (vii) specifické povinnosti dopadající na jiné osoby než na plátce daně z přidané hodnoty. Bez zajímavosti jistě není, že ani jeden z těchto institutů, s výjimkou souhrnného hlášení, v době přijetí prvního zákona o dani z přidané hodnoty v zákoně přítomen nebyl.

Mojí hypotézou je, že všechny tyto instituty mohou představovat přenos správy daně na osoby zúčastněné na správě daní.

hodnoty, který může představovat odraz obecných principů komunitárního práva, a to konkrétně zákazu diskriminace a principu rovného zacházení.

¹⁵ Či případně, zda došlo s přijetím nové právní úpravy k úpravě chápání principů v judikatuře (či nauce) s přihlédnutím k tomu, zda změna pojetí principu mohla být způsobena přijetím nové právní úpravy.

V páté kapitole pak dojde k užití komparativního přístupu¹⁶ pro srovnání přenášení správy daní na subjekty daně a další osoby ve Slovenské republice a Francouzské republice, přičemž se zaměřím nejen na samotné instituty, ale také na proces přenosu jako takový. Slovenskou republiku jsem zvolil proto, že do 31. prosince 1992 měla v podstatě totožnou soustavu daní i jejich správy, tedy historické východisko správy daní v širším slova smyslu je stejné jako v tuzemsku.

K výběru Francouzské republiky pak došlo proto, že se jedná o první stát na světě, který daň z přidané hodnoty zavedl, a má tedy se správou této daně rozsáhlé zkušenosti. Z tohoto pohledu bude podle mého názoru nesmírně poučné, jak se k přesouvání povinností na subjekty daně při správě daně z přidané hodnoty tato země staví.

Vedle toho jsou také oba tyto státy členy Evropské unie, kde je daň z přidané hodnoty harmonizována. V neposlední řadě také rozumím jazykům, kterými se v těchto zemích hovoří, a mohl jsem tak pracovat s primárními prameny. Všechny tyto státy jsou také členy OECD, mezi jejíž funkce patří koordinace systémů daně z přidané hodnoty jejich členských států.

V případě, že bude prokázáno, že moje hypotéza o přenosu správy daní u institutů uvedených ve čtvrté kapitole této práce je nesprávná, zaměřím se v této části práce na tyto instituty jako takové.

Poslední kapitola pak navrhne konkrétní opatření *de lege ferenda*, tedy co by mohla Česká republika nebo Soudní dvůr Evropské unie a potažmo i evropský zákonodárce učinit pro to, aby byl přesun správy daně z přidané hodnoty na soukromoprávní osoby v souladu s hmotněprávními i procesněprávními principy aplikovatelnými v případě daně z přidané hodnoty.

Závěr pak shrne poznatky získané ve čtvrté a páté kapitole a opatření v kapitole šesté a pokusí se definovat možný prostor pro další výzkum.

¹⁶ Obecně někteří autoři charakterizují komparativní postup jako srovnání postupů, které se týkají obdobných institutů v jiných zemích, viz například VEČEŘA, Miloš a Jaromír HARVÁNEK. *Teorie práva v příkladech*. 3., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7478-717-1., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 25. března 2021, osobně tuto definici nepovažuji jako zcela přílehavou, kdy se může jednat o srovnání postupů nejen v různých zemích, ale v různých právních systémech.

O komparativní přístup se totiž může jednat i v případě srovnávací analýzy právní regulace v různých státech federace či obdobného státního uspořádání (viz dnešní Spojené státy americké nebo Rakousko-Uhersko před rokem 1918).

Téma této práce jsem včetně výše uvedeného členění zvolil zejména s ohledem na neexistenci výzkumu a odborné literatury v těchto oblastech, a to jak v oblasti odvětvových principů finančního práva, tak v oblasti přenosu správy daní na osoby zúčastněné na správě daní. Při přípravě disertační práce jsem si tak vedle příspěví do vědeckého diskurzu kladl za cíl také poskytnout možné vodítka pro úvahy zákonodárců nebo soudů v případě rozhodování o právech a povinnostech osob v oblasti daně z přidané hodnoty.

Vedle toho jsem toto téma zvolil také pro jeho jistou politickou kontroverzi, kterou přesun správy daní (tedy nejen daně z přidané hodnoty) na soukromoprávní subjekty vyvolává¹⁷¹⁸. Jakékoliv další povinnosti pro subjekty daně a další osoby jsou vždy předmětem sporu vlády a opozice, a to bez ohledu na to, zda vládne pravice, levice, nebo lidové hnutí.

¹⁷ ODS chce odložit kontrolní hlášení, svolává kvůli tomu mimořádnou schůzi Sněmovny. In: *Novinky.cz* [online]. Praha: Borgis a.s., 2015 [cit. 2021-03-07]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/domaci/clanek/ods-chce-odlozit-kontrolni-hlaseni-svolava-kvuli-tomu-mimoradnou-schuzi-snemovny-334583> nebo

¹⁸ Senát poslechl ČSSD, chce nechat současnou výši DPH. In: *Aktualne.cz* [online]. Praha: Economia, a.s., 2012 [cit. 2021-03-07]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/politika/senat-poslechl-cssd-chce-nechat-soucasnou-vysi-dph/r~i:article:761435/>

2. Aspekty daně z přidané hodnoty

Nejprve v této kapitole krátce vymezím konstrukční prvky daní, tedy kategorie, na základě kterých lze daně vzájemně odlišit a podle kterých lze jednotlivé daně vymezit. Daň z přidané hodnoty srovnám pro její odlišení také s daněmi s obdobným ekonomickým účinkem, kterými jsou daň z obrátu a daň z prodeje. Následně na základě těchto prvků shrnu postavení daně z přidané hodnoty v aktuálně účinném právním řádu České republiky¹⁹.

Poté zařadím daň z přidané hodnoty do systému daní uplatňovaných v České republice a vymezím okruh aspektů daně z přidané hodnoty, na které se na tuto práci zaměřuje. Závěrem se zaměřím na okruh právních pravidel²⁰, které na tuto daň dopadají a tyto zařadím do systému práva.

2.1 Konstrukční prvky daně

Nauka dovodila, že prvky, kterými lze hmotněprávní vymezit jakoukoliv daň v širším slova smyslu, jsou subjekt daně, předmět (objekt) daně, základ daně, sazba daně, výpočet daně²¹, období daně (zdaňovací období) a rozpočtové určení daně²². Tyto prvky označujeme také jako základní konstrukční prvky daně.²³

Naproti tomu M. Radvan uvádí ve své starší brněnské učebnici následující konstrukční prvky: daňový subjekt, objekt zdanění, základ daně, sazba daně, korekční prvky, rozpočtové určení, správce daně a podmínky placení. Tyto konstrukční prvky pak definuje ve vztahu k celému daňověprávnímu vztahu.²⁴ To představuje velký rozdíl oproti pražské koncepci, která pracuje pouze s hmotněprávní rovinou: „*Daň je konstrukčními prvky vymezena v rovině hmotněprávní, a nikoliv v procesněprávní rovině.*“²⁵

¹⁹ Ke dni uzavření tohoto rukopisu.

²⁰ Právní pravidla můžeme z pohledu abstraktnosti rozdělit na právní normy a právní principy.

²¹ Explicitně nebo implicitně.

²² Někteří autoři uvádějí tyto konstrukční prvky bez výpočtu daně, který chápou implicitně, a bez období daně a rozpočtového určení daně, viz str. 159, BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

²³ Viz str. 157 – 158, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

²⁴ Viz str. 33, RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-807239-230-8.

²⁵ Viz str. 158, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

Mám za to, že daň v širším slova smyslu jako taková je hmotněprávním institutem, a proto budu v následující části práce pracovat pouze s „pražskými“ hmotněprávními konstrukčními prvky.

Z pohledu de lege lata lze pak daně v širším slova smyslu vymezit více způsoby. Významnou definicí daní v širším slova smyslu obsahuje daňový řád, který ve svém ustanovení § 2 odst. 3 stanoví, že daní se pro účely daňového řádu rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, nebo peněžité plnění v rámci dělené správy.

Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní pak pojem daně (v širším slova smyslu) vymezuje²⁶ ještě širěji, a to jako peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, místní poplatek, peněžité plnění obdobného charakteru jako peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, nebo místní poplatek (za předpokladu, že tato peněžítá plnění jsou uložena jiným členským státem nebo jeho územním nebo správním celkem), nebo peněžité plnění stanovené mezinárodní smlouvou s výjimkou povinných příspěvků na sociální pojištění.

S pojmem daň v širším slova smyslu pak pracují i další právní předpisy, které lze zařadit do systému daňového, a tedy i finančního práva. Jedná se o například o zákon o finanční správě, kdy ale tento zákon legální definici pojmu „daň“ neobsahuje. Je tak třeba pomoci si výkladem. Komentář²⁷ k tomuto zákonu přitom uvádí, že *„Pod termínem daně je v kontextu zákona o finanční správě třeba rozumět pouze peněžítá plnění, která jsou zvláštními zákony jako daň označena. Vymezení termínu daň, provedené v § 2 odst. 3 daňového řádu se zde neuplatní, neboť se jedná o legislativní zkratku zavedenou pouze pro účely daňového řádu, nikoliv pro účely celého právního řádu.“*

Mám za to, že obecně lze souhlasit s druhou větou, tedy že se zde neuplatní výše uvedená definice daně z daňového řádu. Lze se však ztotožnit i se závěrem vyplývajícím z věty první a pojem daň je podle mého názoru třeba pro účely tohoto zákona vykládat širěji.

Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona o finanční správě generální finanční ředitelství vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní.

²⁶ Pro účely zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, viz ustanovení § 1 odst. 4 tohoto zákona.

²⁷ KRUPIČKOVÁ, Lenka a Ondřej TRUBAČ. *Zákon o Finanční správě České republiky: Komentář*. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7478-444-3.

Jak je uvedeno v tomto zákoně, daní se pro účely zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní rozumí mimo jiné jakékoliv peněžité plnění, které zákon označuje jako daň nebo místní poplatek. Tímto zákonem je i daňový řád.

Lze tak uzavřít, že pojem daň v zákoně o finanční správě je třeba chápat širěji, a to s ohledem na znění zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. Součástí správy daní jako takové je totiž i provádění mezinárodní spolupráce při správě daní²⁸, přičemž daň je třeba chápat tak, jak je vymezena zákonem o mezinárodní spolupráci při správě daní.

Za subjekt daně je pak považována osoba, jejíž činnost, příjem, věc nebo činnost jsou podrobeny dani. Předmět neboli objekt daně určuje, co je zdaňováno. Základ daně je pak v penězích nebo jako jinak stanovený předmět, z něhož se daň určuje, jde tedy o určitým způsobem kvantifikovaný předmět daně. Dalším základním konstrukčním prvkem je sazba daně, tedy údaj s pomocí kterého se ze základu daně tato daň vypočte. Výpočet daně pak stanoví, jakým konkrétním způsobem se základu daně a sazby daně daň vypočte. Období daně je pak jen vymezení časového úseku, za který se zjišťuje předmět daně a základ daně²⁹. Rozpočtové určení daně pak představuje stanovení veřejného rozpočtu, do kterého plyne výnos daně.³⁰

Vedle základních konstrukčních prvků daně pak mohou daň hmotněprávně specifikovat také ostatní konstrukční prvky daně, mezi které patří mimo jiné osvobození od daně, minimální nebo maximální základ daně, odčitatelné nebo přičitatelné položky k základu daně a slevy na dani nebo zvýšení daně.³¹

²⁸ Viz také ustanovení § 7 písm. d) zákona o finanční správě nebo ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) zákona o finanční správě, přičemž tato ustanovení stanovují působnost odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní.

²⁹ Mám za to, že tato definice období daně není úplně přiléhavá. Podle mého názoru by bylo vhodnější definovat období daně jako vymezení časového úseku, za který se zjišťují ostatní konstrukční prvky daně, neboť mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími může dojít ke změnám i v těchto kategoriích.

Příkladem může být novela č. 262/2014 Sb. zákona o dani z přidané hodnoty, která místo dvou sazeb (základní sazby daně ve výši 21 % a snížené sazby daně ve výši 15 %) zavedla od 1. ledna 2015 tři sazby daně z přidané hodnoty, a to základní sazbu daně ve výši 21 %, první sníženou sazbu daně ve výši 15 % a druhou sníženou sazbu daně ve výši 10 %.

Pro stanovení daně tak bylo nezbytné nejen zjistit předmět a základ daně, ale také sazbu daně.

³⁰ Viz str. 158 – 161, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

³¹ Viz str. 161, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

2.2 Vymezení daně z přidané hodnoty

Určení znaků daně z přidané hodnoty je klíčové pro její další zkoumání. Pokud se totiž kterýkoliv právní institut³² nepodaří odlišit od ostatních právních pojmů a správně se nevymezí prvky, na základě kterých může dojít k diferenciaci³³, není možné jej podrobit analýze, ani jej regulovat.

Daň z přidané hodnoty je tak nutné vymezit jak teoretickoprávně, tak de lege lata, tedy zejména při aplikování výše uvedených konstrukčních prvků daně na právní úpravu účinnou v České republice.

V této části práce stanovím, jakými znaky pojmovými znaky je daň z přidané hodnoty vymezena v zahraniční literatuře a jaký základní vývoj toto vymezení prodělalo. Systematizace daně podle české právní vědy je pak uvedena v jedné z podkapitol, neboť toto teoretické vymezení navazuje na definice daně z přidané hodnoty v českém právu.

2.2.1 Teoretickoprávní vymezení daně z přidané hodnoty

Ačkoliv se o prvenství o to, kdo vynalezl koncept daně z přidané hodnoty, vedou spory, první zmínky pochází z počátku 20. století a za tvůrce tohoto konceptu je považován Wilhelm von Siemens nebo Tomas S. Adams³⁴.

Druhý jmenovaný ve svém článku uvedl, že „v případě výrobců nebo prodejců zboží lze dosáhnout dalšího zjednodušení, pokud by daň byla ve formě prodejní daně a daň zaplacená výrobcem nebo prodejcem byla kreditována nebo vrácena, pokud tato zaplacená daň byla uhrazena v souvislosti s nákupem nebo výrobou prodávaného zboží [které je touto daní dále zdaněno]“³⁵.

Bez zajímavosti jistě není, že Tomas S. Adams tento svůj koncept uvedl vedle daní z odměny ze závislé činnosti a investic³⁶ jako jeden z příkladů daně z příjmů. Tedy neměl za to, že je zdaňována spotřeba odběratelů, ale příjem „výrobců a prodejců“.

Prvním státem, který daň z přidané hodnoty zavedl, byla dne 10. dubna 1954 Francouzská republika. Stalo se tak po více než dvou letech od zveřejnění návrhu konceptu této

³² V tomto případě daň z přidané hodnoty.

³³ Těmito prvky jsou v případě daní konstrukční prvky daně, jejichž seznam je uveden výše.

³⁴ Viz str. 187, KRISTOFFERSSON, Eleonor. Value Added Tax as a Legal Transplant. *Intertax*. Kluwer Law International, 2021, 49(2), 186–197. ISSN 0165-2826.

³⁵ Viz str. 553, ADAMS, Thomas S. Fundamental Problems of Federal Income Taxation. *The Quarterly Journal of Economics*. Oxford: Oxford University Press, 1921, 35(4), 527-556.

³⁶ V originále „On salaried men and investors tax would také...“.

daně Mauricem Lauréem, který v té době pracoval jako finanční inspektor francouzské finanční správy³⁷.

Tato daň byla zpočátku zavedena pouze pro velkoobchod a až v roce 1968 byla rozšířena na veškeré výrobky a služby³⁸, takže byl naplněn její z dnešního pohledu klíčový znak, tedy všeobecnost. V současné době je daň z přidané hodnoty zavedena ve všech státech v Evropské unie a v dalších více jak 110 zemích světa³⁹, přičemž se neustále také objevují pokusy zavést daň z přidané hodnoty ve Spojených státech amerických⁴⁰.

Alternativami k dani z přidané hodnoty přitom mohou z ekonomického pohledu být daň z obrátu nebo, dle názoru některých autorů, také daň z prodeje⁴¹. Hlavní komparativní výhodou daně z přidané hodnoty nad těmito daněmi je přitom menší náchylnost k podvodům, která je způsobena tím, že se na jejím výběru podílí každý článek dodavatelsko-odběratelského řetězce⁴². Tato skutečnost zajišťuje, že příjemci zdanitelného plnění mají opačnou motivaci než dodavatelé. Zatímco příjemci zdanitelného plnění jsou motivováni uplatnit odpočet na vstupu, poskytovatelé zdanitelného plnění mají ekonomickou motivaci daň nepřiznat⁴³. Nevýhodou pak je vyšší administrativní náročnost.

2.2.2 Daň z obrátu

Daň z obrátu byla na území České republiky zavedena za trvání tzv. první republiky zákonem o dani z obrátu z roku 1921, kde tato daň byla uplatňována z jakýchkoliv úplatných tuzemských dodávek a výkonů prováděných v jakékoliv samostatné činnosti⁴⁴. Plátcí daně pak byli podnikatelé, konkursní správci, dražebníci nebo dodavatelé, přičemž existovalo poměrně

³⁷ Viz str. 197, LÉVY-LEBOYER, Maurice, Michel LESCURE a Alain PLESSIS. *L'impôt en France aux XIXe et XXe siècles*. 1. vydání. Vincennes: Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 2006. ISBN 9782110933058.

³⁸ Viz str. 13, Le partage de la valeur ajoutée en France, 1949-2008. *Economie et Statistique*. INSEE, 2009, **2009**(422), 3-30. ISSN 0336-1454.

³⁹ Viz str. 943, CHARLET, Alain a Jeffrey OWENS. An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*. 2010, **59**(12), 943-954. ISSN 1048-3306.

⁴⁰ Viz str. 346 a násl., SULLIVAN, Martin A. All Roads Lead to VAT. *Temple Law Review*. Temple University, 2017, **89**(2), 341-352. ISSN 0899-8086.

⁴¹ Viz dále.

⁴² V anglickém jazyce se označuje jako „multistage collection“, viz str. 576 CNOSEN, Sijbren. VAT and RST: A Comparison. *Canadian Tax Journal*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1987, **35**(3), 559-615. ISSN 0008-5111.

⁴³ Viz str. 175, DE LA FERIA, Rita. The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. *EC Tax Review*. Nizozemí: Kluwer Law International, 2019, **2019**(4), 172-175. ISSN 0928-2750.

⁴⁴ Viz ustanovení § 1 odst. 1 tohoto zákona.

široké personální osvobození, kdy z dnešního pohledu byly poněkud nekoncepčně osvobozeny například dráhy, tedy železniční dopravci⁴⁵.

Zákon o dani z obratu z roku 1921 byl ale poměrně rychle nahrazen novým zákonem, kterým byl zákon o dani z obratu z roku 1923. Ten ponechal základní koncept zdanění, nicméně přinesl zpřesnění stávajících institutů, jakým bylo například ručení⁴⁶ a také zavedl nové koncepty, kdy nově měla být tato daň hrazena v některých případech i například daní z dovozu zboží⁴⁷.

Tento zákon byl účinný až do března 1946, kdy jej nahradil zákon o dani z obratu z roku 1946. Ten opět přinesl rozšíření předmětu daně. Kromě toho, že se daň hradila již z dovozu všech věcí, byla také uvalena na bezúplatné převzetí předmětů z vlastního podniku pro domácnost nebo pro jiné nevýdělečné upotřebení nebo pro podnikatelovy zaměstnance⁴⁸.

Od roku 1952 až do 31. prosince 1992 se pak daň označená jako daň z obratu řídila několikrát novelizovaným zákonem o dani z obratu z roku 1952. Zajímavé je, že tento zákon nezrušil předchozí právní úpravu, tedy zákon o dani z obratu z roku 1946. Namísto toho zavedl novou koncepci daně z obratu a daň z obratu měla být nástrojem rozdělení a přerozdělení národního důchodu⁴⁹.

Z dnešního pohledu pak bez zajímavosti také jistě není to, že sazbu a způsob výpočtu daně stanovovalo tehdejší ministerstvo financí v Sazebníku daně z obratu⁵⁰ a stejně tak ministerstvo financí stanovovalo splatnost daně⁵¹.

Zákon o dani z obratu z roku 1952 byl pak zrušen federálním zákonem o dani z přidané hodnoty z roku 1992. Toto zrušení se však netýkalo zákona o dani z obratu z roku 1946, o němž tak lze konstatovat, že je stále platný a účinný.

Klíčovým principem daně z obratu, jak vyplývá ze všech výše uvedených právních předpisů, je zdanění úhrnu tržeb ekonomické jednotky, přičemž ekonomická jednotka nemá nárok na odpočet daně z obratu zaplacené na předchozích stupních dodavatelsko-

⁴⁵ Viz ustanovení § 7 zákona o dani z obratu z roku 1921.

⁴⁶ Srov. ustanovení § 8 zákona o dani z obratu z roku 1921 a ustanovení § 8 zákona o dani z obratu z roku 1923.

⁴⁷ Viz ustanovení § 1 odst. 1 bod 2 zákon o dani z obratu z roku 1923.

⁴⁸ Viz ustanovení § 1 odst. 1 zákona o dani z obratu z roku 1946.

⁴⁹ Viz ustanovení § 1 zákona o dani z obratu z roku 1952.

⁵⁰ Viz ustanovení § 6 zákona o dani z obratu z roku 1952.

⁵¹ Viz ustanovení § 7 zákona o dani z obratu z roku 1952.

odběratelského řetězce. Tato daň se pak pohybuje v řádu jednotek procent⁵². Od daně z příjmů se pak liší zejména tím, že není možné uplatňovat žádné náklady vzniklé při jejich dosažení.

2.2.3 Daň z prodeje

Někteří, zejména američtí autoři, neuvádějí jako možnou alternativu k dani z přidané hodnoty daň z prodeje (koncovému zákazníkovi)⁵³. Tvrdí, že shodným znakem těchto dvou daní je fakt, že dopadají na koncového zákazníka, kdy u daně z prodeje koncovému zákazníkovi tato skutečnost vyplývá přímo z definice a u daně z přidané hodnoty z její struktury⁵⁴.

Daň z prodeje je přitom nejčastěji definována tak, že je určitou sazbou zdaněn jakýkoliv prodej hmotného zboží (nebo poskytnutí služby) tzv. koncovému zákazníkovi⁵⁵, kterémužto by v českém právu odpovídala definice spotřebitele⁵⁶. Daň přitom není uplatňována na jakémkoliv předchozím článku dodavatelského řetězce.

S. Cnossen přitom tvrdí, že ekonomické dopady daně z přidané hodnoty a daně z prodeje jsou totožné, přičemž jedinými dvěma předpoklady pro platnost této jeho hypotézy je to, že všechno zboží (a případně také všechny služby) (i) je zdaněno a (ii) je zdaněno stejnou sazbou⁵⁷.

S tímto závěrem nicméně podle mého názoru nelze souhlasit a tato argumentace je správná pouze pokud nedojde k narušení odběratelského řetězce. V případě daně z přidané hodnoty je totiž daň v průběhu dodavatelského řetězce průběžně hrazena.

Příkladem rozdílného ekonomického dopadu i v případě splnění dvou výše uvedených podmínek tak může být ukončení činnosti posledního⁵⁸ článku odběratelského řetězce, kdy se pouze tento poslední článek zabýval prodejem zboží nebo poskytováním služeb koncovému

⁵² Viz například ustanovení § 10 odst. 1 zákona o dani z obratu z roku 1923 nebo ustanovení § 10 odst. 1 zákona o dani z obratu z roku 1946.

⁵³ V originále „retail sales tax“, v této práci budu pracovat s pojmy „daň z prodeje“ a „daň z prodeje koncovému zákazníkovi“ jako by to byla synonyma.

⁵⁴ Viz str. 567, CNOSEN, Sijbren. VAT and RST: A Comparison. *Canadian Tax Journal*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1987, 35(3), 559-615. ISSN 0008-5111.

⁵⁵ Viz například definice státní daně z prodeje ve státě New York obsažená v ustanovení článku 1105 knihy 60 konsolidovaných zákonů státu New York dostupné na internetové stránce <https://www.nysenate.gov/legislation/laws/TAX/1105>, citováno dne 12. ledna 2022.

⁵⁶ Viz ustanovení § 419 občanského zákoníku: „Spotřebitelem je každý člověk, který mimo rámec své podnikatelské činnosti nebo mimo rámec samostatného výkonu svého povolání uzavírá smlouvu s podnikatelem nebo s ním jinak jedná.“

⁵⁷ Viz str. 579, CNOSEN, Sijbren. VAT and RST: A Comparison. *Canadian Tax Journal*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1987, 35(3), 559-615. ISSN 0008-5111.

⁵⁸ Může se přitom jednat o kterýkoliv článek dodavatelského řetězce, poslední článek byl zvolen pouze pro názornost, neboť jsou u něj ekonomické dopady na příjmovou stránku veřejných rozpočtů za předpokladu stoupající hodnoty plnění v rámci dodavatelského řetězce největší.

zákazníkovi. Z pohledu příjmů státního rozpočtu pak může být správcem daně rozporováno vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty tomuto poslednímu článku dodavatelsko-odběratelského řetězce například proto, že dané plnění nepoužije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění nebo poskytnutí služby, nebo z jiných důvodů. Příjmem veřejného rozpočtu tak zůstane daň z přidané hodnoty na výstupu osoby, která je předposledním článkem dodavatelsko-odběratelského řetězce.

Pro tento závěr svědčí i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 223/2014–36 ze dne 19. prosince 2014, v jehož právní větě Nejvyšší správní soud uvedl: „*Stěžovatelka, která přijala zdanitelné plnění od obchodního partnera, o němž věděla, že ukončil svou hlavní podnikatelskou činnost a není schopen plnit své závazky, a která namísto zaplacení započítala vůči tomuto plnění svou pohledávku, se podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty stala ručitelem za nezaplacenou daň z tohoto plnění.*“

V případě, že by nebyla stanovena podmínka rovného zdanění pro veškeré zboží a služby, která v praxi podle mého názoru nikdy naplněna není, je rozdíl na příjmové stránce veřejných rozpočtů ještě markantnější.

Pokud za příklad vezmeme národní legislativu v členských státech Evropské unie, která vychází ze směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, pak totiž existují plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně (na vstupu). V českém právním řádu se přitom jedná o poměrně extenzivní výčet plnění:

1. základní poštovní služby a dodání poštovních známek,
2. rozhlasové a televizní vysílání,
3. finanční činnosti,
4. penzijní činnosti,
5. pojišťovací činnosti,
6. dodání nemovité věci,
7. nájem nemovité věci,
8. výchova a vzdělávání,
9. zdravotní služby a dodání zdravotního zboží,
10. sociální pomoc,
11. provozování hazardních her,
12. ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně stanovená v ustanovení § 61 zákona o dani z přidané hodnoty a

13. dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně^{59, 60}.

V případě daně z prodeje ale tato kategorie vůbec nemůže existovat, neboť je zdaněn prodej koncovému zákazníkovi. V případě osvobození dané služby či zboží⁶¹ pak není daň uhrazena předposledním (ani žádným jiným) článkem v dodavatelsko-odběratelském řetězci, jako je tomu v případě osvobození bez nároku na odpočet v případě daně z přidané hodnoty. Výsledkem je tak nulový příjem veřejných rozpočtů.

Existují tak celkem tři alternativy, o nichž je možno tvrdit, že sledují jeden cíl, a to všeobecné a neutrální⁶² zdanění konečné spotřeby, jejichž koncepty se liší zejména rozdílným zapojením dodavatelsko-odběratelského řetězce. V současné době, alespoň co se týká počtu zemí, kde je tato daň zavedena, jednoznačně „vítězí“ daň z přidané hodnoty, která je zavedena i v tuzemsku.

2.3 Daň z přidané hodnoty de lege lata

Klíčovou právní úpravou regulující daň z přidané hodnoty v České republice je zákon o dani z přidané hodnoty, jenž byl přijat v roce 2004 a od té doby byl mnohokrát novelizován. Tento zákon momentálně implementuje směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty přijaté v roce 2006, rovněž mnohokrát novelizovanou na úrovni Evropské unie.

Subjekt daně je v ustanovení § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vymezen jako osoba povinná k dani, tedy osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti nebo

⁵⁹ Jedná se o tzv. technické osvobození pro případ dodání zboží plátcem, který předpokládal, že zboží použije pro poskytnutí jiného zdanitelného plnění uvedeného v ustanovení § 51 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, viz např. BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2008-2021. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-436-4., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 30. ledna 2022.

⁶⁰ Viz ustanovení § 51 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶¹ Příkladem může být osvobození zdravotního zboží v ustanovení odstavce 3 článku 1115 knihy 60 konsolidovaných zákonů státu New York dostupné na internetové stránce <https://www.nysenate.gov/legislation/laws/TAX/1115>, citováno dne 12. ledna 2022.

⁶² Neutrální v tom smyslu, že zavedení těchto daní nemotivují ekonomické jednotky k odlišnému chování, tedy například preferenci jiného druhu zboží. Opakem mohou být spotřební daně nebo ekologické daně, které jsou uvaleny pouze na spotřebu určitého zboží a jejichž cílem je také motivace, aby ekonomické subjekty přešly na spotřebu zboží s méně externalitami.

skupina⁶³, přičemž za osobu povinnou k dani se považuje i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti⁶⁴.

Předmět daně je definován jako:

- a) dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplaty osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení
 1. zboží z jiného členského státu za úplaty s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani, nebo
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Základem daně se pak rozumí vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění⁶⁵.

Obecné pravidlo pro výpočet daně je pak uvedeno v ustanovení § 37 zákona o dani z přidané hodnoty, které uvádí, že daň z přidané hodnoty se vypočte jako součin základu daně a sazby daně, nebo rozdíl mezi částkou odpovídající výši úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, nebo výši částky stanovené podle § 36 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, která je včetně daně, a to bez zahrnutí částky vzniklé zaokrouhlením celkové výše úplaty podle § 36 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty a částkou, která se vypočítá jako podíl částky

⁶³ Za skupinu se potom podle ustanovení §5a zákona o dani z přidané hodnoty považuje skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle ustanovení § 95a zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶⁴ Vedle toho zavádí zákon o dani z přidané hodnoty další pojmy související se subjektem daně, mezi které patří například plátce nebo identifikovaná osoba.

Tato definice subjektu daně de lege lata také není úplná, neboť podle ustanovení § 19 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty může být osobou, na kterou dopadá daňová povinnost také jakákoliv fyzická osoba, která nevyvíjí vlastní ekonomickou činnost, a to při dovozu nového dopravního prostředku (viz dále). Mám za to, že v takovém případě musí být také považována za subjekt daně.

⁶⁵ Viz ustanovení § 36 odst. 1 zákona o dani z příjmů, na které navazují další ustanovení tohoto zákona, například ustanovení § 36a, které stanoví pravidlo pro určení základu daně ve zvláštních případech.

podle bodu 1 a koeficientu 1,21 v případě základní sazby daně, 1,15 v případě první snížené sazby daně nebo 1,10 v případě druhé snížené sazby daně.⁶⁶

Zdaňovacím obdobím je pak kalendářní měsíc⁶⁷ nebo kalendářní čtvrtletí⁶⁸.

Rozpočtové určení daně z přidané hodnoty je pak stanoveno v zákoně o rozpočtovém určení daní. Ten stanoví, že daň z přidané hodnoty je daní sdílenou, kdy 9,78 % z celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty⁶⁹ tvoří daňové příjmy rozpočtů krajů⁷⁰, 25,84 % z celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty tvoří daňové příjmy rozpočtů obcí⁷¹ a ve zbytku jsou výnosy daně z přidané hodnoty příjmem státního rozpočtu.

Ve vztahu k ostatním konstrukčním prvkům daně zákon o dani z přidané hodnoty stanovuje plnění, která jsou osvobozená od daně, přičemž zde stanoví dvě kategorie těchto plnění: plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně⁷² a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně⁷³. Hlavním rozdílem mezi těmito dvěma typy osvobození je, jak jejich označení napovídá, zda plátce poskytující tato osvobozená plnění má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu u plnění, která v rámci své ekonomické činnosti použijí pro účely uskutečňování plnění osvobozených od daně⁷⁴.

Zákon o dani z přidané hodnoty pak nestanoví minimální nebo maximální základ daně, odčitatelné nebo přičitatelné položky k základu daně, ani slevy na dani nebo zvýšení daně.

2.4 Systematické zařazení daně z přidané hodnoty v české finanční vědě

Tato podkapitola zařadí daň z přidané hodnoty do teoretického konceptu předestřené finanční vědou ve vztahu k finančnímu právu, přičemž nejprve je nutné tyto teoretické kategorie alespoň rámcově definovat.

⁶⁶ Zákon o dani z přidané hodnoty přitom obsahuje celou řadu modalit, viz například ustanovení § 37a, § 38 nebo ustanovení § 39 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶⁷ Viz ustanovení § 99 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶⁸ Viz ustanovení § 99a zákona o dani z přidané hodnoty, alternativně lze během insolvenčního řízení uplatnit také ustanovení § 99b zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶⁹ Hrubým výnosem daně z přidané hodnoty se přitom rozumí část peněžních prostředků vybraných v průběhu rozpočtového roku správcem daně, snížené o vrácené prostředky, částky vybrané na pokutách a částky použité na úhradu nákladů daňového řízení, které jsou zaevidované na splatnou daň; viz ustanovení § 2 písm. a) a b) zákona o rozpočtovém určení daní.

⁷⁰ Viz ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtovém určení daní.

⁷¹ Viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtovém určení daní.

⁷² Viz ustanovení § 51 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

⁷³ Viz ustanovení § 63 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

⁷⁴ Viz ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

V současné finančněprávní nauce se vymezují daně v širším slova smyslu a daně v užším slova smyslu. Daně v širším slova smyslu jsou chápány jako příjmy veřejného rozpočtu daňového charakteru⁷⁵, které jsou charakterizovány jako nenávratná, nedobrovolná a nesankční peněžítá plnění, která jsou příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla řádnými, pravidelnými a plánovanými⁷⁶.

Tyto daně v širokém slova smyslu pak lze dělit dále na daně v úzkém smyslu, poplatky a jiná daním obdobná plnění (tzv. jiná obdobná plnění), mezi která podle R. Boháče patří cla, pojistná, dávky, odvod, příspěvky a úhrady⁷⁷.

Daně v úzkém smyslu jsou pak z finančněprávního pohledu definovány jako nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžítá plnění ukládaná na základě zákona a spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími finanční veřejnou správu, která jsou příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla bezúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými⁷⁸.

Naproti tomu z ekonomického pohledu jsou daně v užším slova smyslu vymezeny jako transfery finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru, kdy K. Kubátková uvádí, že daně jsou definovány jako povinné, nenávratné, zákonem určené platby do veřejného rozpočtu, přičemž se jedná o platby neúčelové a neekvivalentní, a to buď opakující se nebo hrazené nepravidelně⁷⁹.

Jakkoliv se lze se závěry K. Kubátkové do určité míry ztotožnit, mám za to, že definice obsažená v aktuální pražské finančněprávní učebnici je pro definici daní v užším slova smyslu přílehlavější a přesnější, a to z těchto dvou důvodů:

⁷⁵ Viz str. 147, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

⁷⁶ Viz str. 41 a násl., BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

⁷⁷ Viz BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

⁷⁸ Viz str. 150, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

⁷⁹ Viz str. 15 – 16, KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

Obdobně jsou daně (v užším slova smyslu) definovány ve starší finančněprávní literatuře, která je vymezuje jako platební povinnosti, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potře, viz str. 154, BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

- (a) předně tyto platby (tato plnění) nejsou zákonem určené (určená), ale jsou toliko ukládané (ukládána) na základě zákona⁸⁰; v konkrétních případech jsou pak konkrétní platby (konkrétní plnění) stanoveny (určena) v rámci toho kterého daňového řízení⁸¹;
- (b) za klíčový znak také vnímám, že jsou daně v úzkém smyslu spravována státem nebo jinými osobami vykonávající veřejnou finanční správu.

Poplatky jsou pak definovány obdobně jako daně v užším slova smyslu, kdy poplatky jsou vymezeny jako zákonné, nenávratné, nedobrovolné, ekvivalentní a nesankční peněžité plnění, které je spravované státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu a které tvoří příjem veřejných rozpočtů⁸². Vedle těchto obligatorních znaků R. Boháč uvádí ještě znaky fakultativní, kdy tvrdí, že tato plnění jsou zpravidla účelová, řádná, pravidelná a plánovaná.

Naproti tomu K. Kubátková uvádí, že „*poplatek je peněžitým ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Jako takový je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný.*“, a dále uvádí, že v případě poplatku vstupuje subjekt [poplatku] a stát (či obec) do transakce, kdy subjekt dostává konkrétní protihodnotu.⁸³

Clo pak R. Boháč definuje jako peněžité plnění, které je jako příjem veřejných rozpočtů ukládané na základě zákona, a které je dále nenávratné, neúčelové, nedobrovolné, neekvivalentní, nesankční, spravované státem, ukládané v souvislosti s přechodem zboží přes celní hranici, řádné, pravidelné a plánované. Jak dále R. Boháč uvádí, je zřejmé, že clo naplňuje veškeré fakultativní znaky daně, s tím, že „*k těmto znakům přistupuje ještě zvláštní znak spočívající v ukládání cla v souvislosti s přechodem zboží přes celní hranici.*“⁸⁴

⁸⁰ Zde je velký rozdíl například oproti slovenské právní úpravě, kdy podle textu tamní ústavy je možné daně ukládat na základě zákona nebo přímo zákonem, viz str. 8, BOHÁČ, Radim. Ústavní základy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2015, 2015(1), 4-9. ISSN 1801-6006.

⁸¹ Viz ustanovení § 134 odst. 1 daňového řádu.

⁸² BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

⁸³ Viz str. 16, KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

⁸⁴ Viz BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 1. února 2022.

Obdobnou definici pak obsahuje i aktuální pražská učebnice, která shodně uvádí, že clo naplňuje veškeré znaky daně v užším slova smyslu, přičemž k těmto znakům „*přistupuje ještě zvláštní znak spočívající v ukládání cla v souvislosti s přechodem zboží přes celní hranici*“⁸⁵.

Clo má dále plnit několik funkcí, z nichž je podle finanční vědy nejdůležitější funkce fiskální, tedy zajištění příjmů veřejného rozpočtu a funkce obchodně politická, tedy, že je clo užíváno v hospodářské politice státu (nebo nadnárodního celku) pro ovlivnění obchodní bilance.⁸⁶

Pojistná (nebo přesněji veřejná pojistná) jsou pak definována jako zákonná peněžitá plnění, která jsou nenávratná, nedobrovolná, podmíněně ekvivalentní, nesankční, spravována státem nebo jinými osobami veřejného práva, případně osobami soukromého práva vykonávajícími veřejnou správu, a která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, přičemž jsou zpravidla účelová, řádná, pravidelná a plánovaná⁸⁷.

Další kategorií jsou dávky. Ty mohou být v tuzemsku ukládány toliko na základě přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým je nařízení o společné organizaci trhů.⁸⁸ Jedná se přitom konkrétně o jeho ustanovení (i) článku 128, které zavádí výrobní dávku, která se vybírá z kvóty na cukr, kvóty na izoglukózu a kvóty na inulinový sirup, které byly přiděleny podnikům vyrábějícím cukr, izoglukózu nebo inulinový sirup, a (ii) článku 134 odst. 2 v kombinaci s článkem 142, které zavádí dávky z přebytku ve vztahu k cukru a souvisejícímu zboží⁸⁹.

⁸⁵Viz str. 153 – 154, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

⁸⁶ Viz str. 292 – 293, BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁸⁷ Viz BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 1. února 2022., a str. 154-155, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

⁸⁸ Dávky byly totiž v právních předpisech přijatých legislativním procesem v České republice jako příjmy veřejných rozpočtů v českém právu zrušeny novelou č. 295/2017 Sb. zákona o Státním zemědělském intervenčním fondu, která mimo jiné zrušila ustanovení finanční dávky z výroby cukru, jenž byla do té doby předmětem právní úpravy v ustanovení § 11h zákona o Státním zemědělském intervenčním fondu.

⁸⁹ Konkrétně se jedná o dávky z přebytku z množství

- (i) přebytkového cukru, přebytkové izoglukózy a přebytkového inulinového sirupu, jež jsou vyrobeny v kterémkoli hospodářském roce, kromě množství převedených do výroby v rámci kvót pro následující hospodářský rok a skladovaných v souladu s článkem 141 nebo množství uvedených v čl. 139 odst. 1 prvním pododstavci písm. c), d) a e) nařízení o společné organizaci trhů;
- (ii) průmyslového cukru, průmyslové izoglukózy a průmyslového inulinového sirupu, u nichž nebylo ve lhůtě, kterou stanoví Komise prostřednictvím prováděcích aktů, doloženo, že byly zpracovány na jeden z výrobků uvedených v čl. 140 odst. 2 nařízení o společné organizaci trhů a

Někteří autoři jsou názoru, že jediným rozdílem mezi daní (v užším slova smyslu) a dávkou, je v jejich odlišném označení. Vzhledem k tomu, že v mezidobí došlo ke změně právní úpravy v České republice, kdy dávky již nejsou upraveny v tuzemských předpisech, mám za to, že by bylo vhodnější dávku vymezit jako specifický druh daně, a to ten, který je ukládán na základě přímo použitelného předpisu Evropské unie⁹⁰.

Odvody byly v právní teorii ve vztahu k právu účinném v komunistickém režimu vymezeny jako peněžité plnění odváděná státními organizacemi, přičemž se v případě jejich úhrady nejednalo o změnu vlastnictví, ale pouze o přerozdělení peněžních fondů⁹¹.

V současném právu účinném v tuzemsku pak lze stále vysledovat peněžité plnění označená jako odvody, byť podle mého názoru jsou postupně nahrazovány peněžitými plněními označenými jinak⁹². Odvod z elektřiny ze slunečního záření je vymezen v ustanovení § 14 a násl. zákona o podporovaných zdrojích energie, přičemž právní teorie uvádí, že má být označen jako daň, neboť neexistují důvody, „*aby z teoretického hlediska ospravedlnily označení odvodu z elektřiny ze slunečního záření jako odvodu, a nikoliv jako daně*“⁹³.

Vedle toho se pojem „odvodu“ vyskytuje také v souvislosti s veřejnými rozpočty v zákoně o rozpočtových pravidlech, a to hned ve dvou významech. V prvním významu je uveden jako příjem státního rozpočtu nesankčního charakteru, kdy ho definuje zákon o rozpočtových pravidlech ve svém ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) a e) jako příjem státního rozpočtu odvody příspěvkových organizací a jako odvod zbývajícího zisku České národní banky.

Dále se pojem „odvod“ v tomto zákoně vyskytuje ve významu sankce za porušení rozpočtové kázně, kdy odvody za porušení rozpočtové kázně mohou být uloženy organizační

(iii) cukru, izoglukózy a inulinového sirupu, které byly v souladu s článkem 130 staženy z trhu a u nichž nejsou splněny povinnosti stanovené v čl. 130 odst. 3 nařízení o společné organizaci trhů.

⁹⁰ Na druhou stranu jsem si vědom pomíjivosti této definice, kdy v případě opětovného zavedení peněžitých plnění na příjmové stránce rozpočtu označených jako „dávky“ do českého práva tato definice již nebude přílehlavá.

⁹¹ viz str. 98-99, BAKEŠ, Milan. *Československé finanční právo*. 1. vydání. Praha: Panorama, 1979, 309 stran.

⁹² Jedná se například o odvod z loterií a jiných podobných her, kdy tento byl do 31. prosince 2016 ukládán na základě části šesté zákona o loteriích a jiných podobných hrách a po tomto datu byl nahrazen daní v širším i užším slova smyslu označenou jako daň z hazardních her ukládanou na základě zákona o dani z hazardních her.

⁹³ Viz BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 1. února 2022

složce státu⁹⁴, pokud neoprávněně použila peněžní prostředky státního rozpočtu nebo jiné peněžní prostředky státu nebo pokud neoprávněně použila peněžní prostředky svých mimorozpočtových fondů.

V takovém případě ale mají odvozy jednoznačně sankční charakter⁹⁵ a nesplňují tak definici daně v širším slova smyslu. Tento závěr potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 53/2013–37 ze dne 18. července 2013, ve kterém konstatoval, že penále tedy není sankcí (v širším slova smyslu) za porušení rozpočtové kázně, jako je tomu v případě odvodu za porušení rozpočtové kázně, nýbrž sankcí za neprovedení odvodu v zákonem předpokládané době, přičemž z konstrukce ustanovení § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech plyne, že penále je splatné dnem porušení rozpočtové kázně.

Co se týká příspěvků, tak ty nelze teoreticky jednoduše vymezit a odlišit je tak od jiných daní v širším slova smyslu. Finanční věda uvádí⁹⁶, že v právním řádu je uvedena celá řada peněžitých plnění označená jako příspěvky, které ale jsou spíše soukromoprávního charakteru. Z těch veřejnoprávních je pak uváděn zejména příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, příspěvek do Fondu pojištění vkladů a příspěvek do garančního fondu obchodníka s cennými papíry, přičemž zatímco příspěvek na státní politiku zaměstnanosti by měl být označen jako daň, neboť nevykazuje znaky pojišťovací finanční metody⁹⁷, příspěvky do Fondu pojištění vkladů a do Garančního fondu obchodníků s cennými papíry by měly být označeny jako veřejná pojistná, neboť jsou jim charakterem mnohem bližší⁹⁸.

Ze závěrů rozsudku vydaného Nejvyšším soudem (!) sp. zn. 29 Cdo 815/2009 ze dne 18. srpna 2009 lze nicméně polemizovat o tom, zda se v případě příspěvků do Fondů pojištění vkladů vůbec jedná o plnění, která je možno podřadit pod daně v širším slova smyslu.

⁹⁴ Odvozy za porušení rozpočtové kázně mohou být uloženy nicméně i jiným entitám než organizačním složkám státu, k tomuto viz například ustanovení § 44a odst. 2 a 3 zákona o rozpočtových pravidlech.

⁹⁵ K tomuto viz také str. 12, SEJKORA, Tomáš. Odvod za porušení rozpočtové kázně jako trestní sankce ve smyslu Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2016, (226), 9-15. ISSN 1801-6006.

⁹⁶ Viz BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 1. února 2022

⁹⁷ Viz str. 99, KOLDINSKÁ, Kristina a Petr TRÖSTER. *Právo sociálního zabezpečení*. 7., podstatně přepracované vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018. Academia iuris (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-692-0.

⁹⁸ Viz str. 790 - 791, SMUTNÝ, Aleš. *Zákon o bankách*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2019. Beckovy komentáře. ISBN 978-80-7400-764-4.

Nejvyšší soud zde totiž dovedl, že se promlčecí doba pro povinnost úhrady příspěvku fondu pojištění vkladů řídí tehdy účinným občanským zákoníkem⁹⁹ a ne zákonem o správě daní a poplatků, který v té době byl také účinný. Veřejnoprávní charakter tohoto plnění tak byl Nejvyšším soudem implicitně odmítnut.

Poslední jiná daním obdobným plnění, která je třeba vymezit, jsou úhrady. K tomuto R. Boháč uvádí, že (stejně jako příspěvky) je současná finančněprávní úprava nijak nevymezuje a nedefinuje¹⁰⁰, přičemž v této oblasti finančněprávní teorie od roku 2013 bohužel nedosáhla žádného pokroku.

Podle R. Boháče nicméně lze v právním řádu nalézt peněžité plnění, která jsou označena úhrada a která mají blízko k daním a poplatkům. Jedná se o úhradu z dobývacího prostoru a o úhradu z vydobytých nerostů¹⁰¹, přičemž ty jsou upraveny v ustanovení § 33a a násl. horního zákona v případě úhrady z dobývacího prostoru a v ustanovení § 33h a násl. horního zákona v případě úhrady z vydobytých nerostů. U obou těchto úhrad pak R. Boháč dochází k závěru, že jsou naplněny všechny obligatorní znaky daně v užším slova smyslu a za takové mají být tato peněžité plnění i označena. Jiné zdroje nicméně uvádí, že se jedná o poplatky, přičemž protiplněním za tyto úhradu těchto poplatků je možnost využívání přírodních zdrojů¹⁰².

Osobně zastávám názor, že se spíše jedná z finančně-vědního hlediska jedná o poplatky, neboť ustanovení § 33b horního zákona skutečně stanoví, že předmětem úhrady z dobývacího prostoru je dobývací prostor, tedy možnost využívat nerostné bohatství tam umístěné¹⁰³, což představuje ekvivalentnost.

⁹⁹ Přičemž ve sporu se jednalo o to, zda má být použita úprava stanovená obchodním zákoníkem nebo tehdy účinným občanským zákoníkem.

¹⁰⁰ Viz BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 1. února 2022

¹⁰¹ Viz BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 1. února 2022

¹⁰² Viz komentář k ustanovení § 33a, VÍCHA, Ondřej. *Horní zákon*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-557-4.

¹⁰³ Shodně viz část právní věty rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 4 As 68/2008 – 138 ze dne 6. května 2008: „*Koncepce zákona č. 44/1988 Sb., horní zákon, vychází z toho, že nerostné bohatství na území České republiky, které je tvořeno ložisky vyhrazených nerostů, je ve vlastnictví státu (§ 5 horního zákona). Zájem na řádném využívání nerostného bohatství, který je nepochybně zájmem veřejným, je zabezpečen tím, že organizace, jimž je povoleno provádění hornické činnosti, platí státu úhrady z dobývacího prostoru a z vydobytých nerostů (§ 32a horního zákona).*“

S ohledem na výše uvedené lze podle mého názoru dojít k jasnému dílčímu závěru, že daň z přidané hodnoty (tak, jak je upravena v zákoně o dani z přidané hodnoty), je daní v širším slova smyslu i daní v užším slova smyslu.

Vedle toho ale mám za to, že podle výše uvedené definice R. Boháče lze daň z přidané hodnoty považovat z pohledu teorie i za clo. Podle ustanovení § 23 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty existuje povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty při dovozu zboží, a to mimo jiné v případech, kdy je toto zboží propuštěno do celního režimu volného oběhu nebo konečného užití.

Daň z přidané hodnoty je tak také ukládána (mimo jiné) v souvislosti s přechodem zboží přes celní hranici, a podle výše uvedené definice tak má být považována z finančně vědního hlediska za clo.

Za pojistné pak daň z přidané hodnoty není možné označit, neboť u ní nedochází k podmíněně ekvivalentnímu plnění. Stejně tak ji není možné definovat jako dávku, neboť tak není označena v přímo použitelném předpisu Evropské unie, ani není ukládána na jeho základě.

Ve vztahu k odvodům, příspěvkům a úhradám mám za to, že označení daně z přidané hodnoty těmito instituty by bylo obsoletní, byť by naplňovala jejich teoretickoprávní znaky.

Daně v užším slova smyslu¹⁰⁴ dělíme na daně přímé a nepřímé, přičemž kritérii pro toto rozdělení je celá řada. Předně, z pohledu příjmů přímé daně mají příjem zdaňovat při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně při jeho spotřebě. Jsem nicméně názoru, že tato kategorizace není přiléhavá na všechny typy daní, neboť se týká pouze daní, kde vzniká, resp. kde je spotřebováván příjem. Za přímou daň se ale označuje také daň z nemovitých věcí nebo silniční daň¹⁰⁵.

Za přiléhavější kritérium považuji to, že u přímých daní dochází k úhradě této daně přímo subjektem, který nese její ekonomické dopady, zatímco u nepřímých daní je úhrada provedena jiným subjektem, který ji následně promítne do ceny služby nebo zboží¹⁰⁶. Obdobně

¹⁰⁴ Obdobně lze rozdělit i daně v širším slova smyslu, nicméně vzhledem k tomu

¹⁰⁵ Viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 101/2005-67 ze dne 18. května 2006 zveřejněné pod č. 1358/2007 Sb. NSS: „*Silniční daň upravená zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, představuje přímou majetkovou daň. To mimo jiné znamená, že ke zdanění dochází bez ohledu na skutečnost, zda příslušné vozidlo bylo či nebylo ve zdaňovacím období užíváno.*“

¹⁰⁶ Toto kritérium ale také není uplatnitelné beze zbytku, neboť ačkoliv je daň z přidané hodnoty vymezena jako nepřímá daň, v případě uplatnění režimu přenesení daňové působnosti ve smyslu ustanovení § 92a a násl. zákona o dani z přidané hodnoty může dojít k použití režimu přenesení daňové působnosti na plátce, který zdanitelné plnění přijal (a tedy je on, u kterého dochází ke spotřebě).

také zahraniční literatura hovoří o tom, že klíčové kritérium v případě rozdělení daní na přímé a nepřímé spočívá v možnosti přenosu daně na jiný subjekt¹⁰⁷.

Rozdělení daní na přímé a nepřímé je pak klíčové i z pohledu práva de lege lata a jeho aplikace na konkrétní případy v Evropské unii. Zatímco legislativa týkající se přímých daní je až na výjimky stále v režii jednotlivých členských států, většina nepřímých daní¹⁰⁸ je harmonizována, a to v rozsahu nezbytném pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže¹⁰⁹. Národní legislativa tak není dostačující a pro aplikaci veškerých právních předpisů v oblasti harmonizovaných daní je třeba použít také evropské právní předpisy ve výkladu, který dovodily soudní orgány Evropské unie¹¹⁰.

Přímé daně můžeme dále dělit na důchodové a majetkové¹¹¹. Nepřímé daně pak můžeme označit jako daně ze spotřeby. K. Kubátková daně dělí obdobně „podle objektu“ na daně důchodové, majetkové a na daně ze spotřeby¹¹².

Nepřímé daně můžeme dále dělit na univerzální a selektivní, kdy univerzální dopadají na veškerou spotřebu, kdežto selektivní z nějakého důvodu pouze na vymezené zboží (nebo služby).

Dílčím závěrem je, že daň z přidané hodnoty je daní univerzální, nepřímou a ze spotřeby.

¹⁰⁷ Viz str. 2035, SRIVASTAVA, Divyanshi. Direct Taxation and Economic Growth. *International Journal of Law Management & Humanities*. Madhya Pradesh: VidhiAagaz Group, 2020, 2020(3), 2035-2042. ISSN 2581 – 5369.

¹⁰⁸ Jedná se o následující nepřímé daně, přičemž byla použita terminologie používaná v České republice, kdy například Smlouva o fungování Evropské unie v oficiálním českém překladu uvádí ve svém článku 113 namísto daně z přidané hodnoty daň z obrátu: daň z přidané hodnoty na základě zákona o dani z přidané hodnoty, spotřební daň uvalené na základě zákona o spotřebních daních a ekologické daně uvalené na základě zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

¹⁰⁹ Viz ustanovení článku 113 Smlouvy o fungování Evropské unie.

¹¹⁰ Viz str. 233, LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. Tax justice issues in the European Union = Cuestiones de justicia tributaria en la Unión Europea. *CUADERNOS DE DERECHO TRANSNACIONAL*. 2019, 11(2), 230-252. ISSN 1989-4570. Dostupné z: doi:10.20318/cdt.2019.4956

¹¹¹ Viz str. 5 – 6, RADVAN, Michal, Damian CZUDEK, Tereza ČEJKOVÁ, Michal LIŠKA, Petra LIŠKOVÁ, Zuzana MARETHOVÁ, Nikol NEVEČEŘALOVÁ a Martin ŠKOP. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-802-1090-842., viz také iz str. 146, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹¹² Viz str. 20, KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

Úvodem této práce tak lze uzavřít, že daň z přidané hodnoty je jako institut finanční vědy (a tedy předmět jejího zkoumání) charakterizována jako daň v širším i užším slova smyslu, přičemž je definována jako daň nepřímá, ze spotřeby a univerzální.

Vedle toho se domnívám, že daň z přidané hodnoty lze označit také za clo, a to minimálně v případech, kdy je ukládána na základě ustanovení § 23 zákona o dani z přidané hodnoty.

2.5 Okruh teoretických aspektů

Cílem této práce není zkoumat aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty na konkrétní případy, které mohou v praxi nastat, nýbrž se jedná o analýzu vztahu daně z přidané hodnoty k právním principům, a to finančněprávním principům a principům, které jsou spojovány s daní z přidané hodnoty, tedy zejména principem neutrality¹¹³.

Jedním z cílů práce v této oblasti pak je nalezení odpovědi na otázku, zda hmotněprávní i procesněprávní úprava, která je aktuálně účinná v České republice, je s těmito teoretickoprávními principy v souladu, či nikoliv, a to konkrétně na příkladu přenosu správy daně z přidané hodnoty ze správce daně na daňový subjekt a další osoby zúčastněné na správě daní.

Vedle toho se také práce zaměřuje také na teoretický aspekt vztahu daně z přidané hodnoty a jednotlivých právních odvětví. Tento aspekt je také nutné analyzovat díky komplexnosti úpravy daně z přidané hodnoty, která se dotýká prakticky všech právních odvětví.

Tato práce se tedy zaměří na dva teoretické aspekty, a to na (i) soulad právních principů s aktuální právní úpravou a konceptem daně z přidané hodnoty v českém právním řádu ve vztahu k přenosu správy daně z přidané hodnoty¹¹⁴ a (ii) kompatibilitnost této právní úpravy s dalšími právními odvětvími.

Podrobnější vymezení tématu a metodologie práce je pak vymezena v další části.

¹¹³ Přehled těchto principů je vymezen v následující části práce.

¹¹⁴ Jak je tento pojem definován dále.

3. Přenos správy daně z přidané hodnoty prismatem principů daňového práva

Pro účely této práce je nezbytné vymezit dva klíčové právní pojmy. Prvním je pojem přenos, neboť tento pojem se objevuje i v jiných veřejnoprávních odvětvích a v soukromoprávních disciplínách. Druhým je pojem vrchnostenské správy daní. Je třeba také vymezit obsah daňověprávního vztahu a definovat principy ovládající správu daně z přidané hodnoty.

3.1 K pojmu přenos ve veřejném právu

Pojem přenos není ve výše uvedených právních odvětvích zákonodárcem definován a jeho význam tak lze dovést pouze výkladem.

3.1.1 Pojem přenosu v ústavním a správním právu

Pojem přenos se ve správním právu objevuje zejména v souvislosti s obecním zřízením. Ústava totiž ve svém článku 105 stanoví, že „výkon státní správy lze svěřit orgánům samosprávy jen tehdy, stanoví-li to zákon“.

Takto svěřenou působnost potom zákon o obcích označuje bez dalšího jako působnost přenesenou¹¹⁵, kdy je v ustanovení § 7 odst. 2 zákona o obcích stanoveno, že o přenesenou působnost se jedná v případě, kdy byl výkon státní správy svěřen orgánu obce, přičemž to, že se jedná o přenesenou působnost, musí být zákonem výslovně stanoveno¹¹⁶.

Ústava ani jiné ústavní zákony nicméně výkon státní správy na základě článku 105 jako přenesenou působnost neoznačují. Naopak Ústava používá pojem „přenos“, resp. odvozený pojem v jiném významu, a to v ustanovení článku 10a odst. 1, kde se stanoví pravidla pro přenos pravomocí orgánů České republiky na mezinárodní organizaci nebo instituci a ustanovení článku 63 odst. 1 písm. b), které stanoví, že prezident republiky může sjednávání mezinárodních smluv přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na její jednotlivé členy.

Naopak, soudní řád správní ve svém ustanovení § 63 písm. b) stanoví, že při výkonu rozhodnutí soudu, které bylo vydáno podle tohoto zákona, platí, že je-li uložena povinnost správnímu orgánu, který je fyzickou nebo právnickou osobou, na kterou byl zákonem přenesen výkon státní správy, je povinna ji splnit tato osoba.

¹¹⁵ Viz například ustanovení § 11, § 35 odst. 1 nebo § 61 a násl. zákona o obcích.

¹¹⁶ Viz ustanovení § 8 zákona o obcích.

Zajímavé ustanovení obsahuje i správní řád, který ve svém ustanovení § 19 odst. 3 obsahuje následující právní úpravu: „[...] Pro účely postupu podle věty první přenesse správní orgán výkon své působnosti v oblasti doručování na kontaktní místo veřejné správy. Působnost lze přenést veřejnoprávní smlouvou nebo dohodou mezi správními orgány podle § 160 odst. 3 správního řádu s účinky pro budoucí doručování za předpokladu, že správní orgán v daném případě postup podle tohoto odstavce zvolí. K uzavření veřejnoprávní smlouvy nebo dohody podle předchozí věty není třeba souhlasu nadřízeného správního orgánu.“

Správní řád tak vedle užití pojmu přenosu ve významu přenesené působnosti podle zákona o obcích v ustanoveních § 37 odst. 7 správního řádu¹¹⁷ nebo ustanovení § 178 odst. 2 správního řádu¹¹⁸ tento pojem používá i v jeho obecném sémantickém významu.

Byť jsem si vědom ustanovení § 262 daňového řádu, které stanoví, že při správě daní se správní řád nepoužije, mám za to, že správní řád používá slovo „přenos“ nebo „přenesení“ jak ve významu uvedeném v zákonu o obcích, tak v dalším významu, a to delegace práv, povinností a pravomocí na jinou osobu či orgán.

S výjimkou velmi specifické úpravy v zákonu o obcích je tak pojem přenesení nebo přenos užíván v souladu se svým gramatickým významem pro vyjádření delegace práv, povinností nebo pravomocí na jinou osobu či orgán.

3.1.2 Pojem přenosu v trestním právu

Trestní zákoník obsahuje pojem přenos v ustanovení § 182 odst. 1, 2 a 5, které vymezuje skutkovou podstatu trestného činu porušení tajemství dopravovaných zpráv, ustanovení § 234 odst. 1, kde v souvislosti se skutkovou podstatou trestného činu neoprávněné opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku je uvedena „nepřenosná platební karta“ jako prostředek spáchání tohoto trestního činu, a v ustanoveních § 288 odst. 1 a § 289 odst. 4 v souvislosti s přenosem kyslíku v lidském organismu. Pojem přenesení je pak uveden pouze v ustanovení

¹¹⁷ Toto ustanovení stanoví, že „Nedojde-li k uzavření veřejnoprávní smlouvy podle odstavce 7, postupuje se v případě obecního úřadu podle zvláštního zákona; v případě jiného správního orgánu rozhodne krajský úřad, že pro něj bude tuto povinnost vykonávat obecní úřad obce s rozšířenou působností, do jehož správního obvodu patří. **Rozhodnutí vydává krajský úřad v přenesené působnosti.**“

¹¹⁸ Toto ustanovení stanoví, že „Nelze-li nadřízený správní orgán určit podle [ustanovení § 178] odstavce 1 [správního řádu], určí se podle tohoto odstavce. Nadřízeným správním orgánem orgánu obce se rozumí krajský úřad. Nadřízeným správním orgánem orgánu kraje se rozumí v řízení vedeném v samostatné působnosti Ministerstvo vnitra, v řízení vedeném v přenesené působnosti věcně příslušný ústřední správní úřad, popřípadě ústřední správní úřad, jehož obor působnosti je rozhodované věci nejbližší. [...]“

§ 167 v souvislosti s přenosem lidského genomu v rámci skutkové podstaty trestného činu nedovoleného nakládání s lidským embryem a lidským genomem.

V trestním řádu je pak uveden pojem „přenos“ nebo „přenesení“ pouze v souvislosti s přenosem obrazového nebo zvukového přenosu v jeho ustanoveních § 52a a § 111a odst. 5.

Je zřejmé, že pro účely této práce není ani jedno z užití tohoto pojmu v trestním zákoníku nebo trestním řádu relevantní. Ustanovení trestního práva jako podoboru práva veřejného tak pro účely této práce neposkytují žádné výkladové vodítko ve vztahu k tomuto pojmu.

3.1.3 Občanské právo procesní a pojem přenos

Občanský soudní řád pak obsahuje ustanovení mířící přímo na přenesenou působnost, kdy jeho ustanovení § 370a stanoví, že „*působnosti stanovené obecnímu úřadu obce s rozšířenou působností podle tohoto zákona jsou výkonem přenesené působnosti*“.

Zde jde nicméně o praktické provedení výše diskutovaného ustanovení § 8 zákona o obcích, kdy zvláštní zákon upravuje působnost obcí.

3.1.4 Pojem přenosu v dalších odvětvích veřejného práva¹¹⁹

Ve vztahu ke zbývajícím odvětvím veřejného práva, kterými jsou zejména právo životního prostředí a právo sociálního zabezpečení, se tento pojem prakticky nevyskytuje.

Právo životního prostředí ve své klíčové normě, zákonu o životním prostředí, tento pojem nezná. Stejně tak tento pojem absentuje v jiném než gramatickém významu v druhém nejvýznamnějším předpisu práva životního prostředí, který je „základem současné právní úpravy ochrany přírody v České republice¹²⁰, tedy v zákoně o ochraně přírody a krajiny. Tento právní předpis totiž obsahuje pojem „přenos“ pouze ve významu přesunutí živočichů z jednoho místa do druhého¹²¹ nebo ve významu použití označení jednoho živočicha jako živočicha druhého¹²².

¹¹⁹ Viz str. 100, BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-735-7030-0.

¹²⁰ Viz část „Úvod do problematiky právní úpravy ochrany přírody“, STEJSKAL, Vojtěch. *Zákon o ochraně přírody a krajiny*. Dotisk 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-229-0., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 15. února 2022.

¹²¹ Viz ustanovení § 50 odst. 3 a § 52 odst. 1 zákona o ochraně přírody a krajiny.

¹²² Viz ustanovení § 54 odst. 8 zákona o ochraně přírody a krajiny.

Stejně tak v předpisech práva sociálního zabezpečení se tento pojem objevuje pouze zřídka. V zákoně o organizaci a provádění sociálního zabezpečení se přitom v ustanovení § 123f stanoví, že působnost úřadu stanovená podle tohoto zákona je výkonem přenesené působnosti, kdy toto ustanovení zcela zjevně navazuje na ustanovení § 8 zákona o obcích. Stejně tak ustanovení § 5 odst. 2 zákona o sociálních službách stanoví, že výkon působnosti obecních úřadů obcí s rozšířenou působností a krajských úřadů podle tohoto zákona je výkonem přenesené působnosti¹²³.

Naproti tomu třetí z nejvýznamnějších právních předpisů tvořící právo sociálního zabezpečení, a to zákon o státní sociální podpoře pak tento pojem neobsahuje vůbec¹²⁴.

Obecně tak lze konstatovat, že ve zbývajících právních odborech, které lze zařadit pod veřejné právo, je pojem přenosu užíván buď ve významu přenesení působnosti ve smyslu zákona o obcích nebo ve významu přesunutí věci nebo označen z jednoho místa na druhé, respektive z jednoho živočicha na druhého.

Vedle výše uvedených právních odvětvích, tedy práva životního prostředí a práva sociálního zabezpečení za veřejné právo je zcela bezesporu nutno považovat také mezinárodní právo veřejné, mezinárodní právo soukromé a právo Evropské unie.

Mezinárodní právo soukromé a právo Evropské unie zde nicméně podle mého názoru není nutné analyzovat, neboť jejich terminologie není sjednocena s českou právní terminologií. Lze nicméně podotknout, že například v případě přenesení pravomoci uvedené v článku 290 Smlouvy o fungování Evropské unie lze konstatovat, že je pojem „přenesení“ užit ve významu (dočasné a jinak ohraničené) předání pravomoci z jednoho orgánu na orgán druhý.

Charakter mezinárodního práva soukromého, kdy jde o určení aplikovatelné právní úpravy nebo pravomoci a příslušnosti za užití kolizních norem, potom také neumožňuje analýzu z pohledu přenosu¹²⁵.

¹²³ Ne toto ustanovení přitom navazuje ještě ustanovení § 103 zákona o sociálních službách

¹²⁴ Obdobně pak také v dalších předpisech, které tvoří prameny sociálního práva v České republice, viz hlava první, § 6 v TOMĚŠ, Igor. *Sociální právo České republiky. 2.*, přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-941-0., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 25. února 2022.

¹²⁵ Nehledě na to, že zákon o mezinárodním právu soukromém, jakožto klíčová právní norma mezinárodního práva soukromého v České republice, tento pojem také neobsahuje.

3.2 K pojmu přenos v soukromém právu

Ačkoliv se může zdát analýza pojmu „přenos“ z pohledu soukromého práva jako nadbytečnou zejména s ohledem na hojně citované znění ustanovení § 1 odst. 1 občanského zákoníku, mám za to, že tomu tak není.

Ustanovení § 1 odst. 1 věty druhé občanského zákoníku totiž zní: „*Uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.*“ Jazykovým a logickým výkladem lze dovodit, že ačkoliv uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování veřejného, naopak to neplatí¹²⁶.

Za použití logického výkladu bychom totiž došli k zajímavému logickému paradoxu, kdy by norma soukromého práva obsažená v občanském zákoníku stanovila, že normy soukromého práva nejsou pro veřejné právo relevantní. Toto by byl zjevný logický paradox.

Komentář k občanskému zákoníku uvádí, že je možné přijmout výklad tohoto ustanovení tak, že „*musíme v jejím důsledku nutně dospět k tomu, jak řečeno, že soukromé právo je třeba aplikovat i na veřejnoprávní vztahy, pokud nejsou zvláště upraveny normami práva veřejného (např. úprava odpovědnosti za škodu).*“¹²⁷

Nakonec se ale tento komentář kloní ještě k více extrémnímu závěru, když uvádí, že se jedná o pouhou deklaraci bez jakékoliv právní relevance¹²⁸: „*Druhou větu komentovaného*

¹²⁶ Pokud by totiž zákonodárce chtěl stanovit, že uplatňování veřejného práva je nezávislé na soukromém, měl možnost toto přímo v právní normě uvést.

Takové ustanovení by navíc nedávalo smysl, neboť například pro daňové právo (které je bezpochyby součástí práva veřejného) je nezbytné propojení se soukromoprávními normami například pro účely stanovení data dodání zboží ve smyslu ustanovení § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy toto ustanovení stanoví, že dodáním zboží se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Pojem vlastnictví pak zákon o dani z přidané hodnoty ani jiný veřejnoprávní předpis ve vztahu k veřejnému právu nedefinuje, a je tak nutné vyjít z definice obsažené v ustanovení § 1011 a násl. občanského zákoníku, zejména z ustanovení § 1012 občanského zákoníku: „*Vlastník má právo se svým vlastnictvím v mezích právního řádu libovolně nakládat a jiné osoby z toho vyloučit. Vlastníku se zakazuje nad míru přiměřenou poměrům závažně rušit práva jiných osob, jakož i vykonávat takové činy, jejichž hlavním účelem je jiné osoby obtěžovat nebo poškodit.*“

K výkladu pojmu „nakládat s věcí jako vlastník“ je tak nutné využít normy soukromého práva. K tomuto viz dále odst. 9 rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-320/88 ve věci Safe ze dne 8. února 1990 odst. 19 a násl. rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-494/12 ve věci Dixons Retail plc. ze dne 21. listopadu 2013 nebo odst. 50 a násl. rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-526/13 ve věci Fast Bunkering Klaipeda ze dne 3. září 2015.

¹²⁷ Viz ŠVESTKA, Jiří. *Občanský zákoník*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-656-6., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 6. března 2022.

¹²⁸ Viz ŠVESTKA, Jiří. *Občanský zákoník*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-656-6., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 6. března 2022.

ustanovení tak nezbyvá než – v souladu s důvodovou zprávou – chápat jako pouhou nenormativní proklamaci spíše zdánlivého principu.“

Jiný recentní komentář k občanskému zákoníku dochází k obdobnému závěru: „Dovolává-li se občanský zákoník veřejnoprávních předpisů, je nutno je použít. Pokud se jich nedovolává, neznamená to, že se k nim vůbec nebude přihlížet.“¹²⁹ Ve vztahu použití soukromoprávní normy ve veřejném právu pak, podle mého názoru celkem logicky, mlčí.

R. Boháč pak ve svém článku uvádí, že soukromoprávní pojmy lze v daňovém právu využívat, pokud jsou splněna následující pravidla:

1. je-li pojem soukromého práva použit ve veřejném právu, musí mít stejný význam jako v soukromém právu,
2. daňové právo by nemělo vytvářet jiná vymezení pojmů vymezených soukromým právem,
3. pojem vymezený soukromým právem v daňovém právu rozšířit či zúžit¹³⁰.

Obdobný případ pak může nastat u institutu zástavního práva podle ustanovení § 170 daňového řádu. Zde komentář k daňovému řádu uvádí, že zástavní právo patří spolu s věcnými břemeny a zadržovacím právem mezi věcná práva k věcem cizím, přičemž jeho úprava je obsažena v ustanovení § 1309 a násl. občanského zákoníku, který se při správě daní použije subsidiárně (tedy pouze tam, kde není upraveno v daňovém řádu, úprava v daňovém řádu má jinak přednost – *lex specialis*)¹³¹.

Z výše uvedených důvodů tak mám za to, že výklad výrazu „přenos“ v soukromém právu může přinést vodítka pro jeho výklad v právu finančním.

Výraz přenos, resp. od něj odvozený výraz přenesení, je v občanském zákoníku uveden na čtyřech místech, a to v ustanoveních § 451, § 498 odst. 1, § 703 a § 1401 odst. 1.

¹²⁹ Viz str. 14, LAVICKÝ, Petr. *Občanský zákoník*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-852-8.

¹³⁰ Viz str. 28, BOHÁČ, Radim. Pojmy soukromého práva v daňovém právu. In: MRKÝVKA, Petr, Dana ŠRAMKOVÁ a Jiří VALDHANS. *Interakce soukromého a finančního práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 18-33. ISBN 978-80-210-6816-2.

¹³¹ Viz MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 25. října 2021.

Ustanovení § 451 občanského zákoníku stanoví, že „*Prokurista není oprávněn přenést prokuru na někoho jiného ani udělit další prokuru; k opačným ujednáním se nepřihlíží.*“

Ustanovení § 498 odst. 1 občanského zákoníku stanoví, že: „*Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li zákon, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.*“

Ustanovení § 703 občanského zákoníku stanoví, že: „*Účastenství na provozu rodinného závodu se váže na osobu člena rodiny a nelze je přenést na jiného, ledaže se jedná o některého z členů rodiny uvedených v § 700 odst. 1 občanského zákoníku a souhlasí s tím všichni členové rodiny, kteří již jsou na provozu rodinného závodu zúčastněni.*“

Ustanovení § 1401 odst. 1 občanského zákoníku pak stanoví, že „*Správce plní své povinnosti osobně. Na jinou osobu může přenést svou působnost nebo se dát jinak zastoupit jen při jednotlivém právním jednání; přitom je povinen takovou osobu pečlivě vybrat a dát jí dostatečné pokyny.*“

S výjimkou ustanovení § 498 odst. 1 občanského zákoníku, jehož význam¹³² je pro téma této práce irelevantní, lze uzavřít, že výraz „přenos“, resp. „přenesení“ je v občanském zákoníku použit ve významu delegace práv a povinností nebo jejich souboru na jinou osobu, v ustanovení § 1401 odst. 1 občanského zákoníku je dokonce výslovně uvedeno, že se v takovém případě jedná o „*přenesení působnosti*“.

Lze tak uzavřít, že i z pohledu soukromého práva je užití **pojmu „přenos“ pro vyjádření delegace práv a povinností práv správce daně na osobu zúčastněnou na správě daní** správné a v souladu se současnou finančněprávní doktrínou.

3.3 Veřejnoprávní správa daně

V této podkapitole disertační práce nastíním základní aspekty správy daní, které mohou být přeneseny na subjekty daně nebo jiné osoby při správě daně z přidané hodnoty. Pro to, abych tak mohl učinit, je nicméně nejprve nutné vysvětlit pojmy veřejná správa a finanční veřejný správa.

¹³² Tedy přemístění jednoho předmětu z místa A na místo B.

Ačkoliv je pojem veřejné správy pojmem zejména správního práva, který je obtížně definovaný, lze ji vymezit pozitivně i negativně. Pozitivně lze veřejnou správu chápat jako jakoukoliv činnost, při které jsou správní úřady (orgány) vázány nejen prameny práva, ale také rozhodnutím nadřízených úřadů. Alternativně lze veřejnou správu vymezit negativně, a to jako jakoukoliv činnost správních úřadů (orgánů), kterou nelze zahrnout do moci zákonodárné nebo soudní.¹³³

Sládeček ve shodě s pražskou učebnicí pak uvádí, že jako veřejnou správu je možné chápat činnost státu, územních samosprávných celků a dalších subjektů a vykonavatelů veřejné správy činěné ve veřejném zájmu.¹³⁴¹³⁵

Za veřejnou finanční správu pak pražská učebnice finančního práva považuje podmnožinu veřejné správy, která je zároveň veřejnou finanční činností, přičemž vztahy, které během této činnosti vznikají jsou veřejnými finančními vztahy¹³⁶.

V pražské teorii je pak správa daně vymezena jako proces, jakým způsobem má být daň nalezena (stanovena) a jakým má být uhrazena¹³⁷.

Naproti tomu brněnská učebnice vymezuje správu daní¹³⁸ jako „jeden z dílů veřejné správy, kterou se ve společnosti zorganizované ve stát obecně rozumí správa veřejných záležitostí, realizovaná jako projev výkonné moci ve státě, přičemž správu daní od jiných dílů veřejné správy odlišuje zejména její předmět, kterým je „daň“ [...]“¹³⁹.

Mám za to, že nejpřiléhavěji lze správu daně z teoretického pohledu vymezit jako postup, který je součástí veřejné finanční správy a který stanoví způsob, jakým má být příslušná daň v širším slova smyslu nalezena (stanovena) a jakým má být uhrazena.

¹³³ Viz str. 1, HENDRYCH, Dušan. *Správní právo*. 9. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Academia iuris (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-624-1.

¹³⁴ Viz str. 12, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹³⁵ Viz str. 25, SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 4., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-564-4.

¹³⁶ Viz str. 13, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹³⁷ viz str. 165, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹³⁸ Ještě s odkazem na zákon o správě daní a poplatků.

¹³⁹ Viz str. 76, RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-807239-230-8.

Pro potřeby této práce považuji za nutné zdůraznit, že všechny zdroje hovoří o správě daní, potažmo o veřejné finanční správě, jako o součásti veřejné správy. Rozhodujícím vodítkem, kterým je tato činnost vedena, má být veřejný zájem.

De lege lata je pak správa daně vymezena v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu jako **postup, jehož cílem je správně zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady**. Správa daně se pak skládá z postupů realizovaných v rámci řízeních a postupů, které realizují ad hoc mimo jakékoliv řízení. Je tak patrné, že pojem správy daní je v teorii definován mnohem širěji než v právních předpisech, kdy teoreticky je součástí správy daní také to stanovení způsobu, jakým má být daň nalezena a uhrazena, kdežto *de lege lata* jde „pouze“ o postup pro zjištění a úhradu daní.

Komentář k daňovému řádu uvádí, že (i) součástí správy daní jsou registrační řízení, řízení o závazném posouzení a daňové řízení, (ii) mezi ad hoc postupy pak patří vyhledávací postupy včetně vysvětlení a místního šetření a (iii) kontrolní postupy sestávající z daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností.¹⁴⁰

Daňové řízení je v ustanovení § 134 odst. 1 daňového řádu vymezeno 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*“ a lze jej dále rozdělit na řízení nalézací (tedy vyměřovací a doměřovací)¹⁴¹ a řízení při placení daní (tedy o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, o zajištění daně a exekuci)¹⁴².

Ve vztahu k tématu této práce, tedy přenosu správy daně z přidané hodnoty na subjekty daně, vnímám jako klíčové vymezení vyhledávacích postupů, které jsou součástí vyhledávací činnosti a případně také postupu k odstranění pochybností, které krátce v obecné rovině definuji.

3.3.1 Vyhledávací činnost

Podle ustanovení § 78 odst. 3 daňového řádu je součástí vyhledávací činnosti jakožto jednoho z aspektů správy daní, kdy v jejím rámci správce daně

¹⁴⁰ Viz BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽÍŠKOVÁ. *Daňový řád*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 10. března 2022.

¹⁴¹ Viz ustanovení § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu.

¹⁴² Viz ustanovení § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu.

- a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,
- b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,
- c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3 daňového řádu¹⁴³,
- d) opatřuje nezbytná vysvětlení,
- e) provádí místní šetření¹⁴⁴.

Tyto postupy pak správce daně využívá k vyhledávání daňových subjektů a důkazních prostředků a zjišťuje plnění jejich povinností. Jak ale uvádí J. Kratochvíl: „*Vyhledávací činnost není vlastním kontrolním postupem správce daně a slouží pouze k „mapování terénu“ spočívajícím ve vyhledávání daňově relevantních skutečností, tak aby bylo zajištěno v co nejširší míře dosažení cíle správy daní podle daňového řádu, tedy správné zjištění a stanovení daní, včetně zabezpečení jejich úhrad.*“¹⁴⁵

Klíčové je, jak vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 60/2005-130 ze dne 26. dubna 2006, že pouze na základě závěrů učiněných na základě poznatků z vyhledávací činnosti nelze doměřit daň¹⁴⁶: „*Dodatečným platebním výměrem nelze doměřit daň pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti (§ 36 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) a při místním šetření (§ 15 citovaného zákona), aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována ustanovením § 16 citovaného zákona.*“

Podstatou vyhledávací činnosti tak je pouze opatření důkazních prostředků, jejichž vyhodnocení pak může vést k zahájení daňové kontroly, neboť tu není možné podle názoru Ústavního soudu zahájit bezdůvodně¹⁴⁷.

¹⁴³ Tedy jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.

¹⁴⁴ Přičemž vzhledem k ustanovení článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a článku 2 odst. 3 Ústavy je tento výčet taxativní.

¹⁴⁵ Viz str. 18, KRATOCHVÍL, Jaroslav. Postupy při správě daní; postup k odstranění pochybností, daňová kontrola a jejich místo v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer, 2012, **2012**(6), 16-24. ISSN 9771211729004.

¹⁴⁶ Ačkoliv byl tento závěr učiněn ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků, lze jej bez dalšího vztáhnout i na stanovení daně na základě daňového řádu.

¹⁴⁷ K tomuto viz nálezný Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2008: „*V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv*

K tomu závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, kdy v rozhodnutí vydaném pod č.j. 5 Afs 92/2008-147 ze dne 27. července 2010 publikovaného pod č. 2137/2010 Sbírky rozhodnutí NSS: „*Daňový řád upravuje dva relativně komplexní kontrolní postupy – vytýkáací řízení [nyní postup k odstranění pochybností – viz dále, pozn. autora] (§ 43 daňového řádu) a daňovou kontrolu (§ 16 daňového řádu). Místní šetření (§ 15 daňového řádu) ani vyhledávací činnost (§ 36 daňového řádu) nelze považovat za samostatné kontrolní postupy, nýbrž za prostředky k opatření prvotních zjištění či důkazů; jejich extenzivním užíváním nesmí být, jak Nejvyšší správní soud vícekrát zdůraznil, vyprazdňovány vlastní kontrolní postupy.*“

Jak vyplývá ze závěrů recentního komentáře k daňovému řádu, vyhledávací činnost správce daně, jakožto postup, u něhož zákon explicitně připouští možnost jejího provedení bez součinnosti daňového subjektu¹⁴⁸, představuje zásah do práv daňových subjektů pouze v nezbytné míře, kdy správce daně je zároveň schopen zjistit skutečnosti nezbytné pro správu daně velmi efektivně¹⁴⁹.

Vedle toho také tato předpokládaná nesoučinnost daňového subjektu má pro správce daně i další výhodu, kdy daňový subjekt není o započítání či průběhu vyhledávacích postupů informován. Správce daně tak může získat pro daňový subjekt překvapivé informace a vyhledat důkazní prostředky jejichž použití později při daňové kontrole nebo v daňovém řízení může být pro daňový subjekt neočekávané.

3.3.2 Postup k odstranění pochybností¹⁵⁰

Podle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že „*má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností*“.

a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc „na zkoušku“.“

Je nicméně otázkou, zda nebyl tento judikát již překonán níže citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Aps 2/2009-52, ze dne 3. prosince 2009.

¹⁴⁸ Viz ustanovení § 78 odst. 2 daňového řádu.

¹⁴⁹ Viz str. 310, LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

¹⁵⁰ Dříve jako vytýkáací řízení. Daňový řád zavedl vedle postupu k odstranění pochybností ve smyslu ustanovení § 89 a násl. daňového řádu také postup k odstranění pochybností v registračních údajích ve smyslu ustanovení § 128 daňového řádu, přičemž tento postup je systematicky zařazen do registračního řízení. Pro odstranění pochybností uvádím, že tato část disertační práce se zabývá pouze postupem k odstranění pochybností ve smyslu ustanovení § 89 a násl. daňového řádu.

Ani v případě existence konkrétních pochybností správce daně nemůže zahájit postup k odstranění pochybností vždy. Pokud totiž sice existují konkrétní pochybnosti, ale správce daně předpokládá komplexnější dokazování, měl by namísto postupu k odstranění pochybností zahájit daňovou kontrolu ve smyslu ustanovení § 85 a násl. daňového řádu¹⁵¹. Pokud potřeba extenzivního dokazování vyplyne v průběhu tohoto postupu, správce daně využije postupu, který byl do daňového řádu zaveden novelou daňového řádu č. 283/2020 Sb., kdy ustanovení § 89 odst. 4 s účinností od 1. ledna 2021 zní: *„Správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.“*

Ve vztahu k postupu k odstranění pochybností (dříve vytýkajícímu řízení), zde došlo k významnému posunu judikatury, kdy nejprve Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp. zn. 5 Afs 153/2004 ze dne 16. srpna 2005, dovodil že: *„Vyzval-li správce daně daňový subjekt k předložení konkrétních dokladů vztahujících se k deklarovaným uskutečněným zdanitelným plněním, nelze přisvědčit námitce o neurčitosti této výzvy, a tedy její neúčinnosti. Uvedl-li totiž správce daně, že pochybnosti vznikly ohledně skutečností uvedených v daňovém přiznání, musel si být daňový subjekt nepochybně vědom toho, jaké skutečnosti sám uvedl.“*

Toto rozhodnutí nicméně korigovalo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. července 2008: *„Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.“*

Z výše uvedeného je tak patrné, že nároky na správce daně se ve vztahu k náležitostem výzvy k odstranění pochybností ve smyslu ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu neustále zvyšují, kdy ale zároveň v případě, že se jedná o (potenciálně) složitější dokazování, musí správce daně zahájit daňovou kontrolu. Jedná se tak o postup, který má být využíván pouze k odstranění drobných pochybností, u kterých je potenciální extenzivní neočekáváno.

¹⁵¹ KRATOCHVÍL, Jaroslav. Postupy při správě daní; postup k odstranění pochybností, daňová kontrola a jejich místo v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer, 2012, 2012(6), 16-24. ISSN 9771211729004.

3.4 Obsah daňověprávního vztahu

Daňově právní vztah můžeme definovat jako takové finanční a právní vztahy, které jsou upraveny daňovým právem, přičemž se podle pražské nauky vždy jedná o vztahy „vznikající na příjmové straně veřejných rozpočtů“¹⁵², které jsou „vždy vyjádřené v penězích, kdy nepřichází v úvahu jiný způsob plnění“¹⁵³.

Tato definice nicméně nemusí dopadat na všechny právní vztahy, které vznikají při správě daní, neboť obsahem (předmětem) tohoto vztahu mohou podle mého názoru být i jiná plnění. Příkladem může být vztah správce daně a povinných osob¹⁵⁴ vzniklý na základě použití ustanovení § 57 a násl. daňového řádu. Na základě tohoto ustanovení existuje povinnost osoby uvedené v tomto ustanovení poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně. Obsahem vztahu s těmito osobami tak není peněžní povinnost těchto osob, ale poskytnutí přesně údajů přesně vymezených v tomto ustanovení¹⁵⁵.

To, že takovýto právní vztah neobsahuje žádné peněžité plnění, je podle mého názoru ještě více patrné z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 211/2019–32 ze dne 16. června 2021: „*Poskytne-li orgán veřejné moci nebo osoba uvedená v § 57 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správci daně na základě jeho vyžádání údaje či dokumenty, poskytuje je v rozsahu nezbytném pro správu daní bezúplatně (§ 58 odst. 1 téhož zákona).*“ Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí také dovedl, že se na tento právní vztah neužije ustanovení § 107 daňového řádu, byť pokud jsou povinné osoby vyzvány k poskytnutí údajů, mohou se takto účastnit vyhledávací činnosti¹⁵⁶.

¹⁵²Viz str. 156, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹⁵³Viz str. 157, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹⁵⁴Povinné osoby jsou zde ve smyslu nositelé povinností, ne ve smyslu ustanovení § 2 AML zákona.

¹⁵⁵Tedy v případě bank v ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu, viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 177/2016 – 35 ze dne 25. října 2016, jehož právní věta zní: „*Prolomení bankovního tajemství dle § 39 odst. 1 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, povinností sdělit správci daně na jeho výzvu informace uvedené v § 57 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nelze výkladem libovolně rozšiřovat tak, aby zahrnovalo jakékoli informace chráněné bankovním tajemstvím, např. informace o osobách s dispozičním právem k účtu nebo informace o tom, jaké telefonní číslo klient banky užívá k dispozicím prostřednictvím služby telefonického bankovníctví.*“

¹⁵⁶Viz odst. 19 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j.10 Afs 211/2019 – 32 ze dne 16. června 2021: „*NSS souhlasí se stěžovatelkou, že krajský soud v napadeném rozsudku nejprve uvádí, že ji správce daně vyzval k poskytnutí informací při vyhledávací činnosti. Následně však konstatoval, že se stěžovatelka žádného vyhledávacího řízení neúčastnila, a proto se na ni nevztahuje § 107 daňového řádu. [...] Ustanovení § 107 daňového řádu není pro posuzovanou věc relevantní, a proto není ani podstatné, zda se stěžovatelka účastnila nebo neúčastnila vyhledávacího řízení.*“

Přestože teorie uvádí, že předmětem daňověprávního vztahu mohou být peněžní prostředky i zprostředkovaně, nemyslím si, že se jedná o výše uvedený příklad. Vyhledávací činnost jako taková totiž nemůže přímo ani nepřímo vést k peněžitému plnění, kdy k tomuto závěru existuje bohatá judikatura, viz například výše citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 60/2005-130 ze dne 26. dubna 2006, který zde dovodil, že dodatečným platebním výměrem nelze doměřit daň pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti a při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována ustanovením § 16 citovaného zákona¹⁵⁷.

Také mám za to, že onen nepřímý vztah k peněžitému plnění musí být dostatečně silný a že se tak nebude jednat o veškeré typy řízení či činností uvedených v daňovém řádu. Zejména si myslím, že registrační řízení vedené podle ustanovení § 125 a násl. daňového řádu nezakládá samo o sobě daňověprávní vztah. Úprava práv, povinností a pravomocí procesních subjektů v registračním řízení tak nemusí být nutně jeho součástí.

Je totiž nutné zdůraznit, že samo podání přihlášky k registraci k dani neznamená jakoukoliv peněžní povinnost pro účastníka tohoto řízení, a to bez ohledu na to, jak toto řízení skončí. Stejně tak ani registrace k dani z moci úřední¹⁵⁸ není sama o sobě spojena s žádnými povinnostmi peněžního charakteru.

Rozhodnutí o registraci k dani má navíc v mnoha případech pouze deklaratorní účinky, kdy tedy ani není způsobilé založit práva a povinnosti bez ohledu na jejich peněžitý charakter. Příkladem může být registrace k dani z přidané hodnoty na základě ustanovení § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy toto ustanovení ve svém prvním odstavci uvádí, že plátcem se [bez ohledu na jakékoliv registrační řízení, pozn. autora] stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, kdy dále podle druhého odstavce platí, že tato osoba povinná k dani je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve, a to opět bez ohledu na jakékoliv registrační řízení.

¹⁵⁷ Jednalo se o zákon o správě daní a poplatků.

¹⁵⁸ Viz ustanovení § 129 odst. 3 daňového řádu.

Naproti tomu v případě dobrovolné registrace plátce podle ustanovení § 94a zákona o dani z přidané hodnoty rozhodnutí o registraci podle ustanovení § 129 odst. 1 nebo odst. 3 může mít konstitutivní charakter, kdy ustanovení § 6f zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.

V této souvislosti je klíčové rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-527/11 ve věci *Ablesio SIA* ze dne 14. března 2013, které dovedilo, že ani v případě, kdy se bude jednat o případ ekvivalentní českému ustanovení §94a daňového řádu, není podmínka registrace pro to, aby se daná osoba stala plátcem daně z přidané hodnoty, absolutní. V odstavcích 33 a 34 tohoto rozhodnutí totiž Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že: *„[Z]ápis osoby povinné k dani do registru osob povinných k DPH je formálním požadavkem, takže osobě povinné k dani nelze zabránit v uplatnění jejího nároku na odpočet daně s odůvodněním, že nebyla identifikována pro účely DPH před použitím zboží pořízeného v rámci své zdaněné činnosti [...]. Z toho plyne, že odmítnutí přidělit identifikační číslo pro účely DPH nemůže mít v zásadě vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky, které zakládají tento nárok. Aby bylo odmítnutí přidělit osobě povinné k dani osobní identifikační číslo považováno za přiměřené cíli spočívajícímu v předcházení daňovým únikům, musí vycházet z pádných nepřímých důkazů, které umožňují učinit objektivní závěr, že identifikační číslo pro účely DPH přidělené této osobě povinné k dani bude pravděpodobně použito podvodným způsobem.“*

V případě povinnosti podat přihlášku k daňové registraci tak nemusí být tato povinnost ani nepřímá spojena s jakoukoliv povinností peněžitého charakteru, kterýžto musí být předmětem daňověprávního vztahu, jak je uvedeno výše.

Konkrétním příkladem může být registrační povinnost poplatníků daně z příjmů právnických osob, kdy podle ustanovení § 39a odst. 1 zákona o daních z příjmů v kombinaci s ustanovením § 17 odst. 3 tohoto zákona musí podat přihlášku k registraci k této dani společnost s ručením omezeným, která je českým daňovým rezidentem. Samotné podání přihlášky nicméně ještě neznamená vznik jakékoliv povinnosti peněžitého charakteru. Tato povinnost tak není ani vzdáleně spojena s žádnou peněžní povinností.

Za povinnost, která je předmětem daňověprávního vztahu nepřímá, neboť na ni navazuje povinnost peněžního charakteru, je povinnost podat daňové tvrzení. Daňové tvrzení

je totiž daňový subjekt povinen podat pouze pokud mu v daném zdaňovacím období vznikla daňová, tedy peněžitá povinnost. Nevznikla-li daňovému subjektu ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani, ke které je registrován, pouze tuto skutečnost sdělí správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování¹⁵⁹.

Osobně tak mám za to, že aby povinnost podat přihlášku k daňové registraci byla považována za součást daňověprávního vztahu, jak výslovně uvádí pražská učebnice¹⁶⁰, mělo by dojít ke změně definice daňověprávního vztahu. **Ten by tak nově zahrnoval jakýkoliv veřejnoprávní vztah spojený se správou daní v širším slova smyslu, a to bez ohledu na to, zda jeho předmětem bude peněžité plnění.**

Obecně tedy lze podle mého názoru uzavřít, že vzhledem k tomu, že předmětem daňověprávního vztahu podle ustálené teorie nemohou být přímo nebo nepřímo jiná než peněžitá plnění, při správě daní mohou vznikat další právní vztahy, jejichž předmětem mohou být i jiná „plnění“, a to například poskytnutí informací podle výše citovaného ustanovení § 57 daňového řádu. V této práci nicméně budu pracovat s ustálenou premisou, že obsahem daňověprávního vztahu je pouze peněžité plnění, které představuje úbytek majetku na straně povinné osoby na straně jedné a přírůstek ve veřejném rozpočtu na straně druhé¹⁶¹.

Co se týká subjektů daňověprávního vztahu, tak jsou jím jednak osoby nadané pravomocí, tedy typicky správce daně, a osoby, na které jsou uvaleny peněžní nesankční¹⁶² povinnosti související s příjmovou stranou veřejných rozpočtů, tedy například plátce daně.

Mám nicméně za to, že správce daně nelze označit za „osobu oprávněnou“ z daňověprávního vztahu¹⁶³, ale jako osobu, která má v tomto právním vztahu oprávnění či přímo povinnost uvalovat dílčí povinnosti v rámci daňověprávního vztahu. Oprávněnou osobou by pak podle této koncepci byla entita, ve které orgán, který sestavuje a schvaluje daný veřejný

¹⁵⁹ Viz ustanovení § 136 odst. 5 daňového řádu, přičemž zde existuje výjimka, kdy podle ustanovení § 38mc zákona o daních z příjmů není povinen veřejně prospěšný poplatník a společenství vlastníků jednotek, kterým nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob, sdělit tuto skutečnost správci daně.

¹⁶⁰ Viz str. 157, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹⁶¹ Shodně také viz část 3.1, BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5., citováno prostřednictvím systému aspi.cz dne 22. listopadu 2021.

¹⁶² Mám za to, že je třeba doplnit i tuto podmínku, kdy v opačném případě by se jednalo například i o osoby, kterým byl pravomocně uložen peněžitý trest podle ustanovení § 67 a násl. trestního zákoníku, nebo osoby, kterým byla uložena pořádková pokuta ve smyslu ustanovení § 62 správního řádu.

¹⁶³ Viz str. 157, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

rozpočet, působí. K tomuto závěru se přiklání i tvrzení M. Karfíkové: „*Je to [daňověprávní vztah] obdoba obligačního vztahu, tak jako v občanském právu (vztah věřitel – dlužník).*“¹⁶⁴

Z procesního hlediska tak můžeme jistou analogii nalézt ve výkonu rozhodnutí podle ustanovení § 251 a násl. občanského soudního řádu, jehož předmětem je peněžité plnění. Zde také existuje peněžitá částka, která má být zaplacená, kdy soudní vykonavatel pouze tuto peněžní částku od povinné osoby získá (pokusí se získat) a následně ji převede oprávněné osobě, tedy obecně osobě, které svědčí předmětné rozhodnutí občanskoprávního osudu či jiná právní skutečnost či právní jednání.

Mám za to, že situace správce daně vykonávající finanční správu je podobnější situaci soudního vykonatele než oprávněné osoby. Byť soudní vykonavatel nedisponuje pravomocí stanovit výši vymáhaného plnění, z pohledu dispozičních práv k předmětnému peněžitému plnění je situace správce daně a vykonavatele totožná. Obě osoby totiž s tímto majetkem nemohou nakládat jako vlastníci, ale pouze jej spravují pro jiného. Zatímco u soudního vykonavatele je to zejména osoba oprávněná z předmětné právní skutečnosti, u správce daně je to stát, resp. jiný veřejnoprávní subjekt.

Druhým procesním subjektem daňověprávního vztahu je pak osoba, které jsou daňověprávní povinnosti ukládány. Jedná se zejména o subjekt daně, nicméně může se jednat o jiné entity.

Příkladem takové jiné osoby je ručitel ve smyslu ustanovení § 109aa¹⁶⁵ zákona o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení zavádí ručení ze zákona pro osobu povinnou k dani, která podle § 13a zákona o dani z přidané hodnoty dodala zboží provozovateli elektronického rozhraní. Ta tak ručí za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, které provozovatel elektronického rozhraní uskutečnil podle § 13a zákona o dani z přidané hodnoty, pokud nejpozději ke dni uskutečnění zdanitelného plnění provozovatelem elektronického rozhraní tato osoba věděla nebo vědět měla a mohla, že daň nebude provozovatelem elektronického rozhraní zaplacená¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Viz opět str. 157, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹⁶⁵ Toto ustanovení je poměrně recentní, kdy bylo do zákona o dani z přidané hodnoty doplněno s účinností ke dni 1. října 2021.

¹⁶⁶ Ručení příjemce zdanitelného plnění je nicméně upraveno i v dalších ustanoveních zákona o dani z přidané hodnoty, kdy se jedná o ustanovení § 108a a § 109, viz dále.

Opět je nicméně otázkou, zda se bude ve všech případech u tohoto ručitele jednat o daňověprávní vztah, kdy mám za to, že nikoliv. Podle mého názoru se totiž vztah správce daně a ručitele do daňověprávního vztahu překloupí až v okamžiku, kdy je ručitel správcem daně bezvadně vyzván k úhradě nedoplatku ve smyslu ustanovení § 171 odst. 1 daňového řádu. Další podmínkou vzniku tohoto daňověprávního vztahu je pak samozřejmě vznik nedoplatku.

K pojetí ručení a ručitele se několikrát vyjádřil i Nejvyšší správní soud, viz například jeho rozhodnutí č. j. 1 Afs 86/2004-54: ze dne 16. října 2005, ve kterém dovedl, že pouze ten ručitel, jenž má obdobnou povinnost jako dlužník (tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně), musí mít k dispozici též obdobné prostředky k obraně před touto povinností (tedy musí mít rovněž možnost žádat o prominutí daně, má-li tuto možnost i dlužník). Tedy nejde o každého zákonného ručitele, ale pouze toho, u kterého již vznikla povinnost peněžitě plnit.

Pro tento závěr svědčí i to, že ručitel není účastníkem původního daňového řízení mezi správcem daně a osobou, za kterou ze zákona ručí: *„Daňový ručitel však není účastníkem daňového řízení již od počátku, se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má daňový subjekt (ustanovením § 7 odst. 2 ZSDP je dokonce začleňován mezi ‚třetí osoby‘ na stejnou pozici jako kupř. svědek, znalec aj.). Ručiteli se ani nedoručuje platební výměr či jiné rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost předepsána k přímému placení. Teprve doručením ‚ručitelské výzvy‘ dle napadeného ustanovení začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž se však současně jejím doručením již dostává do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. ‚Ručitelská výzva‘ je tedy rozhodnutím, kterým je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek na ručitele, je rozhodnutím, které má hmotněprávní důsledky, neboť již najisto určuje, že byly splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby právě osoba ručitele nastoupila na místo původního dlužníka, a svědčí jí postavení daňového poplatníka se všemi důsledky, což znamená, že na ní lze dluh i vymáhat. Na skutečném obsahu uvedené výzvy (rozhodnutí v materiálním smyslu) ničeho nemění ani její zákonodárcem nepřesně zvolené označení, tj. ‚výzva‘ (a nikoli kupř. rozhodnutí).“¹⁶⁷*

Jak jsem již uvedl výše, mám za to, že by mělo dojít ke změně definice daňověprávního vztahu tak, aby nově zahrnoval jakýkoliv veřejnoprávní vztah spojený se správou daní v širším slova smyslu, a to bez ohledu na to, zda jeho předmětem bude peněžitě plnění.

¹⁶⁷ Viz náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 ze dne 29. ledna 2008.

3.5 Vymezení principů

V této části práce nejprve shrnu dosavadní poznání ve vztahu k právním principům jako takovým a následně jednotlivé principy vymezím. Těžiště práce přitom bude spočívat v principech finančního práva, jejichž seznam je sice ustálen, ale k jejichž podrobnému vymezení zatím nedošlo.

Tyto principy by měly představovat pojítka napříč finančním právem, tedy být aplikovatelné na veškeré právní vzaty upravené finančním právem. Je nicméně otázkou, zda sama skutečnost, že na daný vztah jsou (mohou) být tyto principy aplikovány, znamená, že se jedná o právní vztah, který je upraven finančním právem. Mám za to, že nikoliv a tyto právní principy mohou být aplikovány i na právní vztahy, které nejsou předmětem úpravy finančního práva¹⁶⁸.

Otázkou tak zůstává, jak předmět úpravy finančního práva¹⁶⁹ vymezit. Co se týká předmětu úpravy finančního práva, tak v současné době existují tři základní pohledy¹⁷⁰ na podstatu finančního práva a jeho předmět jeho úpravy.

Prvním je tzv. úzký pohled, kdy finanční právo má být vztaženo pouze na veřejné finance spojené se státním rozpočtem, lokálními rozpočty a financemi Evropské unie. Dalším přístupem může být širší neboli tradicionalistický pohled, kdy vedle úpravy veřejných financí (které jsou předmětem úpravy finančního práva v rámci tzv. úzkého pohledu) obsahuje finanční právo také měnové právo, devizové právo a veřejné právo finančního trhu. Poslední, tzv. destruktivní pohled, vychází z názoru, že se finanční právo jako takové neexistuje a že se rozpadlo na několik odvětví.¹⁷¹

Osobně zastávám názor, že finanční právo v České republice lze charakterizovat jako finanční právo v širším pohledu, tedy že předmět zkoumání finanční vědy tvoří vedle právní úpravy veřejných financí spojených s rozpočty (na lokální, národní a nadnárodní úrovni) také měnové právo, devizové právo a veřejné právo finančního trhu.

¹⁶⁸ Jak je uvedeno dále, jedná se zejména o princip tržního modelu národního hospodářství.

¹⁶⁹ A tedy i oblast právních vztahů, na které budou aplikovatelné odvětvové principy.

¹⁷⁰ Byť tyto pohledy byly podle Mrkývky odvozeny vzhledem k polské finanční vědě, mám za to, že vzhledem k tomu, že Česká republika a Polská republika prošly obdobnou historickou zkušeností týkající se jejich historického socio-ekonomického vývoje v druhé polovině 20. století, mohou být tyto pohledy aplikovatelné i na finanční právo v České republice. Viz str. 46, MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6041-8.

¹⁷¹ Viz str. 46, MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6041-8.

K tomuto závěru mě vede mimo jiné sylabus předmětu Finanční právo I a II na Právnické fakultě Karlovy univerzity, přičemž pro úplnost je nutno říct, že se jedná o koncept odlišný od pojetí finančního práva na Právnické fakultě Masarykovy univerzity¹⁷².

Ačkoliv tedy lze s určitou mírou nadsázky souhlasit s citátem, že „*finanční právo se chová jako nespoutaný hřebec, který se prohání v ohradě právního řádu*“¹⁷³, přeci jenom finanční věda našla právní principy, kterými jej lze zkrotit. Mezi odvětvové principy finančního práva tak jsou zařazeny následující principy:

1. princip tržního modelu národního hospodářství,
2. princip peněžního systému,
3. princip regulace peněžních fondů,
4. princip demokratické legitimace finanční politiky,
5. princip dozoru ve veřejné finanční činnosti,
6. princip hospodárnosti a ekonomické efektivity finančních vztahů a
7. princip priority fisku¹⁷⁴¹⁷⁵.

Vedle toho mám za to, že by bylo vhodné zavést ještě princip, který by vyjadřoval nezávislost tvorby měnové a devizové politiky. Ačkoliv totiž princip demokratické legitimace finanční politiky stanoví jako podmínku *condicio sine qua non* utváření finanční politiky a alespoň její nepřímé odvození od vůle lidu jakožto suveréna, výše uvedené principy neobsahují požadavek, aby artikulování měnové a devizové politiky bylo odděleno od ostatních forem státní moci. Tedy aby vznikl nezávislý orgán, který bude tyto politiky v zákonných mantinelech utvářet.

Právě princip oddělení podkategorií finanční politiky by přitom mohl tvořit jeden ze základních kamenů finančního práva společný pro všechny jeho podobory, tedy pro fiskální i nefiskální část.

¹⁷² Zde je totiž v rámci povinného předmětu Finanční právo I a II pracováno s finančním právem v jeho užším pojetí, viz sylabus předmětu Finanční právo I dostupného na odkazu <https://is.muni.cz/predmet/1422/MP702Z?lang=cs>, citováno dne 16. března 2022, a sylabus předmětu Finančního práva II dostupného na odkazu <https://is.muni.cz/predmet/1422/MP802Z?lang=cs>, citováno dne 16. března 2022.

¹⁷³ Viz str. 8, MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6041-8.

¹⁷⁴ Viz str. 41, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹⁷⁵ Viz str. 67, VOJTĚCH, Jakub. *Právní principy jako kritérium veřejnoprávního charakteru finančního práva. Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2016, (), 63-69. ISSN 1801-6006.

Dovolím si tak, byť to není primárním cílem této práce, vymezit nový princip finančního práva, který označím jako **princip nezávislosti měnové a devizové politiky**.

Otázkou také je, zda princip dozoru ve veřejné finanční činnosti nerozšířit na princip dozoru a kontroly ve veřejné finanční činnosti. Vyjádřením důležitosti tohoto principu totiž může být vznik Nejvyššího kontrolního úřadu. Ten se ale nicméně nezabývá dozorem, ale kontrolou nepodřízených subjektů v oblasti hospodaření se státním majetkem a plněním státního rozpočtu¹⁷⁶, přičemž v minulosti se uvažovalo i o rozšíření na další veřejné rozpočty¹⁷⁷.

Vymezení výše uvedených principů je pro obor finančního práva podstatné, neboť někteří autoři argumentují, že by každé samostatné právní odvětví, za které se finanční právo bezpochyby považuje, mělo mít specifické právní principy vlastní celému tomuto odvětví¹⁷⁸.

3.5.1 Princip tržního modelu národního hospodářství

Důležitost principu tržního modelu národního hospodářství pro finanční právo dle mého názoru souvisí s vymezením finančního práva podle okruhu regulovaných finančních vztahů, kdy finanční právo reguluje (má regulovat) finanční vztahy, finanční práva, finanční pravomoci, finanční povinnosti a vymezovat určitá pravidla a deklarovat určité skutečnosti¹⁷⁹. Jinými slovy finanční právo reguluje ty právní vztahy, u nichž jsou primárním nositelem peníze.

Obsahem tržního modelu národního hospodářství pak je fakt, že při tvorbě a uplatňování norem finančního práva má být činěna s ohledem na socioekonomickou realitu České republiky po roce 1989, resp. 1993, tedy zejména s přihlédnutím k opuštění plánovacího modelu národního hospodářství.

Podle ustanovení článku 7 odst. 2 ústavy z roku 1960 platilo, že: „*socialistická hospodářská soustava, v níž jsou výrobní prostředky zespolečenštěny, a veškeré národní hospodářství je plánovitě řízeno, zabezpečuje za uvědomělé spolupráce všech občanů mohutný rozvoj výroby a neustálý vzestup životní úrovně pracujících.*“

Obdobné ustanovení pak bylo uvedeno také v předchozí ústavě z roku 1948: „*Jednotným hospodářským plánem řídí stát veškerou hospodářskou činnost, zejména výrobu,*

¹⁷⁶ Viz ustanovení článku 97 odst. 1 Ústavy.

¹⁷⁷ Viz například <https://ekonomickydenik.cz/nku-by-mohl-kontrolovat-i-obce-snemovna-navrh-podporila/>, citováno dne 6. dubna 2022.

¹⁷⁸ Viz str. 25-26, HURDÍK, Jan. *Zásady soukromého práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 1998. ISBN 80-210-2001-6.

¹⁷⁹ Viz str. 31, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

*obchod a dopravu, tak, aby byla zajištěna účelná míra národní spotřeby, aby množství, jakost a plynulost výroby byly stupňovány a aby tak postupně vzrůstala životní úroveň obyvatelstva.*¹⁸⁰

Na výše uvedených případech je tak zřejmé, že ekonomika na území České republiky je primárně řízena trhem, na rozdíl od dřívějšího plánu¹⁸¹.

Toto odlišné dnešní pojetí systému národního hospodářství pak lze dále ilustrovat na několika institutech. Jedná se například o opuštění trojího konceptu vlastnictví v polistopadové civilistice. Za minulého systému národního hospodářství zde totiž vedle osobního a soukromého vlastnictví existoval i majetek v tzv. socialistickém vlastnictví¹⁸², kdy poslední jmenovaný měl před ostatními přednost: *„Společenské, socialistické vlastnictví je nedotknutelný zdroj bohatství a síly republiky a blahobytu pracujícího lidu.*“¹⁸³

Obdobně pak ústava z roku 1948 stanovila, že *„Výrobní prostředky jsou buď národním majetkem, nebo majetkem lidových družstev, anebo jsou v soukromém vlastnictví jednotlivých výrobců.*“¹⁸⁴. Dále ústava z roku 1948 stanovila okruh majetku, který smí být pouze národním majetkem. Jednalo se mimo jiné o podniky čítající aspoň 50 zaměstnanců nebo osob v nich činných, nešlo-li o podniky lidových družstev, banky a pojišťovny, veřejnou železniční dopravu a pravidelnou silniční a leteckou dopravu¹⁸⁵.

Na tento koncept navázala i ústava z roku 1960. Ta ve svém článku 8 odst. 1 stanovila, že socialistické vlastnictví je realizováno ve dvou formách, a to státní vlastnické a družstevní vlastníci, přičemž ve státním vlastnictví jsou zejména: *„nerostné bohatství a základní zdroje energie; základní lesní fond, vodní toky a přírodní léčivé zdroje; prostředky průmyslové výroby, hromadné dopravy a spoju; peněžní a pojišťovací ústavy; rozhlas, televize a film, dále též nejdůležitější společenská zařízení, jako zařízení zdravotnická, školy a vědecké ústavy*“¹⁸⁶.

¹⁸⁰ Viz ustanovení § 162 ústavy z roku 1948, v této souvislosti je ještě nezbytné zmínit také ustanovení čl. XII ústavy z roku 1948: *„Všechno národní hospodářství v Československé republice nechť slouží lidu. V tomto veřejném zájmu řídí stát veškerou hospodářskou činnost jednotným hospodářským plánem.“*

¹⁸¹ Pro více informací viz str. 56 a násl., KUKLÍK, Jan. *Dějiny československého práva*. Vyd. 1. Praha: Auditorium, 2011, 426 s. ISBN 978-808-7284-179.

¹⁸² Viz ustanovení § 100 – § 109 občanského zákoníku z roku 1950.

¹⁸³ Viz ustanovení § 100 občanského zákoníku z roku 1950.

¹⁸⁴ Viz ustanovení § 146 ústavy z roku 1948.

¹⁸⁵ Viz ustanovení § 148 ústavy z roku 1948.

¹⁸⁶ Viz ustanovení článku 8 odst. 2 ústavy z roku 1960.

Občanský zákoník z roku 1950 dále ve vztahu k majetku socialistickém vlastnictví stanovil, že: „*Aby národní majetek sloužil co nejúčelněji svému společenskému poslání, zejména k plnění jednotného hospodářského plánu, svěřuje stát jeho části národním a komunálním podnikům nebo jiným socialistickým právníckým osobám.*“¹⁸⁷

Dalším příkladem projevu principu tržního modelu národního hospodářství může být pojetí podnikajících¹⁸⁸ právníckých osob a podnikání jako takového.

Zatímco v ústavě z roku 1948 bylo dovoleno drobné a střední podnikání, na jehož ochraně dokonce mimo jiné (alespoň deklaratorně) spočívala tehdejší hospodářská soustava¹⁸⁹, ústava z roku 1960 výkon podnikání omezila, kdy stanovila, že „*v mezích socialistické hospodářské soustavy je přípustné drobné soukromé hospodářství založené na osobní práci a vylučující vykořisťování cizí pracovní síly*“¹⁹⁰.

S omezením podnikání souvisela i absence možnosti založit právníckou osobu soukromého práva za účelem podnikání, kdy příslušná ustanovení, která by byla ekvivalentem ustanoveních § 8 a násl. zákona o obchodních korporacích v tehdejším hospodářském zákoníku prostě absentovala¹⁹¹.

Princip tržního modelu národního hospodářství tak lze podle mého názoru vymezit tak, že **právní úprava má respektovat svobodné ekonomické rozhodování entit, které se podílejí na jednotlivých činnostech v národním hospodářství.** Právo by nemělo působit tak, aby toto svobodné chování narušovalo. Ekonomické rozhodování jednotlivých entit musí vycházet z jejich potřeb a z tržní nabídky a poptávky.

M. Radvan, který jej ale vztahuje toliko k bernímu právu, pak tento princip definuje takto: „*berní právo koresponduje s principy, na jejichž základě funguje ekonomický model uplatňovaný v České republice*“¹⁹².

¹⁸⁷ Viz ustanovení § 103 odst. 1 občanského zákoníku z roku 1950.

¹⁸⁸ Podle ustanovení § 420 odst. 1 občanského zákoníku platí, že kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.

¹⁸⁹ Viz ustanovení čl. XII odst. 1 ústavy z roku 1948: „*Hospodářská soustava Československé republiky je založena [...] na ochraně drobného a středního podnikání a na nedotknutelnosti osobního majetku.*“

¹⁹⁰ Viz článek 9 ústavy z roku 1960.

¹⁹¹ Dalším příkladem může být výše uvedená změna koncepce daně z obratu přijetím zákona o dani z obratu z roku 1952.

¹⁹² Viz str. 54, RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-807239-230-8.

Ačkoliv mám za to, že princip tržního modelu národního hospodářství je pro finanční právo klíčový, mám za to, že se nemusí jednat odvětvový princip finančního práva. Vedle finančního práva je totiž jako princip důležitý také pro obchodní právo nebo občanské právo, a to právě s ohledem na výše uvedené příklady právnických osob, resp. konceptu vlastnictví.

3.5.2 Princip peněžního systému

Princip peněžního systému podle mého názoru souvisí s konceptem rozdělení národního hospodářství na peněžní a reálnou ekonomiku. Zatímco v reálné ekonomice dochází za využití výrobních faktorů k produkci statků a služeb, peněžní ekonomika je představována penězi v jejich nejrůznějších formách a funkcích.¹⁹³

Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie, klíčové pro výklad toho, co je za peněžní prostředky z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty považováno, je faktické naplnění znaků peněz, a nikoliv legislativní označení za zákonné platidlo:

„Ve věci v původním řízení je nesporné, že virtuální měna „bitcoin“ nemá jiný účel než účel platidla a že je za tímto účelem akceptována určitými hospodářskými subjekty.

Je tedy třeba dospět k závěru, že čl. 135 odst. 1 písm. e) směrnice o dani z přidané hodnoty se vztahuje i na takové poskytování služeb, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá ve směně tradičních měn za jednotky virtuální měny „bitcoin“ a naopak a uskutečňuje se oproti zaplacení určité částky odpovídající marži, kterou představuje rozdíl mezi cenou, za kterou dotyčný poskytovatel měnu nakoupil, a cenou, za kterou ji prodává svým zákazníkům.“¹⁹⁴

Ačkoliv peněžní a reálná ekonomika může být chápána odděleně, tyto dva systémy se ovlivňují, byť způsob chápání těchto interakcí se liší podle ekonomické školy¹⁹⁵. V současné

¹⁹³ Viz str. 3, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

¹⁹⁴ Viz odst. 52 a 53 rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-264/14 ve věci Hedqvist ze dne 22. října 2015.

Soudní dvůr Evropské unie se tak přiklonil na stranu generálního advokáta, který ve svém stanovisku v odst. 45 v této věci uvedl, že „V konečném výsledku se tak osvobození od daně podle článku 135 odst. 1 písm. e) směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty uplatní i tehdy, je-li – stejně jako v projednávané věci – určitá měna, jež je zákonným platidlem, směněna za jinou měnu, která sice není zákonným platidlem, ale jako čisté platidlo se účastní platebního styku.“

¹⁹⁵ Monetaristé tvrdili, že veškeré bohatství pochází z kumulace drahých kovů, které v 16. století tvořily základ tehdejšího platebního systému, a že klíčový je stabilní oběh peněz v ekonomice. Výsledkem tak je teorie, podle níž státu (centrální bance) stačí regulovat peněžní nabídku a poptávku, viz str. 139-141 ADAM, Alexandra, Ioana MOLDOVAN a Simona HUDEA. *The Monetary Neutrality and Its Implications upon the Real Economy. Lex et Scientia: International Journal*. Bukurešť, 2010, 2010(), 138-148. ISSN 1583-039x.

době nicméně panuje shoda, že klíčové pro národní hospodářství jako takové je peněžní složka ekonomiky, kdy „peněžní ekonomika určuje směr a reálná ekonomika ji musí následovat“¹⁹⁶.

Z makroekonomického pohledu tak regulace peněžní masy není závislá na výkonu ekonomiky nebo na jiném objektivním kritériu. Naopak, pokud se podíváme na Českou národní banku jako na jednoho z tvůrců měnové politiky v České republice, tak není při její tvorbě vázána žádnými ukazateli, a to ani makroekonomickými, ani ukazateli peněžní ekonomiky¹⁹⁷.

Co se týká mikroekonomického pohledu, tak podle mého názoru dobrými příklady jsou ve fiskální části finančního práva pojetí data uskutečnění zdanitelného plnění a v nefiskální části právní úprava časového limitu pro platby v zákoně o platebním styku.

Podle ustanovení § 20a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vzniká povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pravidla pro stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění se liší podle charakteru tohoto zdanitelného plnění. Vždy ale podle ustanovení § 20a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že „je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty. To neplatí, není-li zdanitelné plnění ke dni přijetí úplaty známo dostatečně určitě.“¹⁹⁸

Pro účely přiznání daně z přidané hodnoty je tak klíčové identifikovat datum přijetí úplaty vyjádřené v penězích¹⁹⁹, kdy v případě, že je tato úplata přijata, není pro účely přiznání

Naproti tomu Keynesiánská škola tvrdí, že rychlost oběhu peněz není rozhodující, naopak za rozhodující označují stanovení výše úrokových sazeb, kdy čím vyšší tyto sazby budou, tím více jsou ekonomické subjekty motivovány shromažďovat peněžní prostředky, viz str. 141 – 142 ADAM, Alexandra, Ioana MOLDOVAN a Simona HUDEA. The Monetary Neutrality and Its Implications upon the Real Economy. *Lex et Scientia: International Journal*. Bukurešť, 2010, **2010**(), 138-148. ISSN 1583-039x.

¹⁹⁶ Viz str. 412, KIRSHNER, Jonathan. The Study of Money. *World Politics Journal*. Princeton: Cambridge University Press, 2000, **52**(3), 407-436. ISSN 0043-8871.

¹⁹⁷ Viz ustanovení článku 98 Ústavy ve spojení s ustanovením § 23 a násl. zákona o České národní bance.

¹⁹⁸ Podle ustanovení § 20a odst. 3 se pak v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby považuje zdanitelné plnění za známé dostatečně určitě, pokud jsou známy alespoň tyto údaje: zboží, které má být dodáno, nebo služba, která má být poskytnuta, sazba daně v případě zdanitelného plnění a místo plnění.

¹⁹⁹ To, že je úplata za zdanitelné plnění vyjádřena vždy v penězích, vyplývá z ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, kdy se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním, dotace k ceně, kterou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku.

(samovyměření) daně z přidané hodnoty rozhodné, zda předmětné zboží bylo dodáno, či služba byla v reálné ekonomice poskytnuta^{200,201}.

Obdobně pak zákon o platebním styku stanovuje ve svých ustanoveních § 168 a násl. lhůty pro provedení platebních transakcí. Tyto lhůta jsou pak stanoveny bez ohledu na to, zda k předmětné platbě existuje právní titul v reálné ekonomice, tedy zda se jedná například o platbu za zboží na základě kupní smlouvy, či nikoliv.

Předmětem hmotněprávní finanční regulace tak je pouze platební transakce, tedy vložení peněžních prostředků na platební účet, výběr peněžních prostředků z platebního účtu nebo převod peněžních prostředků, je-li prováděna v rámci platební služby²⁰².

Z výše uvedeného je patrné, že peněžní systém není závislý na reálné ekonomice²⁰³. Proto princip peněžního systému lze podle mého charakterizovat tak, že **finančněprávní úprava respektuje rozdělení ekonomiky na peněžní a reálnou a právní úprava peněžního systému je na právní úpravě upravující aspekty reálné ekonomiky nezávislá, a to jak v případě makroekonomického pohledu, tak pro mikroekonomické vztahy.**

3.5.3 Princip demokratické legitimace finanční politiky

V této podkapitole nejprve krátce vymezím pojem finanční politika, abych následně provedl krátký exkurz do zahraničí pro srovnání přístupů k tomuto principu ve Spojených státech amerických, Spojeném království a Spolkové republice Německo. Nakonec se zaměřím na Českou republiku a některé specifické aspekty, které s tímto principem v tuzemsku souvisejí. Mezi tyto okruhy může být zařazen zejména způsob jmenování členů bankovní rady České národní banky, jakožto orgánu odpovědného za provádění měnové a devizové politiky. Vzhledem k tématu této disertační práce je kladen důraz zejména na daňovou politiku, jakožto součást politiky finanční.

²⁰⁰ Pro úplnost je nicméně třeba doplnit, že dodání zboží či poskytnutí služby musí plátce za splnění dalších procesních podmínek prokázat správci daně v případě, že uplatňuje odpočet této daně z přidané hodnoty na vstupu ve smyslu ustanovení § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

Toto tvrzení ovšem neplatí v případě režimu přenesení daňové povinnosti, kdy v tomto režimu nevzniká povinnost přiznat daň z přijaté úplaty, viz str. 20, KUNEŠ, Zdeněk a Pavla POLANSKÁ. *Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-1227-2.

²⁰¹

²⁰² Viz ustanovení § 2 odst. 1 psím. a) zákona o platebním styku.

²⁰³ Spíše by se dala přijmout opačná teze.

Ve vztahu k politickým rozhodnutím jakožto nástroji, kterými je jakákoliv politika prováděna, P. Uhl uvádí, že: „*Politická rozhodnutí jsou taková rozhodnutí orgánů veřejné moci, která jsou provedena v rámci jejich zákonem předpokládané pravomoci, ale volba podoby tohoto rozhodnutí je z hlediska práva neutrální a právo připouští pluralitu možností takového rozhodnutí bez předsudku o jejich správnosti.*“²⁰⁴

Finanční politiku jako takovou je pak možno definovat jako „*využívání právních nástrojů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti*“²⁰⁵. Mám nicméně za to, že tato definice může být chápána jako příliš široká. Za součást finanční politiky by tak byly vnímány i jiné oblasti než tradičně uváděné, tedy rozpočtová politika, daňová politika, měnová politika a devizová politika²⁰⁶ a finanční politika by těmito okruhy nebyla vyčerpána.

Pokud bychom totiž přijali možnost využití jakýchkoliv právních nástrojů jako součástí finanční politiky, mohlo by do této kategorie spadat například i o změnu minimálního základního kapitálu společnosti s ručením omezeným z 200 000,- Kč na 1,- Kč²⁰⁷. Tato změna²⁰⁸ bezesporu mohla ovlivnit ekonomické a sociální procesy ve společnosti, kdy namísto podnikání jako osoby samostatně výdělečně činné mohly nově tyto osoby zvolit podnikání ve formě obchodní korporace²⁰⁹, a to díky výraznému poklesu nákladů při založení takovéto obchodní korporace.

Tuto změnu podle mého názoru ale nelze považovat za projev z žádné subkategorie finanční politiky, tedy ani rozpočtové politiky, daňové politiky, měnové politiky nebo devizové politiky.

Myslím si tedy, že pro termín „*finanční politika*“ bude nutné zvolit jinou definici, a to zejména upřesnit, jaké právní nástroje „*finanční*“ politika užívá. V další práci budu pracovat

²⁰⁴ Viz str. 69, RYCHETSKÝ, Pavel. *Ústava České republiky*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-809-3.

²⁰⁵ Viz str. 20, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

²⁰⁶ Viz str. 22, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

²⁰⁷ Tato hranice byla změněna v souvislosti s přijetím zákona o obchodních korporacích.

²⁰⁸ Nejedná se nicméně o změnu jedinou, může s tím být spojeno také snížení nákladů spojených se založením obchodní korporace, a to např. výše notářských poplatků, která by již součástí finanční politiky byla, neboť se jedná o stanovení poplatků.

²⁰⁹ K tomuto například viz <https://www.cfoworld.cz/clanky/z-tuzemskych-podnikatelu-se-stavaji-individualiste/> nebo <http://slezink.cz/cesku-loni-vzniklo-nejvice-novych-firem-poslednich-sedm-let/>, oba zdroje citovány dne 30. dubna 2022.

s takovou definicí finanční politiky, která obsahuje pouze výše zmíněné oblasti, a těmito podkategoriemi je tak zcela vyčerpána.

Co se týká k pojmu „demokratické legitimace“, mám za to, že směřuje k orgánům, které finanční politiku artikulují²¹⁰. Těmito orgány jsou ve vztahu k rozpočtové politice tvůrci veřejných rozpočtů, tedy zejména vláda, Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, prezident a orgány územní samosprávy²¹¹.

Obecně se v zahraničí objevuje několik konceptů ve vztahu k demokratické legitimizaci finanční (daňové) politiky, které ve svém recentním článku shrnul W. Schon²¹². Ve Velké Británii je tak demokratická legitimita finanční (daňové)²¹³ politiky zajištěna souhlasem osob, na které daňová politika dopadá. Ten je fikcí dán většinovým hlasováním v britském parlamentu, a proto není potřeba žádných ústavních pojistek, které by parlament v této věci omezovaly²¹⁴.

Ve Spojených státech amerických byl nicméně zvolen odlišný přístup. Nejvyšší soud Spojených států totiž ve svém známém rozhodnutí *McCulloch v. Maryland*²¹⁵ uvedl, že moc zdaňovat zahrnuje moc ničit a moc ničit může porazit a učinit neúčinnou moc tvořit²¹⁶. Ani toto silné prohlášení ale nevedlo Nejvyšší soud Spojených států amerických k tomu, aby dovodil silné principy pro legitimizaci daňové politiky ve Spojených státech, kdy hlavní překážkou bránící extenzivnímu zdanění je jednak rozdělení fiskálních pravomocí na federální a státní úroveň a také mezi jednotlivé orgány²¹⁷.

²¹⁰ Obdobně také viz rozhodnutí pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. dubna 2009: „Ústavní soud nebude svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nahrazovat úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce, který má ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení, a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost. Jinými slovy, zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. *rdousícího efektu*, anebo dojde-li k porušení principu rovnosti v jeho akcesorické (zde v návaznosti na další základní práva) nebo neakcesorické podobě.“

²¹¹ K tomuto viz například ustanovení § 11 a násl. zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

²¹² SCHON, Wolfgang. Taxation and Democracy. *Tax Law Review*. New York, 2019, 72(2), 235-304. ISSN 0040-0041.

²¹³ Ačkoliv tento článek hovoří o daňové politice, mám za to, že jej lze vztáhnout i na finanční politiku jako celek, neboť argumenty, které platí na část, musí platit i na celek (*a minori ad maius*).

²¹⁴ Viz str. 271 – 272, SCHON, Wolfgang. Taxation and Democracy. *Tax Law Review*. New York, 2019, 72(2), 235-304. ISSN 0040-0041.

²¹⁵ Dostupné online na <https://www.archives.gov/milestone-documents/mcculloch-v-maryland>, citováno dne 29. ledna 2022.

²¹⁶ V originále: „*That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create*“.

²¹⁷ Viz str. 274, SCHON, Wolfgang. Taxation and Democracy. *Tax Law Review*. New York, 2019, 72(2), 235-304. ISSN 0040-0041.

Naproti tomu v Německu se silnou konstitucionální tradicí po roce 1945 je spolkový parlament, tedy orgán tvořící daňovou a federální rozpočtovou politiku a udávající mantinely ostatním podkategoriím finanční politiky, považován beze sporu díky historickým zkušenostem za ekvivalent monarchy, před kterým musí být jednotlivé osoby chráněny prostřednictvím základních práv zakotvených ve spolkové ústavě a v dalších ústavních zákonech. Tato práva mají za cíl předejít extenzivnímu zdanění a zároveň chránit menšiny proti většinám a bránit daňovým výhodám pro bohaté²¹⁸.

Klíčovým právním předpisem artikulující východisko tohoto principu v České republice je Ústava, která ve svém článku 6 stanoví, že: „*Politická rozhodnutí vycházejí z vůle většiny vyjádřené svobodným hlasováním. Rozhodování většiny dbá ochrany menšin.*“ Obdobné pak platí i ve všech zemích, jejichž právní úprava ve vztahu k finanční (daňové) politice je nastíněna výše.

Zde bych přitom oddělil dvě roviny, první je ukládání daní a poplatků pouze na základě zákona, jak je vyžadováno ustanovením článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, zde je suverénem Parlament České republiky, kdy daně a poplatky jsou ukládány na základě zákonů, které prošly legislativním procesem.

Zákon nicméně pouze v některých případech stanoví možnost daň v širším slova smyslu stanovit, či možnost modifikovat jeho výši.

V případě možnosti poplatky stanovit se jedná zejména o poplatky ukládané na základě zákona o místních poplatcích. Tento zákon totiž ve svém ustanovení § 1 stanoví, že obec může zavést tyto místní poplatky: poplatek ze psů, poplatek z pobytu, poplatek za užívání veřejného prostranství, poplatek ze vstupného, poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst, poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace a poplatky za komunální odpad. Jejich zavedení je tak pouze na územně samosprávném celku, přičemž obec nemůže zavést žádné další²¹⁹.

V případě modifikace výše daní v širším slova smyslu se typicky jedná o ustanovení § 6 odst. 4 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí: „*pro jednotlivé části obce může obec obecně*

²¹⁸Viz str. 276, SCHON, Wolfgang. Taxation and Democracy. *Tax Law Review*. New York, 2019, 72(2), 235-304. ISSN 0040-0041.

²¹⁹ Viz str. 167, KOČÍ, Roman. *Obecní samospráva v České republice*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2012. Praktik (Leges). ISBN 978-80-87576-28-1., obdobně také náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 28/94 ze dne 17. ledna 1995.

závaznou vyhláškou koeficient, který je pro ni stanoven v ustanovení písmene a), zvýšit o jednu kategorii nebo snížit o jednu až tři kategorie podle členění koeficientů v ustanovení písmene a); koeficient 4,5 lze zvýšit na koeficient 5,0“, § 11 odst. 3 věta poslední zákona o dani z nemovitých věcí: *„pro jednotlivé části obce může obec obecně závaznou vyhláškou koeficient, který je pro ni stanoven, zvýšit o jednu kategorii nebo snížit o jednu až tři kategorie v členění koeficientů; koeficient 4,5 lze zvýšit na koeficient 5,0“*, ustanovení § 12 zákona o dani z nemovitých věcí: *„Obec může obecně závaznou vyhláškou pro všechny nemovité věci na území celé obce nebo pro všechny nemovité věci na území jednotlivé části obce stanovit jeden místní koeficient ve výši v rozmezí 1,1 až 5, přičemž koeficient musí být stanoven s přesností na jedno desetinné místo. Tímto koeficientem se vynásobí daň poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, zdanitelných staveb nebo zdanitelných jednotek, popřípadě jejich souhrny, s výjimkou pozemků uvedených v § 5 odst. 1.“*

Ve vztahu k měnové a devizové politice se bude podle mého názoru jednat zejména o Parlament České republiky a Českou národní banku²²⁰, kdy Parlament České republiky stanovuje základní mantinely pro činnost České národní banky. Jedná se o případy, kdy jedná jako ústavodárce²²¹ nebo zákonodárce při přijetí zákona o České národní bance a jeho četných novel.

K jedné z těchto novel se přitom vyjadřoval i Ústavní soud, který v roce 2001 vyhlásil ve sbírce listiny pod č. 278/2001 Sb. nález sp. zn. Pl. ÚS 59/2000 ze dne 20. června 2001, ve kterém mimo jiné na návrh prezidenta republiky zrušil několik ustanovení zákona o České národní bance.

V tomto rozhodnutí Ústavní soud dovodil, že: *„Obsahové složky ústavního postavení ústřední banky státu se dají dovodit přímo z Ústavy ČR samotné. Zákonodárce, zmocněný k úpravě podrobností, nemůže jít mimo tento ústavní obsah. Není sporu o tom, že do činnosti České národní banky lze zasahovat zákonem, tento zákon však nesmí být v rozporu s obsahem hlavního cíle této banky.“*

²²⁰ Tak jako v předchozích případech je nicméně možná ingerence i ostatních orgánů, například vlády, kdy krizový zákon ve svém ustanovení § 6 odst. 3 stanoví mimo jiné, že vláda je v době trvání nouzového stavu dále oprávněna nařídit zákaz nabývání peněžních prostředků v cizí měně, cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů, jejichž emitentem je osoba s trvalým pobytem nebo sídlem mimo území České republiky, jakož i penězi ocenitelných práv a závazků od nich odvozených, za českou měnu, provádění veškerých plateb z České republiky do zahraničí, včetně plateb mezi poskytovateli platebních služeb a jejich pobočkami nebo ukládání peněžních prostředků na účty v zahraničí.

²²¹ K tomuto viz výše citované ustanovení článku 98 Ústavy.

Východiskem ústavní konstrukce postavení České národní banky je teorie dělby moci, podle které nejdůležitější obranou proti přirozené tendenci ke koncentraci moci je oddělování a vzájemná kontrola nejvyšších orgánů státu. Historická zkušenost ukazuje, že oslabování demokracie způsobené nadměrným posilováním vládní moci je možné i cestou měnových manipulací.“

Klíčovým orgánem tvořící měnovou a devizovou politiku je bankovní rada České národní banky. Členové bankovní rady, a to včetně jejího guvernéra a dvou viceguvernérů, jsou jmenováno prezidentem republiky bez kontrasignace předsedou vlády:

„Předně dle čl. 62 písm. k) ústavy prezident republiky jmenuje bez kontrasignace vládního představitele nikoli pouze čtyři, ale všechny členy bankovní rady, tedy sedm osob. Omezení jeho jmenovacího práva pouze na čtyři z nich nelze docílit pouze výkladem obyčejného zákona, protože ústavu lze změnit jen cestou zákona ústavního. Právě tak je třeba zdůraznit, že současná ústava nezná žádné členství v bankovní radě České národní banky, jež by mohlo vzniknout bez jmenování prezidentem republiky na základě čl. 62 písm. k) ústavy. Nikdo se nemůže dle ústavy stát členem bankovní rady – jak tvrdí vláda – pouze "ze zákona", jestliže ústava zakládá členství v bankovní radě výhradně na základě jmenování prezidenta republiky. Ústavu, jako zákon nejvyšší právní síly, nelze přeinterpretovat z obyčejného zákona, ale obyčejný zákon musí být vždy interpretován v souladu s ústavou.“²²²

Prezident republiky tak není vázán názorem jakéhokoliv jiného orgánu a může guvernérem, viceguvernérem a členem bankovní rady jmenovat jakoukoliv osobu splňující podmínky stanovení ustanovením § 6 odst. 6 a 7 zákona o České národní bance²²³.

Jak již bylo uvedeno, princip demokratické legitimizace finanční politiky spočívá v tom, že složení všech orgánů artikulujících finanční politiku vychází alespoň nepřímo z vůle lidu jakožto suveréna.

²²² Viz rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 20. června 2001 uveřejněného pod sp. zn. Pl. ÚS 14/01.

²²³ Bez zajímavosti pak jistě není, že toto ustanovení stanovuje jako nutnou podmínku jakékoliv ukončené vysokoškolské vzdělání, kterým je podle ustanovení § 44 odst. 1 zákona o vysokých školách v kombinaci s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o vysokých školách také bakalářský studijní program.

Takovýto požadavek je velmi nezvyklý, kdy ostatní ústřední správní úřady s výjimkou ministerstev mají jako podmínky absolvování magisterského studijního programu, viz například ustanovení § 17b odst. 3 písm. d) energetického zákona nebo ustanovení § 107 odst. 3 písm. d) zákona o elektronických komunikacích.

Mám za to, že demokratická legitimizace prezidenta republiky, Parlamentu České republiky a zastupitelstev územně samosprávných celků je dána bez dalšího, neboť složení těchto orgánů je ustanoveno v přímých volbách.

Jiná situace je v případě vlády. Ta nicméně může vládnout pouze s důvěrou poslanecké sněmovny. I zde tak lze uzavřít, že vláda je ke své činnosti ve finanční politice, tedy například k předložení zákona o státním rozpočtu, demokraticky legitimizována.

Demokratická legitimita členů bankovní rady České národní banky je odvozena od legitimacy prezidenta republiky. V tomto směru je otázkou, zda zavedení přímé volby prezidenta republiky mělo pozitivní vliv na jeho demokratickou legitimitu a potažmo i na demokratickou legitimitu členů bankovní rady.

J. Janstová k tomu uvádí následující: *„Na otázku, jaký je optimální způsob jmenování členů bankovní rady České národní banky prezidentem republiky, nelze jednoznačně odpovědět. Co však teorie i praxe ukazuje, je skutečnost, že nezávislá ústřední banka státu s bankovní radou, která je schopna odolávat politickým vlivům, je nejlepším uspořádáním cenové stability.*

Způsob jmenování členů Bankovní rady prezidentem republiky by proto měl tento princip nezávislosti podporovat a neměl by být uměle dáván do příčinné souvislosti se změnou volby hlavy státu. Přímá volba dává hlavě státu pouze jiný druh legitimacy. Přímým důsledkem nebo podmínkou přímé volby není změna pravomocí prezidenta republiky, neboť rozsah pravomocí hlavy státu a způsob jeho volby spolu nesouvisí. Prezidentu republiky přísluší vždy pouze výkon pravomocí přiznaných mu expressis verbis Ústavou, popř. na základě ústavního zmocnění běžnými zákony.“²²⁴

Osobně zastávám jiný názor. Může být pravdou, že bankovní rada, která je schopna odolávat politickým vlivům, je nejlepším uspořádáním podporující cenovou stabilitu, jakousi bankovní radou odborníků, kterou analogicky jako úřednickou vládu jmenují politici.

²²⁴ Viz str. 60, JANSTOVÁ, Kateřina. Jmenování členů Bankovní rady prezidentem republiky a přímá volba hlavy státu. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. Praha: Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, prostřednictvím nakladatelství Karolinum, 2011, 57(4), 53-61. ISSN 0323-0619.

Již Milton Friedman ve své přelomové stati²²⁵ nicméně ve vztahu k nezávislé centrální bance uvedl, že „v demokratické společnosti nemůže existovat orgán s tak silnými pravomocemi, který nepodléhá žádné přímé a efektivní a politické kontrole“²²⁶.

Byť tento názor byl finanční a ekonomickou vědou později vyvrácen a i empirické výsledky²²⁷ ukazují, že nezávislost centrální banky na jakýchkoliv vnějších kontrolních (i jiných) mechanismech, působí pozitivně na výkon národního hospodářství²²⁸, nelze se zbavit dojmu, že demokratická legitimita členů bankovní rady vzhledem ke způsobu jejich jmenování poněkud zaostává za demokratickou legitimitou ostatních ústavních činitelů, kdy tito jsou buď přímo nebo nepřímo voleni, nebo do jejich jmenování je s rozhodovacími pravomocemi zapojeno více osob než jedna, byť se jedná o hlavu státu²²⁹. Takovýto výběr totiž zcela závisí na jejich názorech, kdy pak dokonce ze strany prezidenta může docházet i ke potměšilostem. I v případě, že tomu tak není, tak takovýto výběr je stále vždy závislý pouze na osobě prezidenta.

Vzhledem k množství odborné literatury i dalších zdrojů mám za to, že tento odvětvový princip je nejlépe definovaný.

3.5.4 Princip priority fisku

Naproti tomu princip priority fisku patří pravděpodobně k nejméně popsaným odvětvovým principům finančního práva, kdy se objevuje toliko ve výčtu v pražské učebnici finančního práva²³⁰ a v článku J. Vojtěcha²³¹, přičemž ani v těchto zdrojích není popsán.

²²⁵ FRIEDMAN, Milton, ed. VIII SHOULD THERE BE AN INDEPENDENT MONETARY AUTHORITY?. In: YEAGER, Leland. *In Search of a Monetary Constitution*. 1. vydání. Harvard: Harvard University Press, 1962, s. 219-243. ISBN 9780674434806.

²²⁶ Viz str. 227, FRIEDMAN, Milton, ed. VIII SHOULD THERE BE AN INDEPENDENT MONETARY AUTHORITY?. In: YEAGER, Leland. *In Search of a Monetary Constitution*. 1. vydání. Harvard: Harvard University Press, 1962, s. 219-243. ISBN 9780674434806.

²²⁷ Viz str. 112 – 115, EACHTEL, Paul a Mario BLEJER. A Fresh Look at Central Bank Independence. *The Cato Journal*. Washington DC: Cato Institut, 2020, 40(1), 105-132. ISSN 1943-3468. nebo str. 54 – 55, BODEA, Cristina a Raymond HICKS. Price Stability and Central Bank Independence: Discipline, Credibility, and Democratic Institutions. *International Organization*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, 69(1), 35-62. ISSN 0020-8183.

²²⁸ Ve vztahu k České národní bance s výjimkou přezkumu správních aktů ve správním soudnictví podle správního řádu.

²²⁹ Viz jmenování ústavních soudců, kterýžto postup stanoví ustanovení článku 84 odst. 2 Ústavy nebo způsob jmenování prezidenta a viceprezidenta Nejvyššího kontrolního úřadu v článku 87 odst. 2 Ústavy.

²³⁰ Viz str. 41, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

²³¹ Viz. str. 67, VOJTĚCH, Jakub. Právní principy jako kritérium veřejnoprávního charakteru finančního práva. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2016, (), 63-69. ISSN 1801-6006.

Mám za to, že tento právní princip má akcentovat fakt, že **právní vztahy upravené finančním právem mají být vykládány tak, že jejich primárním účelem je zajištění příjmů pro veřejné rozpočty nebo jiná realizace finanční politiky státu.**

Tento princip tak působí zejména jako výkladové vodítko, kdy pojem fiskus je chápán v širokém slova smyslu jako státní pokladna²³², přičemž tento pojem je odvozen od latinského „*fiscus*“, tedy koše²³³.

M. Radvan pak nechápe princip priority fisku jako odvětvový princip finančního práva, ale pod označením „zásada primárně fiskálního účelu zdanění (zpoplatnění)“ pouze jako princip daňového práva²³⁴, který vymezuje takto: „*Daň nesmí být nástrojem k realizaci jiného účelu než zajištění zdroje pro veřejné fondy. Daň není trestem za dosažené příjmy, vlastnictví majetku apod.*“

Mám za to, že toto vymezení nicméně není přiléhavé. V takovém případě by totiž tento princip měl být označen například jako zásada exkluzivního účelu zdanění. Na příkladu spotřebních daní²³⁵ pak lze najít významný protipříklad, kdy zavedení těchto daní má za cíl vedle nalezení zdrojů pro veřejné rozpočty také snahu zabraňovat externalitám nebo je kompenzovat.

K tomuto závěru došel i Nejvyšší správní soud, když ve svém rozsudku č.j. 1 Afs 81/2009–68 ze dne 20. srpna 2009 uvedl, že: „*Podstatou či principem spotřební daně, je zatížení vybraných výrobků touto daní, a to z důvodu nepřímé regulace jejich spotřeby. Vybranými výrobky jsou výrobky alkoholické (líh, víno, pivo), tabákové a dále minerální oleje. Jiné, než nyní vyjmenované výrobky nelze této dani podrobit; zákon pro ně zavedl shrnující výraz "vybrané výrobky".*“

²³² Viz str. 84, ELIÁŠ, Karel. Stát a občanský zákoník. *Právní rozhledy*. Praha: C. H. Beck, 2008, **2008**(3), 81. ISSN 1210-6410.

²³³ Viz str. 480, HAVLAN, Petr. Ještě ke státu jako právnícké osobě, resp. jako subjektu vlastnického a jiných majetkových práv. *Právní rozhledy*. Praha: C. H. Beck, 1999, **1999**(9), 478. ISSN 1210-6410.

²³⁴ Resp. v pojetí M. Radvana jako „berní právo“, které chápe jako právní regulaci společenských vztahů, jejichž objektem jsou daně, poplatky a případně odvody, [...], viz str. 44, RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-807239-230-8.

²³⁵ Tedy daní, které jsou v českém právním řádu zavedeny

Na tomto příkladu je podle mého názoru zřetelné, že důvodem pro zavedení určitého typu daně může být i jiný cíl, než jen naplnění veřejného rozpočtu²³⁶. Klíčové je, aby primárním (a tedy nikoliv jediným) cílem bylo zajištění zdrojů veřejného rozpočtu.

S principem priority fisku jako obecného principu finančního práva polemizoval v roce 2008 také Nejvyšší správní soud. Ten se pod č.j. 2 Afs 107/2007–168 zabýval případem, kdy Úřad městské části Brno – Královo Pole vyměřilo útluku pro psy se sídlem v této městské části místní poplatek ze psů v celkové výši 261 546,- Kč²³⁷.

Nejvyšší správní soud pak došel ve vztahu k poplatku ze psů ve smyslu ustanovení § 2 zákona o místních poplatcích k následujícímu závěru: „*Smyslem poplatku ze psů primárně není a ani nemá být posílení obecního rozpočtu, protože pak by se již pojmově nejednalo o poplatek, nýbrž spíše o majetkovou daň. Poplatek ze psů tak nemá jiný význam než snižovat či vyrovnávat negativní důsledky spojené s chovem psů.*“

Mám za to, že toto rozhodnutí, které bylo publikováno ve Sbírce Nejvyššího správního soudu pod č. 1545/2008 Sb. NSS, ve svém důsledku nemusí být v souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu.

Ústavní soud totiž v plenárním nálezu z roku 2003 vydaném pod sp. zn. Pl. ÚS 5/03 dovodil, že „*Územní samosprávné celky reprezentující územní společenství občanů musí tak mít – prostřednictvím autonomního rozhodování svých zastupitelských orgánů – možnost svobodně rozhodnout, jakým způsobem naloží s finančními prostředky, jimiž jsou pro plnění úkolů samosprávy vybaveny. Právě hospodaření se svým majetkem samostatně na vlastní účet a vlastní odpovědnost je atributem samosprávy. Nutným předpokladem naplnění efektivního výkonu funkcí územní samosprávy je tedy i existence vlastních a dostatečných finančních, resp. majetkových zdrojů.*“

Ústavní soud dále argumentoval takto: „*Je přirozeně věcí moci zákonodárné, jakým způsobem uspořádá systém daní, poplatků a jiných příjmů státu a územně samosprávných celků, avšak ve výsledku musí tento systém zaručit dlouhodobou finanční stabilitu uvedených*

²³⁶ A tato daň je tak součástí i jiné státní politiky než hospodářské, respo. finanční, v tomto případě zdravotní nebo politiky životního prostředí.

²³⁷ Kdy tento poplatek byl vyměřen za celkem 468 psů, kdy u 464 psů vznikla poplatková povinnost k 1. lednu 2004, zatímco u čtyř psů (Šotek, Milda, Kajda a Bat) tato povinnost vznikla během tohoto kalendářního roku. Tyto skutkové informace nebyly mezi účastníky řízení sporné, jednalo se pouze o právní kvalifikaci.

subjektů veřejného práva. V opačném případě by se relativní autonomie těchto celků stala prázdňým pojmem.“

Mám za to, že z výše uvedeného odůvodnění Ústavního soudu vyplývá, že Ústavní soud nahlíží na (místní) poplatky jako na jeden ze zdrojů finanční stability územně samosprávných celků. Tedy jako jednu z jejich klíčových funkcí spatřuje posílení rozpočtu nižšího územně samosprávného celku.

Ke stejnému názoru pak došel i komentář k zákonu o místních poplatcích: *„Účelem místního poplatku ze psů je zajištění rozpočtových příjmů obce (fiskální účel). Ze získaných finančních prostředků za tento místní poplatek jsou obcemi zpravidla hrazeny náklady na správu místních poplatků, a to v rámci nákladů vzniklých nad rámec státního příspěvku na výkon přenesené působnosti, stejně tak jsou hrazeny náklady za úklid veřejných prostranství, které jsou znečišťovány v důsledku chovu psů (tyto náklady mohou zahrnovat také náklady na nákup strojů určených k čištění ploch, které jsou znečištěny v důsledku chovu psů), za nákup sáčků na psí exkrementy, stojany na tyto sáčky, za zřizování a údržbu vyhrazených zón pro volný pohyb psů, za náklady na odchyt toulavých psů, náklady na úhradu nákladů spojených s plněním z veřejnoprávní smlouvy uzavřené podle § 3a zák. o obecní policii, jejímž předmětem je zejména odchyt toulavých psů.“²³⁸*

Osobně se přikláním k názoru publikovaného Ústavním soudem, neboť i z teoretického hlediska je poplatek charakterizován zejména jako příjem veřejného rozpočtu. Zastávám názor, že kdyby bylo jediným významem poplatku ze psů snížit negativní dopady chovu psů v dané obci, musela by obec výši poplatku stanovovat sama na základě jích skutečně vzniklých nákladů. To ale není možné, neboť ustanovení § 2 odst. 3 věta první zákona o místních poplatcích stanoví, že sazba poplatku ze psů činí až 1 500,- Kč za kalendářní rok a jednoho psa, kdy jsou dále v tomto ustanovení stanoveny sazby nižší pro určité skupiny obyvatel. Výše poplatků ze psů tak není vázána na skutečné náklady obce, a ani být nemůže.

K obdobnému závěru dospěl i komentář k zákonu o místních poplatcích: *„Nejvyšší správní soud své úvahy doplnil také tím, že význam místního poplatku ze psů spočívá pouze ve snižování nebo vyrovnávání negativních důsledků spojených s chovem psů. Tento druhý závěr je nutné považovat – takto izolovaně vyjádřený – za nesprávný. To zejména z toho důvodu, že*

²³⁸ Viz TĚŽKÝ, Václav. *Zákon o místních poplatcích*. Vydání k 1. 1. 2020. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-453-9., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 30. dubna 2022.

*zák. o místních poplatcích neváže stanovení výše poplatku na rozsah celkových nákladů, které s sebou nese činnost obce související s řešením negativních důsledků chovu psů.*²³⁹

Mám za to, že je možné princip priority fisku chápat jako obecný princip finančního práva, který ale nicméně představuje pouze obecné výkladové vodítko (jak je tomu ostatně v případě principů vždy). I v případě, že by se ustálila výše uvedená definice, totiž tento princip může být v nesouladu s principem daňového práva, kdy cílem není stanovení co největší daňové povinnosti, ale „správné stanovení daní“²⁴⁰. K tomuto závěru ostatně došel i Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. dubna 2006, ve kterém dovedl, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Podle Nejvyššího správního soudu pak správným zjištěním a správným stanovením daně není pouze stav, kdy daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i stav, kdy je zřejmé, že odvedl či odvede více, než by musel²⁴¹.

To, že není možné chápat princip priority fisku absolutně, dovedl i Nejvyšší správní soud, když posuzoval systém odměňování ve finanční správě. Podstatou tohoto schématu bylo udělování odměny za doměření daně a výběr nedoplatků, kdy se úředním osobám zvyšovala odměna s vybranou částkou. Nejvyšší správní soud přitom tuto praxi odmítl, když uvedl, že: „*Motivace úředních osob musí na prvním místě sledovat důsledné dodržování zákona. V daném případě správné, nikoliv co nejvyšší, zjištění a stanovení daně. K tomu disponuje správce daně potřebnými procesními nástroji, mezi jiným též daňovou kontrolou. Důsledná a poctivá kontrola daňových povinností je kýženým ideálem. Je-li ovšem výsledkem takto provedené kontroly závěr, že daňové povinnosti jsou daňovým subjektem řádně plněny, nejde přece o žádný debakl správce daně vzbuzující zklamání jeho nadřízených přecházející až v možné podezření z neschopnosti či laxnosti jen proto, že nedojde k dodatečnému doměření daně.*“²⁴²

²³⁹ Viz TĚŽKÝ, Václav. *Zákon o místních poplatcích*. Vydání k 1. 1. 2020. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-453-9., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 30. dubna 2022.

²⁴⁰ Srov. s ustanovením § 1 odst. 2 daňového řádu: „*cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“.

²⁴¹ Viz odst. 37 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 41/2013 – 33 ze dne 27. února 2014.

²⁴² Viz odst. 82, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j.1 Afs 363/2018 – 113 ze dne 14. listopadu 2019.

3.5.5 Princip hospodárnosti a ekonomické efektivity²⁴³ finančních vztahů

Finanční vztah je možné definovat jako jakýkoliv vztah související s tvorbou, rozdělováním (distribucí), přerozdělováním (redistribucí) a užitím (realizací) peněžních fondů²⁴⁴.

Tento princip zavádí tezi, podle kterého by **vztahy týkající se peněžních fondů spravovaných veřejnou finanční správou měly být hospodárné a ekonomicky efektivní, přičemž jsem názoru, že pojmy hospodárnost a ekonomická efektivita jsou do jisté míry zaměnitelné.**

Obdobný požadavek lze nalézt kodifikovaný ve vztahu k daňovému právu také v ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, přičemž z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Dále toto ustanovení stanoví, že ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.

Obsahem tohoto principu tak bude, že účastníci (veřejnoprávních) finančních vztahů, které jsou osoby veřejného práva, budou postupovat bez nedůvodných průtahů. K tomuto principu ve vztahu k daňovému právu přitom existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, kdy ten ve svém rozsudku č. j. 7 Afs 22/2003-109 ze dne 9. prosince 2004 uvedl, že ze základních zásad daňového řízení plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu a jednotlivé kroky daňové kontroly musejí po sobě následovat v přiměřených časových intervalech.

Na druhou stranu ve svém rozsudku č. j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. září 2014 Nejvyšší správní soud tyto své závěry korigoval, když uvedl, že ačkoliv je správce daně povinen při vypořádání uplatněného nároku postupovat bez zbytečných průtahů, to samozřejmě neznamená, že nemá k dispozici nástroje k prověřování správnosti plátcem uplatněného nároku

²⁴³ Ekonomickou efektivitu lze přitom definovat různě, viz str. 55 a násl., BROULÍK, Jan a Jan BARTOŠEK. *Ekonomický přístup k právu*. Vydání první. V Praze: C.H. Beck, 2015. Právo a společnost (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-573-2.

Vždy jde ale o srovnání dvou nebo více (hypotetických) situací, z nichž efektivní je ta, z níž je spojen největší užitek.

²⁴⁴ Viz str. 7, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

(zejména postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu), pokud jsou k jejich nasazení splněny zákonem stanovené podmínky.

3.5.6 Princip dozoru (a kontroly) ve veřejné finanční činnosti

Pro definování tohoto principu je nejprve nezbytné definovat pojem „dozor“. V. Sládeček správní dozor definuje jako činnost, která spočívá v pozorování a hodnocení adekvátnosti jednání určité osoby, případně i činnosti směřující k nápravě nedostatků. Správní dozor pak definuje jako zákonem povolená (podložená) činnost správy, při které dozorcí orgán (tj. orgán veřejné správy) sleduje chování nepodřízených subjektů (adresátů veřejné správy) a ve věcech své působnosti je porovnává s chováním žádoucím, tj. zda je v souladu s právními předpisy, případně s akty vydanými na jejich základě.²⁴⁵

Pro užití tohoto pojmu ve finančním právu je nicméně nutné jej dále zpřesnit, kdy pražská učebnice uvádí, že dozor ve finančním právu je možno definovat jako „*záměrný a cílevědomý postup činností subjektu finanční správy, který pozoruje jednání adresátů finančního práva nebo stav způsobený nebo ovlivněný těmito adresáty, porovnává toto skutečné jednání nebo stav s jednáním nebo stavem, který je žádán právní normou nebo vnitřním pokynem*“²⁴⁶.

Nauka dovodila, že dozor jako takový může být vykonáván nad podřízenými i nepodřízenými subjekty. Pražská učebnice totiž dovodila, že dozor je možno chápat ve dvou významech, a to *sensu lato* a *sensu stricto*. V širším slova smyslu se jedná o pozorování stavu nebo jednání existujícího a srovnání se stavem nebo jednáním žádoucím. Klíčovým znakem dozoru *sensu stricto* pak je právě jeho výkon nad nepodřízenými subjekty.²⁴⁷

Co se týká pojmu kontroly, jeho význam je stejný jako dozor *sensu stricto* s tím rozdílem, že je vykonáván v rámci podřízenosti a nadřízenosti mezi kontrolujícím a kontrolovaným subjektem.

Osobně mám nicméně za to, že existují dva významné rozdíly mezi dozorem jako takovým a kontrolou²⁴⁸, kdy obecně kontrolou je míněn dozorcí postup v rámci vztahu

²⁴⁵ Viz str. 227, SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 4., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-564-4.

²⁴⁶ Viz str. 96, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

²⁴⁷ Viz str. 94 – 95, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

²⁴⁸ Ve finančním a správním právu, v jiných právních odvětvích mají tyto pojmy jiné významy, viz například ustanovení § 174 odst. 1 trestního řádu.

nadřízenosti a podřízenosti, zatímco v případě dozoru tento vztah absentuje, kdy dozorčí a dozorovaný subjekt a kontrola je také vysoce formalizovaná, a to zejména kontrolním řádem.

Podle mého názoru je pak pojem dozoru *sensu latu* nadbytečná, kdy se obecně jedná o kontrolní a dozorčí postupy. Navíc ani legislativa nepracuje s pojmem „dozor“, kdy např. existuje Nejvyšší kontrolní úřad, a nikoliv Nejvyšší dozorčí úřad²⁴⁹.

Ve veřejné finanční správě se pak objevují oba tyto postupy, kdy nicméně je pravdou, že v případě zavedení pojmu dozor *sensu latu*, jsou v něm oba obsaženy. I tak mám ale za to, že existují argumenty pro zahrnutí pojmu „kontrola“ přímo do názvu tohoto principu, neboť dojde k vyjasnění tohoto principu.

Princip dozoru (a kontroly) ve veřejné finanční činnosti je možno definovat tak, že **všechny procesy ve veřejné finanční činnosti podléhají soustavnému pozorování a srovnání se stavem nebo jednáním žádoucím, případně mohou být předmětem takového pozorování ad hoc.**

3.5.7 Princip nezávislosti měnové a devizové politiky

Jak je již uvedeno výše, mám za to, že princip nezávislosti měnové a devizové politiky by měl tvořit jeden z odvětvových principů finančního práva.

Tento princip se poprvé objevuje v teoretické rovině v roce 1962, kdy jej publikoval ekonom Milton Friedman ve své národohospodářské stati „*Should There Be an Independent Monetary Authority?*“²⁵⁰.

Tento princip dále v České republice vychází přímo z Ústavy, respektive ze zakladatelských dokumentů Evropské unie. V České republice je postavení České národní banky, jakožto orgánu provádějícího měnovou a devizovou politiku, kodifikováno v ustanovení článku 98 Ústavy. Jeho první odstavec stanoví, že Česká národní banka je ústřední bankou státu. Hlavním cílem její činnosti je péče o cenovou stabilitu; do její činnosti lze zasahovat pouze na základě zákona.

²⁴⁹ Byť chápu, že tento argument není možné přeceňovat, kdy se naopak může jednat o legislativní nedostatek, který by právní (finanční) věda měla napomoci překlenout.

²⁵⁰ Viz str. 108 – 109, EACHTEL, Paul a Mario BLEJER. A Fresh Look at Central Bank Independence. *The Cato Journal*. Washington DC: Cato Institut, 2020, 40(1), 105-132. ISSN 1943-3468.

Ústava tak explicitně, narozdíl od Nejvyššího kontrolního úřadu, nestanovuje nezávislost České národní banky. Tato nezávislost byla dovozena zejména finanční vědou a následně potvrzena judikaturou Ústavního soudu.

Ten totiž v odůvodnění svého plenárního nálezu sp. zn. Pl.ÚS 59/2000 ze dne 20. června 2001 uvedl, že „*Ústavní soud jako východisko pro hodnocení důvodnosti předloženého návrhu bere v literatuře již vyjádřené stanovisko, podle kterého lze z čl. 98 Ústavy ČR dovodit, že Ústava ČR zakotvuje institucionální záruku existence České národní banky jako: [...] nezávislé při plnění ústavních funkcí na exekutivě a legislativě v míře, která zajišťuje splnění jejího hlavního poslání [...].*“

Ústavní soud se tak k tomu závěru přiklonil, když dále v tomto nálezu uvedl: „*Ústava ČR sice výslovně o nezávislosti České národní banky nehovoří, nicméně historickým výkladem okolností přijetí Ústavy ČR [...], teleologickým výkladem pojmu "péče o stabilitu měny" a systematickým výkladem hlavy VI. Ústavy ČR, kde je úprava České národní banky oddělena od úpravy moci zákonodárné a výkonné, lze dojít k závěru, že smyslem zakotvení ústřední banky státu v Ústavě ČR vůbec a ve zvláštní hlavě Ústavy ČR zvláště bylo právě vytvoření ústavního rámce pro její fungování nezávisle na moci zákonodárné a výkonné.*“

Na úrovni právních předpisů Evropské unie je pak nezávislost Evropské centrální banky, ale i České národní banky, jakožto tuzemské národní centrální banky, zakotvena v článku 130 SFEU. Ten stanoví, že při výkonu pravomocí a plnění úkolů a povinností svěřených jim Smlouvami a statutem ESCB a ECB nesmějí Evropská centrální banka, žádná národní centrální banka ani žádný člen jejich rozhodovacích orgánů vyžadovat ani přijímat pokyny od orgánů, institucí nebo jiných subjektů Unie, od žádné vlády členského státu ani od jakéhokoli jiného subjektu. Orgány, instituce nebo jiné subjekty Unie a vlády členských států se zavazují zachovávat tuto zásadu a nesnažit se ovlivňovat členy rozhodovacích orgánů Evropské centrální banky či národních centrálních bank při plnění jejich úkolů.

Stejně jako v případě České národní banky i nezávislost Evropské centrální banky je stanovena v nejširším možném rozsahu²⁵¹, kdy je zakázáno jakkoliv ovlivňovat členy rozhodovacích orgánů Evropské centrální banky.

²⁵¹ Viz str. 1624, SMITS, Rene. The European Central Bank's Independence and Its Relations with Economic Policy Makers. *Fordham International Law Journal*. New York, 2008, 31(6), 1614-1636. ISSN 0747-9395.

Nezávislost ústřední banky státu pak obecně může být chápána ve čtyřech dimenzích, a to institucionální, instrumentální, personální a finanční²⁵². Institucionální nezávislost znamená, že Česká národní banka nesmí přijímat pokyny od jiných orgánů nebo osob. Tato skutečnost je vyjádřena i v ustanovení § 9 odst. 1 zákona o České národní banky, kde je stanoveno, že Česká národní banka, bankovní rada ani žádný člen bankovní rady nesmějí při výkonu pravomocí a plnění úkolů a povinností svěřených jim Smlouvou o Evropské unii, Smlouvou o fungování Evropské unie a Statutem a při výkonu dalších činností vyžadovat ani přijímat pokyny od prezidenta republiky, Parlamentu, vlády a jiných orgánů České republiky, dále od orgánů, institucí nebo jiných subjektů Evropské unie, od vlád členských států Evropské unie nebo od jakéhokoli jiného subjektu.

V této souvislosti je zajímavý názor L. Sani, který v komentáři²⁵³ k tomuto ustanovení uvedl, že „*teoreticky si lze představit, že demokraticky zvolený zákonodárny sbor přijme takový zákon, který nezávislost centrální banky významně omezí, či dokonce téměř zlikviduje, a přitom zůstane ústavně naprosto konformní*“.

Mám za to, že takovýto názor ale neobstojí, a to vzhledem k výše citovanému nálezu Ústavního soudu nálezu sp. zn. Pl.ÚS 59/2000. Ten posuzoval mimo jiné ústavnost způsobu stanovení inflačního cíle České národní banky po dohodě s vládou, tedy s orgánem mocí výkonné. V tomto případě pak dospěl k rozhodnutí, že takovýto způsob stanovení inflačního cíle by byl v rozporu s nezávislostí České národní banky jako ústřední banky státu, a proto příslušnou normu zrušil pro její protiústavnost.

Další rovinou nezávislosti je nezávislost instrumentální, tedy volba nástrojů, jakými Česká národní banka zvolí dosažení cíle stanoveného jí Ústavou, tedy cenové stability. Mezi tyto nástroje patří stanovení úrokových sazeb, splatnosti a dalších podmínek obchodů prováděných podle zákona o České národní bance²⁵⁴, kdy tento okruh obchodů se výrazně rozšířil po novele zákona o České národní bance č. 219/2021 Sb., neboť od 1. srpna 2021 je Česká národní banka oprávněna obchodovat na finančním trhu s investičními nástroji a dalšími

²⁵² Viz str. 446-447, KRAS, Ireneusz. Independence of Central Bank as a Basis for Institutional Politics of Monetary Policy. *Polish Political Science Yearbook*. Adam Marszałek Publishing House, 2012, **2012**(41), 444-460. ISSN 0208-7375., viz také BAHÝLOVÁ, Lenka, Jan FILIP, Pavel MOLEK, Radovan SUCHÁNEK, Vojtěch ŠIMÍČEK a Ladislav VYHNÁNEK. *Ústava České republiky*. 1. vydání. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-814-7.

²⁵³ BARÁK, Josef, Tomáš RÝDL, Luděk SAŇA a Petr VÝBORNÝ. *Zákon o České národní bance*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-622-8.

²⁵⁴ Viz ustanovení § 23 zákona o České národní bance.

cennými papíry, devizovými hodnotami, drahými kovy, pohledávkami a dalšími aktivy formou nákupů a prodejů, repo obchodů, vkladů, výpůjček, zápůjček nebo termínovaných obchodů.

Nezávislost personální zajišťuje způsob jmenování a odvolání členů bankovní rady České národní banky, kdy platí, že všichni členové bankovní rady jsou do tohoto orgánu i do funkce guvernéra a viceguvernéřů jmenování prezidentem republiky bez kontrasignace²⁵⁵, a to na 6 let, přičemž osoba může zastávat funkci člena bankovní rady nejvýše dvakrát za život²⁵⁶.

Členové bankovní rady jsou také neodvolatelní z politických důvodů. Důvodem pro jejich odvolání může být pouze, pokud člen bankovní rady přestane splňovat podmínky pro výkon funkce nebo dopustí-li se vážného pochybení²⁵⁷. V případě odvolání z funkce guvernéra z jakéhokoliv důvodu pak může odvolaný využít postupu stanoveného v ustanovení článku 14 odst. 2 protokolu č. 4 o statutu Evropského systému centrálních bank a Evropské centrální banky, na základě kterého může on nebo rada guvernéřů Evropské centrální banky podat žalobu k Soudnímu dvoru Evropské unie z důvodu porušení Smluv nebo některé právní normy vydané k jejich provedení.

Ačkoliv některé zdroje uvádějí, že by členové bankovní rady měli mít nárok na stejnou ochranu, neboť jsou do funkce jmenování stejným způsobem ve vnitrostátním právu²⁵⁸, mám za to, že tato úprava je specifická pro Evropskou unii, neboť guvernéř centrální banky členského státu je z titulu této funkce členem orgánů Evropské centrální banky.

Co se týká vnitrostátního práva, tak všichni členové bankovní rady, tedy i osoba, která je jmenována do funkce guvernéra, mají právo obrátit se na správní soud s žalobou ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 soudního řádu správního. Na rozdíl od komentáře si pak myslím, že toto právo má i guvernéř České národní banky, který si tak může zvolit, zda podá zásahovou žalobu k českému soudu nebo žalobu podle ustanovení článku 14 odst. 2 protokolu č. 4 o statutu Evropského systému centrálních bank a Evropské centrální banky.

Pokud by se guvernéř, jak uvádí komentář, nemohl obrátit na český správní soud, mám za to, že by jeho ochrana proti nezákonnému odvolání mohla být slabší než v případě řadových členů bankovní rady nebo viceguvernéřů. K Soudnímu dvoru Evropské unie lze totiž žalobu

²⁵⁵ Srov. nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 14/01 ze dne 20. června 2001.

²⁵⁶ Viz ustanovení § 6 odst. 3 a 4 zákona o České národní bance.

²⁵⁷ Viz ustanovení § 6 odst. 10 zákona o České národní bance.

²⁵⁸ Viz BARÁK, Josef, Tomáš RÝDL, Luděk SAŇA a Petr VÝBORNÝ. *Zákon o České národní bance*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-622-8., citováno dne 15. února 2022 prostřednictvím informačního systému aspi.cz.

podat pouze pokud došlo k porušení zakládajících smluv Evropské unie nebo norem vydaných k jejich provedení. Pokud by se tak jednalo například o chybějící kontrasignaci v jeho písemném odvolání, nemohl by se guvernér České národní banky nijak bránit.

Tato ustanovení tak podle mého názoru brání personální manipulaci se členy rozhodovacích orgánů České národní banky, kterých se někteří autoři obávají²⁵⁹, a představují tak podle mého názoru efektivní uvedení principu nezávislosti měnové a devizové politiky v oblasti personální nezávislosti do praxe.

Poslední dimenzí nezávislosti České národní banky jakožto tvůrce měnové a devizové politiky je nezávislost finanční. K tomuto bodu se Ústavní soud vyjádřil ve shora citovaném nálezu sp. zn. Pl.ÚS 59/2000, kdy uvedl, že je v rozporu s ústavou, aby byla část rozpočtu České národní banky nazvaná „provozní a investiční rozpočet“ schvalována namísto bankovní radou České národní banky poslaneckou sněmovnou. V této věci pak Ústavní soud uvedl, že „i pouhým tlakem na jednoznačně oddělitelný provozní a investiční rozpočet lze ovlivňovat plnění hlavního cíle ústřední banky státu. Jinými slovy, ponecháme-li stranou otázku oddělitelnosti dvou rozpočtů pro hospodaření téže instituce, jakmile bude i jeden z těchto rozpočtů schvalován někým jiným než centrální bankou, bude vždy snadnější třeba nepřímo ovlivňovat rozhodovací procesy v bance, a tak omezovat její nezávislost“.

Vedle toho některé zdroje uvádějí jako další rovinu nezávislosti centrálních bank tak zvanou právní nezávislost²⁶⁰. Ta má spočívat v tom, že ústřední banka státu má vlastní právní osobnost a díky tomu se může jako strana účastnit projednání

Je třeba zdůraznit, že princip nezávislosti není dogma, tak jako je tomu v případě uplatnění jakýchkoliv právních principů. Příkladem zásahu do tohoto principu může být v případě devizové politiky ustanovení § 6 odst. 3 písm. a) krizového zákona²⁶¹, podle kterého může vláda za trvání nouzového stavu nařídit zákaz nabývání peněžních prostředků v cizí měně, cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů, jejichž emitentem je osoba s trvalým pobytem

²⁵⁹ Viz str. 36, BODEA, Cristina a Raymond HICKS. Price Stability and Central Bank Independence: Discipline, Credibility, and Democratic Institutions. *International Organization*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, 69(1), 35-62. ISSN 0020-8183.

²⁶⁰ Viz https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-me-more/html/ecb_independent.cs.html, citováno dne 19. ledna 2022.

²⁶¹ Přičemž ustanovení § 6 odst. 3 krizového zákona bylo do tohoto zákona vloženo novelou

nebo sídlem mimo území České republiky, jakož i penězi ocenitelných práv a závazků od nich odvozených, za českou měnu²⁶².

V případě monetární politiky by se pak mohlo jednat o ustanovení § 6 odst. 3 písm. b) až g) krizového zákona, kdy za použití kteréhokoliv tohoto ustanovení může vláda, opět za trvání nouzového stavu, ovlivňovat peněžní masy (peněžních fondů) na území České republiky. Konkrétním příkladem potom může být ustanovení § 6 odst. písm. d) krizového zákona, podle kterého vláda může zakázat prodej cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů, jejichž emitentem je osoba s trvalým pobytem nebo sídlem v České republice, osobám s trvalým pobytem nebo sídlem mimo území České republiky. Příným důsledkem tohoto zákazu je snížení objemu peněžní masy, neboť cenné papíry a zaknihované cenné papíry emitované na území České republiky nebude možné prodávat zahraničním investorům.

Bez zajímavosti v této souvislosti také není, že následky rozhodnutí vlády v oblasti měnové a devizové politiky podle ustanovení § 6 odst. 3 krizového zákona jsou soudně přezkoumatelná, a to nejen z procesního, ale i z věcného pohledu²⁶³, byť je soudy ve správním soudnictví nemohou zrušit, ale mohou je pouze neaplikovat: „*Krizové opatření vlády, které zakazuje prezenční výuku na základních školách [přičemž se jednalo o nařízení na základě ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) krizového zákona], je z hlediska systematiky pramenů práva tzv. jiným právním předpisem. Takový předpis mohou obecné soudy odmítnout použít v individuální věci, nemohou ho však zrušit.*“

Tento princip v českém právním prostředí přitom velmi výrazně koliduje s principem demokratické legitimace finanční, konkrétně měnové a devizové politiky. Je totiž nesporné, že Česká národní banka disponujícími širokými pravomocemi nejen v oblasti finanční a měnové politiky, ale také například v oblasti dohledu nad finančním trhem²⁶⁴.

Závěrem mám za to, že se skutečně jedná o princip, který se prolíná celým finančním právem, a to v jeho tradičním i úzkém vymezení²⁶⁵. Vyjádřením principu nezávislosti měnové

²⁶² Toto ustanovení přitom není žádnou novinkou, dříve bylo součástí devizového zákona, který byl již zrušen.

²⁶³ Ve vztahu k typu správní žaloby viz právní věta usnesení Ústavního soudu č.j. Pl. ÚS 1/21 – 1 ze dne 26. ledna 2021: „*Proti zásahu do základních práv spočívajícím v konkrétních důsledcích vyvolaných během nouzového stavu krizovými opatřeními dle § 5 a 6 zákona č. 240/2000 Sb., o krizovém řízení a o změně některých zákonů (krizový zákon), ve znění pozdějších předpisů, se lze domáhat ochrany zásahovou žalobou dle § 82 a násled. zákona č. 150/2000 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.*“

²⁶⁴ Viz ustanovení § 3 zákon o dohledu v oblasti kapitálového trhu.

²⁶⁵ V případě destruktivního přístupu, tedy že finanční právo jako samostatný obor neexistuje, samozřejmě takovýto princip nemá smysl.

a devizové politiky totiž může být také to, že jsou odloučeny od politiky daňové a rozpočtové, které jsou předmětem regulace finančního práva v jeho užším pojetí²⁶⁶.

3.5.8 Mezinárodní pojetí principů ve finančním právu

Tato krátká podkapitola shrnuje mezinárodní pojetí principů v odvětví, které v české finanční vědě označujeme jako finanční právo.

Z pohledu přístupu české finanční vědy jistě není bez zajímavosti také přístup, který k odvětvovým principům ve finančním právu zaujali zahraniční kolegové. Zahraniční finančněprávní nauka totiž neuvádí žádné odvětvové principy společné podoborům finančního práva v jeho fiskální i nefiskální části.

Naopak, velmi propracované jsou principy v jednotlivých finančněprávních oborech, či dokonce v jejich podoborech, kdy příkladem mohou být například principy dohledu nad finančním trhem jakožto podoboru práva kapitálového trhu²⁶⁷. Mezi tyto principy L. Garicano a R. M. Lastra uvádějí například princip extenzivní integrace dohledu nad bankovníctvím a osobami podnikajícími na kapitálovém trhu a v pojišťovnictví, princip systémového dohledu centrální bankou nebo princip motivace vykonavatelů orgánu dohledu²⁶⁸.

Stejně tak existuje propracovaná zahraniční literatura ve vztahu k principům v daňovém právu²⁶⁹, přičemž ale zahraniční literatura nenachází bohužel žádnou souvislost mezi tímto právní oborem a nefiskální částí finančního práva tak, jak jej chápe česká finanční věda²⁷⁰.

Obecně tak lze konstatovat, že v zahraniční literatuře, snad s výjimkou té polské²⁷¹, se koncept uceleného systému finančního práva, který by byl ovládaný jednotnými principy, neobjevuje.

²⁶⁶ Tedy názor, že finanční právo reguluje pouze veřejné rozpočty a věci s nimi související, viz výše.

²⁶⁷ Viz například s. 560 a násl., MORNER, Anna. *Financial Services and Regional Integration: A Comparative Snapshot. Law and Business Review of the Americas*. Dallas, Texas, USA: Dedman School of Law, 2001, 7(3), 549-588. ISSN 1571-9537.

²⁶⁸ Viz str. 606 – 615, GARICANO, L. a R. LASTRA. *Towards a New Architecture for Financial Stability. Journal of International Economic Law*. 2010, 13(3), 597-621. ISSN 1369-3034. Dostupné z: doi:10.1093/jiel/jgq041

²⁶⁹ Viz str. 38 a násl., MUDRECKI, Artur. *The Contemporary Significance of the Principle of Proportionality in Tax Law. Białostockie Studia Prawnicze*. 2021, 26(4), 37-51. ISSN 2719-9452. Dostupné z: doi:10.15290/bsp.2021.26.04.03

²⁷⁰ Viz například CHANDRAN, Ravi. *Tax Law and Accounting Principles. Singapore Journal of Legal Studies*. 1995, 1995(2), 701-708. ISSN 2182173. nebo ROBERT, Goddard a Helen ROGERS. *Tax Law and Accounting Principles. Edinburgh Law Review*. 2006, 10(2), 298-306. ISSN 1364-9809.

²⁷¹ Viz str. 46, MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6041-8.

Lze tak uzavřít, že zatímco česká finanční věda je o kompaktnosti finančního práva zahrnující jak právo související s veřejnými rozpočty, tedy zejména daňové, rozpočtové a dotační právo, tak měnové a devizové právo a právo finančního trhu²⁷², zahraniční právní věda takovýto závěr nezastává. Finanční právo je tak v zahraničí rozděleno na fiskální část a na další obory²⁷³. Nelze tak pro inspiraci nebo komparaci ve vztahu k finančněprávním principům použít závěry zahraniční právní vědy, neboť ta tyto principy vůbec neuznává.

3.6 Princip neutrality

Ačkoliv princip neutrality nepředstavuje jeden z principů finančního práva, je jím protkána hmotněprávní i procesněprávní úprava daně z přidané hodnoty. Proto mám za to, že je nutné jej v této práci přiblížit.

Předně je třeba říct, že princip neutrality daně z přidané hodnoty nelze zaměňovat s tím, že daň z přidané hodnoty je daní všeobecnou²⁷⁴. Princip neutrality daně z přidané hodnoty může být totiž vymezen tak, že na základě uvalení daně z přidané hodnoty by nemělo dojít ke změně chování ekonomických subjektů, kdy stejné nebo podobné zboží a služby by měly být zdaněny stejně, zejména by tak nemělo záviset na délce dodavatelsko-odběratelského řetězce²⁷⁵. Jedná se tak o jakýsi projev principu tržního modelu národního hospodářství, který byl vymezen výše, kdy někteří autoři uvádějí, že stav (ekonomické) neutrality je nejlépe vymezen tak, že chybí jakékoliv pobídky i odrazující podněty pro určité ekonomické chování²⁷⁶.

Neutralita daně z přidané hodnoty je harmonizována na úrovni Evropské unie²⁷⁷, kdy za použití odpočtů daně na vstupu je z osob povinných k dani sejmuto zatížení daní z přidané

²⁷² Viz str. 77, KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

²⁷³ Zatímco tak zahraniční literatura za součást finančního práva považuje právní úpravu opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, daňové právo za součást finančního práva nepovažuje, a samostatně jej tak vyčleňuje, viz str. 396, BLAIR, William. *Global Financial Law. Law and Financial Markets Review*. Taylor and Francis Ltd., 2007, 1(5), 395-400. ISSN 1752-1459.

²⁷⁴ Vedle toho těchto dvou prvků, tedy principu neutrality a všeobecnosti uvádí literatura ještě třetí prvek daně z přidané hodnoty, a to jednoduchost, viz str. 9, BARTES, Richard. *Evolution of VAT. Financial Law Review*. Gdaňsk: Jagiellonian University Press, 2018, 2018(4), 1-16. ISSN 2299-6834. Nechám nicméně na úvaze čtenáře, zda je tento princip v Evropské unii v současné době dodržován.

²⁷⁵ KUPČÍK, Petr. Specifika daňové kontroly daně z přidané hodnoty - 4. část. *FDUB. - Finanční, daňový a účetní bulletin (Wolters Kluwer)* [online]. Wolters Kluwer, 2020, 2020(4), 286004. Dostupné také z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/286004/1/2?vtextu=Covid%2BCoronavirus%2BKoronavirus%2B%22SARS%20CoV-2%22%2BSARS-CoV-2%2Bznovu#lema0>, citováno dne 25. března 2022.

²⁷⁶ Viz str. 51, PANAYI, Christiana, Werner HASLEHNER a Edoardo TRAVERSA, ed. *Research Handbook on European Union Taxation Law*. 1. vydání. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2020. ISBN 978-1-78811-083-9.

²⁷⁷ AMAND, Christian. VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system?. *World Journal of VAT/GST Law*. 2015, 2(3), 163-181. ISSN 2048-8432. Dostupné z: doi:10.5235/20488432.2.3.163

hodnoty, která byla odvedena v předchozích člancích dodavatelsko-odběratelského řetězce. Dovolání se odpočtů na vstupu samozřejmě ale nemůže přicházet v úvahu, pokud by tohoto práva mělo být zneužito pro daňový únik, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo jiného zneužití práva.

S principem neutrality tak souvisí i možnost prokázání daňového podvodu, který lze z pohledu finančního práva²⁷⁸ definovat jako situaci, kdy jeden z článků dodavatelsko-odběratelského řetězce neodvede daň a další si jí odečte, a to za účelem získání neoprávněného zvýhodnění, tedy zvýhodnění, na které nemá na základě právních předpisů nárok.

Za účelem prokázání existence daňového podvodu²⁷⁹ musí dojít nejprve k narušení neutrality daně z přidané hodnoty²⁸⁰. Narušení daňové neutrality pak probíhá zejména za použití takzvaného *missing tradera*, který je součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce a který daň z přidané hodnoty neodvede a namísto toho zmizí²⁸¹, přičemž tyto podvody zažívají svůj rozmach zejména v posledních deseti letech²⁸². Tyto podvody jsou pak vedle například obchodování s lidmi nebo kybernetických zločinů mezi prioritami Evropského úřadu pro boj s organizovanou trestnou činností (Europol) EMPACT pro období 2022 – 2025²⁸³.

²⁷⁸ Viz také ustanovení § 92g zákona o dani z přidané hodnoty. Ve vztahu k trestnímu právu je nutno také zmínit, že to ve vztahu k daňovým trestným činům termín podvodu nepoužívá, kdy na rozdíl od dotací (viz ustanovení § 212 trestního zákoníku) užívá specifickou terminologii zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

²⁷⁹ Vedle toho jsou na správce daně kladeny i další povinnosti při prokazování daňových podvodů, kdy podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 55/2016 – 38 ze dne 31. srpna 2016 platí: „*Je-li posuzované zdanitelné plnění, z něhož plátce daně z přidané hodnoty uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, součástí řetězové obchodní transakce, která vykazuje řadu znaků nestandardního obchodního jednání (články řetězce jsou nekontaktní, přeprodej zboží nedává ekonomický smysl a v rámci řetězce došlo k neodvedení daně z přidané hodnoty), nemůže správce daně odmítnout přiznat nárok na odpočet daně na vstupu na základě zjednodušující konstrukce, která uměle toto plnění izoluje od zbytku řetězce a zcela neodpovídá povaze řetězových transakcí, ale je povinen prokázat, že plátce daně z přidané hodnoty věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním.*“

²⁸⁰ KUPČÍK, Petr. Specifika daňové kontroly daně z přidané hodnoty - 4. část. *FDUB. - Finanční, daňový a účetní bulletin (Wolters Kluwer)* [online]. Wolters Kluwer, 2020, 2020(4), 286004. Dostupné také z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/286004/1/?vtextu=Covid%2BCoronavirus%2BKoronavirus%2B%22SARS%20CoV-2%22%2BSARS-CoV-2%2Bznovu#lema0>, citováno dne 25. března 2022.

²⁸¹ Tento podvod pak podle briefingu Generálního ředitelství pro vnitřní politiku Evropské unie z června 2021 představuje vedle karuselového podvodu nejrozšířenější z typů podvodů, které jsou páchany při úhradě daně z přidané hodnoty, viz [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/690462/IPOL_BRI\(2021\)690462_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/690462/IPOL_BRI(2021)690462_EN.pdf), citováno dne 22. listopadu 2021. Obdobně pak také viz Europol na internetové stránce <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>, citováno téhož dne.

²⁸² Viz str. 177 – 178, LICHNOVSKÝ, Ondřej, Jan VUČKA a Lukáš KRÍSTEK. *Trestní právo daňové*. 1. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-800-9.

²⁸³ Viz <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/eu-policy-cycle-empact>, citováno dne 21. ledna 2022.

Ve vztahu k daňové neutralitě pak podle Nejvyššího správního soudu pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému daně z přidané hodnoty nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem.²⁸⁴

Velký význam při posuzování otázky, k jakému okamžiku musí existovat daňový nedoplatek, má recentní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 85/2019 – 44 ze dne 28. dubna 2021, ve kterém Nejvyšší správní soud dovodil, že existenci chybějící daně je třeba posoudit k okamžiku, kdy správce daně vydává rozhodnutí o stanovení daně (popř. rozhodnutí o odvolání), v němž má v úmyslu odeprít daňovému subjektu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu (ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty) z důvodu, že plnění, z něhož daňový subjekt tento nárok uplatnil, bylo zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty.

K definici chybějící daně se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil tak, že chybějící daň je objektivní stav, kdy některý z článků obchodního řetězce nepřiznal či neodvedl daň. Pokud byla daň stanovena tak, že zohledňuje zdanitelná plnění, z nichž je uplatňován jiným plátcem dyně z přidané hodnoty nárok na odpočet, přičemž neexistuje nedoplatek na této dani, pak chybějící daň neexistuje.²⁸⁵

Jak je patrné z výše uvedeného, pro uvedení principu daňové neutrality v život je nezbytné, aby bylo plátcům daně uplatňovat odpočet na vstupu, kdy možnost omezení této možnosti musí být vykládána restriktivně a omezena na prokázané daňové podvody. Sama skutečnost, že předchozí článek dodavatelské-odběratelského řetězce daň neodvedl tak nemůže být daňovému subjektu přičítána k tíži²⁸⁶.

²⁸⁴ Viz odst. 25 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 304/2019 – 33 ze dne 6. srpna 2020.

²⁸⁵ Viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 85/2019 – 44 ze dne 28. dubna 2021.

²⁸⁶ Široké pojmání principu neutrality Soudním dvorem Evropské unie je nicméně v poslední době korigováno, kdy příkladem může být rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-294/20 ze dne 9. září 2021, ve kterém Soudní dvůr Evropské unie: „*Ustanovení osmé směrnice o DPH a zásady unijního práva, zejména zásada daňové neutrality, musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byla žádost o vrácení DPH zamítnuta, pokud osoba povinná k dani ve stanovené lhůtě nepředložila příslušnému daňovému orgánu, a to ani na jeho žádost, všechny dokumenty a informace požadované k prokázání jejího nároku na vrácení DPH, a to nezávisle na skutečnosti, že tyto dokumenty a informace byly předloženy touto osobou povinnou k dani z vlastní iniciativy v rámci přezkumného nebo soudního řízení proti rozhodnutí o zamítnutí takového nároku na vrácení daně, za předpokladu, že jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.*“

Zároveň je pak podle názoru Nejvyššího správního soudu se třeba vždy vypořádat i s námitkami daňového subjektu ve vztahu k daňové neutralitě²⁸⁷, kdy nestačí prokázat, že ke zkrácení došlo protiprávním plněním, ale zároveň je nutné prokázat, že o tomto protiprávním jednání daňový subjekt věděl nebo nevyvinul veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována²⁸⁸.

Druhou nutnou podmínkou tak je zavinění subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet, kdy toto zavinění může být buď přímé nebo nepřímé. Za přímé zavinění se považuje situace, kdy je tato osoba přímo zapojena do páčání protiprávního jednání. Za nepřímé pak právě nesplnění povinnosti vyvinout veškerá rozumná opatření.²⁸⁹

Princip neutrality je tak v praxi aplikován poměrně široce, což často reflektuje judikatura vztahující se k problematice uplatňování nároků na odpočet.

3.6.1 Uplatnění nároku na odpočet²⁹⁰

Soudní dvůr Evropské unie v říjnu roku 2020 vydal dvě zásadní rozhodnutí, která se týkají daně z přidané hodnoty a její správy v České republice. Konkrétně se vyjádřil k tomu, zda je možné uplatnit nárok na plný odpočet za výdaje, ze kterých mají prospěch i jiné osoby než plátce. Druhá předběžná otázka se pak týkala snížení základu daně v případě, že odběratel vstoupil do likvidace.

Soud se v rozhodnutí²⁹¹ zabýval případem, ve kterém byla kasační stěžovatelkou belgická společnost Vos Aannemingen BVBA, která podniká v oblasti výstavby a prodeje bytových domů. Společnost Aannemingen BVBA kromě výstavby a prodeje bytových nákladů hradí náklady na reklamu, administrativní náklady a odměny realitních makléřů a následně provádí úplný odpočet příslušné daně z přidané hodnoty ve vztahu k těmto nákladům.

²⁸⁷ Viz odst. 35 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 304/2019 – 33 ze dne 6. srpna 2020.

²⁸⁸ Viz odst. 58 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 60/2017 – 60 ze dne 30. ledna 2018: „Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“

²⁸⁹ Viz str. 135, SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2014. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-520-6.

²⁹⁰ Tato část práce byla po úpravách převzata z MARTINÍK, Pavel. Rozhodnutí Soudního dvora EU s dopadem na správu daně z přidané hodnoty. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2020, **2020**(12), 16-18. ISSN 1211-9946.

²⁹¹ Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-405/19 ve věci Vos Aannemingen ze dne 1. října 2020.

Tito realitní makléři nicméně vedle bytových jednotek v bytových domech inzerovali k bytovým jednotkám i prodej ideálních podílů pozemků, které byly v majetku třetích osob a které byly nabízeny a prodávány společně s byty. Stejně tak byly ideální podíly pozemků předmětem reklamy a týkají se jich i související administrativní náklady.

Belgický správce daně dovodil, že mělo dojít pouze k odpočtu daně v částečné výši, a proto rozsah nároku na odpočet daně z přidané hodnoty přiznaný této společnosti omezil tak, že částku daně z přidané hodnoty odvedenou na vstupu vynásobil zlomkem, jehož čitatelem byla cena domu a jmenovatelem součet ceny domu a ceny pozemku.

Po vyměření platebního výměru belgickým správcem daně jej společnost Aannemingen BVBA napadla správní žalobou. Zatímco soud první instance přisvědčil žalobkyni, že prodej domu a pozemku představuje jedno a totéž dodání a náklady vynaložené společností Vos Aannemingen BVBA na reklamu, administrativní náklady a odměny realitních makléřů mohou být jako celek považovány za součást režijních nákladů na jedinou hospodářskou činnost této společnosti, tj. výstavbu a prodej bytů, odvolací soud byl jiného názoru. Konstatoval totiž, že náklady a odměny spojené s prodejem podílů pozemků dalších osob nemohou být režijními náklady společnosti Aannemingen BVBA a že tato společnost měla možnost náklady přefakturovat na vlastníky podílů pozemků.

Společnost Vos Aannemingen BVBA podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek ke Kasačnímu soud Belgického království. Tvrdila zejména, že pokud je plnění na vstupu objektivně uskutečňováno pro účely provedení některých nebo všech činností zdanitelných na výstupu, může osoba povinná k dani daň zaplacenou na vstupu odpočíst v plném rozsahu, i když má z tohoto plnění prospěch i třetí osoba, která by za běžných okolností musela nést část těchto výdajů, pokud je osobní prospěch třetí osoby vedlejší ve vztahu k potřebám podniku osoby povinné k dani.

Belgický kasační soud následně podal tři předběžné otázky, jejichž podstatou bylo, zda okolnost, že z úhrady výdajů má prospěch i třetí osoba, nebrání tomu, aby mohl být (za předpokladu, že se prokáže, že mezi těmito výdaji a hospodářskou činností osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost a prospěch třetí osoby je vedlejší ve vztahu k potřebě podniku osoby povinné k dani), proveden úplný odpočet daně z přidané hodnoty zatěžující tyto náklady.

Generální advokátka Juliane Kokott nevyužila práva se k tomuto případu vyjádřit. Pravděpodobně z důvodu, že svůj objasnění svého názoru považovala za obsoletní, neboť se k problematice vyjadřovala v minulosti ve věci C-132/16.

V tomto stanovisku generální advokátka uvedla, že „[o]soba povinná k dani má nárok na odpočet daně rovněž v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, pokud náklady na dotčené služby jsou součástí režijních výdajů posledně uvedené a jsou jako takové složkou ceny zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady pak mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani“.

Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-132/16 ve věci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ze dne 14. září 2017 je nicméně nutné jako jedno z hlavních kritérií přezkoumat, zda je tato služba poskytovaná i ve prospěch třetích stran (tedy v případě analyzovaného sporu služby spojené s prodejem ideální části pozemků) omezena na to, co bylo nezbytné k zajištění dodání předmětu zdanitelného plnění plátcem, nebo zda šla nad rámec toho, co bylo pro tento účel nezbytné.

Soudní dvůr Evropské unie pak vyšel z argumentace obsažené v tomto rozsudku C-132/16 i v diskutovaném případě ve věci Vos Aannemingen. Opět dovedl, že by bylo v rozporu se zásadou neutrality daně z přidané hodnoty, kdyby osoba povinná k dani musela odvádět daň z přidané hodnoty z výdajů, které vynaložila pro potřeby svých zdanitelných plnění, pouze z důvodu, že z nich má prospěch třetí osoba.

Závěrem tak lze konstatovat, že plátce může uplatnit plný odpočet i v případě, kdy z přijatého zdanitelného plnění má (jako vedlejší následek) prospěch i třetí osoba, na tomto příkladu je pak podle mého názoru patrné, že Soudní dvůr Evropské unie vnímá princip daňové neutrality velmi extenzivně.

Druhým aspektem, který ve svém důsledku znamená stejný ekonomický dopad jako nemožnost uplatnit odpočet daně na vstupu a kterému jsem se v tomto článku²⁹² věnoval, je odepření možnosti snížit základ daně.

²⁹² Tato část práce byla po úpravách převzata z MARTINÍK, Pavel. Rozhodnutí Soudního dvora EU s dopadem na správu daně z přidané hodnoty. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2020, 2020(12), 16-18. ISSN 1211-9946.

3.6.2 Snížení základu daně z přidané hodnoty

Ve druhém významném judikátu z roku 2020 týkajícím se daně z přidané hodnoty se Soudní dvůr Evropské unie vyjádřil k možnosti snížení základu daně poskytovatelem v případě, že odběratel (plátce) vstoupí do likvidace.

Rozsudek C-335/19 ve věci E. ze dne 15. října 2020 vykládá ustanovení článku 273 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, které stanoví, že členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic, přičemž tato možnost nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

V tomto případě totiž polské právo stanovilo podmínku, že odběratel i poskytovatel musejí být v době uplatnění opravy základu daně plátcí daně z přidané hodnoty a zároveň nesmějí být v insolvenčním řízení nebo v likvidaci.

V tomto případě pak společnost E, která poskytovala služby jiné právnické osobě, plátcí daně z přidané hodnoty, splnila všechny ostatní podmínky pro snížení základu daně kromě té, že odběratel plnění byl v době uplatnění v likvidaci.

Společnost E se tak obrátila na polského ministra financí s cílem získat individuální výkladové stanovisko, zda může za této situace uplatnit snížení základu daně. Ministr financí odpověděl záporně, přičemž argumentoval zněním zákona, který tuto možnost výslovně vylučuje, a odkázal na ustanovení článku 90 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Toto ustanovení dávalo podle názoru ministra financí Polské republiky plnou diskreci při stanovení podmínek pro snížení základu daně.

Jak shrnul soud, podstatou obou otázek předkládajícího soudu je, zda článek 90 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty brání vnitrostátní právní úpravě, která váže snížení základu daně na podmínku, aby byl dlužník (i) ke dni dodání zboží nebo poskytnutí služby a zároveň (ii) ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání s cílem využít tohoto snížení registrován jako osoba povinná k dani a nebyl v insolvenčním řízení nebo v likvidaci a aby i věřitel byl ke dni předcházejícímu dni podání opravného daňového přiznání stále registrován jako osoba povinná k dani.

Soud se připojil k argumentaci uvedené v rozsudku C-672/17 ve věci *Tratave* ze dne 6. prosince 2018. Uvedl totiž, že formality stanovené na základě čl. 90 odst. 1 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, které musejí osoby povinné k dani pro snížení základu daně z přidané hodnoty splnit, se musejí omezit pouze na takové, které umožňují doložit, že po uzavření transakce s konečnou platností neobdrží protiplnění nebo jeho část.

Podmínka, že dlužník nesmí být v době opravy základu daně v insolvenčním řízení nebo likvidaci, podle názoru soudu skutečně zohledňuje dobytnost pohledávky, neboť před skončením těchto řízení nelze stupeň (ne)dobytnosti s jistotou určit. Na druhou stranu soud konstatoval, že je třeba se držet principu proporcionality.

Jeho použitím lze dojít k tomu, že nejistota související s definitivním charakterem nezaplacení by mohla být rovněž zohledněna přiznáním snížení základu daně, pokud by věřitel před ukončením insolvenčního nebo likvidačního řízení konstatoval, že jeho pohledávka s dostatečnou mírou pravděpodobnosti zůstane neuhrazena, s tím, že v případě, že by přesto nakonec došlo k zaplacení, by se tento základ daně zvýšil. Vnitrostátním orgánům by tak příslušelo, aby v souladu se zásadou proporcionality a s možností přezkumu soudem určily na základě zvláštností použitelného vnitrostátního práva důkazy o pravděpodobném dlouhodobějším nezaplacení, které by věřitel musel předložit. Tento způsob by mohl zamýšleného cíle dosáhnout stejně účinně, avšak současně by méně omezoval věřitele, který výběrem daně z přidané hodnoty na účet státu zajišťuje její předběžné financování.

Stejně tak soud přelomově dovedl, že vzhledem k tomu, že odběratel nemusí být v první řadě vůbec plátcem daně z přidané hodnoty **nebo osobou povinnou k dani**, nelze tím podmínit možnost snížení zdanitelného plnění v případě neuhrazení daňového dokladu.

Lze tak shrnout, že Soudní dvůr Evropské unie stanovil členským státům jasné mantinely pro stanovování pravidel úpravy (snížení) základu daně. Jakékoliv podmínky tak musejí vždy odpovídat testu proporcionality a musejí vždy sloužit k vyjasnění míry nejistoty nezaplacení za zdanitelné plnění.

3.7 Předčasné ukončení smlouvy protistranou poplatníka a jeho dopad na správu daně²⁹³

Zajímavá z pohledu daně z přidané hodnoty je také situace, kdy dojde k soukromoprávnímu právnímu jednání, se kterým spojuje smlouva vedle jejího ukončení také povinnost hradit smluvní pokutu nebo obdobné plnění. Může se jednat také o situaci, kdy k uzavření smlouvy nedojde a plnění je „poskytováno“ přes nesouhlas dané osoby.

Soudní dvůr Evropské unie řešil v závěru roku 2018 případ C-295/17 ve věci Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia, ve kterém se portugalský ústřední orgán pro správní rozhodčí řízení dotazoval, zda v případě, kdy z důvodů přičitatelným zákazníkům²⁹⁴ dojde k předčasnému ukončení smlouvy²⁹⁵ obsahující povinnost zůstat vázán po určitou dobu (kdy poskytovatel této služby účtuje částku odpovídající hodnotě měsíční platby, kterou by zákazník musel hradit, nedošlo-li by k ukončení smlouvy, vynásobenou počtem zbývajících měsíců doby vázanosti²⁹⁶), musí poskytovatel z této částky odvést daň z přidané hodnoty.

Jak v této věci shrnula generální advokátka Juliane Kokott²⁹⁷, Soudní dvůr Evropské unie již v minulosti posuzoval obdobnou předběžnou otázku. Vždy je třeba vyjasnit, proč a za co jsou peníze placeny, aby bylo možné posoudit, zda je o dodání nebo službu za úplatu ve smyslu směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

Paušální odškodnění za účelem nahrazení škody v důsledku odstoupení od smlouvy odběratelem (tedy nevratná záloha) nebylo vyhodnoceno jako odměna za plnění, a nepředstavovalo tak součást základu daně z přidané hodnoty²⁹⁸. Hlavním argumentem soudu v této věci bylo, že (paušální) nevratná záloha nepředstavuje plnění za individualizovanou

²⁹³ Tato část práce byla převzata z MARTINÍK, Pavel. Rozhodnutí Soudního dvora EU s dopadem na správu daně z přidané hodnoty. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2020, **2020**(12), 16-18. ISSN 1211-9946.

²⁹⁴ Například v případě, že zákazník podá výpověď.

²⁹⁵ V předmětném řízení se jednalo o poskytovatele telekomunikačních služeb, nicméně lze jej obecně vztáhnout na všechny služby.

²⁹⁶ Viz odst. 22 rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-295/17 ve věci Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia ze dne 22. listopadu 2018.

²⁹⁷ Viz odst. 35 a násl. stanoviska generální advokátky Soudního dvora Evropské unie ve věci C-295/17 Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia ze dne 7. června 2018.

²⁹⁸ Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-277/05 ve věci Société thermale d'Eugénie-Les-Bains ze dne 18. července 2007: „[...] částky zaplacené formou nevratných záloh v rámci smluv týkajících se poskytování hotelových služeb podléhajících dani z přidané hodnoty musejí být v případě, že zákazník využije možnosti odstoupení od smlouvy, která mu přísluší, a provozovatel hotelového zařízení si tyto částky ponechá, považovány za paušální odškodnění za zrušení smlouvy zaplacené jako náhrada škody vzniklé v důsledku toho, že zákazník nesplnil smlouvu, bez přímé souvislosti s jakoukoli službou poskytovanou za protiplnění, a jako takové za nepodléhající této dani“.

službu. Vedle toho také bylo také akcentováno, že nevratná záloha má nahradit následky nesplnění smlouvy.

Na druhou stranu Soudní dvůr Evropské unie v jiné věci²⁹⁹ dovedl, že částka, kterou uhradil cestující, který se nedostavil k přepravě, letecké společnosti, jež si tuto částku ponechala, je předmětem daně z přidané hodnoty. Aerolinky totiž rezervují pro tohoto cestujícího konkrétní místo v letadle, a tedy se jedná o individualizovanou službu. Vedle toho společnost může zároveň na místě určeném pro tohoto cestujícího přepravit jinou osobu. Tedy nemá primárně nahrazovací funkci, ale jde o odměnu³⁰⁰.

Generální advokátka na základě posouzení těchto dvou případů dovedla, že by předmětná platba odpovídající měsíční platbě vynásobené počtem měsíců, měla vztahovat daň z přidané hodnoty³⁰¹, a to zejména s přihlédnutím k její vysoké individualizaci – každý klient bude platit jinou částku v závislosti na zbývajícím délce doby vázanosti.

Soudní dvůr Evropské unie se pak ve svém rozsudku připojil k argumentaci generální advokátky, když stanovil, že tato platba podléhá dani z přidané hodnoty. Vedle toho dále konstatoval, že pro kvalifikaci částky předem stanovené ve smlouvě o poskytování služeb, kterou dluží zákazník při předčasném ukončení této smlouvy, není rozhodující skutečnost, že účelem této paušální částky je odradit zákazníky od nedodržení minimální doby vázanosti a nahradit škodu vzniklou hospodářskému subjektu v případě nedodržení této doby, skutečnost, že odměna obdržena obchodním zástupcem za uzavření smluv stanovujících minimální dobu vázanosti je vyšší, než je odměna určená v rámci smluv, které takovouto dobu nestanovují, ani skutečnost, že uvedená částka je ve vnitrostátním právu kvalifikována jako smluvní pokuta.

Obdobný případ byl rozhodován Nejvyšším správním soudem pod č. j. 7 Afs 124/2016-35. V tomto případě stěžovatel, kterým byla obchodní společnost, brojil proti rozhodnutí Krajského soudu v Brně³⁰², kterým byla zamítnuta jeho správní žaloba proti několika rozhodnutím ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty.

²⁹⁹ Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-250/14 ve věci Air France – KLM ze dne 23. prosince 2015 a rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-289/14 ve věci Hop!-Brit Air z téhož dne, obě spojené do jednoho řízení jako spojené věci C-250/14, C-289/14.

³⁰⁰ V tomto bodě nicméně argumentace Soudního dvora Evropské unie poněkud pokulhává, neboť i hoteliér měl možnost neobsazený pokoj „znovu“ obsadit.

³⁰¹ Viz odst. 56 stanoviska generální advokátky Soudního dvora Evropské unie ve věci C-295/17 Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia ze dne 7. června 2018.

³⁰² Jedná se o sp. zn. 31 Af 17/2013.

Stěžovatel odstoupil jako zhotovitel od smlouvy o dílo za stavu, kdy bylo dílo dokončeno z 95 %. Následně byla podána žaloba k Mezinárodnímu rozhodčímu soudu při Mezinárodní obchodní komoře, který na základě rozhodčí doložky stanovil cenu za dané práce a dále stanovil povinnost tuto cenu uhradit.

Správce daně následně z této ceny³⁰³ vyměřil daň z přidané hodnoty a dodatečným platebním výměrem nařídil daň uhradit. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel neúspěšně odvolal a následně podal správní žalobu a kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud poté, co se vypořádal s ostatními námitkami stěžovatele, uvedl, že poskytnutí služby definuje ustanovení § 14 zákona o dani z přidané hodnoty, z jehož dikce je zřejmé, že službou pro účely daně z přidané hodnoty může být velmi široký okruh jednání ekonomických subjektů (jde o všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti). Daň z přidané hodnoty je univerzální daní postihující vytvoření zásadně jakékoli přidané hodnoty, a proto zásadně (až na výjimky stanovené zákonem) nemá být nic, co by unikalo zdanění touto daní. V zásadě je pro účely daně z přidané hodnoty irelevantní, jak se poskytnutím služby změní soukromoprávní vztahy, anebo že se vůbec nezmění. Podstatná je totiž fakticita plnění.³⁰⁴

Dále Nejvyšší správní soud argumentoval, že aby bylo možné označit poskytnutou službu (který byla definována smlouvou o dílo) za předmět daně z přidané hodnoty, musí existovat přímá souvislost mezi plněním, tedy provedením díla, a odměnou, tedy v tomto případě částkou stanovenou rozhodčím soudem. I tato podmínka byla podle Nejvyššího správního soudu splněna, kdy rozhodčí soud při stanovení ceny vycházel právě ze stupně dokončení díla.

Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že bez ohledu na to, že došlo k odstoupení od smlouvy o dílo³⁰⁵ zaplacená cena souvisela s dílem a byla odvozena od ceny díla, a tedy je předmětem daně z přidané hodnoty bez ohledu na neexistenci písemné smlouvy a případné

³⁰³ Respektive z její části, neboť daň z přidané hodnoty byla částečně uhrazena.

³⁰⁴ Viz odst. 32 rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j.7 Afs 124/2016-35 ze dne 13. října 2016.

³⁰⁵ Tedy jejím zrušení od počátku, viz aktuální ustanovení § 2004 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů: „Odstoupením od smlouvy se závazek zrušuje od počátku.“, tato úprava byla převzata z tehdy platného občanského zákoníku, viz ustanovení § 48 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb.: „*Odstoupením od smlouvy se smlouva od počátku ruší, není-li právním předpisem stanoveno nebo účastníky dohodnuto jinak.*“

právní kvalifikace jako náhrady bezdůvodného obohacení objednatele (spočívající v 95% provedení díla).

Posledním soudním rozhodnutím, u kterého bych se rád zastavil, je rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 28 Cdo 3341/2019 ze dne 4. května 2020. V této věci se jednalo o (soukromoprávní) otázku, zda lze v případě bezdůvodného obohacení spočívající v užívání nemovitosti hodnotu bezdůvodného obohacení navýšit o daň z přidané hodnoty (je-li subjekt požadující náhradu bezdůvodného obohacení plátce daně z přidané hodnoty).

Nejvyšší soud rozhodl, že v případě užívání cizího prostoru bez právního důvodu (což naplňuje znak bezdůvodného obohacení) nelze jako součást náhrady za toto užívání požadovat také náhradu daně z přidané hodnoty, když uvedl, že *„v posuzované věci se žalobci přiznaná peněžitá náhrada neodvívá od smluvně sjednaného nájemného, nýbrž od (znalecky zjištěné) výše obvyklého nájemného v daném čase a místě; nelze zde proto mechanicky aplikovat závěry formulované Nejvyšším správním soudem ve [výše popsáném] rozhodnutí sp. zn. 7 Afs 124/2016, kde navíc bylo předmětné plnění poskytnuté na základě smlouvy a bezdůvodným obohacením se stalo až po zániku smlouvy odstoupením (v okamžiku, kdy byla smlouva téměř splněna). Oproti tomu totiž užívání předmětných pozemků žalovaným bez právního důvodu a proti vůli žalobce (který se domáhal jejich vyklizení), o něž jde v posuzované věci, nelze považovat za „poskytnutí služby za úplatu“.*

Nejvyšší soud tak v tomto rozhodnutí nastavil kritérium, že v případě, že je plnění „poskytnuto“ proti vůli žalobce (tedy mimo jiné bez smlouvy, která by byla platná a účinná alespoň v době plnění), nelze náhradu daně z přidané hodnoty přiznat, neboť se nejedná o fakticky poskytnuté plnění.

Lze tak shrnout, že v případě, že dochází k předčasnému ukončení smlouvy, jsou pro účely možnosti aplikace daně z přidané hodnoty klíčové dva znaky, zda je poskytované plnění individualizované a zda slouží jako odměna, nebo jako náhrada škody. Vedle toho také nelze (v soukromoprávním řízení) přiznat náhradu škody, pokud je plnění „poskytnuto“ proti vůli dané osoby.

4. Historie přenosu³⁰⁶ správy daně z přidané hodnoty na subjekty daně

První zákon o dani z přidané hodnoty, který byl účinný na území dnešní České republiky, byl federální zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1992, který byl přijat dne 16. dubna 1992. Ačkoliv tento zákon zůstal ve své účinnosti i po rozpadu České a Slovenské federativní republiky, sloužil pouze jako vodítko pro tvorbu nových předpisů, kdy od 1. ledna 1993 vstoupil v účinnost zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1992, který byl v roce 1992 přijat Českou národní radou³⁰⁷ a který měl při aplikaci přednost³⁰⁸.

I přes to, že ani jeden z těchto zákonů neobsahoval specifické povinnosti pro osoby povinné k dani, jak je chápeme z pohledu dnešního zákona o dani z přidané hodnoty, nebo jiné osoby, samozřejmě již v této době platil princip přenosu důkazního břemene na poplatníka spojený s autoaplikací daňového práva. Tento princip byl vyjádřen v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, který stanovil, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle mého názoru lze jednoznačně považovat za součást správy daně mimo jiné vyhledávací činnost a postup k odstranění pochybností, který je popsán výše. Vyhledávací činnost byla přitom součástí i procesního předpisu, který předcházel daňovému řádu, tedy zákonu o správě daní a poplatků.

Tento zákon od nabytí až po pozbytí účinnosti obsahoval ve svém ustanovení § 36³⁰⁹ základní podmínky pro realizaci vyhledávací činnosti, přičemž bylo výslovně stanoveno, že se jedná o činnost správce daně.

Obdobně pak také zákon o správě daní a poplatků po celou dobu své účinnosti obsahoval ustanovení upravující tzv. vytýkácí řízení, přičemž se jednalo o ustanovení § 43 zákona o správě

³⁰⁶ K pojmu „přenos“ ve finančním právu viz podkapitola disertační práce 3.1.

³⁰⁷ Tento postup byl zpětně umožněn čl. 7 ústavního zákona č. 542/1992 Sb., o zániku České a Slovenské Federativní Republiky, ve znění ke dni účinnosti tohoto zákona.

³⁰⁸ Viz ustanovení čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, ve znění ke dni účinnosti tohoto zákona.

³⁰⁹ Toto ustanovení bylo dvakrát novelizováno, poprvé se jednalo o velkou daňovou novelu zákon č. 323/1993 Sb., která s účinností k 1. lednu 1994 výslovně umožňovala správci daně sdružovat informace a informační systémy sloužící k rozdílným účelům, přičemž správce daně současně mohl potřebné informace požadovat z jiných informačních systémů i na technických nosičích dat.

Druhá a poslední novela zákona o správě daní a poplatků s dopadem na toto ustanovení byla spíše technického rázu, kdy nově bylo zákonem č. 444/2005 Sb. s účinností ke dni 11. listopadu 2005 v ustanovení § 36 stanoveno, že správce daně je oprávněn sdružovat informace a informační systémy bez ohledu na původní účel jejich shromažďování.

daní a poplatků. To lze považovat z dnešního pohledu za postup k odstranění pochybností, byť terminologie zákona o správě daní a poplatků je v tomto případě jiná.

Stejně jako v případě vyhledávacího řízení toto ustanovení stanovilo, že to byl správce daně, kdo v případě, že vzniknuly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného přiznání nebo hlášení a dokladů poplatníkem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělil tyto pochybnosti poplatníkovi, přičemž dále jej měl vyzvat, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Mám za to, že od roku přijetí prvního zákona o dani z přidané hodnoty došlo k výraznému přenosu správy daní ze správce daně, kdy zejména v oblastech, které byly tradičně součástí výše popsané vyhledávací činnosti nebo postupu k odstranění pochybností jsou na osoby zúčastněné na správě daní uvalovány povinnosti, aniž by jim to bylo jakkoliv kompenzováno³¹⁰.

Naopak, osoby zúčastněné na správě daní jsou motivovány pouze negativně, přičemž případný postih je možné rozdělit na dvě kategorie.

První kategorií je správní trest ve formě pokuty, kdy se může jednat například o pokutu za nepodané kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, která může minimálně činit 1 000 Kč a maximálně 50 000,- Kč³¹¹.

Druhým typem sankce je následek, který sice nemá charakter trestu, ale má také ekonomický dopad na daňový subjekt. Jedná se například o stav, kdy plátce neprověří, zda je osoba, která mu poskytla zdanitelné plnění, vedena jako nespolehlivý plátce, protože v minulosti závažným způsobem porušila své povinnosti ke správě daně z přidané hodnoty. V takovém případě pak ze zákona vzniká ručení za odvedení daně tímto poskytovatelem³¹².

Klíčovou otázkou nicméně je, zda všechny instituty uvedené v této části disertační práce představují skutečně přenos správy daně na některou osobu zúčastněnou na správě daní.

³¹⁰ To, že lze určitým způsobem kompenzovat nové povinnosti stanovené daňovými zákony ukázalo například zavedení slevy na dani na evidenci tržeb v ustanovení § 35bc zákona o daních z příjmů. Toto vcelku jednoduché ustanovení stanovilo jednak výši slevy na dani ve výši 5 000,- Kč, dále stanovilo omezení její výše v případě poplatníků s nízkým základem daně ze samostatné činnosti a dále stanovilo, že tuto slevu šlo uplatnit pouze ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník poprvé zaevidoval tržbu, kterou má podle zákona o evidenci tržeb povinnost evidovat.

³¹¹ Viz ustanovení § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž s povinností podat kontrolní hlášení jsou spojena možnost uložit i další pokuty.

³¹² Viz ustanovení § 109 odst. 3 zákona o daně z přidané hodnoty.

Ačkoliv totiž může být konstatováno, že jejich společným prvkem je v neobecnější rovině stejný cíl, a to zlepšení stanovení a výběru daně z přidané hodnoty, představují skutečně přenos správy daní, nebo k dosažení tohoto cíle jdou jinou cestou?

Na tomto místě je tak nutné uceleně definovat pojem „přenos správy daní“, za použití závěrů uvedených výše v této disertační práci.

Správu daně lze z teoreticko-právního pohledu definovat jako postup, který je součástí veřejné finanční správy a který stanoví způsob, jakým má být příslušná daň v širším slova smyslu nalezena (stanovena) a jakým má být uhrazena.

Přenos pak v tomto konkrétním případě představuje **delegaci práv a povinností práv správce daně na osobu zúčastněnou na správě daní.**

Přenos správy daní pak podle mého názoru je možné z teoretického pohledu definovat jako **(a) delegaci práv nebo povinností na (b) osobu zúčastněnou na správě daní, (c) které souvisejí s postupem, jenž byl původně realizován v rámci veřejné finanční správy správcem daně a (d) kterým dochází ke stanovení způsobu, jakým má být příslušná daň v širším slova smyslu nalezena (stanovena) a jakým má být uhrazena.**

Mám tak za to, že aby určité legislativní opatření mohlo být považováno za projev přenosu správy daní, musí být naplněny všechny tyto čtyři znaky.

Vždy je také nutné stanovit, k jakému časovému okamžiku bude to, zda k přenosu došlo, posuzováno. Mám za to, že vhodným okamžikem je přijetí aktuálně účinného zákona o dani z přidané hodnoty, a to zejména proto, že tento právní předpis byl přijímán v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie³¹³.

4.1 Souhrnné hlášení

První specifické povinnosti pro subjekty daně se v případě daně z přidané hodnoty objevují v souvislosti s přijetím zákona o dani z přidané hodnoty, který je ve znění pozdějších předpisů účinný dodnes.

³¹³ Viz str. 1 důvodové zprávy k tomuto zákonu: „Hlavním cílem připravovaného nového znění zákona je provést změny, které by měly odstranit některé dílčí odlišnosti uplatňování daně z přidané hodnoty oproti závazným směrnici, doporučením nebo obvyklé praxi v zemích Evropské unie a sladit tak plně legislativní úpravu platnou pro Českou republiku s předpisy Evropské unie. Výjimkou jsou pouze ta ustanovení, u nichž ČR v jednáních o přístupu ČR do EU v listopadu 2001 uspěla se žádostí o přechodné období [...] a nebo o trvalou výjimku [...]“

Zde se v ustanovení § 102 objevila povinnost podání souhrnného hlášení pro plátce, který uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. Tato povinnost přitom nepramenila z české legislativy, ale implementovala články 262–271 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty v účinném znění ke dni 1. května 2004. Toto ustanovení mělo za cíl umožnit správci daně ověřit údaje o poskytnutých plněních mimo tuzemsko, a to včetně těch obdržených v rámci mezinárodní spolupráce, případné nejasnosti odstranit a tyto údaje využít pro stanovení daňové povinnosti³¹⁴.

V případě souhrnného hlášení jde jednoznačně o delegaci povinností, kdy se plátcům a dalším osobám zúčastněným na správě daně³¹⁵ ukládá podat vedle daňového přiznání další řádné daňové tvrzení³¹⁶. Tato povinnost přitom odráží dřívější (i současné) právo správce daně požadovat informace, které jsou předmětem tohoto daňového tvrzení, nejedná se tak o vznik nových práv nebo povinností. Podmínky (a) a (b) jsou tak splněny.

Osoba, která má povinnost podat souhrnné hlášení pak správci daně poskytuje informace, které dříve mohl získat pouze v rámci některého z kontrolních nebo vyhledávacích postupů, což jsou postupy, které jsou bezesporu součástí veřejné finanční správy prováděné pouze správcem daně, a to většinou v rámci mezinárodní spolupráce v oblasti daní. Mám tak za to, že i podmínka (c) je naplněna.

Vzhledem k tomu, že kontrolní a dozorčí postupy jsou beze sporu součástí veřejnoprávní správy daní, neboť některé jejich výsledky mohou být použity jako podklad pro stanovení výše daně v konkrétním případě, bude naplněna i podmínka uvedená pod písmenem (d). Dalším podpůrným argumentem pro tento závěr pak je systematický výklad, kdy ustanovení upravující vyhledávací a kontrolní postupy jsou zahrnuta v části druhé daňového řádu nazvané „obecná část o správě daní“.

Z výše uvedeného by se mohlo zdát, že souhrnné hlášení naplňuje definici přenosu správy daní na osobu zúčastněnou na správě daní, tedy konkrétně na plátce daně nebo na identifikovanou osobu. Není tomu tak, a to proto, že ustanovení ukládající tuto povinnost bylo v zákoně o dani z přidané hodnoty od počátku jeho účinnosti, ve vztahu k „rovnovážnému“

³¹⁴ Viz ustanovení § 102 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném ke dni 1. května 2004.

³¹⁵ Na rozdíl od kontrolního hlášení povinnost podat souhrnné hlášení platí také pro identifikované osoby, viz ustanovení § 102 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

³¹⁶ Ve smyslu ustanovení § 1 odst. 4 písm. a) daňového řádu.

stavu panujícím po přijetí zákona tak k žádnému přenosu nedošlo. O přenos správy daní by se jednalo pouze v případě, kdy bychom zafixoval bod více v minulosti.

4.2 *Reverse charge*

S účinností od 1. ledna 2006 se pak objevil nový koncept *reverse charge*, tedy přenesení daňové povinnosti, kdy došlo zákonem č. 545/2005 Sb. k jeho zavedení pro dodání zlata. Tento princip může být jinými slovy popsán tak, že namísto plátce, který zdanitelné plnění uskutečňuje, daň přiznává i hradí plátce, kterému je zdanitelné plnění poskytováno.

Na úrovni Evropských společenství se poprvé koncepce přenesení daňové povinnosti objevuje v roce 1977, kdy byla přijata šestá směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

V České republice se pak několika novelizacemi zákona o dani z přidané hodnoty tento princip rozšiřoval na stále více zdanitelných plnění. S účinností ke dni 1. ledna 2012 bylo novelizováno ustanovení § 92a zákona o dani z přidané hodnoty, které do této doby upravovalo režim přenesení daňové povinnosti pro dodání zlata. Nově bylo toto ustanovení pojato jako obecné ve vztahu k režimu *reverse charge* a specifická úprava pro dodání zlata byla přesunuta do ustanovení § 92b zákona o dani z přidané hodnoty.

Vedle dodání zlata byla také zavedena nová plnění, na která se tento režim vztahoval. Jednalo se podle ustanovení § 92c o dodání zboží uvedeného v příloze 5 tehdy účinného zákona o dani z přidané hodnoty, mezi které patřily různé druhy odpadů, dále pak obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů podle ustanovení § 92d tohoto zákona a na poskytnutí stavebních nebo montážních prací ve smyslu ustanovení § 92e tohoto zákona. Režim přenesení daňové povinnosti se tak postupně začal rozšiřovat na další zdanitelná plnění.

S účinností ke dni 1. dubna 2015 pak novelou zákona o dani z přidané hodnoty č. 360/2014 Sb. došlo k zavedení dvou režimů přenesení daňové působnosti, a to režimu trvalého a dočasného. Zatímco na trvalý režim byl přejmenován stávající režim přenesení daňové povinnosti, dočasný režim mohla vláda stanovit pro dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedené v příloze 6 k tehdy účinnému zákonu o dani z přidané hodnoty³¹⁷. Mezi toto zboží a služby patřilo například dodání mobilních telefonů, kterými se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí zařízení vyrobená nebo upravená pro použití ve spojení se sítí, která má licenci, a

³¹⁷ Viz bod 66 a násl. zákona č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, ve znění ke dni vyhlášení tohoto zákona.

provazovaná na stanovených frekvencích, bez ohledu na to, zda mají další využití. Dále tam patřilo například dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy³¹⁸.

Také se touto novelou rozšířil okruh zdanitelných plnění, na které bylo aplikováno, kdy nově se trvalý režim přenesení daňové povinnosti vztahoval také na dodání nemovité věci, v případě, že se plátce rozhodl, že daň bude u pozemků nebo vybraných nemovitých věcí bude uplatňovat.

Systém *reverse charge* byl následně dále rozšiřován, a to jak co se týká dočasného použití, kdy se jednalo o nařízení vlády č. 11/2016 Sb. a nařízení vlády č. 296/2016 Sb. i trvalého použití, kdy se jednalo o novelizační zákon č. 170/2017 Sb. Na základě tohoto zákona došlo k rozšíření trvalého režimu přenesení daňové povinnosti na a poskytnutí zprostředkování dodání zlata a poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce.

V průběhu času tak došlo k velkému rozšíření působnosti přenesení daňové povinnosti na celou řadu zdanitelných plnění. Nedošlo nicméně k jeho úplnému zavedení na veškerá plnění poskytnutá plátcem, a to přesto, že plošné zavedení institutu *reverse charge*, tedy přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty z poskytovatele plnění na jeho příjemce (odběratele), bylo jedním z klíčových prvků evropského systému daně z přidané hodnoty, který vláda České republiky do voleb do Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky v roce 2021 na úrovni Evropské unie prosazovala³¹⁹. Od tohoto opatření si Ministerstvo financí České republiky slibovalo zejména pokles karuselových podvodů spojených s daní z přidané hodnoty.

Úvodem je třeba zdůraznit, že *reverse charge* bude může být na základě článku 199c odst. 1 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty zavedeno pouze v případech, kdy zdanitelná plnění u zboží a služeb u jednotlivých transakcí přesáhnou 17 500 EUR (v přepočtu cca 450 000 Kč). Zavedení tohoto režimu je umožněno směrnicí Rady (EU)

³¹⁸ Viz bod 88 zákona č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, ve znění ke dni vyhlášení tohoto zákona.

³¹⁹ Tato snaha materializovala v následující návrh projednaný dne 8. listopadu 2019 na ECOFIN: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10726-2019-INIT/en/pdf>.

2018/2057³²⁰, která novelizovala směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty, a prováděcím rozhodnutím Rady 2019/1903³²¹.

Pro zavedení tohoto režimu nicméně existuje, nebo spíše v době uzavření tohoto rukopisu existovala, komplexní kritéria, kdy vedle výše uvedeného limitu pro plnění bylo nutné dodržet všechny podmínky stanovené ustanovením článku 199c odst. 1 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Mezi tyto podmínky patří, že členský stát, který hodlá tento režim přenesení daňové povinnosti použít, musí prokázat, že jiná kontrolní opatření nejsou dostatečná pro boj proti kolotočovým podvodům³²² na jeho území, zejména specifikací uplatňovaných kontrolních opatření a konkrétních důvodů, proč tato opatření nejsou účinná, jakož i důvodů, proč se správní spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty ukázala jako nedostačující nebo že členský stát prokáže, že podnikům a správcům daně nevzniknou zavedením všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti náklady vyšší než náklady vzniklé v důsledku uplatňování jiných kontrolních opatření.

4.2.1 *Reverse charge* jako výjimka³²³

Evropské soudy režim přenesení daňové povinnosti považují pouze za výjimku z obecného pravidla: Soudní dvůr Evropské unie tak ve svém rozhodnutí ve věci C-564/15 - Farkas³²⁴ podotkl, že režim přenesení daňové povinnosti představuje výjimku ze zásady připomenuté v článku 193 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, podle níž je daň z přidané hodnoty povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, a musí být tedy vykládán restriktivně. Členskými státy umožňuje použít v situacích taxativně uvedených ve směrnici o dani z přidané hodnoty mechanismus přenesení daňové povinnosti, na jehož základě je osobou povinnou odvést daň z přidané hodnoty osoba povinná k dani, jíž je dodáno plnění podléhající dani z přidané hodnoty.

³²⁰ Dostupná zde: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32018L2057&from=EN>.

³²¹ Dostupné zde: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32019D1903&from=EN>, pro úplnost je nutno uvést, že toto rozhodnutí nicméně ke dni 30. června 2022 pozbylo platnosti.

³²² V českém jazyce je mnohem rozšířenější termín „karuselový podvod“.

³²³ Tato část práce byla po její úpravě převzata z MARTINÍK, Pavel. Institut reverse charge v praxi. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2020, 2020(3), 3-4. ISSN 1211-9946.

³²⁴ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-564/15 ve věci Farkas ze dne 26. dubna 2017.

Co se týká postihu nepoužití režimu *reverse charge*, Soudní dvůr Evropské unie v tomto svém rozhodnutí dovodil, že zásada proporcionality musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní daňové orgány uložily osobě povinné k dani, která nabyla zboží, jehož dodání spadá do mechanismu přenesení daňové povinnosti, daňovou sankci ve výši 50 % daně z přidané hodnoty, kterou je tato osoba povinna odvést daňové správě, nevznikla-li této správě žádná ztráta na daňových příjmech a nic nenasvědčuje tomu, že by došlo k daňovému úniku, což musí ověřit předkládající soud. Jinými slovy, není možné uložit drakonickou pokutu za to, že v režimu *reverse charge* odvedl daň z přidané hodnoty poskytovatel zdanitelného plnění namísto jeho příjemce.

Vedle toho také Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že „**[Z]ásady [daňové neutrality, efektivity a proporcionality] však vyžadují, aby se pořizovatel za situace, kdy je vrácení bezdůvodně naučtované daně z přidané hodnoty prodávajícím pořizovateli nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě platební neschopnosti prodávajícího, mohl obrátit se žádostí o vrácení daně z přidané hodnoty přímo na daňový orgán**“.³²⁵

Správce daně tak má povinnost vrátit daň uhrazenou plátcem, který plnění poskytl, v případě, že mělo být využito režimu přenesení daňové povinnosti a dobytost zaplacené daně na příjemci poskytnutého plnění je sporná. Soudní dvůr Evropské unie zde předřadil zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti uvedenou v českém právním řádu v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu, tedy že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích 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, před samotný cíl správy daní, tedy naplnění příjmové stránky státního rozpočtu.

Nevidím důvod pro neaplikování výše uvedených judikатурních závěrů i po případném zavedení plošného *reverse charge*, a to zejména proto, že i nadále se bude v rámci unijní legislativy jednat výjimku, a to navíc časově omezenou.

4.2.2 Aplikace limitu³²⁶

Limit pro aplikaci přenesení daňové povinnosti již dnes v některých případech existuje. Podle ustanovení § 2 odst. 2 nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo

³²⁵ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-564/15 ve věci Farkas ze dne 26. dubna 2017.

³²⁶ Tato část práce byla po její úpravě převzata z MARTINÍK, Pavel. Institut reverse charge v praxi. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2020, 2020(3), 3-4. ISSN 1211-9946.

poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů, platí, že režim přenesení daňové povinnosti se použije u zdanitelného plnění, kterým je dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000,- Kč. Vybraným zbožím se pak rozumí například kovy, odpad, mobilní telefony nebo videoherní konzole.

V praxi může nastat několik situací, kdy není jasné, zda režim přenesení daňové povinnosti použít. První situací, která může nastat je, že u plnění převyšující rozhodný limit nejprve dojde k zaplacení zálohy (a nepřiznání a neodvedení daně poskytovatelem). Následně, před dodáním zboží, dojde ke snížení hodnoty zdanitelného plnění tak, že bude pod rozhodným limitem. V takovém případě by se režim přenesení zdanitelné povinnosti podle názoru autora neměl vůbec použít a daň má být přiznána a odvedena poskytovatelem.

V opačném případě, tedy pokud dojde mezi přijetím úplaty (zálohy) a uskutečněním zdanitelného plnění k navýšení základu daně tak, že je rozhodný limit překročen, má autor za to, že by měla být daň v režimu přenesení daňové povinnosti odvedena příjemcem celá bez ohledu na přiznání a odvedení daně ze zálohy poskytovatelem. Poskytovatel má následně možnost podat opravné nebo dodatečné daňové přiznání. Plátce, který zdanitelné plnění přijímá si totiž nemůže být jistý, že poskytovatel daň přiznal a odvedl.

Teologickým výkladem tak lze podle názoru autora dovést, že základ daně v přenesení daňové povinnosti musí být vždy vypočten ze základu daně stanoveného podle § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť v případě přenesení daňové povinnosti nevzniká povinnost přiznat a odvést daň před uskutečněním zdanitelného plnění. Opačný výklad, tedy že plátce – odběratel může svoji daňovou povinnost „započítat“ proti dani (údajně) odvedené poskytovatelem by totiž nesledoval cíl zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, kterým je předcházení daňových podvodů. Ačkoliv se může tento výklad jevit jako přísný, směřuje k němu i ustanovení § 92a odst. 4 věta druhá zákona o dani z přidané hodnoty: *„Za správnost vypočtené daně odpovídá plátce, pro kterého je plnění uskutečněno“*.

V případě, že dojde ke změně hodnoty plnění až po přiznání a odvedení daně, musí podle názoru autora oba plátci, tedy jak plátce, který plnění poskytl, tak plátce, který plnění přidal, podat dodatečné daňové přiznání.

Zcela jasná je naopak situace, kdy osoba přijímající zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti nejedná v době přijetí úplaty (zálohy) přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění. V takovém případě nedojde podle ustanovení § 92a odst. 3 zákona o dani

z přidané hodnoty k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti a daň ve všech případech odvádí plátce – poskytovatel plnění.

4.2.3 *Reverse charge* jako přenos správy daně?

Otázkou, kterou je nutno zodpovědět, je, zda je možno chápat zavedení přenesení daňové povinnosti jako přenos správy daně.

Mám za to, že podmínka (a), tedy že dochází k delegaci práv a povinností, je splněna, neboť, jak sám název tohoto institutu naznačuje, dochází k přenosu povinnosti přiznat a uhradit z plátce poskytujícího zdanitelné plnění na plátce, který toto zdanitelné plnění přijal. Stejně tak lze konstatovat, že se jedná o přenos práv nebo povinností na osobu zúčastněnou na správě daní, kteroužto plátce daně, kterému bylo zdanitelné plnění poskytnuto, beze sporu je.

Podmínka (c), tedy že tento přenos souvisí s postupem, který byl původně realizován v rámci veřejné finanční správy, ale splněna není, neboť tento postup byl realizován jiným plátcem (osobou zúčastněnou na dani).

Je tak zřejmé, že v případě *reverse charge* se o přenos správy daně jednat nebude, neboť nedochází k delegaci pravomocí správce daně.

4.3 Ručení za nezaplacenou daň³²⁷

Dalším institutem, který může být ve svém důsledku chápán jako přenesení správy daně na daňového poplatníka, je institut ručení za nezaplacenou daň, jenž se poprvé objevil v novele zákona o dani z přidané hodnoty č. 47/2011 s účinností k 1. dubnu 2011³²⁸.

Ručení je vymezeno v daňovém řádu jako jeden ze způsobů zajištění daně. Na rozdíl od soukromoprávního ručení, jež je upraveno primárně v občanském zákoníku³²⁹, ručení podle daňového řádu představuje jeho veřejnoprávní protějšek³³⁰. Pro úplnost mám nicméně za to, že všechny vztahy, které na základě právní úpravy obsažené v daňovém řádu nebo v zákoně o dani

³²⁷ Tato část práce byla po úpravách převzata z MARTINÍK, Pavel. Soukromoprávní charakter ručení podle ustanovení § 109 zákona o DPH. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Praha: Wolters Kluwers, 2019, 2019(11), 8-10. ISSN 1211-9946.

³²⁸ Od zavedení tohoto institutu do 28. dubna 2016 nicméně došlo k jeho použití pouze v pěti případech, jejichž celková souhrnná částka mírně převyšovala 2 380 000 Kč, viz str. 25, BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1.vydání. V Praze: C.H. Beck, 2017. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-682-1.

³²⁹ Viz ustanovení § 2018 a násl. občanského zákoníku

³³⁰ Veřejnoprávnost zde dovozují zejména na základě povahy daňového řádu jako předpisu ryze veřejného práva.

z přidané hodnoty mohou vzniknout, veřejnoprávní v současné době nejsou. Jedná se zejména o vztah ručitele a osoby, za kterou daň z přidané hodnoty odvedl.

Daňový řád definuje ručení jako povinnost ručitele uhradit nedoplatek na dani osobou odlišnou od poplatníka,

- a) pokud mu zákon povinnost ručení ukládá,
- b) pokud mu správce daně v ručitelské výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a
- c) současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě.

Správce daně je přitom dále povinen přiložit kopii rozhodnutí o stanovení daně k ručitelské výzvě podle výše uvedeného bodu b)³³¹.

Daňový řád³³² upravuje také procesněprávní postavení ručitele, když stanoví, že subjekt, kterému byla doručena ručitelská výzva, má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt [za který ručí], a to včetně oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti správce daně³³³.

Vedle tohoto „povinného“ ručení daňový řád připouští i ručení dobrovolné, kdy správce daně může rozhodnout o přijetí ručení třetí osoby odlišné od daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně, a to na základě písemného prohlášení ručitele s úředně ověřeným podpisem³³⁴.

Jak bylo uvedeno výše, ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty je bezesporu veřejnoprávním institutem. Podle názoru autora tohoto článku je nicméně možné analogicky aplikovat ustanovení občanského zákoníku ve vztahu k jeho protějšku v daňovém řádu.

Tento názor zastávám i přesto, že je v rozporu s některými názory správně-právní nauky, a to zejména s článkem P. Matese³³⁵. Ten uvádí, že *„Rezervované postoje jsou*

³³¹ Viz ustanovení § 171 daňového řádu.

³³² Viz ustanovení § 172 daňového řádu.

³³³ Ustanovení § 52 odst. 2 daňového řádu stanoví, že *„daňový subjekt může správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní zprostit povinnosti mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění. Zanikne-li daňový subjekt bez právního nástupce, nebo zemře-li bez dědice, má oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti ministr financí.“*

Vzhledem k formulaci ustanovení § 172 odst. 1 daňového řádu lze dovodit, že subjekt, kterému byla zaslána ručitelská výzva může správce daně zprostit mlčenlivosti pouze k těm skutečnostem, se kterými byl správcem daně seznámen.

³³⁴ Viz ustanovení § 173 odst. 1 daňového řádu.

³³⁵ MATES, Pavel. Analogie ve správním právu, kdy ano a kdy ne. *Správní právo*. Praha: Ministerstvo vnitra ČR, 2011, 2011(6), 28-49. ISSN 0139-6005.

zastávány, pokud se týče analogického použití institutů správního práva, s úpravou soukromoprávní, byť může být, co do svého označení, shodná. [...] Jako příklad lze uvést ručení podle daňového řádu (§ 171-172 zákona) a ručitele za závazek podle občanského zákoníku. Postavení ručitelů je v obou případech odlišné, již jen tím, že v oblasti daňového práva vzniká takové postavení ze zákona, v oblasti soukromoprávní se tak děje projevem vůle. Podobně se vyjádřil Ústavní soud ve věci započtení v oblasti daní, kde neshledal možnost analogického použití občanského zákoníku.“

P. Mates v tomto článku³³⁶ přitom cituje usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 40/01 ze dne 31. října 2001, ve kterém Ústavní soud skutečně uvedl, že „[...] Ústavní soud podotýká, že je nutné chápat zásadní rozdíl mezi výkonem rozhodnutí nařízeným soudem a vedeným podle občanského soudního řádu a výkonem rozhodnutí vedeným podle zákona o výkonu trestu, poněvadž jde o úpravu diametrálně se lišící.“

Ačkoliv Ústavní soud v tomto případě skutečně vyloučil analogickou aplikaci občanského soudního řádu³³⁷ na institut výkonu rozhodnutí vedeného podle zákona o výkonu trestu³³⁸, existuje zde jiný náleží Ústavního soudu, který je se zaobírá přímo institutem ručení, a to v daňovém právu v širším smyslu.

Ústavní soud tak v nálezu sp. zn. I. ÚS 429/01 uvedl, že „*Veřejnoprávní režim závazku z titulu ručení za clo nemůže zcela eliminovat obecné zásady obligačněprávních vztahů, zejména pokud jde o posouzení proporcionality závazků na straně jedné u stěžovatele a na straně druhé u státu, jehož celní orgány nedostatečnou vzájemnou součinností nečinily náležitá opatření směřující k tomu, aby celní dluh nevznikl. **Ostatně, zde je třeba připomenout, že v moderním právním pojetí již není hranice mezi právem veřejným a soukromým chápána tak ostře jako v době minulé, takže soukromoprávní prvky lze mnohdy vysledovat i v právním vztahu v zásadě veřejnoprávním a naopak.***“³³⁹

Ve vztahu k rozdělení práva na soukromé a veřejné také nelze opomenout výše citované ustanovení § 1 odst. 1 věty druhé občanského zákoníku, které stanoví, že „*uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.*“ V souvislosti s daňovým

³³⁶ Viz str. 45, MATES, Pavel. Analogie ve správním právu, kdy ano a kdy ne. *Správní právo*. Praha: Ministerstvo vnitra ČR, 2011, 2011(6), 28-49. ISSN 0139-6005.

³³⁷ Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění tehdejších předpisů.

³³⁸ Zákon č. 169/1999 Sb., o výkonu trestu odnětí svobody a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění tehdejších předpisů.

³³⁹ Zvýrazněno autorem.

právem, jakožto odvětvím práva veřejného, je nicméně třeba znovu zdůraznit, že toto ustanovení *vice versa* nestanoví, že uplatňování práva veřejného je nezávislé na uplatňování práva soukromého.

Hlavní problém, který tak zbývá vyřešit, je, zda je možné obecně použít analogii pro institut ručení ve smyslu daňového řádu. Na problematiku, která není výslovně upravena v daňovém řádu, resp. ve speciálních zákonech daňového práva³⁴⁰, by pak byla použita úprava obsažená v občanském zákoníku.

Odpověď na tuto otázku podle autora tohoto článku je, že analogické použití soukromoprávní úpravy je naprosto nevyhnutelné. Podle jakých ustanovení daňového řádu by totiž jinak mohl plátce, který daň v rámci ručení odvedl, požadovat po plátcí daně kompenzaci?

4.3.1 Institut ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty

Jak již bylo uvedeno výše, koncept ručení za nezaplacenou daň byl novelou zákona o dani z přidané hodnoty³⁴¹ zaveden ve vztahu k dani z přidané hodnoty k 1. dubnu 2011. Od 1. července 2017 je pak účinné aktuální znění ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, které je označeno jako ručení příjemce zdanitelného plnění.

Úprava v zákoně o dani z přidané hodnoty tak zejména stanovuje podmínky, za kterých lze uplatnit ručení vůči plátcí, který je příjemcem zdanitelného plnění.

Hlavním znakem ručení plátce daně z přidané hodnoty, který je příjemce zdanitelného plnění je jeho akcesorický charakter, jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 5 Afs 78/2017-33 ze dne 15. února 2018. Proto je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud.

Rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku. [Ručení z]aniká společně se závazkem hlavním, není-li zákonem stanoveno jinak, přičemž takovou výjimku může představovat ustanovení § 171 odst. 2 daňového řádu³⁴².

³⁴⁰ Viz například dále zákon o dani z přidané hodnoty.

³⁴¹ Zákon č. 47/2011 Sb.

³⁴² Přičemž toto ustanovení zní: „*Zanikne-li daňový subjekt bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek tím není dotčena.*“

V tomto kontextu je třeba upozornit na rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 1729 Cdo 4828/2017 ze dne 30. května 2018, který v souladu se svou dřívější judikaturou (sp. zn. 29 Cdo 1801/2010 a sp. zn. 29 Cdo 1521/2011) a judikaturou Ústavního soudu (usnesení sp. zn. I. ÚS 3227/09) dovedl, že ani v případě soukromoprávních vztahů nedochází se zánikem právní osobnosti dlužníka k automatickému zániku akcesorického závazku: „*Ze závěru, že pohledávka zanikla z důvodu zániku dlužnické právnické osoby bez*

Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který (která) je ručením zajištěn. Nicméně, jak již bylo naznačeno výše, zánik právní osobnosti původního věřitele bez právního nástupce neznamená zánik ručení³⁴³. Subsidiarita závazku tak není úplná, neboť v případě, že povinná osoba zanikne bez právního nástupce, je stále možné vymáhat daň po ručiteli.

Z výše uvedeného, a to zejména z textu ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, je patrné, že záměrem zákonodárce nebylo v zákoně o dani z přidané hodnoty se zásadně odchýlit od obecné úpravy stanovené daňovým řádem, ale v pouze stanovit bližší podmínky uplatnění institutu ručení ve vztahu ke správě daně z přidané hodnoty. Proto jsou veškeré výše uvedené závěry k daňovému řádu použitelné i na specifickou úpravu ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty.

Za povšimnutí také stojí fakt, že správce daně může podle ustanovení § 171 daňového řádu využít i ručení, které nemá svůj původ v předpisech daňového práva, ale v zákoně o obchodních korporacích nebo v zákoně o přeměnách. Příkladem se jedná například o ustanovení § 132 odst. 1 zákona o obchodních korporacích³⁴⁴ nebo ustanovení § 59v zákona o přeměnách³⁴⁵.

4.3.2 Soukromoprávní aspekt

Vzhledem k absenci specifické úpravy řešící ručení v daňovém právu a potažmo i ve zbytku práva veřejného je tak podle názoru autora v souladu s výše uvedeným rozhodnutím Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 429/01 nutné na ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty aplikovat alespoň ustanovení § 1937 odst. 2 věty první občanského zákoníku³⁴⁶, které zní:

právního nástupce, však nelze (i kdyby byl opravdu správný) úspěšně dovozovat (na základě principu akcesority), že by bez dalšího zaniklo její zajištění poskytnuté třetími osobami.“

Občanský zákoník pak ve svém ustanovení § 2026 odst. 2 stanoví, že ručení nezaniká pro zánik právnické osoby, která je dlužníkem.

Veřejnoprávní úprava obsažená v ustanovení § 171 odst. 2 daňového řádu je tak v souladu s judikatorními závěry Nejvyššího soudu a Ústavního soudu učiněnými ve vztahu k ručení, které vzniklo v soukromoprávních vztazích.

³⁴³ Stejná, resp. velmi podobná úprava je nicméně obsažena i v ustanovení § 2026 odst. 2 občanského zákoníku: „Ručení však nezaniká, pokud dluh zanikl pro nemožnost plnění dlužníka, a ručitel jej splnit může, nebo pro zánik právnické osoby, která je dlužníkem.“

³⁴⁴ Viz toto ustanovení: „Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění.“

³⁴⁵ Viz toto ustanovení: „Společníci nebo členové české právnické osoby, kteří ručili za dluhy společnosti nebo družstva před přeshraniční přeměnou, ručí za dluhy, které vznikly do nabytí účinnosti přeshraniční přeměny, ve stejném rozsahu jako před nabytím účinnosti přeshraniční přeměny.“

³⁴⁶ Na druhou stranu je třeba uvést, že i komentář k příslušné části občanského zákoníku uvádí odkaz na ustanovení § 171 odst. 1 daňového řádu, viz KINDL, Tomáš. *Občanský zákoník*. 1 vydání. Praha: Wolters Kluwer

„Splněním dluhu vstupuje tato osoba do práv věřitele a má právo, aby jí dlužník vyrovnal, co za něho plnila.“³⁴⁷

Při absenci jiné hmotněprávní úpravy by totiž pozice ručitele podle zákona o dani z přidané hodnoty byla v opačném případě (přínejlepším) velmi nejistá. Lze také konstatovat, že v takovém případě by došlo k nastolení zjevně nespravedlivého právního stavu, kdy ručitel splnil povinnost za jiného, a proti původnímu povinnému by neměl možnost regresu.

Jiná situace nastane v případě zániku právní osobnosti původního dlužníka bez právního nástupce. V takovém případě je situace ručitele skutečně bezvýchodná, neboť nebude mít na kom regres uplatnit.

Závěrem lze shrnout, že ačkoliv ve správní vědě panuje nesoulad o tom, zda se vybraná ustanovení občanského zákoníku, resp. alespoň jeho ustanovení § 1937 odst. 2 věty první, dají analogicky aplikovat i na ručení podle daňového řádu, podle názoru autora je toto použití v praxi nevyhnutelné.

V opačném případě by totiž v případě ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty neměla osoba, které je doručena ručitelská výzva, k dispozici žádné hmotněprávní ustanovení, na základě kterého by mohla po osobě, za kterou ručila, požadovat náhradu částky zaplacené v rámci ručení.

Jako hlavní problém aktuálně účinného daňového řádu vnímám to, že jakmile správce daně zajistí odvod daně, právní úprava tímto končí, a subjektu, který tuto daň uhradil na základě institutu ručení, tak není poskytnuta ochrana proti osobě, za kterou daň odvedl.

Tento stav by se dal přitom podle mého názoru napravit vcelku jednoduše. Do daňového řádu by bylo přidáno ustanovení, kterým by bylo stanoveno, že správce daně zároveň výzvou podle ustanovení § 171 odst. 1 daňového řádu vydá i rozhodnutí, kterým stanoví plátcí, za

ČR, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-638-9. Citováno dne 5. dubna 2022 prostřednictvím informačního systému aspi.cz.

³⁴⁷ Obdobně také viz rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 33 Cdo 3923/2008 ze dne 28. ledna 2011: *„Ručení je subsidiární a akcesorický právní vztah mezi ručitelem (tj. osobou odlišnou od dlužníka) a věřitelem, který slouží k zajištění věřitelovy pohledávky z hlavního právního vztahu (mezi věřitelem a dlužníkem) a jehož obsahem je závazek ručitele uspokojit konkrétní (ručením zajištěnou) pohledávku věřitele, jestliže ji neuspokojí dlužník. Tím, že ručitel splní věřiteli dlužníkův dluh, zaniká právo věřitele domáhat se dále úhrady této pohledávky, a to nejen vůči dlužníku, nýbrž (případně) i vůči dalším osobám, které tuto pohledávku svým majetkem zajišťovaly; jinak řečeno zanikla tím věřitelova pohledávka vůči dlužníku. Ručitel, který uhradil závazek dlužníka, se stává namísto „uspokojeného“ věřitele „novým“ věřitelem dlužníka v rozsahu, v jakém uhradil závazek, a současně „vzniká ručiteli nové právo vůči věřiteli“. Plnivší ručitel tak nenabývá nárok, který měl věřitel vůči dlužníku, nýbrž nárok „nový“ na náhradu plnění poskytnutého věřiteli.“*

kterého byla daň odvedena, aby osobě uhradivší daň plnění zaplatil, přičemž tuto koncepci více rozvedu v kapitole 6 této práce.

4.3.3 Ručení za nezaplacenou daň jako přenos správy daně

Ručení za nezaplacenou daň nelze považovat za přenos správy daně, neboť není splněna ani první podmínka, tedy že dochází k delegaci práv na osoby zúčastněné na správě daně. V případě ručení totiž dochází k zavedení zcela nového konceptu, kdy je v daňovém řádu vytvořen konstrukt veřejnoprávního ručení, které ale nepředstavuje žádnou delegaci práv a povinností z jiného subjektu³⁴⁸.

4.4 Zvláštní způsob zajištění daně

Institutem v určitým ohledem navazujícím na ručení za nezaplacenou daň je zvláštní způsob zajištění daně³⁴⁹ ve smyslu ustanovení § 109a zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž tento institut byl do zákona o dani z přidané hodnoty zaveden s účinností k 1. dubnu 2011 novelou zákona o dani z přidané hodnoty č. 47/2011 Sb.

Toto ustanovení potenciálnímu ručiteli ve smyslu výše uvedeného ustanovení nabízí možnost, jak se možného rizikového ručitelského závazku zbavit, kdy platí, že *„podstatou zvláštního způsobu zajištění daně je to, že příjemce plnění nebude hradit DPH poskytovateli (jako součást úplaty za poskytnuté plnění), ale uhradí mu jen úplatu do výše ceny bez daně. Daň pak za poskytovatele plnění uhradí přímo správci daně. Současně si bude, splní-li zákonné podmínky, příjemce plnění nárokovat odpočet daně na vstupu.“*³⁵⁰

Tak jako v případě ručení nebudou podmínky (a) a (b), tedy to, že se jedná o delegaci určitých práv a povinností na osobu zúčastněnou na správě daní, splněny. Mám totiž za to, že v případě zvláštního způsobu zajištění ve smyslu ustanovení § 109a zákona o dani z přidané hodnoty dochází v případě splnění hypotéz (stanovených v ustanovení § 109a odst. 1 a 3 zákona o dani z přidané hodnoty) ke vzniku nového práva příjemce zdanitelného plnění, a to práva

³⁴⁸ Stejně jako v případě soukromoprávního ručení ve smyslu ustanovení § 2018 a násl. občanského zákoníku jej totiž lze charakterizovat jako zajištění dluhu jiné osoby, kdy se jedná o akcesorický závazek, a není tak možné, aby byl hlavní závazek vznikem ručení jakkoliv umenšen (v takovém případě by totiž bylo umenšeno i ručení). Viz odst. 8 komentáře k ustanovení § 2018 občanského zákoníku, KINDL, Tomáš. *Občanský zákoník*. 1 vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-638-9., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 25. února 2022.

³⁴⁹ Jedná se přitom o specifický institut zákona o dani z přidané hodnoty, který je koncepčně možný pouze u nepřímých daní. Daňový řád přitom ve svém ustanovení § 167 a násl. obsahuje pouze úpravu k obecnému zajištění, které může být provedeno zajišťovacím příkazem, zástavním právem, ručením, finanční zárukou nebo zálohami.

³⁵⁰ Viz str. 704, NOVOTNÁ, Monika. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-807-4008-269.

uhradit daň z přijatého zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel ve smyslu ustanovení § 171 odst. 1 daňového řádu.

Toto právo uhradit daň za jiného ale není na příjemce zdanitelného plnění delegováno z jiného subjektu, ale jedná se o vznik nového práva. Opět se tak v případě zvláštního způsobu zajištění daně nebude jednat o manifestaci přenosu správy daně na osobu zúčastněnou na správě daní.

4.5 Institut nespolehlivého plátce

Institut nespolehlivého plátce byl s účinností k 1. lednu 2013 zaveden novelou zákona o dani z přidané hodnoty č. 502/2012 Sb.³⁵¹, kdy tímto sankčním označením měli být postiženy osoby, u kterých nelze kvůli obratu rozhodnout o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty. V současné době status nespolehlivého plátce stanoven konstitutivním rozhodnutím správce daně, přičemž odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek, který může být vyloučen.

Důvodová zpráva k této novele přitom hovořila o tom, že „[Z]a závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem (např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci či daňovém přiznání), které z hlediska správy a výběru daně by nemělo prakticky žádný negativní dopad. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze spatřovat riziko daňových úniků.“

Jak nicméně vyplývá z informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení³⁵² za závažná porušení plnění povinností plátce se považuje i to, pokud plátce porušil (jednorázově) své povinnosti a k vyměření nebo doměření daně došlo na základě pomůcek nebo to, že plátce neposkytuje požadovanou součinnost, tj. nereaguje řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně.

I v případě jednorázového neuposlechnutí výzvy ze strany dotyčného plátce, tak může být na základě této informace být prohlášen za nespolehlivého plátce.

³⁵¹ Viz bod 187 tohoto zákona.

³⁵² Dostupné na tomto odkazu https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf, citováno dne 12. prosince 2021.

Ačkoliv se může zdát, že tento institut nemá s přenosem správy daně z přidané hodnoty na daňové subjekty nic společného, opak je podle mého názoru pravdou. S prohlášením osoby za nespolehlivého plátce totiž nepřímo souvisí další povinnosti, kdy jsou jednotlivé články dodavatelsko-odběratelského řetězce se povinni vzájemně kontrolovat.

Na druhou stranu se může zdát, že zavedením tohoto institutu mohlo ve skutečnosti dojít k určitému ulehčení pro daňové subjekty, kdy již před účinností tohoto ustanovení musely daňové subjekty prověřovat své obchodní partnery: „*Nejvyšší správní soud se však ztotožnil se žalovaným i s krajským soudem v tom, že podezřelých okolností o serióznosti prováděných obchodů (z daňového hlediska) zde bylo zjevných více a řada z nich by musela být dříve nebo později zřejmá i stěžovateli, pokud by o důvěryhodnosti obchodního partnera jevil alespoň základní zájem. Stěžovatel však dle svých tvrzení v podstatě své dodavatele prověřil jen minimálně. Např. shledal-li žalovaný, že společnost Itineraton (dodavatel reklamy stěžovatele v roce 2011) byla nekontaktní, stěžovatel netvrdí opačnou zkušenost, popř. není schopen prokázat, že by společnost pro něj kontaktní byla, že by řádně fungovala. To tedy naopak nesvědčí úzkému kontaktu stěžovatele se svým dodavatelem, potažmo osobami, které za něj jednaly.*“³⁵³

Osoby zúčastněné na správě daní tak v případě, že správce daně bude tvrdit, že se účastnili daňového podvodu, mají možnost tvrdit, že daná osoba nebyla zveřejněna jako nespolehlivý plátce nebo nespolehlivá osoba (viz dále), byť tento argument samozřejmě může být správcem daně rozporován, a to zejména v případě, že se bude jednat o nově vzniklou osobu.

Institut nespolehlivého plátce tak představuje pro články dodavatelsko-odběratelského řetězce další zátěž. Fakt, že daná osoba není nespolehlivým plátcem nezbavuje příjemce zdanitelného plnění dále prověřovat poskytovatele tohoto plnění. Zejména se jedná o skutkové okolnosti uvedené v ustanoveních § 109 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž vedle těchto okolností nastává také ručení příjemce zdanitelného plnění³⁵⁴ automaticky v případě, kdy je o poskytovateli tohoto plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem³⁵⁵.

³⁵³ Viz odstavec 32, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 147/2017 – 41 ze dne 27. září 2018.

³⁵⁴ Viz legislativní zkratka příjemce zdanitelného plnění uvedená v ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty: „*plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění*“.

³⁵⁵ Viz ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

Zároveň je pak těžiště právní úpravy přeneseno na orgán finanční správy, neboť pojem „porušení povinností plátce závažným způsobem“ není v daňovém řádu ani jiném právním předpise se silou alespoň zákona definováno. To může představovat rozpor s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 23/02 ze dne 30. června 2004, který jako protiústavní označil delegaci normotvorby na orgán moci výkonné, obzvláště kdy i důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterou se zavedla tzv. nespolehlivá osoba (viz dále) uvádí, že sankční povahu tak má již samotné označení „nespolehlivým plátcem“, neboť tento údaj se zveřejňuje a každý, si tak může ověřit, zda daný plátce je nebo není takto označen. Dalšími sankčními důsledky toho, že plátce získá status nespolehlivého plátce, je nemožnost změnit zdaňovací období podle § 99a zákona o dani z přidané hodnoty, a skutečnost, že ten, kdo přijímá zdanitelná plnění od nespolehlivého plátce, ex lege ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění (ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty).

Vedle toho, jak uvádí V. Balcar³⁵⁶, tak důsledkem neústavního přenesení normotvorby na správní orgán je potom mj. i nízká kvalita obsahu informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty³⁵⁷ zákona o dani z přidané hodnoty a souvisejících ustanovení, která v tomto případě fakticky supluje funkci právního předpisu; sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství, která vydala dané výkladové stanovisko, totiž nepřísluší vydávat právní předpisy a není k tomu ani vybavena.

Na otázku, zda je možné tento institut chápat jako projev přenosu správy daní, neexistuje podle mého názoru jednoznačná odpověď. Samotné zavedení tohoto institutu, tedy možnost správce daně vydat rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, rozhodně žádný přenos nepředstavuje.

Jiný závěr nicméně může být přijat v souvislosti s využíváním seznamu nespolehlivých osob, který správce daně zveřejní v souladu s ustanovením § 106ab odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. V takovém případě totiž plátcí přijímající plnění jsou motivováni do tohoto seznamu nahlížet, a to zejména tím, že mohou ručit za nezaplacenou daň, pokud je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty za něj o poskytovateli zdanitelného

³⁵⁶ Viz str. 45, BALCAR, Vladimír. Obrana pro označení plátce DPH za nespolehlivého. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 2020, 2020(9), 38-47. ISSN 1210-6348.

³⁵⁷ Dostupné na tomto odkazu https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf, citováno dne 12. prosince 2021.

plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem³⁵⁸.

Ačkoliv může být konstatováno, že prověřování obchodních partnerů může být chápáno jako přenos vyhledávací činnosti či její části na plátce přijímajícího zdanitelné plnění, je nutné si uvědomit, že nejsou přenášena žádná práva ani povinnosti. V případě, že příjemce zdanitelného plnění³⁵⁹ analýzu neprovede, nehrozí mu žádná veřejnoprávní sankce [doplnit ten judikát na odpočet na vstupu]. Nemůže se tak jednat o přenos správy daní, neboť není splněna ani podmínka (a), tedy delegace práv nebo povinností.

4.6 Institut nespolehlivé osoby

Na institut nespolehlivého plátce v určitém smyslu navazuje institut nespolehlivé osoby. Nespolehlivá osoba jako pojem byla do zákona o dani z přidané hodnoty zavedena novelou č. 170/2017 Sb., kterou se měnily některé zákony v oblasti daní.

Zatímco v případě nespolehlivého plátce, jak již název tohoto institutu napovídá, mohou být postiženy pouze osoby, kterou jsou plátcí daně z přidané hodnoty, na ostatní osoby dopadá toto ustanovení³⁶⁰. Jeho potenciální záběr je tak velmi široký, může se jednat například o identifikované osoby, nebo o osoby, po nichž je vyžadována součinnost v rámci vyhledávací činnosti. Opět přitom platí, že není zákonem stanoveno, jakým konkrétním způsobem a které povinnosti má daná osoba porušit. Pro vydání rozhodnutí stačí jakékoliv závažné povinnosti vztahující se ke správě daně.

Mám za to, že institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby příliš nepřispívají ke zlepšování plnění povinností uložených zákonem o dani z přidané hodnoty, daňovým řádem a dalšími právními předpisy.

Naopak, představují další zátěž pro podnikatele, a to zejména ty zahraniční, neboť na úrovni Evropské unie tyto instituty nejsou harmonizovány³⁶¹. Samotná absence takového označení pak nemůže být chápána jako postačující podmínka pro vyloučení ručení za nezaplacenou daň, ale toliko jako podmínka nutná. Vedle toho ani není právním předpisem

³⁵⁸ Viz ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁵⁹ Ve smyslu definice uvedené v ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁶⁰ Viz ustanovení § 106aa zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁶¹ Byť se v některých členských státech také obdobné instituty objevují, viz BALCAR, Vladimír. Status (ne)spolehlivosti daňových subjektů ve vybraných státech EU. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 2022, 2022(3), 20-29. ISSN 1210-6348.

stanoveno, jaké konkrétní povinnosti musí daná osoba porušit, aby mohla být označena za nespolehlivého plátce nebo nespolehlivou osobu.

V případě nespolehlivých osob platí stejný závěr jako v případě nespolehlivých plátců, tedy pokud nedochází k delegaci jakýchkoliv práv a povinností, nemůže se jednat o přenos správy daně.

4.7 Identifikovaná osoba a další osoby

Osoba identifikovaná k dani byla do zákona o dani z přidané hodnoty zavedena s účinností ke dni 1. ledna 2013 velkou novelou č. 500/2012 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty přitom stanoví, že identifikovanými osobami jsou osoby povinné k dani, které nejsou plátcí, nebo jakékoliv právnické osoby nepovinné k dani, pokud v tuzemsku pořízují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží³⁶².

Pro to, aby se daná ekonomicky aktivní osoba stala identifikovanou osobou není třeba žádné registrační řízení³⁶³, ale daný subjekt se jím většinou stává ze zákona³⁶⁴.

Výhodou tohoto institutu oproti plátcí daně jsou úlevy v oblasti podávání daňových tvrzení, kdy podle ustanovení § 101 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že nevznikla-li identifikované osobě ve zdaňovacím období povinnost přiznat daň, nesděljuje tuto skutečnost správci daně ve smyslu ustanovení § 136 odst. 5 daňového řádu. Hlavní nevýhodou pak je podle názoru autora fakt, že identifikovaná osoba není oprávněna uplatňovat odpočet daně z přidané hodnoty u plnění přijatých na vstupu.

Mám za to, že pojetí identifikované osoby, stejně jako zvláštní režim v případě dodání dopravního prostředku, má za cíl zajistit, aby k zdanění plnění došlo v místě, kde dochází k jeho

³⁶² Viz ustanovení § 6g zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁶³ Viz ustanovení § 97 zákona o dani z přidané hodnoty. Byť je možné i v tomto případě, stejně jako v případě plátce, se stát identifikovanou osobou na základě konstitutivního rozhodnutí správce daně, viz ustanovení § 6l zákona o dani z přidané hodnoty v kombinaci s ustanovením § 97a zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁶⁴ Viz ustanovení § 6h zákona o dani z přidané hodnoty, které stanoví, že osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou ode dne přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o

- a) poskytnutí služby,
- b) dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo
- c) dodání zboží soustavami nebo sítěmi.

Dále pak ustanovení § 6i – 6k zákona o dani z přidané hodnoty.

spotřebě. Pro tento závěr nicméně nesvědčí recitál směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, který hovoří o tom, že se cílem identifikace k dani z přidané hodnoty v členském státě je „*usnadnění obchodu uvnitř Společenství*“.³⁶⁵ Je nicméně otázkou, do jaké míry je tento cíl naplněn a zda by nebylo jednodušší koncept identifikované osoby opustit a namísto toho vytvořit vyrovnávací mechanismus mezi členskými státy v případě, že je daň z přidané hodnoty odvedena.

4.8 Kontrolní hlášení

Na rozdíl od souhrnného hlášení³⁶⁶, které implementuje evropskou úpravu obsaženou ve směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty, kontrolní hlášení je prvek národní legislativy, který nemá svůj původ v předpisech na úrovni Evropské unie.

Tento prvek správy daní byl zaveden s účinností k 1. lednu 2016 novelou zákona o dani z přidané hodnoty č. 260/2014 Sb., kdy se vedle souhrnného hlášení zavedla nová forma řádného daňového tvrzení pro daň z přidané hodnoty.

Jak uvádí také komentář k zákonu o dani z přidané hodnoty, údaje uvedené v tomto sdělení vycházejí z údajů tvrzených a sdělených správcem daně v daňovém přiznání, nicméně „jsou údaje uváděné v kontrolním hlášení mnohem detailnější“³⁶⁷. Jedná se například o čísla daňových dokladů, částky, na které jsou vystaveny, nebo o identifikaci protistrany, tedy odběratele nebo dodavatele. Zároveň považovalo Generální finanční ředitelství za nutné vydat pokyny stanovující pravidla pro jeho vyplnění³⁶⁸.

Jak vyplývá z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a zejména z rozhodnutí č.j. 6 Afs 205/2020–32 ze dne 16. prosince 2020, cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem a identifikovat – ve spojení s dalšími údaji, které má správce daně k dispozici - riziková spojení osob (řetězce, karusely), neoprávněně odčerpávající finanční prostředky z veřejných rozpočtů formou vyplácených nadměrných odpočtů. Významný faktor v tomto ohledu představuje právě včasnost zajištění údajů, které správce daně navzájem porovnává, jednotlivá kontrolní hlášení

³⁶⁵ Viz odstavec 15 recitálu směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

³⁶⁶ Viz výše.

³⁶⁷ Viz BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2008-2021. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-436-4., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 18. listopadu 2021.

³⁶⁸ Aktuální ze dne 13. ledna 2022 jsou pod č.j.748/22/7100-20118-012287 k dispozici na tomto odkazu: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny_KH_k_13-1-2022_final.pdf, citováno dne 23. dubna 2022.

spojuje formou „párování“, a tedy již v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje s údaji, které mu umožňují provést včasnou analýzu a identifikovat možná riziková spojení plátců, kteří neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou jiný článek řetězce neodvedl³⁶⁹.

Tento institutem byl předmětem přezkumu Ústavního soudu, který ačkoliv zrušil část zákona o dani z přidané hodnoty vztahující se ke kontrolnímu hlášení, o tomto prvku správy daní stanovil, že může být ústavně konformní³⁷⁰, kdy nepřisvědčil názoru navrhovatele, který se opíral zejména o právo na informační sebeurčení. Podle jeho závěrů se totiž kontrolní hlášení z hlediska obecně vymezeného rozsahu shromažďovaných údajů nevymyká jiným daňovým institutům, v jejichž rámci také dochází ke sběru údajů osobní povahy³⁷¹ a dovedl, že prošel testem proporcionality.

Ústavní soud nicméně v tomto nálezu zrušil ustanovení vztahující se k stanovení okruhu informací, které je plátce správci daně povinen poskytnout, neboť došel k závěru, že je právní norma příliš nepředvídatelná³⁷².

Vzhledem ke sběru velkého množství dat správcem daně, je dále otázkou, zda tento institut ob stojí z pohledu ochrany osobních údajů, jejíž ústavní základ představuje právo na soukromí. Někteří autoři³⁷³ ale v tomto roce i Ústavní soud³⁷⁴ ale již postavili na jisto, že tomu tak je.

4.8.1 Kontrolní hlášení jako přenos správy daně

Kontrolní hlášení je podle mého názoru ukázkou přenosu správy daní. Co se týká podmínky (a), tedy odpovědi na otázku, zda dochází k delegaci práv a povinností, mám za to, že ano. Stejně jako v případě výše uvedeného souhrnného hlášení je totiž na plátce delegována

³⁶⁹ Viz odst. 16 tohoto rozhodnutí.

³⁷⁰ Viz odst. 53 a násl. nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016.

³⁷¹ Viz odst. 67 tohoto nálezu.

³⁷² Viz právní věta tohoto nálezu: „Zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat správci daně v kontrolním hlášení. To nevylučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Ústavy) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. [...] Vymezení povinnosti toliko slovy „uvést v kontrolním hlášení předepsané údaje potřebné pro správu daně“ představuje porušení ustanovení čl. 2 odst. 4, čl. 79 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny.“

³⁷³ Viz str. 77, TULÁČEK, Michal. Právo na soukromí v kontextu správy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2016, 2016(), 70-79. ISSN 1801-6006.

³⁷⁴ Viz rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 3395/21 ze dne 28. února 2022, které je navíc vztaženo i ve vztahu k advokátům.

povinnost odpovídající právu správce daně požadovat informace při místním šetření, a to zejména při tzv. křížové kontrole³⁷⁵.

Pro delegace na osobu zúčastněnou na správě daně, tedy podmínku pod písmenem (b) platí stejný argument jako v případě souhrnného hlášení, tedy že je povinností jej podat dodavateli zdanitelného plnění, který je zcela jasně osobou zúčastněnou na správě daní.

Vedle toho je ale k dispozici i další podpůrný argument, tedy že povinnost podat kontrolní hlášení je na rozdíl od souhrnného hlášení uložena také příjemci zdanitelného plnění. To znamená že tato povinnost je delegována na dvě osoby zúčastněné na správě daní, kdy druhá osoba, tedy příjemce, neměla před zavedením tohoto institutu žádnou pravidelnou sdělovací povinnost vůči správce daně.

Stejně jako v případě souhrnného hlášení pak jsou splněny i podmínky (c) a (d), a to se stejnými argumenty.

Zároveň toto opatření bylo zavedeno po účinnosti aktuálně účinného zákona o dani z přidané hodnoty, tedy i poslední podmínka je splněna.

Mám tak za to, že lze konstatovat, že **zavedení institutu kontrolního hlášení představovalo přenos správy daně.**

4.9 Povinná elektronizace

Novelou daňového řádu a dalších souvisejících zákonů č. 283/2020 Sb. byla s účinností k 1. lednu 2021 zavedena povinnost pro všechny plátce a identifikované osoby podat elektronicky daňové přiznání, dodatečné daňové přiznání, kontrolní hlášení, souhrnné hlášení a další hlášení³⁷⁶. Sankcí za nedodržení tohoto postupu, tedy odeslání podání není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je pak neúčinnost takového podání³⁷⁷.

Zajímavé je, že daňový řád ani zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví, jaké účinky jsou spojeny s neúčinností doručení podání správci daně. Daňový řád totiž obsahuje pouze ustanovení týkající se neúčinnosti doručení jinému adresátu, o kterém pak správce daně může

³⁷⁵ Tedy současnou kontrolou u jiné osoby zúčastněné na správě daní; k definici například viz náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 597/02 ze dne 3. ledna 2005.

³⁷⁶ Viz část třetí bod 1 zákona č. 283/2020 Sb., změna daňového řádu a dalších souvisejících zákonů, přičemž tento postup je výslovně umožněn článkem 250 odst. 2 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

³⁷⁷ Viz ustanovení § 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

rozhodnout. Důvodem pro přiznání neúčinnosti doručení může být toliko to, že adresát si ze závažného a předem nepředvídatelného důvodu nemohl uloženou písemnost ve stanovené lhůtě vyzvednout³⁷⁸. V takovém případě se písemnost považuje za doručenu dnem oznámení rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení.

Tato sankce neúčinnosti byla přitom do zákona o dani z přidané hodnoty doplněna až dodatečně. Nejvyšší správní soud zpětně uvedl, že pokud v zákoně absentuje výslovná sankce neúčinnosti, je podání účinné i pokud je podáno v jiné formě, než je zákonem stanoveno: *„Nejvyšší správní soud nijak nezpochybňuje smysluplnost zavedení povinné elektronické formy podání v oblasti DPH z hlediska správy daní. Jakkoliv legitimní podklad tato povinnost může mít, sama o sobě nijak nezmenšuje účinky podání učiněných v jiném než předepsaném formátu, dostanou-li se do sféry správce daně po obsahové stránce perfektní informace, na jejichž základě bylo možné stanovit daň ve správné výši. Zájem na zjednodušení zpracovatelnosti daňového přiznání nelze upřednostnit před tímto cílem správy daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Chybně zvolený formát podání bez dalšího nezamezí předpokládaným účinkům pro správu daní, je-li toto podání schopno splnit svoji (sdělovací) funkci po obsahové stránce úplně stejně jako jiná technická podoba formuláře.“*³⁷⁹

Mám za to, že ačkoliv povinná elektronizace bezesporu představuje výrazné ulehčení správci daně, nejedná se o přenos správy daní, kdy zejména nedochází k jakékoliv delegaci práv a povinností.

V této souvislosti bych snad jen zmínil fakt, že na rozdíl od pozitivní motivace zde zákonodárce zvolil cestu přímé represe. Nemyslím si, že je to vhodný postup, neboť může zejména méně technicky zdatné fyzické osoby odradit od podnikatelské činnosti. To, že je možné zvolit pozitivní motivaci je patrné z přístupu k podání daňového tvrzení daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob.

4.10 Dodání dopravního prostředku

Za velmi specifickou z pohledu daně z přidané hodnoty a situace subjektu daně lze považovat situaci, kdy osoba, která není plátcem, pořizuje v tuzemsku nový dopravní prostředek z jiného členského státu Evropské unie.

³⁷⁸ Viz ustanovení § 48 daňového řádu.

³⁷⁹ Viz odst. 22 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 367/2018-45 ze dne 13. června 2019.

Podle ustanovení § 19 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty totiž platí, že osoba, která není plátcem a pořizuje v tuzemsku nový dopravní prostředek z jiného členského státu, je povinna předložit daňové přiznání, ke kterému přiloží kopii daňového dokladu a hlášení o pořízení nového dopravního prostředku³⁸⁰ do 10 dnů ode dne pořízení nebo ve lhůtě pro podání daňového přiznání, jde-li o identifikovanou osobu; tyto lhůty nelze prodloužit. Na základě tohoto daňového přiznání správce daně vyměří částku daně, kterou je pořizující osoba, která není plátcem, nebo identifikovanou osobou, povinna zaplatit místně příslušnému správci daně do 25 dnů ode dne, kdy jí daň byla vyměřena.

Mám za to, že se jedná o významný příklad přenosu správy daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie, kdy tento postup je samozřejmě obvyklý v případě dovozu zboží ze zemí mimo celní prostor Evropské unie a zde je i snáze pochopitelný, neboť v zahraničí vždy existuje možnost vrácení daně z přidané hodnoty v případě, že daná osoba prokáže (mimo jiné), že je státním příslušníkem jiného státu a že ke spotřebě dojde mimo území, ve kterém k pořízení zboží dochází. Při přechodu hranice celního území pak může být vedle daně z přidané hodnoty vyměřeno totiž také clo, což ale samozřejmě na vnitřním komunitárním trhu možné není.

Jedná se tak o podle mého názoru nekoncepční přenos správy daně ze správce daně a poplatníka v jednom členském státě na správce daně a osobu, která není poplatníkem v jiném členském státě a která se stala subjektem daně jen proto, že si pořídila specifické zboží, tedy nový dopravní prostředek.

Tento postup na jednu stranu vyjadřuje princip, podle kterého by plnění daní z přidané hodnoty mělo být zdaněno v místě, ve kterém dochází k jeho spotřebě, na druhou stranu ale představuje podle mého názoru významný zásah do konceptu daně z přidané hodnoty, kdy se jedná o daň nepřímou, kdy plátce a poplatník daně nejsou totožní. Na druhou stranu lze konstatovat, že i při takovémto přenesení povinnosti daň přiznat a odvést na konečného spotřebitele, který nemusí být osobou povinnou k dani, se jedná o daň ze spotřeby.

Mám navíc za to, že tato právní úprava může usnadnit páchání daňových podvodů výše popsanou formou tzv. *missing tradera*, neboť plátce může na výstupu uplatnit odpočet daně³⁸¹ a kupující, tedy například fyzická osoba se státním občanstvím mimo Evropskou unii může

³⁸⁰ Viz ustanovení § 4 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁸¹ V případě, že se jedná o případ tuzemska, bude plátce tento odpočet uplatňovat na základě ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, v případě, že se bude jednat o zahraničního plátce bude se postupovat na základě tamní ekvivalentní právní úpravy.

následně (i s předmětným dopravním prostředek) zmizet mimo celní prostor Evropské unie bez toho, aniž by odvedla daň z dodání předmětného dopravního prostředku.

Je zřejmé, že členské státy nechtějí přijít o daňové příjmy jim plynoucí z daně z přidané hodnoty. Mám tedy za to, že stejně jako v případě identifikovaných osob stojí za zavážením, zda mezi členskými státy nezavést vyrovnávací systém. Ten by na základě dat zajistil (i) správnou alokaci daňového příjmu, kdy by na základě údajů uvedených v daňovém tvrzení byl určen stát spotřeby, (ii) přinesl by zjednodušení systému daně z přidané hodnoty, kdy by vedl ke zrušení přenosu správy daně na osoby, které nejsou plátcí, a (iii) zároveň by mohl i předejít daňovým únikům, kdy by daň byla přiznávána tak jako teď pouze plátcí. Byl by tak odstraněn z mého pohledu nestabilní prvek, kdy do daňověprávního vztahu vstupují i osoby, které nejsou plátcí, a nemusí si tak jednak být vědomy všech svých povinností (a práv). Stejně tak mám za to, že pro správce daně je jednodušší více se v rámci kontrolních a jiných postupů na menší okruh subjektů.

Domnívám se, že je zřejmé, že k delegaci práv a povinností dochází, neboť příslušná fyzická osoba není ani osobou povinnou k dani³⁸². Z pohledu původního konceptu daně z přidané hodnoty, která je přiznávána a odváděna plátcí, lze beze sporu konstatovat, že došlo k delegaci práv a povinností na jinou osobu, a to na osobu zúčastněnou na správě daní.

Nicméně podle mého názoru není naplněna podmínka (c), tedy nejedná se o přenos práv a povinností, které souvisejí s postupem, který byl původně realizován v rámci veřejné finanční správy správcem daně. Povinnosti jsou totiž přenášeny z plátce majícího sídlo v jiném členském státě.

4.11 Dílčí závěr

Klíčovou otázkou nicméně zůstává, zda výše uvedené instituty zaváděné postupně do českého systému správy daně představují (i) přenos správy daně na daňový subjekt nebo na jiné osoby, nebo se „pouze“ jedná o vývoj obsahu (ii) daňověprávního vztahu nebo (iii) jiného právního vztahu mezi povinnou osobou a správcem daně.

Co se týká daňověprávní vztahu, tak vzhledem k tomu, že, jak je dovozeno výše, předmětem daňověprávního vztahu podle ustálené teorie nemohou být přímo nebo nepřímo jiná

³⁸² Viz ustanovení § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

než peněžité plnění, se s výjimkou institutu ručení nemůže jednat o úpravu daňověprávního vztahu, neboť ani nepřímo nesouvisí s peněžitým plněním.

Ve vztahu k ručení je nicméně nutné vzít v úvahu definici přenosu správy daně, jak je vymezena výše, tedy jako postup (a) delegaci práv nebo povinností na (b) osobu zúčastněnou na správě daní, (c) které souvisejí s postupem, který byl původně realizován v rámci veřejné finanční správy správcem daně a (d) kterým dochází ke stanovení způsobu, jakým má být příslušná daň v širším slova smyslu nalezena (stanovena) a jakým má být uhrazena.

Z výše uvedených institutů tuto definici splňuje podle mého názoru pouze kontrolní hlášení. Ostatní instituty, byť přijímané za stejným cílem, kterým je zlepšit výběr daní, takto charakterizovat vzhledem ke znění zákona o dani z přidané hodnoty ve znění bez aplikace jakýchkoliv novel.

Neodpustím si krátkou poznámku na závěr, kdy podle mého názoru platí, že v případě, že z právní úpravy vyplývá pro správce daně povinnost něco učinit ve prospěch jiných osob, nelze se ubránit pocitu, že správce daně tak činí až poté, co je judikaturou správních soudů donucen, jinak má tendenci volit nejvíce restriktivní výklad. A navíc tak činí pouze v tom kterém konkrétním případě. V jiných, skutkově obdobných případech, argumentuje v tom smyslu, že se na aktuální skutkové okolnosti soudní rozhodnutí nevztahuje, a musí tak dojít k změně legislativy.

Mám nicméně za to, že obecně jsou na plátce daně kladeny stále větší a větší nároky, kdy jsou to oni, namísto správce daně a dalších veřejnoprávních orgánů, kdo mají odhalovat případné daňové podvody v oblasti daně z přidané hodnoty. Příkladem kladení takových nároků může být relativně nový rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 60/2017 - 60³⁸³ ze dne 30. ledna 2018, ve kterém Nejvyšší správní soud dovodil, že *„pokud přímý dodavatel daňového subjektu nebo samotný předmět či cena dodávky, popřípadě jiné okolnosti, vykazují určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících, lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“*. Míra

³⁸³ Obdobně viz také odst. 12 a násl. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j.6 Afs 191/2021 – 41 ze dne 1. října 2021. Citovaná pasáž je pak součástí odst. 25 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j.6 Afs 191/2021 – 41 ze dne 1. října 2021, kterým nejvyšší správní soud rozhodnutí 5 Afs 60/2017 - 60 ze dne 30. ledna 2018 parafrázuje.

prověření, k jakému v konkrétním případě daňový subjekt přistoupí, se však nutně liší v závislosti na konkrétních okolnostech případu.“

Příkladem může být vrácení nesporné části odpočtu daně z přidané hodnoty, kterou se zabývaly jak tuzemské soudy, tak na jejich žádost také Soudní dvůr Evropské unie.

4.11.1 Vrácení nesporné části odpočtu daně z přidané hodnoty³⁸⁴

Problematika vrácení nesporné části daňového odpočtu totiž recentně rezonovala nejen v judikátu Ústavního soudu sp. zn II. ÚS 819/18 ze dne 22. února 2019, ale v květnu roku 2020 se dostal také před Soudní dvůr Evropské unie. Ten rozsudkem C-446/18 ve věci AGROBET CZ ze dne 14. května 2020 rozhodl o předběžné otázce českého Nejvyššího správního soudu ze 31. května 2018.

Tento judikát Ústavního soudu byl již v minulosti předmětem několika odborných článků a odborného semináře konaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 16. dubna 2019, kde byl pořádán tamní katedrou finančního práva a finanční vědy. Omezím se tedy v této podkapitole na jeho krátké shrnutí a nadále se budu věnovat dopadům rozsudku Soudního dvora Evropské unie.

Ústavní soud ve svém judikátu konstatoval, že (zjednodušeně) nadměrný odpočet je výsledkem vycházejícím ze samostatných zdanitelných plnění uskutečněných na vstupu a výstupu. Některá plnění, ať již na vstupu nebo na výstupu mohou být přitom předmětem prověřování, resp. daňové kontroly (tzv. sporná plnění), zatímco jiná plnění mohou být prostá jakýchkoli pochybností o jejich oprávněnosti (tzv. nesporná plnění).

Tento závěr Ústavního soudu nicméně podle mého názoru není plně v souladu s ustanovením § 85 odst. 2 zákona daňového řádu, které stanoví, že správce daně si stanovuje rozsah daňové kontroly sám, přičemž je oprávněn jej v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit. Správci daně tak bude postačovat, pokud formálně ponechá i rozsah daňové kontroly na všechna zdanitelná plnění v daném období, přičemž fakticky bude kontrolovat pouze plnění „sporná“. Byť se bude jednat o obcházení zákona (potažmo výše zmiňovaného judikátu Ústavního soudu sp. zn II. ÚS 819/18), prakticky takovéto jednání nebude možné žádným

³⁸⁴ Tato část práce byla převzata z MARTINÍK, Pavel. Vrácení nesporné části daňového odpočtu daně z přidané hodnoty. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2020, 2020(7-8), 7-8. ISSN 1211-9946.

způsobem postihnout, a to právě kvůli výše uvedenému ustanovením daňového řádu, které ponechává správci daně plnou flexibilitu.

Ústavní soud také podle mého názoru nesprávně nepřímo dovodil, že daňové kontrole musí vždy předcházet postup pro odstranění pochybností³⁸⁵. Tento závěr také není v souladu s textem daňového řádu komentáři: „*Ohledně zahajování daňové kontroly je nutno pamatovat, že se jedná o zahajování uprostřed probíhajícího postupu k odstranění pochybností, tj. uprostřed již probíhajícího nalézacího řízení. Odporovalo by tak smyslu a účelu, pakliže by bylo nutno lpět na procesních formalitách tak, jak je tomu u obvyklého zahajování daňové kontroly spojeného se zahájením nalézacího řízení.*“³⁸⁶

Stejně tak mám za to, že některé ze závěrů Ústavního soudu k možnost zahájení daňové kontroly, který tento zaujal v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07³⁸⁷ ze dne 18. listopadu 2007 byly již překonány rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52 ze dne 3. prosince 2009, který uvedl, že: „*Nejvyšší správní soud plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolným prováděním daňové kontroly a minimalizace zásahů správce daně do autonomní sféry daňového subjektu. Ke stejnému cíli však lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu; za situace, kdy k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv mohou dostatečně sloužit prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, přičemž Ústavní soud se touto výkladovou alternativou nezabýval, je Nejvyšší správní soud oprávněn se od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.*“

Ústavní soud nicméně i přes tyto faktické obtíže uzavřel, že chybějící zákonný základ pro zásah do vlastnického práva, chráněného článkem 11 Listiny, nelze nahradit konstatováním orgánu veřejné moci, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit. Daňový řád, resp. konkrétně jeho ustanovení § 90 odst. 3 ve spojení s ustanovením § 85 odst. 1 umožňují správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o nichž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc

³⁸⁵ Viz odst. 35 Judikátu ÚS: „*Daňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o nichž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování.*“

³⁸⁶ Viz str. 331 – 332, LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

³⁸⁷ Jedná se o závěr, podle kterého by správce daně musel mít před zahájením daňové kontroly vedoucí k vyměření (doměření) daně konkrétní podezření, které by daňovému subjektu musel sdělit.

zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování³⁸⁸.

Předběžná otázka Nejvyššího správního soudu se nicméně zaměřovala na jinou skutečnost. Její podstatou je, zda musí být články 179, 183 a 273 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, posuzované ve světle zásady daňové neutrality, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje, aby daňový orgán před skončením daňové kontroly týkající se přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém je za určité zdaňovací období vykázán nadměrný odpočet, připustil vrácení části tohoto nadměrného odpočtu vztahující se k plněním, která k okamžiku zahájení této kontroly nejsou jejím rozsahem dotčena.

K této otázce vydala své stanovisko i generální advokátka Juliane Kokott, která dne 19. prosince 2019 dovodila, že s články 167 a 168 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty není s ohledem na zásadu neutrality slučitelné pozdržet vyměření a výplatu nesporné části nárokovaného nadměrného odpočtu daně o neurčitou dobu až do okamžiku, než bude dostatečně prověřena sporná část nárokovaného nadměrného odpočtu daně³⁸⁹.

Generální advokátka k tomuto závěru dospěla zejména s přihlédnutím k tomu, že vnitrostátní pravidla členského státu musí osobě povinné k dani zejména umožnit, aby za přiměřených podmínek dosáhla uspokojení celé pohledávky vyplývající z nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a že přijatý způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě představovat jakékoli finanční riziko.

Toto riziko by ale mohlo vzniknout, kdyby bylo vyplacení uplatněného nadměrného odpočtu daně pozdrženo jen proto, že je sporná malá dílčí částka, která je detailněji prověřována. Jako příklad lze uvést nadměrný odpočet ve výši 100 000 EUR a spornou dílčí částku v řádu několika stovek EUR. Nic na tom nemění úročení při délce trvání překračující 5

³⁸⁸ Ještě jednou zdůrazňuji, že „spornost“ není podmínkou pro zahájení daňové kontroly podle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, přičemž k této otázce existuje i bohatá judikatura, vždy nicméně musí existovat. Přetrvávající pochybnosti jsou nutnou podmínkou pouze v případě, že je daňová kontrola (mandatorně) zahajována podle ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu, jako důsledek přetrvávajících pochybností po provedení postupu k odstranění pochybností.

³⁸⁹ Stanovisko generální advokátky je dostupné na <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=EABC87671FB270B2F5322FB4037CC044?text=&docid=221824&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2628825>, citováno dne 3. června 2020.

měsíců, jak je stanoví vnitrostátní právo, neboť finanční riziko během prvních 5 měsíců tímto není odstraněno a platba úroků rovněž nevyrovnává znevýhodnění, pokud jde o hotovostní tok.

Článek 183 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty tudíž podle názoru generální advokátky nedovoluje, aby nesporná část uplatněného odpočtu daně nebyla vrácena jen proto, že jiná část zůstává sporná.³⁹⁰

Soudní dvůr Evropské unie ale ve svém rozsudku zaujal poněkud odlišné stanovisko. Předně, o nespornou část nadměrného odpočtu jde, pouze pokud částka splatné daně i částka odpočitatelné daně připadající na tato plnění jsou samy nesporné. Jinými slovy, pokud není pochybnosti o výši daně na vstupu i na výstupu³⁹¹.

Soudní dvůr Evropské unie dále zdůraznil, že česká právní úprava, o níž jde ve věci v původním řízení, nedává osobě povinné k dani ani možnost prokázat oprávněnost jejích tvrzení o existenci nesporné části nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, což je v rozporu s požadavky vyplývajícími z obecné zásady řádné správy. V této věci Soudní dvůr Evropské unie již v minulosti dovodil, že uplatňuje-li členský stát unijní právo, platí i v rámci daňové kontroly požadavky plynoucí z práva na řádnou správu – odrážejícího obecnou zásadu unijního práva – a mimo jiné právo každého, aby jeho záležitosti byly řešeny nestranně a v přiměřené lhůtě³⁹².

Vzhledem k argumentům uvedeným výše, tedy zejména že v případě nadměrného odpočtu musí být nesporná jak výše daně na vstupu, tak výše daně na výstupu, dospěl Soudní dvůr Evropské unie k závěru, že právo Evropské unie nebrání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje, aby daňový orgán před skončením daňové kontroly týkající se přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém je za určité zdaňovací období vykázán nadměrný odpočet. Soudní dvůr Evropské unie tak připustil vrácení části tohoto nadměrného odpočtu vztahující se k plněním, která k okamžiku zahájení této kontroly nejsou jejím rozsahem dotčena, pakliže není možné jasně, přesně a jednoznačně určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, jehož částka přitom může být případně nižší než částka vztahující se k plněním, jež nejsou rozsahem této kontroly dotčena, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

³⁹⁰ Viz odst. 45 – 47 stanoviska generální advokátky.

³⁹¹ Viz odst. 37 Rozsudku Soudního dvora Evropské unie.

³⁹² Viz odst. 42 – 43 rozsudku Soudního dvora Evropské unie.

Soudní dvůr Evropské unie se tak významným způsobem odchýlil od stanoviska generální advokátky, a to v neprospěch daňových subjektů. Dopad tohoto judikátu tak bude v podmínkách České republiky podle mého názoru velmi omezený. Mimo jiné také z toho důvodu, že v případě, že správce daně stanoví rozsah kontroly na celé zdaňovací období, ani Rozsudek Soudního dvora Evropské unie v takovém případě nepřináší daňovým subjektům kýženou ochranu.

V České republice naštěstí (pro daňové subjekty) došlo k přijetí novely, která zavedla možnost přiznání zálohy na daňový odpočet³⁹³.

³⁹³ Viz ustanovení § 105a zákona o dani z přidané hodnoty.

5. Komparace přenosu³⁹⁴ správy daní v České republice, Slovenské republice a Francouzské republice

Jak je uvedeno výše, Francie byla první zemí, která daň z přidané hodnoty na svém území zavedla, kdy se tak stalo 10. dubna 1954. R. Bartes³⁹⁵ uvádí, že k tomu vedly tři hlavní důvody. Prvním důvodem byla geopolitická situace v 50. letech, zejména se jednalo o končící válku v Indočíně a probíhající studenou válku. Tento geopolitický stav vedl k závěru, že funkční ekonomika je klíčová pro samostatnou existenci každého národa a daňový systém představuje jeden jejích hlavních prvků.

Druhým důvodem byl vznik nové francouzské konzumní společnosti, což bylo způsobeno změnou spotřebitelského chování. A konečně, třetím důvodem byla počínající evropská integrace, která si vyžádala vznik daně typu daně z přidané hodnoty. Ta totiž, na rozdíl od jiných daní s obdobným hospodářským dopadem³⁹⁶ na osoby zúčastněné na správě daní³⁹⁷ umožňovala lépe předcházet daňovým podvodům.

Od počátku vzniku této daně nicméně docházelo k dalšímu zdokonalování³⁹⁸ její správy, přičemž. Od 17. května 1977, kdy došlo k počátku harmonizace této daně na úrovni Evropských společenství³⁹⁹, docházelo spíše k ovlivňování francouzského systému tím evropským než naopak⁴⁰⁰. Nikdo ale nemůže upřít Francouzské republice primát v zavedení této daně, bez kterého by pravděpodobně bylo její zavedení na úrovni Evropské unie⁴⁰¹ mnohem obtížnější.

³⁹⁴ K pojmu „přenos“ ve finančním právu viz podkapitola disertační práce 3.1.

³⁹⁵ Viz str. 7, BARTES, Richard. Evolution of VAT. *Financial Law Review*. Gdaňsk: Jagiellonian University Press, 2018, **2018**(4), 1-16. ISSN 2299-6834.

³⁹⁶ Viz výše, viz části disertační práce 2.2.2 a 2.2.3.

³⁹⁷ Podle české terminologie, viz ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu.

Dále je nutno zdůraznit, že se jedná pouze o ekonomické dopady, tedy o zásah do majetkové sféry takové osoby, v ideálním případě. Co se týká jiných dopadů, například administrativních, jedná se o odlišnou situaci pro každou z těchto daní.

³⁹⁸ Samozřejmě v případě, že na tuto problematiku nahlížíme optikou správce daně, v případě osob zúčastněných na správě daně se spíše jedná o přidávání složitosti.

³⁹⁹ Viz str. 329, PANAYI, Christiana, Werner HASLEHNER a Edoardo TRAVERSA, ed. *Research Handbook on European Union Taxation Law*. 1. vydání. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2020. ISBN 978-1-78811-083-9.

⁴⁰⁰ Viz str. 50, EU Forces Change in French VAT. *International Tax Review*. Londýn, Velká Británie: Euromoney Institutional Investor PLC, 2001, **12**(1), 50-52. ISSN 0958-7594., kteréžto uvádí jako příklad vynucenou změnu článku 7 a 11 přílohy II francouzského daňového řádu

⁴⁰¹ Respektive tehdejších Evropských společenství.

Mám za to, že je možné rozdělit přenášená opatření na dvě kategorie. Tou první je přenos na osoby zúčastněné na správě daní, který probíhá na základě harmonizované části správy daně z přidané hodnoty, přičemž takovým příkladem může být souhrnné hlášení.

Mám za to, že tyto prvky nejsou z pohledu srovnání přenosu správy daně z přidané hodnoty příliš zajímavé, neboť přenos probíhá v zásadě shodně. Případné rozdíly mezi členskými státy Evropské unie⁴⁰² pak může sjednotit Soudní dvůr Evropské unie, byť samozřejmě ani tyto instituty nebudou nikdy plně harmonizovány, neboť jejich výklad nebude z objektivních důvodů jednotný⁴⁰³.

Předmětem výzkumu v této části by tak mohlo být, jakým způsobem jsou užívány jednotlivé instituty přijímané v legislativním procesu Evropské unie, například zda dochází k přijímání implementačních právních předpisů ve stanovené lhůtě. Mám za to, že by se v tomto případě jednalo spíše o témata obecného evropského práva⁴⁰⁴

Druhou, a z mého pohledu mnohem zajímavější kategorií, je přenos správy daně na základě právních institutů, které harmonizovány nejsou, a mají tak původ v národní legislativě. Z pohledu České republiky může být příkladem kontrolní hlášení nebo povinná elektronizace. Zde se totiž nabízí skutečné srovnání z pohledu finančního práva a finanční vědy, a to hned v několika ohledech.

Conditio sine qua non je samozřejmě to, zda obdobný právní institut je v zahraniční právní úpravě zaveden. V případě, že tato podmínka naplněna není, nemá smysl⁴⁰⁵ v komparativní analýze dále pokračovat. I samotný závěr, že daný institut není ve vybraných zahraničních státech zaveden může ale mnohé napovědět. Nedošlo k zavedení z důvodu, že daný institut nemůže dosáhnout zlepšení výběru daní, a představuje tak pouze dodatečné povinnosti pro osoby zúčastněné na správě daní? Nebo nebyl přijat proto, že je neefektivní⁴⁰⁶?

⁴⁰² Ačkoliv jsem si vědom existence paralelní struktury orgánů Evropského sdružení volného obchodu, ve které existuje i Soud ESVO, který může mít vliv na interpretaci práva Evropské unie, mám za to, že vzhledem k tématu této práce a charakteru vzájemného vztahu mezi ním a Soudním dvorem Evropské unie, je možné jeho vliv zanedbat, viz str. 180 a násl., BAUDENBACHER, Carl. Between Homogeneity and Independence. *Columbia Journal of European Law*. New York, USA: Columbia University, 1997, 3(2), 169-228. ISSN 1076-6715. a str. 77, SEHNÁLEK, David. *Specifika výkladu práva Evropské unie a jeho vnitrostátní důsledky*. 1. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2019. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-741-5.

⁴⁰³ A to zejména vzhledem k vlivu národních interpretů práva, jakými jsou především soudy, ale také správní orgány, viz 118 a násl., SEHNÁLEK, David. *Specifika výkladu práva Evropské unie a jeho vnitrostátní důsledky*. 1. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2019. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-741-5.

⁴⁰⁴ Či přesněji práva Evropské unie či Evropského sdružení volného obchodu.

⁴⁰⁵ Samozřejmě pouze z pohledu komparace.

⁴⁰⁶ Tedy, že by v českém právním prostředí úspěšně neprošel testem proporcionality.

V případě, že je institut, který může představovat přenos správy daní na osobu zúčastněnou na správě daní⁴⁰⁷, v cizím právním řádu zaveden, je možné jej srovnat s obdobným institutem v tuzemsku v několika ohledech.

Předně je možné analyzovat důvody pro jeho zavedení, tedy s jakým cílem k němu bylo přistoupeno a zda očekávání, která byla spojována s jeho zavedením, daný institut naplnil. Tato analýza je nicméně velmi složitá a její závěr nemusí být vždy správný, neboť výsledný stav je ovlivněn řadou faktorů, z nichž mnohé nemají spojitost s finančním právem nebo s právem jako takovým.

Vedle toho je možné analyzovat legislativně technické provedení, které je s institutem v zahraničí spojeno a srovnávat jej s tuzemským, přičemž výsledkem v takovém případě je doporučení, jakým způsobem by se dala upravit tuzemská právní úprava.

Vzhledem k tématu této práce jsem se rozhodl pro analýzu kontrolního hlášení a jím srovnatelných institutů v právním řádu Francouzské republiky a Slovenské republiky. Mám totiž za to, že tento institut je zajímavý jak z právního pohledu, kdy je často v tuzemsku předmětem soudního přezkumu, tak z laického pohledu, kdy byl v minulosti předmětem četných kontroverzí.

Představuje také podle mého názoru jasný příklad přenosu správy daní na osoby zúčastněné na správě daní, a tedy z pohledu cíle této práce představuje ideální příklad.

5.1 Kontrolní hlášení ve Francouzské republice

Předně považuji za nutné upozornit na odlišnou legislativně-technickou konstrukci právních předpisů ve Francii. V České republice došlo k částečné kodifikaci daňového práva procesního, kdy je společná úprava daňového procesu v širším slova smyslu obsažena v daňovém řádu a případné modality jsou v jednotlivých zákonech, které upravují jednotlivé daně⁴⁰⁸.

Ve Francii je kodifikace daňového práva mnohem pokročilejší a propracovanější. Ve francouzském daňovém řádu jsou totiž obsažena nejen příslušná procesní pravidla⁴⁰⁹, ale také

⁴⁰⁷ Opět zdůrazňuji, že označení, které materiálně odpovídá definici české osoby zúčastněné na správě daní, může být (a velmi pravděpodobně bude) v zahraničí jiné.

⁴⁰⁸ S výjimkou právní úpravy tzv. energetických nebo ekologických daní, které nejsou upraveny zvláštním zákonem, ale jejich právní úprava je obsažena v zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁴⁰⁹ Viz ustanovení článku 1849 a násl. francouzského daňového řádu.

hmotněprávní úprava daní v širším slova smyslu a rozpočtové určení těchto daní⁴¹⁰. Hmotněprávní úprava daně z přidané hodnoty tak není vyčleněna do speciálního právního předpisu, jako je tomu v tuzemsku, ale tvoří část francouzského daňového řádu, a to konkrétně v jeho člancích 256-0 až 298 a dále v jeho přílohách.

Kontrolní hlášení⁴¹¹ ve stejné formě jako v tuzemsku ve Francii zavedeno do dnešního dne nebylo. Náležitosti daňového přiznání ve Francii jsou obdobné těm v České republice⁴¹², přičemž žádný další dokument, který by odpovídal kontrolnímu hlášení, není ve Francouzské republice požadován⁴¹³. O zavedení srovnatelného institutu se také ani neuvažuje, nicméně v legislativním plánu je pro roky 2023 – 2025 zavedení povinného elektronického sdílení některých údajů, kterou jsou součástí českého kontrolního hlášení, s francouzským správcem daně v reálném čase, či že by pro vystavování daňových dokladů bylo přímo využíváno elektronické rozhraní správce daně⁴¹⁴.

Pravděpodobně je tomu tak proto, že podle ekonomických a ekonometrických výzkumů toto opatření nemá význam ani v případě předcházení daňových podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty, ani v oblasti jejich odhalování⁴¹⁵, byť některé výzkumy naznačují opak⁴¹⁶. Vzhledem k tomu, že ani metodika Organice pro hospodářskou spolupráci a rozvoj tento druh opatření nedoporučuje⁴¹⁷, mám za to, že je pravděpodobnější první tvrzení, tedy že toto opatření nedává pro předcházení daňových podvodů smysl. Převažují tak negativa, neboť toto opatření představuje velkou administrativní žádost pro poctivé osoby zúčastněné na správě daní.

⁴¹⁰ Viz například ustanovení článku 1519 francouzského daňového řádu, které stanoví místí poplatky z vytěžených nerostných surovin, které je příjmem veřejného rozpočtu obcí.

⁴¹¹ Ve francouzštině jako „déclaration de contrôle“, přičež se jedná o překlad převzatý z dokumentů Evropské unie. Zde je verze dokumentu v českém jazyce: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0780&from=EN>, citováno dne 5. května 2022, a zde je francouzská verze téhož dokumentu: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/COM\(2017\)780_0/de00000000182106?rendition=false](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/COM(2017)780_0/de00000000182106?rendition=false), citováno dne 5. května 2022.

⁴¹² Viz ustanovení článku 287 francouzského daňového řádu.

⁴¹³ Ačkoliv existuje institut pojmenovaný jako

⁴¹⁴ Viz str. 20 dokument francouzského Generálního finančního inspektorátu Sécurisation du recouvrement de la TVA dostupné online na https://www.igf.finances.gouv.fr/files/live/sites/igf/files/contributed/IGF%20internet/2.RapportsPublics/2019/Rapport_2019-M-045-03_TVA.pdf, citováno dne 6. dubna 2022.

⁴¹⁵ Viz například s. 422, SEMERÁD, Pavel a Lucie BARTŮŇKOVÁ. VAT Control Statement as a Solution to Tax Evasion in the Czech Republic. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 2016, **220**, 417-423. ISSN 18770428. Dostupné z: doi:10.1016/j.sbspro.2016.05.516

⁴¹⁶ Viz str. 20, KRZIKALLOVÁ, Kateřina a Filip TOŠENOVSKÝ. Is the Value Added Tax System Sustainable? The Case of the Czech and Slovak Republics. *Sustainability*. 2020, **12**(12). ISSN 2071-1050. Dostupné z: doi:10.3390/su12124925

⁴¹⁷ Viz CHARLET, Alain a Stéphane BUYDENS. The OECD International VAT/GST Guidelines. *World Journal of VAT/GST Law*. 2015, **1**(2), 175-184. ISSN 2048-8432. Dostupné z: doi:10.5235/WJOVL.1.2.175

Lze tak uzavřít, že z pohledu francouzského zákonodárce zavedení tohoto institut nedává smysl. Zajímavé ale bude sledovat, zda a kdy dojde k zavedení navrhovaných opatření, tedy povinného elektronického sdílení některých údajů, které jsou součástí českého kontrolního hlášení, s francouzským správcem daně v reálném čase, nebo povinného elektronické rozhraní správce daně pro vystavování daňových dokladů. Mám za to, že zejména sdílení dat se správcem daně v reálném čase může daňové podvody výrazně eliminovat⁴¹⁸.

5.2 Kontrolní hlášení ve Slovenské republice

Plátce daně z přidané hodnoty má povinnost podat do 25 dní po skončení zdaňovacího období kontrolní výkaz⁴¹⁹, který obsahuje údaje o zdanitelných plněních, která plátce poskytl nebo která mu byla poskytnuta.

Tato povinnost byla zavedena s účinností k 1. lednu 2014 novelou slovenského zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně zákonem Národní rady Slovenské republiky č. 360/2013 Z. z.⁴²⁰, z čehož vyplývá, že českou právní úpravu účinností předběhla o dva roky. Stejně jako v České republice je osobou povinnou podat kontrolní hlášení, respektive kontrolní výkaz pouze plátce, a nedopadá tak na jiné osoby zúčastněné na správě daně.

Oproti české právní úpravě v ustanovení § 101d zákona o dani z přidané hodnoty byl slovenský zákonodárce mnohem přesnější při stanovení toho, co má být obsahem kontrolního hlášení. Slovenský zákon o dani z přidané hodnoty tak nejenže stanoví obecně okruh náležitosti, které je plátce povinen v kontrolním hlášení uvést⁴²¹, ale i konkrétní rozsah těchto informací, kdy je tento okruh skutečností předmětem ustanovení § 78a odst. 2 až 10 slovenského zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž tento zákon stanoví ve svém ustanovení § 78a odst. 14 i formát souboru, ve kterém má být kontrolní výkaz podán na Extensible Markup Language (XML).

⁴¹⁸ Shodně také viz str. 304-305, MERKX, Madeleine a Naomie VERBAAN. *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*. *EC Tax Review*. Nizozemí: Kluwer Law International, 2016, 2019(6), 300-306. ISSN 0928-2750.

⁴¹⁹ Viz ustanovení § 78a slovenského zákona o dani z přidané hodnoty.

⁴²⁰ Konkrétně se jednalo o čl. I bod 31 tohoto zákona.

⁴²¹ Viz ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty:

V kontrolním hlášení je plátce povinen kromě obecných náležitostí podání uvést

- a) identifikační a kontaktní údaje plátce,
- b) údaje týkající se plnění a úplat, pokud tato plnění a úplaty zakládají povinnost podat kontrolní hlášení,
- c) údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně,
- d) identifikační údaje odběratele nebo dodavatele.

Národní rada Slovenské republiky se tak pravděpodobně tímto přístupem vyhnula zrušení části zákona týkající se kontrolního hlášení Ústavním soudem, které se stalo v České republice, a které je popsáno výše⁴²².

Stejně jako v případě českého kontrolního hlášení i v případě slovenského kontrolního výkazu jsou za nepodání ve lhůtě stanovené pokuty. V případě slovenské právní úpravy je ale stanovena jednotná pokuta ve výši 10 000 EUR, kdy pokutu v této maximální výši lze udělit nejen za nepodání kontrolního výkazu ve lhůtě, ale také v případě že jej slovenský plátcе nedoručí nebo v něm uvede nesprávné údaje. V případě opakovaného porušení těchto povinností je pak možné udělit pokutu ve výši až 100 000 EUR, kdy je správní uvážení slovenského správce daně limitováno závažností protiprávního jednání plátce a délkou trvání protiprávního stavu⁴²³.

Dochází tak opět k odlišnému přístupu. Zatímco český zákonodárce stanovil zásadně⁴²⁴ paušální (jednotné) pokuty s přesně stanovenou hypotézou, ten slovenský uložení pokut podmínil užitím správního uvážení. Mám za to, že přístup slovenského zákonodárce je pro plátce lepší, kdy tamní správce daně může v každém jednotlivém případě vyhodnotit specifickou situaci dotyčného daňového subjektu. Český zákonodárce se absenci správního uvážení snažil mitigovat ustanovením § 101k odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, které stanoví že správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu podle ustanovení § 101h odst. 1 písm. b) až d) zákona o dani z přidané hodnoty, pokud k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit, přičemž při tom není vázán návrhem plátce.

Toto ustanovení považuji nicméně i ve srovnání se slovenskou právní úpravou za zcela nedostatečné, a to ze dvou důvodů. Předně se nevztahuje na všechny paušální pokuty, kdy zcela nepochopitelně byla pominuta pokuta ve výši 1 000 Kč za pozdní podání kontrolního hlášení, které plátce dodatečně podá, aniž by k tomu byl dodatečně vyzván⁴²⁵. Zákonodárce se namísto

⁴²² Viz výše citovaný náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016.

⁴²³ Viz ustanovení § 78a odst. 13 slovenského zákona o dani z přidané hodnoty.

⁴²⁴ Výjimkami jsou pokuty plátci, který na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení nebo který nesplněním povinností související s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daně z přidané hodnoty, přičemž za tyto protiprávní činy je možno uložit pokutu ve výši až 50 000 Kč., respektive 500 000 Kč, viz ustanovení § 101h odst. 2 a 3 zákona o dani z přidané hodnoty, pouze v těchto případech tak správce daně může uplatit správní uvážení při uložení pokuty, shodně viz str. 652, NOVOTNÁ, Monika. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-807-4008-269.

⁴²⁵ Viz ustanovení § 101h odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

toho rozhodl přijmout konstrukci, že povinnost uhradit pokutu podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty nevzniká, pokud v daném kalendářním roce nedošlo u plátce k jinému prodlení při podání kontrolního hlášení⁴²⁶.

V případě, že u plátce dojde v jednom kalendářním roce dvakrát o prodlení jeden den, bude v druhém případě pokuta aplikovatelná, zatímco v případě, že dojde k prodlení jedenkrát o dva dny, pokuta aplikovatelná nebude. Pro tento rozdílný přístup nevidím rozumného důvodu.

Druhým důvodem, proč považuji českou právní úpravu za kvalitativně horší ve srovnání s tou slovenskou ve vztahu k udělování sankcí spojených s kontrolními hlášeními, resp. kontrolními výkazy, je skutečnost, že zatímco ve Slovenské republice dochází k aplikaci správního uvážení správce daně při uvalování pokut, v tuzemsku je tomu tak až při jejich promíjení.

Pro tento právní stav nevidím žádného přesvědčivého důvodu. Jediným důvodem zákonodárce (či spíše předkladatele) pro zavedení tohoto konceptu je dle důvodové zprávy „vyšší kvantita případů, a to jak z pohledu počtu povinných osob, tak z hlediska frekvence dané povinnosti“⁴²⁷, přičemž je zde dále argumentováno tím, že mezi přednosti této konstrukce patří předem předvídatelný následek respektující zásadu rovnosti a minimalizující riziko libovůle a korupce, ale také významnou měrou snižující administrativní náročnost (pro obě strany).

S těmito argumenty se nicméně nelze ztotožnit. Analogicky bychom si mohli představit situaci, kdy v trestním právu všem obžalovaným osobám uložíme ze zákona maximální možnou výměru trestní sazby za současné možnosti žádat o dodatečné zmírnění trestu.

Paradoxně aktuální stav v České republice nezjednodušuje situaci ani správci daně, který stejně musí správní uvážení použít při rozhodování o prominutí pokuty podle ustanovení § 101k odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy je povinen užít pokyn GFR-D-29, č.j.: 111096/16/7100-20116-050484, ve znění dodatku č. 8, č.j.: 77067/21/7100-20118-012287⁴²⁸. Proč tedy toto správní uvážení nepoužít hned při udělování pokut?

⁴²⁶ Viz ustanovení § 101j zákona o dani z přidané hodnoty.

⁴²⁷ Viz obecná část pododdíl 2 písm. D důvodové zprávy k zákonu č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona

⁴²⁸ Dostupný online na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Dodatek_8_k_Pokynu_GFR_D_29_cj_77067_21.pdf, citováno dne 23. března 2022.

Rozdílný je také způsob ukládání pokuty. Podle tuzemské právní úpravy vznikají sankce uvedené v ustanovení § 101h odst. 1 ze zákona, zatímco podle slovenského zákona o dani z přidané hodnoty je nutno v každém případě vydat konstitutivní rozhodnutí⁴²⁹.

Z legislativně technického pohledu je pak zajímavé, že zatímco v tuzemsku je kontrolní hlášení upraveno v ustanovení celkem devíti paragrafů, kdy se jedná o ustanovení §§ 101c až 101k zákona o dani z přidané hodnoty, ve slovenském zákoně o dani z přidané hodnoty jde pouze o ustanovení paragrafu jediného, a to ustanovení § 78a slovenského zákona o dani z přidané hodnoty.

Princip kontrolního hlášení a kontrolního výkazu je nicméně totožný (jinak by ostatně komparativní přístup ani nedával smysl). Jeho cílem je automatické provedení křížové kontroly⁴³⁰ u poskytovatele i příjemce zdanitelného plnění.

Z výše uvedeného je podle mě patrné, že zatímco slovenský zákonodárce postupoval při přenosu správy daně na osoby zúčastněné na správě daní formou kontrolního výkazu s poměrně velkou ohleduplností a snažil se při zachování dosažení cíle tohoto opatření maximálně šetřit práva těchto osob, český zákonodárce tento postup nezvolil, což vyústilo mimo jiné ve zrušení příslušné části zákona Ústavním soudem.

Mám za to, že český zákonodárce by ze slovenské právní úpravy měl převzít jednak zjednodušení právní úpravy, stanovení informací vyžadovaných v kontrolním hlášení přímo v textu zákona o dani z přidané hodnoty a změnit koncepci ukládání pokut za porušení povinností souvisejících s tímto institutem.

⁴²⁹ Viz ustanovení § 78a odst. 13 slovenského zákona o dani z přidané hodnoty.

⁴³⁰ Viz výše.

6. Úvahy *de lege ferenda*

6.1 Úprava ručení v zákoně o dani z přidané hodnoty

Ačkoliv bylo výše dovozeno, že v případě ručení podle daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty se nejedná o přenos správy daně, domnívám se, že k některým doporučením lze bez ohledu na tuto skutečnost dospět.

Mám za to, že pro účely zjednodušení pro plátce daně z přidané hodnoty by mělo dojít k doplnění pravomoci vydání rozhodnutí o stanovení povinnosti pro osobu, za kterou ručitel daň uhradil, ručiteli tuto daň uhradit.

Ačkoliv se jeví takovéto ustanovení jako bezvýznamné, neboť lze předpokládat, že subjekt, za který byla daň uhrazena, nemá prostředky, neboť daň po něm byla bezvýsledně vymáhána, nemusí tomu tak být. Prvním důvodem je závěr rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 19/2009-40 ze dne 30. března 2010, jehož právní věta (ještě ve vztahu k tehdy účinnému zákonu o správě daní a poplatků) zní, že *žádné ustanovení zákona o správě daní a poplatků nebrání tomu, aby správce daně vymáhal daňový nedoplatek více způsoby zároveň*. Mám za to, že stejný závěr je možno zaujmout i k daňovému řádu, kdy ani v tomto právním předpise není žádné ustanovení, které by správci daně bránilo snažit se daňový nedoplatek vymoci více způsoby najednou.

Dalším důvodem pro smysluplnost navrhované právní úpravy je fakt, že v případě, že by byla tato právní úprava vztažena na ručení za všechny relevantní daně, a tedy zavedena v daňovém řádu, u některých daní není třeba ani marné vymáhání po dlužníkovi, ale postačí pouze marná výzva. Jedná se o spotřební daně, kdy ustanovení § 21 odst. 4 zákona o spotřebních daní stanoví, že byla-li daň zajištěna ručením, správce daně vyzve ručitele ke splnění jeho ručitelské povinnosti, pokud není daň zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti a výzva dlužníkovi k zaplacení daně a jejího příslušenství, vydaná podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, byla marná. K závěru, že je tato úprava speciální k právní úpravě obsažené v daňovém řádu, která předpokládá ve většině případů marné vymáhání po dlužníkovi⁴³¹, dospěl i Krajský soud v Ostravě ve svém rozhodnutí č. j. 22 Af 181/2011–35 ze dne 19. března 2014.

⁴³¹ Viz ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu: „*Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.*“

Pravomoc správce daně vydat takové rozhodnutí by se týkala všech typů ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty a k vydání takového rozhodnutí by došlo ihned s vydáním výzvy k plnění podle ustanovení § 171 odst. 1 daňového řádu⁴³², toto ustanovení by pak nahradilo ustanovení § 172 odst. 5 daňového řádu, které stanoví, že ručiteli, který uhradil za daňový subjekt nedoplatek, vydá správce daně potvrzení o úhradě tohoto nedoplatku.

V současné době totiž ručitel nemůže na základě rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 20 Cdo 269/2007 ze dne 29. ledna 2009 ručitel vymáhat po dlužníku úhradu svého dluhu jen na základě výzvy k plnění podle ustanovení § 171 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší soud totiž dospěl v tomto rozhodnutí k závěru, že ručitel může exekučně vymáhat po dlužníku to, co splnil místo něho věřiteli, jen na základě exekučního titulu vydaného ve prospěch tohoto ručitele proti dlužníku; rozhodnutí, jímž byli zavázáni k plnění věřiteli oba, takovým titulem není.

Otázkou dále je, zda toto nezavést jako obecnou úpravu do daňového řádu, neboť by k jejímu uplatnění mohlo dojít i v případě jiných daní, a to například spotřebních daní na základě ustanovení § 21 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních.

Toto ustanovení výslovně připouští zajištění spotřebních daní ručením, pokud osobu ručitele povolí správce daně postupem podle ustanovení § 21a zákona o spotřebních daních. Toto povolení je přitom konstitutivní, jak vyplývá z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 479/2018–33 ze dne 17. dubna 2019: „*Orgány celní správy nejsou oprávněny vyzvat ručitele ke splnění jeho ručitelské povinnosti podle § 21 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, na základě záručních listin, ke kterým nevydaly povolení podle § 21a uvedeného zákona.*“

Mám nicméně za to, že i přes rozdílný způsob vzniku ručení, kdy (i) v případě zákona o dani z přidané hodnoty vzniká toto ručení ze zákona a (ii) v případě zákona o spotřebních daních vzniká toto ručení konstitutivním rozhodnutím správce daně, by bylo pro oba případy přínosné. A to i s ohledem na to, že v případě zákona o spotřebních daních se může ručitel chránit jinými způsoby, například notářským zápisem se svolením k vykonatelnosti ve smyslu ustanovení § 71a a násl. notářského řádu, kdy tento může nahradit navrhované rozhodnutí správce daně a ručitel se tak může přímo uchýlit k návrhu na výkon rozhodnutí.

⁴³² Otázkou je, zda by okamžikem vydání tohoto rozhodnutí nemělo být až uhrazení daně, za kterou ručitel ručí. Mám za to, že nikoliv, neboť právní moc rozhodnutí o „postihu“ proti osobě, za kterou ručitel ručí, by nenabylo právní moci před právní mocí výzvy k plnění.

I přesto, že některé daňové zákony nabízejí jiné možnosti obrany (například výše uvedený notářský zápis se svolením k vykonatelnosti), jsem názoru, že uvedená úprava má z ekonomického pohledu smysl.

Je nicméně třeba přiznat, že zatímco v případě ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty je právní stav pro vydání takového rozhodnutí celkem zřejmý⁴³³, není tomu tak v případě ručení podle jiných právních předpisů, zejména podle předpisů občanského a obchodního práva.

Jak ostatně vyplývá i z výše uvedených příkladů, jedná se často o ručení solidární, tedy existují osoby (nejčastěji společníci a členové právnické osoby nebo členové jejího statutárního orgánu), které jsou zavázány společně a nerozdílně, viz například ustanovení § 132 odst. 1 zákona o obchodních korporacích⁴³⁴ nebo ustanovení § 59v zákona o přeměnách⁴³⁵. V případě, že dojde k uhrazení dluhu vůči správci daně, za který solidárně ručí více osob, je otázkou, komu by měl správce daně stanovit rozhodnutím povinnost úhrady vůči ručiteli, který uhradil celé plnění.

Samozřejmě se nabízí standardní možnost stanovení této povinnosti osobě, za kterou bylo ručeno. Mám nicméně za to, že by to nemuselo být dostatečné, kdy toto rozhodnutí by mohlo rovnou stanovit povinnosti ostatním solidárním ručitelům, kdy by došlo uplatnění ustanovení § 2027 občanského zákoníku. To stanoví, že zaručí-li se za týž dluh více ručitelů, ručí každý z nich věřiteli za dluh celý, přičemž ručitel má vůči ostatním ručitelům stejná práva jako spoludlužník.

Právní moc takového rozhodnutí by byla akcesorická k právní moci výzvy ve smyslu ustanovení § 171 odst. 1 daňového řádu. V souladu s ustanovením § 171 odst. 4 daňového řádu by tak odvolání proti výzvě ručiteli mělo odkladný účinek.

Vzhledem k tomu, že článek 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod stanoví, že kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak, a pro vyluku

⁴³³ Existuje osoba (plátce), který měla daň uhradit, neučinila tak, a na její místo nastupuje jeden ručitel, který namísto ní daň odvede.

⁴³⁴ Viz toto ustanovení: „Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění.“

⁴³⁵ Viz toto ustanovení: „Společníci nebo členové české právnické osoby, kteří ručili za dluhy společnosti nebo družstva před přeshraniční přeměnou, ručí za dluhy, které vznikly do nabytí účinnosti přeshraniční přeměny, ve stejném rozsahu jako před nabytím účinnosti přeshraniční přeměny.“

soudního přezkumu zde podle mě není důvod, je nutné dále určit, zda se bude jednat o přezkum ve správním soudnictví či v soudnictvím obecném.

Jak vyplývá z ustanovení § 244 odst. 1 občanského soudního řádu a z ustanovení § 65 odst. 1 soudního řádu správního, bude nutné rozhodnout, zda se jedná o právní vztah soukromoprávní či veřejnoprávní.

Mám za to, že se bude jednat o vztah soukromoprávní. K tomuto závěru mě vede několik důvodů. Předně ani jedna osoba ve vztahu ručitel – osoba za úhradu jejíž daně je ručeno nemůže jednostranně stanovovat povinnosti osobě druhé. Domnívám se, že se naopak jedná o situaci předvídanou ustanovením § 244 odst. 1 občanského soudního řádu, tedy kdy orgán moci výkonné rozhodl o jiné právní věci, která vyplývá ze vztahů soukromého práva.

Na druhou stranu je pravdou, že gramatický výklad tohoto ustanovení k tomuto závěru přímo nevede, neboť ručení, na jehož základě vznikl postih proti osobě, za úhradu jejíž daně bylo ručeno, má jednoznačně veřejnoprávní charakter, neboť na rozdíl od ručení upraveného v ustanovení § 2018 odst. 1 občanského zákoníku nevzniklo na základě ručitelského prohlášení, ale na základě zákona.

Právní vztah mezi ručitelem a osobou, za kterou daň uhradil, má ale podle mého názoru jiný charakter. Prvním argumentem pro tento závěr je, že v současné době se ručitel namísto ke správnímu soudu v případě, že k úhradě daně z jeho strany dojde, musí obrátit na civilní soud, přičemž bude postupovat nejspíše na základě ustanovení § 2991 odst. 2 občanského zákoníku: *„Bezdůvodně se obohatí zvláště ten, kdo získá majetkový prospěch plněním bez právního důvodu, plněním z právního důvodu, který odpadl, protiprávním užitím cizí hodnoty nebo tím, že za něho bylo plněno, co měl po právu plnit sám. [zvýrazněno autorem]“* Ke stejnému závěru pak dochází i komentář k daňovému řádu, ve kterém J. Baxa uvádí ve vztahu k ustanovení § 172 odst. 2 daňového řádu⁴³⁶: *„Tak tomu bude i v oblasti správy daní, kdy ručitel může následně požadovat v občanském soudním řízení po daňovém subjektu úhradu částky, kterou sám plnil coby úhradu daňového nedoplatku na základě výzvy vydané správcem daně, pokud mu daňový subjekt tuto částku neuhradí dobrovolně sám. Vydané potvrzení může sloužit jako spolehlivý*

⁴³⁶ Viz BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9., citováno prostřednictvím informačního systému aspi.cz dne 22. ledna 2022.

důkaz; jeho obsahem by tedy mělo být, o jakou částku se jednalo, z jakého titulu, na jaký účet byla uhrazena a kdy k úhradě došlo.“

Druhým argumentem pak je právě výše uvedené postavení subjektů, kdy ani ručitel, ani osoba, za kterou ručitel daň uhradil, nejsou oprávněni autoritativně rozhodovat o právech a povinnostech druhých, ale naopak o nich rozhoduje jiný orgán veřejné moci, a to správce daně.

Třetím, spíše podpůrným argumentem pro užití občanského soudního řádu je, že takovýto postup pak navíc představuje zvýšenou ochranu pro osobu, za kterou bylo ručeno. K přezkumu tohoto rozhodnutí vlastně může dojít dvakrát, a to jednou v rámci přezkumu výzvy k úhradě, resp. soudního přezkumu rozhodnutí, kterým byla vyměřena nebo doměřena daň, a podruhé v rámci občanskoprávního soudnictví, kdy se bude jednat o přezkum rozhodnutí, kterým správce daně stanoví povinnost uhradit ručiteli odvedenou daň.

Jednalo by se tak o soudní přezkum dle hlavy páté občanského soudního řádu, konkrétně podle ustanovení § 244 a násl. občanského soudního řádu. Místně příslušným soudem by pak byl okresní soud, který je obecný soudem účastníka, jemuž byla uložena rozhodnutím povinnosti k plnění, tedy osoby, za kterou ručitel daň odvedl⁴³⁷. Za zvážení nicméně stojí, zda případně neupravit příslušnost soudu tak, aby v prvním stupni byly příslušné soudy krajské, tak jak tomu je v případě nemovitostí⁴³⁸, přičemž mám za to, že z legislativně technického pohledu by bylo vhodnější tuto příslušnost stanovit v daňovém řádu, stejně jako je stanovena v případě některých rozhodnutí v oblasti vyvlastnění v zákoně o vyvlastnění⁴³⁹.

Co se týká účastníků tohoto řízení, podle ustanovení § 250a odst. 1 občanského soudního řádu platí, že účastníky jsou žalobce (tedy většinou osoba, za kterou ručitel daň uhradil) a ručitel. Účastníkem tohoto řízení by však nebyl správce daně, což představuje významný rozdíl oproti žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu ustanovení § 65 a násl. soudního řádu správního. Správce daně by tak byl pouze povinen poskytnout součinnost v podobě poskytnutí spisů a má možnost se k žalobě vyjádřit⁴⁴⁰.

Stejně tak je rozdílný způsob, jakým soud může v tomto řízení rozhodnout. V případě výše uvedené správní žaloby proti rozhodnutí správního orgánu podle soudního řádu správního

⁴³⁷ Viz ustanovení § 249 odst. 1 občanského soudního řádu v kombinaci s ustanoveními § 250 odst. 1 písm. a) občanského soudního řádu.

⁴³⁸ Viz ustanovení § 249 odst. 2 občanského soudního řádu.

⁴³⁹ Viz ustanovení § 28 odst. 1 zákona o vyvlastnění.

⁴⁴⁰ Viz ustanovení § 250c odst. 1 a odst. 2 občanského soudního řádu.

soud nesmí díky konceptu dělby moci mezi justici a moc výkonnou⁴⁴¹ změnit rozhodnutí správního orgánu. Rozhodnutí může (až na výjimečné případy⁴⁴²) pouze zrušit a vrátit správnímu orgánu k novému projednání. Tento kasační princip se pak na území dnešní České republiky objevuje již od roku 1876, kdy v rakouské části Rakouska-Uherska vzniklo správní soudnictví⁴⁴³.

Ve vztahu k žalobě podle části páté občanského soudního řádu je naopak soud povinen rozhodnutí správního orgánu ve věci soukromých práv změnit, a to pokud dospěje k závěru, že o právní věci mělo být rozhodnuto jinak. O zásah do působnosti moci výkonné se pak jednat nemůže, neboť pro tyto spory jsou primárně příslušné soudy⁴⁴⁴.

Naproti tomu v případě, že by správce daně toto rozhodnutí nevydal, ačkoliv by byly splněny všechny procesní předpoklady, tedy v podstatě vydání výzvy ve smyslu ustanovení § 170 odst. 1 daňového řádu a vyčerpávání prostředků v daňovém řádu pro nečinnost správce daně podle ustanovení § 79 odst. 1 soudního řádu správního⁴⁴⁵, mohl by se ručitel v takovém případě obrátit na správní soud s žalobou proti nečinnosti správního orgánu ve smyslu výše uvedeného ustanovení § 79 a násl. soudního řádu správního.

⁴⁴¹ Viz str. 447, HOETZEL, Jiří. *Československé správní právo. Část všeobecná*. Reprint. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-168-4.

⁴⁴² Viz ustanovení § 78 odst. 2 soudního řádu správního, které stanoví, že rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může soud, nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí podle ustanovení § 78 odst. 1 soudního řádu správního, ale trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, upustit od něj nebo jej snížit v mezích zákonem dovolených, lze-li takové rozhodnutí učinit na základě skutkového stavu, z něhož vyšel správní orgán, a který soud případně vlastním dokazováním v nikoli zásadních směrech doplnil, a navrhl-li takový postup žalobce v žalobě.

Vedle této možnosti ještě existuje druhá výjimka a tou je dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j.1 As 95/2010 – 240 ze dne 13. dubna 2011 možnost správního soudu nařídit povinnému subjektu poskytnout informace podle ustanovení § 16 odst. 4 zákona o svobodném přístupu k informacím.

Mám tak za to, že je zcela evidentní, že se jedná o naprosto výjimečnou možnost.

⁴⁴³ Viz str. 640, KÜHN, Zdeněk a Tomáš KOCOUREK. *Soudní řád správní*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-479-1.

⁴⁴⁴ Viz ustanovení § 1 občanského soudního řádu: „*Občanský soudní řád upravuje postup soudu a účastníků v občanském soudním řízení tak, aby byla zajištěna spravedlivá ochrana soukromých práv a oprávněných zájmů účastníků, jakož i výchova k dodržování smluv a zákonů, k čestnému plnění povinností a k úctě k právům jiných osob.*“

⁴⁴⁵ Přičemž splnění této podmínky není vždy nutné, ačkoliv to lze jazykovým výkladem přímo dovodit z textu zákona, viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j.: 2 Ans 5/2009 – 59 ze dne 10. února 2010: „*Pokud v době rozhodování krajského soudu o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu není splněna podmínka bezvýsledného vyčerpání prostředků, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k ochraně proti nečinnosti, není krajský soud oprávněn žalobu bez dalšího odmítnout, je-li mu z podání žalobce známo, že pro naplnění absentující podmínky (postupem podle § 80 správního řádu z roku 2004) již podnikl odpovídající procesní kroky. Při vědomosti této skutečnosti a při respektování principu šetření procesních práv účastníků řízení, je soud povinen vyčkat, jakým způsobem nadřízený správní orgán se žádostí o uplatnění prostředku proti nečinnosti naloží a podle toho přijmout odpovídající rozhodnutí. Opačný přístup nese znaky formalismu, který vede k odmítnutí efektivní ochrany práv žalobce.*“

Zajímavý souběh možností by pak nastal v případě, kdy by správce daně rozhodl chybně pouze částečně o nároku ručitele na úhradu zaplacené daně. V takovém případě mám za to, že by bylo nutné podat žalobu podle ustanovení § 244 odst. 1 občanského soudního řádu, a nikoliv žalobu proti nečinnosti správního orgánu ve smyslu ustanovení § 79 a násl. soudního řádu správního, byť, pokud by se jednalo o klientskou věc, doporučil bych z procesní opatrnosti podat žaloby obě, a to zejména z důvodu nízkých procesních nákladů v případě diskutované správní žaloby.

Zejména bych se k tomto opatření uchýlil z důvodu závěru, ke kterému došel Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č.j. 5 As 31/2003-49 zde dne 14. července 2004, ve kterém uvedl, že z ustanovení § 68 písm. b) ve spojení s § 46 odst. 2 soudního řádu správního lze dovodit, že jen v řízení o žalobě proti již vydanému rozhodnutí, kterým správní orgán rozhodl v mezích své zákonné pravomoci v soukromoprávní věci, má být žaloba odmítnuta a žalobce odkázán na podání nové žaloby podle části páté občanského soudního řádu [...], avšak pravidla pro řízení proti nečinnosti takový ani žádný podobný důvod nepřipustnosti žaloby neobsahují⁴⁴⁶ (shodně i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Ans 1/2003-48 ze dne 26. února 2004).

Nejvyšší správní soud pak uzavírá, že ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle soudního řádu správního nelze odepřít pouze z toho důvodu, že hmotněprávní nárok je povahy soukromoprávní.

6.2 Nové pojetí ručení v daňovém právu, principy finančního práva a princip neutrality

Z pohledu principů finančního práva nastíněných výše pak podle mého názoru lze konstatovat, že zavedení tohoto postupu je nejen v souladu s výše uvedenými principy, ale zároveň posiluje jejich roli při správě daně z přidané hodnoty.

Princip tržního modelu není tímto novým postupem nijak dotčen, neboť na jeho základě nemůže dojít k zásahu do ekonomického chování soukromých subjektů na základě norem finančního práva a možnost volby těchto osob je tak nezměněna oproti předešlému stavu.

Peněžního systému a prolínání peněžní a reálné ekonomiky se pak tento návrh nedotýká vůbec. Z tohoto pohledu se jedná pouze o odstranění překážky v podobě nutnosti vydání vykonatelného rozhodnutí. Na tzv. *cash flow*, tedy peněžní toky, to ale vliv nemá.

⁴⁴⁶ Shodně také viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Ans 1/2003-48 ze dne 26. února 2004.

Demokratická legitimita finanční politiky by také neměla být v žádném případě narušena, neboť tento postup musí být zaveden formou novely zákona (zákonů). Samozřejmě musí být dodržena pravidla legislativního procesu přijímání zákona, což ale nepředpokládám, že by mělo činit jakékoliv problémy.

Princip priority fisku také není porušen, neboť dobytost daně z přidané hodnoty není nikterak negativně ovlivněna a tento princip souvisí pouze s omezením ekonomického dopadu na ručitele a zlepšení jeho procesní pozice při vymáhání uhrazeného plnění vůči osobě, která měla daň uhradit v první řadě. Navrhované opatření totiž nijak neomezuje správce daně v tom postupovat jako dopsud.

Naopak mám za to, že navrhovaný postup povede k výraznému posílení principu hospodárnosti a ekonomické efektivity finančních vztahů. K tomuto závěru mě vede především fakt, že zatímco v současné době je hmotněprávní situace ručitele shodná se situací po navrhovaném zavedení vydání rozhodnutí, jeho procesněprávní situace se výrazně vylepšuje. Je mu ihned poskytnuto také potenciálně vykonatelné rozhodnutí a může tak proti osobě, která měla daň uhradit, ihned plnění vymáhat výkonem rozhodnutí⁴⁴⁷, které může využít také jako podklad pro přihlášení pohledávky v insolvenčním řízení.

Z pohledu osoby, za kterou byla daň uhrazena, pak podle mého názoru ke zhoršení situace nedochází, naopak, může dojít také k úspoře nákladů. Zatímco v současné době v případě, že se ručitel rozhodne uhrazenou daň vymáhat, musí se obrátit na soud v občanskoprávním řízení, s kterýmžto jsou samozřejmě spojeny nezanedbatelné náklady, které v případě neúspěchu ve věci nese žalovaný⁴⁴⁸. To může znamenat výrazné navýšení částky, kterou bude muset osoba, která daň měla uhradit, vynaložit.

Toto dodatečné navýšení nicméně při přijetí navrhovaného postupu odpadá, a může tak představovat výraznou úsporu nejen pro ručitele⁴⁴⁹, ale také pro osobu, za kterou ručitel daň uhradil.

Stejně tak mám za to, že nejsou nikterak odložena procesní práva žalobce, kdy se může proti rozhodnutí uhradit příslušnou částku bránit nejprve odvoláním proti rozhodnutí finanční

⁴⁴⁷ Za předpokladu, že se proti němu osoba, za kterou ručil daň uhradil, neodvolá.

⁴⁴⁸ Viz ustanovení § 142 odst. 1 občanského soudního řádu.

⁴⁴⁹ Je to totiž vždy nejprve ručitel, kdo je povinen za současného stavu hradit soudní náklady pro to, aby mu bylo vydáno vykonatelné soudní rozhodnutí, viz ustanovení § 140 odst. 1 občanského soudního řádu.

správy v daňovém řízení a dále využít i další bezplatné⁴⁵⁰ možnosti obrany, které daňový řád poskytuje (například podnět k přezkumu), což v současné době učinit nemůže. Navíc mu zamýšlený postup umožňuje podat také žalobu podle části páté občanského soudního řádu, přičemž proti rozsudku, kterým o této žalobě soud rozhodne je také možné odvolání. Na druhou stranu je nutné také pro úplnost zdůraznit, že podání žaloby podle částí páté občanského soudního řádu nemá odkladný účinek⁴⁵¹ a toto rozhodnutí je také vykonatelné.

Možnou nevýhodou naopak z pohledu procesní ekonomie se pak může být výrazné protáhnutí řízení. V případě, že osoba, za kterou byla daň ručitelem odvedena, použije všechny prostředky, které jí daňový řád a občanský soudní řád poskytují, může dojít k výraznému prodloužení celkové délky řízení. Na druhou stranu je ale třeba také znovu zdůraznit, že podání žaloby podle části páté občanského soudního řádu nemá odkladný účinek, a osoba, za kterou byla daň uhrazen, je tak již v době tohoto trvání tohoto řízení postižitelná výkonem rozhodnutí.

Vedle toho mám také za to, že z pohledu procesní ekonomie je spravedlivé, aby hlavní tíže nákladů řízení v řízení o přezkumu rozhodnutí finanční správy ležela na osobě, za kterou byla daň odvedena, a nikoliv na ručiteli. Jeho totiž v současné době tíží povinnost uhradit soudní poplatek v případě, že se rozhodne daň uhrazenou z titulu ručení po osobě, za kterou daň odvedl, vymáhat.

Princip dozoru a kontroly ve veřejné finanční činnosti⁴⁵² je také tímto návrhem jednoznačně posílen. Rozhodnutí správce daně totiž bude standardně přezkoumatelné. Bude totiž možné využít všech institutů uvedených v ustanovení § 108 odst. 1 daňového řádu, tedy řádného opravného prostředku (odvolání), mimořádného opravného prostředku, kterým je návrh na povolení obnovy řízení, a dozorčích prostředků, kterými jsou nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí⁴⁵³. Nadřízený správce daně tak může uplatnit dozorčí prostředky vůči podřízenému správci daně.

⁴⁵⁰ Tedy takové, se kterými není spojen poplatek.

⁴⁵¹ Viz ustanovení § 248 odst. 1 občanského soudního řádu, byť odkladný účinek může být na návrh žalobce přiznán.

⁴⁵² Ačkoliv je možné tento princip vztáhnout pouze na výdajovou část veřejného rozpočtu, tedy na hospodárné užívání veřejných prostředků, nemyslím si, že je to správný výklad. Jak již vyplývá ze samotné definice, finanční činnost se skládá také z akumulace peněžních fondů, což je právě činnost správce daně, a proto by se princip dozoru kontroly měl podle mého názoru uplatnit i na správce daně.

Na správce daně se tak uplatní ve skutečnosti dvakrát, jednou kdy vykonává správu daní a podruhé když nakládá se svěřenými peněžními prostředky na výdajové straně.

⁴⁵³ Mám za to, že není vhodné uplatnit postup, který zaujal ve spojení s žalobou podle části páté občanského soudního řádu katastrální zákon ve svém ustanovení § 18 odst. 4 a odst. 5. Ta nejprve stanoví, že proti rozhodnutí, kterým se vklad povoluje, není přípustný žádný opravný prostředek, přezkumné řízení, obnova řízení

Všech těchto prostředků by mohl využít jak ručitel, tak osoba, za kterou byla daň uhrazena. Oba tyto subjekty by byly aktivně legitimovány k podání odvolání jakožto příjemci rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 109 odst. 1 a § 117 odst. 1 daňového řádu. Oba by také mohli samozřejmě dát podnět k nařízení přezkumného řízení ve smyslu ustanovení § 121 odst. 4, byť zde se nejedná o speciální oprávnění příjemce rozhodnutí, ale aktivní legitimace jakékoliv osoby zúčastněné na správě daní.

Posledním principem finančního práva, který je potřeba analyzovat, je mnou navrhovaný princip nezávislosti měnové a devizové politiky. Vzhledem k tomu, že navrhovaný postup nepředstavuje jakýkoliv zásah do měnové, ani do devizové politiky, je zřejmé, že ani k porušení či oslabení tohoto principu nedojde.

Co se týká principu neutrality⁴⁵⁴, tak mám za to, že obdobně jako v případě obecných principů finančního práva i v tomto případě nejen, že nedochází k jeho narušení, ale naopak může být tímto navrhovaným institutem posílen.⁴⁵⁵

Z pohledu příjmové stránky veřejných rozpočtů totiž k žádné změně nedochází. Správce daně stále může ručení za splnění zákonem požadovaných skutečností využít a v tomto ohledu nikterak navrhovaný nový typ rozhodnutí neomezuje.

Naopak ručiteli, který je v případě daně z přidané hodnoty vždy součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce, může navrhovaný nový typ rozhodnutí zajistit (rychlejší) vymožení nároku na odvedenou daň například po dodavateli uskutečňujícím zdanitelné plnění ve smyslu ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

ani žaloba podle ustanovení občanského soudního řádu o řízení ve věcech, o nichž bylo rozhodnuto jiným orgánem. Dále také na základě těchto ustanovení platí, že proti rozhodnutí o zamítnutí vkladu není přípustný žádný opravný prostředek, přezkumné řízení ani obnova řízení; přípustná je žaloba podle ustanovení občanského soudního řádu o řízení ve věcech, o nichž bylo rozhodnuto jiným orgánem, která musí být podána ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí.

Namísto toho podle zákona o finančním arbitrovi, proti jehož rozhodnutí jsou nejprve přípustné námitky podle ustanovení § 16 zákona o finančním arbitrovi, aby následně bylo proti tomuto rozhodnutí o námitkách možno podat také žalobu podle části páté občanského soudního řádu.

Domnívám se, že tento přístup je vhodnější, neboť katastrální zákon upravuje také specifickou a tradiční problematiku přechodu a převodu věcných práv k nemovitým věcem a pracuje s principem materiální publicity, kdy údaje zapsané v katastru nemovitostí musí být nadány presumpcí správnosti.

⁴⁵⁴ Princip neutrality není, jak již bylo zdůrazněno výše, odvětvovým principem finančního práva

⁴⁵⁵ Tyto odstavce jsou samozřejmě vztaheny pouze k dani z přidané hodnoty, nikoliv k jiným daním, kde se obecně institut ručení objevuje, jako jsou například spotřební daně. U těchto daní se totiž princip neutrality pojmově neobjevuje, nemá tak smysl zkoumat soulad navrhované právní úpravy a principu neutrality ve vztahu k těmto daním.

Byť se tedy v případě nového navrhovaného institutu nejedná přímo o rozhodnutí, které upravuje odpočty daně z přidané hodnoty, nepřímo na princip neutrality může mít vliv. Nejvyšší správní soud totiž ve svém rozhodnutí č. j. 7 Afs 8/2018–56 ze dne 18. prosince 2018 dovedl, že právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud pak v tomto rozhodnutí také dovedl, že současná podoba ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody.

Lze tak podle mého názoru konstatovat, že byť se v případě ručení a odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jedná o jednoznačně rozdílné právní instituty, které nejsou ve vztahu speciality, oba slouží ve svém důsledku k zajištění příjmové stránky veřejných rozpočtů a také k potírání ekonomických důsledků daňových podvodů na tyto veřejné rozpočty⁴⁵⁶.

Ručení, a to zejména (i) v případě ručení na základě ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, a (ii) odepření nároku na odpočet daně také mají stejný ekonomický dopad na plátce, který je součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce. Oba totiž znamenají zásah do jeho majetkové sféry, kdy je povinen plnit povinnost za jiného.

Byť tedy navrhovaný postup nesouvisí přímo s principem neutrality, který je pro přiznání odpočtů klíčový, z ekonomického pohledu osoby, která je dopad použití těchto institutů povinna snášet, lze konstatovat, že ke zlepšení situace dojde a že může dojít i k přiblížení se k ideálu vytyčeným principem neutrality, tedy že není v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce možné dvakrát zdanit jedno plnění.

6.3 Systém pro přerozdělení daně z přidané hodnoty

Z výše uvedeného vyplývá, že druhou oblastí, která by z pohledu přenosu správy daní na plátce daně z přidané hodnoty a další osoby stála za koncepční reformou, je intrakomunitární stanovení a výběr daně z přidané hodnoty v případě poskytování přeshraničního plnění v rámci Evropské unie.

⁴⁵⁶ Jinými slovy v případě, že už k daňovému podvodu dojde, aby bylo lidově řečeno „kde brát“ a zajistit tak příjem pro veřejné rozpočty, bez kterých by stát a jiné veřejnoprávní korporace nemohly vyvíjet činnost.

Jak je naznačeno výše, v současné době jsou to nejen plátcí daně, na které dopadají značné povinnosti související s přeshraničním poskytováním zdanitelných plnění, ale i další osoby povinné k dani, právnické osoby a v některých případech i nepodnikající fyzické osoby⁴⁵⁷.

Tyto povinnosti jsou pak ukládány s cílem dosáhnout žádoucího stavu, kdy budou uskutečněná plnění zdaňována v místě jejich skutečné spotřeby a současně dojde k omezení daňových úniků⁴⁵⁸. Tohoto cílového stavu se ale podle mého názoru dá efektivně⁴⁵⁹ dosáhnout zavedením tzv. konečného systému daně z přidané hodnoty, jak byl na úrovni Evropské unie již navrhován⁴⁶⁰.

Z pohledu tématu této práce je samozřejmě klíčové, že zavedením tohoto systému by pozbyly významu instituty jako identifikovaná osoba, *reverse charge* při uskutečnění intrakomunitárního zdanitelného plnění nebo souhrnná hlášení. Dále se také očekává, že by tento systém přinesl další daňové příjmy pro veřejné rozpočty členských států. I přes to ale není prozatím možné najít politickou shodu na jeho zavedení, tento systém neustále odkládán a namísto toho jsou prodlužována přechodná opatření.

Jak také v této souvislosti uvedl Evropský parlament v roce 2019⁴⁶¹, přechodná pravidla pro správu daně z přidané hodnoty v případě intrakomunitárních plnění jsou v platnosti několik desetiletí, což vedlo ke složitému přechodnému systému daně z přidané hodnoty, náchylnému ke vnitroujním přeshraničním podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

Evropská komise také za souhlasu Evropského parlamentu zdůraznila zásadu, že celkovým pravidlem pro dodání zboží (včetně dodání zboží uvnitř Unie) a pro poskytování služeb by mělo být to, že povinnost odvést daň z přidané hodnoty má dodavatel. Orgány Evropské unie se tak, podle mého názoru zcela správně, odchýlily od politiky prosazované

⁴⁵⁷ K nákladům malých a středních podniků v případě nákladů na dodržování daňových právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty viz například část 2.2 na str. 6 Akčního plánu Evropské komise v oblasti daně z přidané hodnoty z roku 2016, dostupného online na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-10/com_2016_148_en.pdf, citováno dne 25. srpna 2020.

⁴⁵⁸

⁴⁵⁹ Tedy s vyšším výnosem pro veřejné rozpočty po zahrnutí nákladů na jeho zavedení.

⁴⁶⁰ Shodně viz tak str. 26, SCHULZ, Jaroslav. Bolesti českých daní. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2018, 2018(1), 82-32. ISSN 1801-6006.

⁴⁶¹ Viz usnesení Evropského parlamentu P8_TA(2019)0074 ze dne 12. února 2019 o návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy (COM(2018)0329 – C8-0317/2018 – 2018/0164(CNS)), dostupné online na https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=EP%3AP8_TA%282019%290074, citováno dne 12. ledna 2021.

v minulém volebním období českou vládou na rozšiřování systému přenesení daňové působnosti.

Přenesení povinnosti daň priznat a odvést na odběratele zdanitelného plnění totiž podle mého názoru nepřináší žádné výhody z pohledu předcházení daňových podvodů. Tento mechanismus byl podle mého názoru přijat spíše s cílem zajistit zdanění zdanitelného plnění v místě spotřeby, a nikoliv přispět k vyřešení krácení daně z přidané hodnoty⁴⁶².

Už v tradičním rozložení povinností daň priznat a odvést jsou totiž ekonomické zájmy poskytovatele a odběratele zdanitelného plnění opačné. Zatímco motivací dodavatele je ze ekonomického pohledu daň nepřiznat a neodvést, motivací odběratele je uplatnit odpočet na vstupu, protože příslušná daň musí být priznána a odvedena⁴⁶³. Není tak obecně důvod zesložit'ovat systém daně z přidané hodnoty a přidávat režimy přenesení daňové povinnosti.

Tento prvek by měl význam snad jen v případě, že by se na priznání a odvedení daně z přidané hodnoty podílely také další osoby, tedy neplátci, jak tomu je v případě intrakomunitárního dodání dopravního prostředku. Nicméně skutečně nepovažuji za šťastné, aby k něčemu takovému došlo.

Na úrovni Evropské unie v současné době dochází k prodloužení velmi složitého dočasného systému, kdy byla přijata návrh komise směrnice rady ze dne 10. února 2022, kterou se mění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k zboží a prodloužení doby použitelnosti dodání některého poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů a reakce proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty⁴⁶⁴. Tento návrh stanovil, že se přechodné období pro prodloužení platnosti článků 199a a 199b směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty prodlužuje do 31. prosince 2025⁴⁶⁵.

⁴⁶² K prevenci intrakomunitárních daňových podvodů pak bylo zavedeno souhrnné hlášení (viz výše).

⁴⁶³ Viz str. 175, DE LA FERIA, Rita. The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. *EC Tax Review*. Nizozemí: Kluwer Law International, 2019, 2019(4), 172-175. ISSN 0928-2750.

⁴⁶⁴ Tato směrnice byla dne 11. června 2022 publikována v Úředním věstníku Evropské unie jako směrnice Rady (EU) 2022/890 ze dne 3. června 2022, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o prodloužení doby použitelnosti volitelného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů a mechanismu rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH.

⁴⁶⁵ Přičemž za hospodářský a měnový výbor bylo doporučeno schválit, což se i následně dne 3. června 2022 stalo.

Je tak otázkou kdy a s jakými konkrétními parametry bude konečný systém daně z přidané hodnoty v Evropské unii zaveden. Existuje několik konceptů, kdy Evropská komise například v rámci svého akčního plánu dospěla k závěru, že nejlepší možností pro intrakomunitární dodávky zdanitelných plnění by bylo jejich stejné zdanění jako v případě vnitrostátních dodávek, tedy dodavatelem⁴⁶⁶.

Je nicméně otázkou, jak toho fakticky docílit, kdy existují v zásadě dvě možnosti. První možností je zdanění dodavatelem v místě dodání, tedy v členském státě, kde se nachází místo plnění. To by samozřejmě přinášelo velké administrativní nároky na dodavatele. Druhou, více abstraktní možností, je možnost přiznání dodání zdanitelného plnění do jiného členského státu v domovském státu dodavatele s následným přerozdělením v rámci veřejných rozpočtů Evropské unie.

Obě tyto možnosti splňují základní premisu, tedy že zdanitelné plnění má být zdaněné v místě spotřeby. Zatímco nevýhodou prvního je administrativní náročnost pro dodavatele zdanitelných plnění, hlavní nevýhodou druhého způsobu je potřeba vytvoření komunitárního systému pro přerozdělení výběru daně z přidané hodnoty pro plnění, která byla dodána do zahraničí. To ale v současné době nevypadá podle mého názoru reálně. Stejně tak je třeba vyřešit, jakým způsobem poté kontrolovat zdanění plnění poskytnutých neplátcí do jiného členského státu.

Přijetí jakéhokoliv komplexního řešení bude nicméně velmi obtížné. Díky proceduře přijímání sekundárních právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty na úrovni Evropské unie je nutné dosáhnout jednomyslnosti. Nevýhoda z pohledu menší pružnosti tohoto systému hlasování vykrystalizovala v poslední době při přijímání směrnice Rady (EU) 2019/1995, jejímž výsledkem byla novela k přístupu zdanění plnění dodaného prostřednictvím internetových platforem, které byly v zákoně o dani z přidané hodnoty vymezeny jako provozovatelé elektronického rozhraní⁴⁶⁷. V průběhu vyjednávání o tomto pojetí totiž došlo k celé řadě kompromisů a výměn mezi členskými státy, což vedlo k výraznému odchýlení od znění navrhovaného Evropskou komisí⁴⁶⁸.

⁴⁶⁶ Viz str. 6 Akčního plánu v oblasti daně z přidané hodnoty z roku 2016, dostupného online na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-10/com_2016_148_en.pdf, citováno dne

⁴⁶⁷ Viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. n) zákona o dani z přidané hodnoty.

⁴⁶⁸ Viz str. 342, PANAYI, Christiana, Werner HASLEHNER a Edoardo TRAVERSA, ed. *Research Handbook on European Union Taxation Law*. 1. vydání. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2020. ISBN 978-1-78811-083-9.

7. Závěr⁴⁶⁹

Tato práce definovala odvětvové principy finančního práva, kdy v dosavadní literatuře byl uveden toliko jejich výčet. Zároveň došlo k jejich aplikaci na vybrané instituty spojené s tuzemskou daní z přidané hodnoty. Vedle toho jsem na základě komparativní srovnávací metody navrhl změny v tuzemské právní úpravě v oblasti kontrolního hlášení.

V případě ručení za nezaplacenou daň jsem potom navrhl koncepční změnu přístupu k ručitelům. Navrhuji totiž zavedení nového typu rozhodnutí, díky kterému se nebudou ručitelé muset obracet s návrhem na postih proti dlužníkovi na občanskoprávní soudy, ale vydá jim je přímo správce daně.

Konkrétně jsem nejprve v kapitolách 1 a 2 popsal teoretické aspekty daně z přidané hodnoty, které byly následně analyzovány.

V kapitole 3 jsem se nejprve vypořádal s možnými námitkami týkajícími se pojmu přenos, kdy jsem na základě různých výkladových metod dovedl, že může být užit jako součást terminu „*přenos správy daně*“, byť tento termín je zejména ve správním právu používán i v jiných významech. Ty však nejsou ustáleny.

Dále jsem v podkapitole 3.4 navrhl změnu definice daňověprávního vztahu tak, aby nově zahrnovala jakýkoliv veřejnoprávní vztah spojený se správou daní v širším slova smyslu, a to bez ohledu na to, zda jeho předmětem bude peněžité plnění.

V podkapitole 3.5 jsem pak navrhl vymezení odvětvových principy finančního práva následujícím způsobem.

- 1. Princip tržního modelu národního hospodářství** se v mém pojetí rozumí to, že právní úprava má respektovat svobodné ekonomické rozhodování entit, které se podílejí na jednotlivých činnostech v národním hospodářství. Právo by nemělo působit tak, aby toto svobodné chování narušovalo. Ekonomické rozhodování jednotlivých entit musí vycházet z jejich potřeb a z tržní nabídky a poptávky.
- 2. Princip peněžního systému** může být charakterizován tak, že finančněprávní úprava respektuje rozdělení ekonomiky na peněžní a reálnou a právní úprava peněžního systému je na právní úpravě upravující aspekty reálné ekonomiky

⁴⁶⁹ Tento text byl zpracován v rámci projektu GAUK č. 796119 „*Soukromoprávní aspekty ručení při správě DPH*“ realizovaného v letech 2019 – 2020.

nezávislá, a to jak v případě makroekonomického pohledu, tak pro mikroekonomické vztahy.

3. **Princip demokratické legitimizace finanční politiky** spočívá v tom, že složení všech orgánů artikulujících finanční politiku vychází alespoň nepřímo z vůle lidu jakožto suveréna.
4. **Princip priority fisku** má akcentovat fakt, že právní vztahy upravené finančním právem mají být vykládány tak, že jejich primárním účelem je zajištění příjmů pro veřejné rozpočty nebo jiná realizace finanční politiky státu.
5. **Princip hospodárnosti a ekonomické efektivity finančních vztahů** zavádí tezi, podle které by vztahy týkající se peněžních fondů spravovaných veřejnou finanční správou měly být hospodárné a ekonomicky efektivní, přičemž jsem názoru, že pojmy hospodárnost a ekonomická efektivita jsou do jisté míry zaměnitelné.
6. **Princip dozoru a kontroly ve veřejné finanční správě** znamená, že všechny procesy ve veřejné finanční činnosti podléhají soustavnému pozorování a srovnání se stavem nebo jednáním žádoucím, případně mohou být předmětem takového pozorování *ad hoc*.

Vedle toho jsem také, jak je uvedeno výše, v této části práce navrhl zavedení nového odvětvového principu finančního práva, a to

7. **Princip nezávislosti měnové a devizové politiky**, tedy to, že tvorba měnové a devizové politiky je oddělena od tvorby jiných politik tvořících podkategorie finanční politiky.

Ve čtvrté kapitole jsem pak navázal na hypotézu přednesenou v úvodu této práce, kdy jsem na vybraných a chronologicky uspořádaných institutech zákona o dani z přidané hodnoty analyzoval, zda se jedná o přenos správy daně ze správce daně na osoby zúčastněné na správě daní.

K závěru, že se skutečně o přenos správy daně jedná, jsem přitom dospěl pouze u jediného analyzovaného institutu, a to u kontrolního hlášení.

V následující kapitole jsem pak srovnal právní úpravu tohoto institutu v tuzemsku, Francouzské republice a Slovenské republice a dospěl jsem k následujícím závěrům.

Francouzský právní řád obdobný institut nezná, nicméně inspirativním zdrojem pro tuzemský daňový řád nebo zákon o dani z přidané hodnoty může být tamní chystané opatření

v oblasti elektronizace daní. To má spočívat buď v povinném využívání rozhraní správce daně pro vystavování daňových dokladů nebo ve sdílení informací, které jsou součástí českého kontrolního hlášení, s francouzským správcem daně v reálném čase.

Slovenská republika zavedla kontrolní výkaz, tedy obdobu českého kontrolního hlášení, dříve než Česká republika. Inspirací pro převzetí právní úpravy může být konkretizace povinností plátců daně nebo zrušení paušální pokut za porušení povinností spojených s kontrolním hlášením. Lze tak konstatovat, že ve Slovenské republice je právní úprava tohoto institutu na pokročilejší úrovni.

V poslední části jsem pak navrhl další změny správy daně z přidané hodnoty, a to právě s ohledem na odvětvové právní principy.

Konkrétně navrhuji změnu konceptu ručení za daň z přidané hodnoty⁴⁷⁰, kdy by došlo k doplnění pravomoci správce daně o vydání rozhodnutí o stanovení povinnosti plátce uhradit svému ručiteli zaplacenou daň. Tímto opatřením by se předešlo celé řadě soudních sporů a také by mohlo vylepšit situaci oprávněného plátce v insolvenčním řízení.

Dále také navrhuji změnu konceptu správy daně z přidané hodnoty v případě intrakomunitárních plnění, kdy by měl být přijat konečný systém daně z přidané hodnoty na úrovni Evropské unie.

V případě prvního navrhovaného opatření, tedy nového typu rozhodnutí v rámci výzvy, může ke změně dojít rychle, neboť se jedná o národní úpravu. V případě druhého návrhu nelze očekávat jeho rychlé přijetí, neboť vyžaduje jednomyslnou shodu členských států.

Cíl práce byl z vědeckého hlediska naplněn. V rámci obecného téma teoretických aspektů daně z přidané hodnoty byly stanoveny dva základní výzkumné okruhy týkající se odvětvových principů finančního práva a přenosu správy daní. Autor věnoval zvýšenou pozornost tvorbě otázek a potřebné konceptuální analýze. Obecné okruhy taky byly dále rozpracovány v dílčích specifických výzkumných otázkách, byly analyzovány a dále vždy uzavřeny dílčími závěry.

Při své tvorbě této disertační práce jsem používal zejména metody analýzy českých i zahraničních primárních zdrojů a právní literatury, přičemž jsem se nezastavil u deskripce, ale

⁴⁷⁰ Navrhovaná právní úprava nicméně může být použita obecně.

jednotlivé jevy klasifikoval a provedl systémovou analýzu, která jednotlivé instituty zkoumá s cílem je pochopit a vysvětlit.

Jednotlivé části práce jsem dále syntetizoval, abych napomohl k vnitřnímu rozvoji oboru finančního práva a dedukcí formuloval závěry na základě výchozích zjištění. Zejména jsem tak (i) definoval pojem přenos správy daně, (ii) vymezil odvětvové principy finančního práva a (iii) navrhl konkrétní změny zákona o dani z přidané hodnoty, které z provedené analýzy vyplývají.

Prospektivní návrhy *de lege lata* tak mohou být dále využity nejenom teorií, ale zejména v legislativním procesu při přijímání nové úpravy daně z přidané hodnoty.

8. Seznam použitých zdrojů

8.1 Seznam použité literatury

ADAM, Alexandra, Ioana MOLDOVAN a Simona HUDEA. The Monetary Neutrality and Its Implications upon the Real Economy. *Lex et Scientia: International Journal*. Bukurešť, 2010, **2010**(), 138-148. ISSN 1583-039x.

ADAMS, Thomas S. Fundamental Problems of Federal Income Taxation. *The Quarterly Journal of Economics*. Oxford: Oxford University Press, 1921, **35**(4), 527-556.

AMAND, Christian. VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system?. *World Journal of VAT/GST Law*. 2015, **2**(3), 163-181. ISSN 2048-8432. Dostupné z: doi:10.5235/20488432.2.3.163

BAHÝLOVÁ, Lenka, Jan FILIP, Pavel MOLEK, Radovan SUCHÁNEK, Vojtěch ŠIMÍČEK a Ladislav VYHNÁNEK. *Ústava České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-814-7.

BAKEŠ, Milan. *Československé finanční právo*. 1. vydání. Praha: Panorama, 1979, 309 stran.

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2017. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-682-1.

BALCAR, Vladimír. Obrana pro označení plátce DPH za nespolehlivého. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 2020, **2020**(9), 38-47. ISSN 1210-6348.

BALCAR, Vladimír. Status (ne)spolehlivosti daňových subjektů ve vybraných státech EU. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora v Praze, 2022, **2022**(3), 20-29. ISSN 1210-6348.

BARÁK, Josef, Tomáš RÝDL, Luděk SAŇA a Petr VÝBORNÝ. *Zákon o České národní bance: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-622-8.

BARTES, Richard. Evolution of VAT. *Financial Law Review*. Gdaňsk: Jagiellonian University Press, 2018, **2018**(4), 1-16. ISSN 2299-6834.

BAUDENBACHER, Carl. Between Homogeneity and Independence: The Legal Position of the EFTA Court in the European Economic Area. *Columbia Journal of European Law*. New York, USA: Columbia University, 1997, **3**(2), 169-228. ISSN 1076-6715.

BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

BLAIR, William. Global Financial Law. *Law and Financial Markets Review*. Taylor and Francis Ltd., 2007, **1**(5), 395-400. ISSN 1752-1459.

BODEA, Cristina a Raymond HICKS. Price Stability and Central Bank Independence: Discipline, Credibility, and Democratic Institutions. *International Organization*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, **69**(1), 35-62. ISSN 0020-8183.

BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-735-7030-0.

BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-735-7030-0.

BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

BOHÁČ, Radim. Pojmy soukromého práva v daňovém právu. In: MRKÝVKA, Petr, Dana ŠRAMKOVÁ a Jiří VALDHANS. *Interakce soukromého a finančního práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 18-33. ISBN 978-80-210-6816-2.

BOHÁČ, Radim. Ústavní základy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2015, **2015**(1), 4-9. ISSN 1801-6006.

BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2008-2021. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-436-4.

BROULÍK, Jan a Jan BARTOŠEK. *Ekonomický přístup k právu*. Vydání první. V Praze: C.H. Beck, 2015. Právo a společnost (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-573-2.

CNOSSEN, Sijbren. VAT and RST: A Comparison. *Canadian Tax Journal*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1987, **35**(3), 559-615. ISSN 0008-5111.

DE LA FERIA, Rita. The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. *EC Tax Review*. Nizozemí: Kluwer Law International, 2019, **2019**(4), 172-175. ISSN 0928-2750.

EACHTEL, Paul a Mario BLEJER. A Fresh Look at Central Bank Independence. *The Cato Journal*. Washington DC: Cato Institut, 2020, **40**(1), 105-132. ISSN 1943-3468.

ELIÁŠ, Karel. Stát a občanský zákoník. *Právní rozhledy*. Praha: C. H. Beck, 2008, **2008**(3), 81. ISSN 1210-6410.

EU Forces Change in French VAT. *International Tax Review*. Londýn, Velká Británie: Euromoney Institutional Investor PLC, 2001, **12**(1), 50-52. ISSN 0958-7594.

FRIEDMAN, Milton, ed. VIII SHOULD THERE BE AN INDEPENDENT MONETARY AUTHORITY?. In: YEAGER, Leland. *In Search of a Monetary Constitution*. 1. vydání. Harvard: Harvard University Press, 1962, s. 219-243. ISBN 9780674434806.

GARICANO, L. a R. LASTRA. Towards a New Architecture for Financial Stability: Seven Principles. *Journal of International Economic Law*. 2010, **13**(3), 597-621. ISSN 1369-3034. Dostupné z: doi:10.1093/jiel/jgq041

HAVLAN, Petr. Ještě ke státu jako právnické osobě, resp. jako subjektu vlastnického a jiných majetkových práv. *Právní rozhledy*. Praha: C. H. Beck, 1999, **1999**(9), 478. ISSN 1210-6410.

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

HOETZEL, Jiří. *Československé správní právo. Část všeobecná*. Reprint. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-168-4.

HURDÍK, Jan. *Zásady soukromého práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 1998. ISBN 80-210-2001-6.

CHANDRAN, Ravi. Tax Law and Accounting Principles. *Singapore Journal of Legal Studies*. 1995, **1995**(2), 701-708. ISSN 2182173.

CHARLET, Alain a Stéphane BUYDENS. The OECD International VAT/GST Guidelines: past and future developments. *World Journal of VAT/GST Law*. 2015, **1**(2), 175-184. ISSN 2048-8432. Dostupné z: doi:10.5235/WJOVL.1.2.175

CHARLET, Alain a Jeffrey OWENS. An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*. 2010, **59**(12), 943-954. ISSN 1048-3306.

JANSTOVÁ, Kateřina. Jmenování členů Bankovní rady prezidentem republiky a přímá volba hlavy státu. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. Praha: Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, prostřednictvím nakladatelství Karolinum, 2011, **57**(4), 53-61. ISSN 0323-0619.

KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Právní monografie (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-935-0.

KINDL, Tomáš. *Občanský zákoník: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-638-9.

KIRSHNER, Jonathan. The Study of Money. *World Politics Journal*. Princeton: Cambridge University Press, 2000, **52**(3), 407-436. ISSN 0043-8871.

KOČÍ, Roman. *Obecní samospráva v České republice: praktická příručka s judikaturou*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2012. Praktik (Leges). ISBN 978-80-87576-28-1.

KOLDINSKÁ, Kristina a Petr TRÖSTER. *Právo sociálního zabezpečení*. 7., podstatně přepracované vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018. Academia iuris (C.H. Beck). ISBN 978-80-7400-692-0.

KRAS, Ireneusz. Independence of Central Bank as a Basis for Institutional Politics of Monetary Policy. *Polish Political Science Yearbook*. Adam Marszałek Publishing House, 2012, **2012**(41), 444-460. ISSN 0208-7375.

KRATOCHVÍL, Jaroslav. Postupy při správě daní; postup k odstranění pochybností, daňová kontrola a jejich místo v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer, 2012, **2012**(6), 16-24. ISSN 9771211729004.

KRISTOFFERSSON, Eleonor. Value Added Tax as a Legal Transplant: Policy Note. *Intertax*. Kluwer Law International, 2021, **49**(2), 186-197. ISSN 0165-2826.

KRUPIČKOVÁ, Lenka a Ondřej TRUBAČ. *Zákon o Finanční správě České republiky: Komentář*. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7478-444-3.

KRZIKALLOVÁ, Kateřina a Filip TOŠENOVSKÝ. Is the Value Added Tax System Sustainable? The Case of the Czech and Slovak Republics. *Sustainability*. 2020, **12**(12). ISSN 2071-1050. Dostupné z: doi:10.3390/su12124925

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

KÜHN, Zdeněk a Tomáš KOCOUREK. *Soudní řád správní: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-479-1.

KUKLÍK, Jan. *Dějiny československého práva: 1945-1989*. Vyd. 1. Praha: Auditorium, 2011, 426 s. ISBN 978-808-7284-179.

KUNEŠ, Zdeněk a Pavla POLANSKÁ. *Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-1227-2.

KUPČÍK, Petr. Specifika daňové kontroly daně z přidané hodnoty - 4. část. *FDUB. - Finanční, daňový a účetní bulletin (Wolters Kluwer)* [online]. Wolters Kluwer, 2020, **2020**(4), 286004. Dostupné také z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/286004/1/2?vtextu=Covid%2BCoronavirus%2BKoronavirus%2B%22SARS%20CoV-2%22%2BSARS-CoV-2%2Bznovu#lema0>

LAVICKÝ, Petr. *Občanský zákoník: komentář*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-852-8.

Le partage de la valeur ajoutée en France, 1949-2008: aspects méthodologiques. *Economie et Statistique*. INSEE, 2009, **2009**(422), 3-30. ISSN 0336-1454.

LÉVY-LEBOYER, Maurice, Michel LESCURE a Alain PLESSIS. *L'impôt en France aux XIXe et XXe siècles*. 1. vydání. Vincennes: Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 2006. ISBN 9782110933058.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, Jan VUČKA a Lukáš KRŮSTEK. *Trestní právo daňové*. 1. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-800-9.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. Tax justice issues in the European Union = Cuestiones de justicia tributaria en la Unión Europea. *CUADERNOS DE DERECHO TRANSNACIONAL*. 2019, **11**(2), 230-252. ISSN 1989-4570. Dostupné z: doi:10.20318/cdt.2019.4956

MARTINÍK, Pavel. Soukromoprávní charakter ručení podle ustanovení § 109 zákona o DPH. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Praha: Wolters Kluwers, 2019, **2019**(11), 8-10. ISSN 1211-9946.

MARTINÍK, Pavel. Rozhodnutí Soudního dvora EU s dopadem na správu daně z přidané hodnoty. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2020, **2020**(12), 16-18. ISSN 1211-9946.

MARTINÍK, Pavel. Vrácení nesporné části daňového odpočtu daně z přidané hodnoty. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2020, **2020**(7-8), 7-8. ISSN 1211-9946.

MARTINÍK, Pavel. Institut reverse charge v praxi. *E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2020, **2020**(3), 3-4. ISSN 1211-9946.

MATES, Pavel. Analogie ve správním právu, kdy ano a kdy ne. *Správní právo*. Praha: Ministerstvo vnitra ČR, 2011, **2011**(6), 28-49. ISSN 0139-6005.

MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.

MERKX, Madeleine a Naomie VERBAAN. Technology: A Key to Solve VAT Fraud?. *EC Tax Review*. Nizozemí: Kluwer Law International, 2016, **2019**(6), 300-306. ISSN 0928-2750.

MORNER, Anna. Financial Services and Regional Integration: A Comparative Snapshot. *Law and Business Review of the Americas*. Dallas, Texas, USA: Dedman School of Law, 2001, **7**(3), 549-588. ISSN 1571-9537.

MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-6041-8.

MUDRECKI, Artur. The Contemporary Significance of the Principle of Proportionality in Tax Law. *Białostockie Studia Prawnicze*. 2021, **26**(4), 37-51. ISSN 2719-9452. Dostupné z: doi:10.15290/bsp.2021.26.04.03

NOVOTNÁ, Monika. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 1. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-807-4008-269.

ODS chce odložit kontrolní hlášení, svolává kvůli tomu mimořádnou schůzi Sněmovny. In: *Novinky.cz* [online]. Praha: Borgis a.s., 2015 [cit. 2021-03-07]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/domaci/clanek/ods-chce-odlozit-kontrolni-hlaseni-svolava-kvuli-tomu-mimoradnou-schuzi-snemovny-334583>

PANAYI, Christiana, Werner HASLEHNER a Edoardo TRAVERSA, ed. *Research Handbook on European Union Taxation Law*. 1. vydání. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2020. ISBN 978-1-78811-083-9.

RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-807239-230-8.

RADVAN, Michal, Damian CZUDEK, Tereza ČEJKOVÁ, Michal LIŠKA, Petra LIŠKOVÁ, Zuzana MARETHOVÁ, Nikol NEVEČEŘALOVÁ a Martin ŠKOP. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2018. ISBN 978-802-1090-842.

ROBERT, Goddard a Helen ROGERS. Tax Law and Accounting Principles. *Edinburgh Law Review*. 2006, **10**(2), 298-306. ISSN 1364-9809.

RYCHETSKÝ, Pavel. *Ústava České republiky: Ústavní zákon o bezpečnosti České republiky : komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-809-3.

SEHNÁLEK, David. *Specifika výkladu práva Evropské unie a jeho vnitrostátní důsledky*. 1. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2019. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-741-5.

SEJKORA, Tomáš. Odvod za porušení rozpočtové kázně jako trestní sankce ve smyslu Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2016, (226), 9-15. ISSN 1801-6006.

SEMERÁD, Pavel a Lucie BARTŮŇKOVÁ. VAT Control Statement as a Solution to Tax Evasion in the Czech Republic. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 2016, **220**, 417-423. ISSN 18770428. Dostupné z: doi:10.1016/j.sbspro.2016.05.516

Senát poslechl ČSSD, chce nechat současnou výši DPH. In: *Aktualne.cz* [online]. Praha: *Economia*, a.s., 2012 [cit. 2021-03-07]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/politika/senat-poslechl-cssd-chce-nechat-soucasnou-vysi-dph/r~i:article:761435/>

SCHON, Wolfgang. Taxation and Democracy. *Tax Law Review*. New York, 2019, **72**(2), 235-304. ISSN 0040-0041.

SCHULZ, Jaroslav. Bolesti českých daní. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2018, **2018**(1), 82-32. ISSN 1801-6006.

SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 4., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-564-4.

SMITS, Rene. The European Central Bank's Independence and Its Relations with Economic Policy Makers. *Fordham International Law Journal*. New York, 2008, **31**(6), 1614-1636. ISSN 0747-9395.

SMUTNÝ, Aleš. *Zákon o bankách: komentář*. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2019. Beckovy komentáře. ISBN 978-80-7400-764-4.

SOCHOROVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2014. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-520-6.

SRIVASTAVA, Divyanshi. Direct Taxation and Economic Growth. *International Journal of Law Management & Humanities*. Madhya Pradesh: VidhiAagaz Group, 2020, **2020**(3), 2035-2042. ISSN 2581 – 5369.

STEJSKAL, Vojtěch. *Zákon o ochraně přírody a krajiny: komentář*. Dotisk 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-229-0.

SULLIVAN, Martin A. All Roads Lead to VAT. *Temple Law Review*. Temple University, 2017, **89**(2), 341-352. ISSN 0899-8086.

ŠVESTKA, Jirí. *Občanský zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-656-6.

TĚŽKÝ, Václav. *Zákon o místních poplatcích: komentář*. Vydání k 1. 1. 2020. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-453-9.

TOMEŠ, Igor. *Sociální právo České republiky*. 2., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-941-0.

TULÁČEK, Michal. Právo na soukromí v kontextu správy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2016, **2016**(), 70-79. ISSN 1801-6006.

VEČEŘA, Miloš a Jaromír HARVÁNEK. *Teorie práva v příkladech*. 3., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7478-717-1.

VÍCHA, Ondřej. *Horní zákon: Zákon o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě : komentář*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-557-4.

VOJTĚCH, Jakub. Právní principy jako kritérium veřejnoprávního charakteru finančního práva. *Daně a finance*. Praha: Comenius Print, 2016, (), 63-69. ISSN 1801-6006.

8.2 Seznam použitých internetových zdrojů

EU Policy Cycle – EMPACT, citováno dne 22. listopadu 2021. Dostupné z <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/eu-policy-cycle-empact>

MTIC (Missing Trader Intra Community) fraud, citováno dne 22. listopadu 2021. Dostupné z <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>

NKÚ by mohl kontrolovat i obce, sněmovna návrh podpořila, citováno dne 6. dubna 2022. Dostupné z <https://ekonomickydenik.cz/nku-by-mohl-kontrolovat-i-obce-snemovna-navrh-podporila/>

ODS chce odložit kontrolní hlášení, svolává kvůli tomu mimořádnou schůzi Sněmovny, citováno dne 7. března 2021. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/domaci/clanek/ods-chce-odlozit-kontrolni-hlaseni-svolava-kvuli-tomu-mimoradnou-schuzi-snemovny-334583>

Proč je ECB nezávislá?, citováno dne 19. ledna 2022. Dostupné z https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-me-more/html/ecb_independent.cs.html

Senát poslechl ČSSD, chce nechat současnou výši DPH, citováno dne 7. března 2021. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/politika/senat-poslechl-cssd-chce-nechat-soucasnou-vysi-dph/r~i:article:761435/>

Sylabus předmětu Finanční právo I., citováno dne 16. března 2022 Dostupné z: <https://is.muni.cz/predmet/1422/MP702Z?lang=cs>.

Sylabus předmětu Finanční právo II., citováno dne 16. března 2022 Dostupné z: <https://is.muni.cz/predmet/1422/MP802Z?lang=cs>

V Česku loni vzniklo nejvíce nových firem za posledních sedm let, citováno dne 30. dubna 2022. Dostupné z <http://slezink.cz/cesku-loni-vzniklo-nejvice-novych-firem-poslednich-sedm-let/>

Z tuzemských podnikatelů se stávají individualisté, citováno dne 30. dubna 2022. Dostupné z: <https://www.cfoworld.cz/clanky/z-tuzemskych-podnikatelu-se-stavaji-individualiste/>

8.3 Seznam použitých právních předpisů

směrnice Rady (EU) 2022/890 ze dne 3. června 2022, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o prodloužení doby použitelnosti volitelného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů a mechanismu rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH

zákon č. 219/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů

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

směrnice Rady (EU) 2019/1995 ze dne 21. listopadu 2019, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o ustanovení týkající se prodeje zboží na dálku a určitých domácích dodání zboží

směrnice Rady (EU) 2018/2057, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o dočasné používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání zboží a poskytnutí služeb nad určitou prahovou hodnotu

zákon č. 295/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 219/2003 Sb., o uvádění do oběhu osiva a sadby pěstovaných rostlin a o změně některých zákonů (zákon o oběhu osiva a sadby), a další související zákony

zákon č. 370/2017 Sb., o platebním styku

zákon č. 295/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 219/2003 Sb., o uvádění do oběhu osiva a sadby pěstovaných rostlin a o změně některých zákonů (zákon o oběhu osiva a sadby), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

zákon č. 170/2017, kterým se mění některé zákony v oblasti daní

zákon č. 323/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti peněžního oběhu a devizového hospodářství a kterým se zrušuje zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon

nařízení vlády č. 296/2016 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her

nařízení vlády č. 11/2016 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.

zákon č. 262/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti

zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

zákon č. 260/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 239/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla), ve znění zákona č. 307/1999 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1308/2013 ze dne 17. prosince 2013, kterým se stanoví společná organizace trhů se zemědělskými produkty a zrušují nařízení Rady (EHS) č. 922/72, (EHS) č. 234/79, (ES) č. 1037/2001 a (ES) č. 1234/2007

zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní

zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů

zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů

zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém

zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

zákon č. 253/2008 Sb., některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu

zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

zákon č. 184/2006 Sb., o vyvlastnění

směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách

zákon č. 444/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

zákon č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích

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

zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích

zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu

zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní

zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech

zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení)

zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách

zákon č. 15/1998 Sb., o dohledu v oblasti kapitálového trhu

zákon č. 117/1995 Sb. o státní sociální podpoře

zákon č. 323/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb, zákona č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb. a zákona č. 196/1993 Sb., zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb. a zákona č. 157/1993 Sb., a zákon České národní rady č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění zákona č. 157/1993 Sb.

zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance

ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

zákon č. 358/1992 Sb., notářský řád

zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

zákon č. 222/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

zákon č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny

zákon č. 17/1992 Sb., o životním prostředí

zákon č. 582/1991 Sb. o organizaci a provádění sociálního zabezpečení

zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích

zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích

zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách

zákon č. 44/1988 Sb., horní zákon

zákon č. 109/1964 Sb., hospodářský zákoník

zákon č. 40/1964, občanský zákoník

zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád

ústavní zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky

zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu

ústavní zákon č. 150/1948 Sb.

zákon č. 31/1946 Sb., o dani z obratu

zákon č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové

zákon č. 321/1921 Sb., o všeobecné dani z obratu a z pracovních výkonů a o dani přepychové

zákon Národní rady Slovenské republiky č. 360/2013 Z. z.

zákon Národní rady Slovenské republiky č. 222/2004 Z. z. ze dne 6. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty

zákon Francouzské republiky „*Le code général des impôts*“⁴⁷¹

Kapitola 60 konsolidovaných zákonů státu New York – Daně

⁴⁷¹ Dostupný online na <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577/>, citováno dne 28. července 2022.

8.4 Seznam použité judikatury

Rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II.ÚS 3395/21 ze dne 28. února 2022

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 191/2021–41 ze dne 1. října 2021

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-294/20 ze dne 9. září 2021

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 211/2019–32 ze dne 16. června 2021

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 85/2019–44 ze dne 28. dubna 2021

Rozhodnutí Ústavního soudu č.j. Pl. ÚS 1/21–1 ze dne 26. ledna 2021

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Afs 205/2020–32 ze dne 16. prosince 2020

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-335/19 ve věci E. ze dne 15. října 2020

Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-405/19 ve věci Vos Aannemingen ze dne 1. října 2020

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 304/2019–33 ze dne 6. srpna 2020

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C 446/18 ve věci AGROBET CZ ze dne 14. května 2020

Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 28 Cdo 3341/2019 ze dne 4. května 2020

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 363/2018–113 ze dne 14. listopadu 2019

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 367/2018-45 ze dne 13. června 2019

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 479/2018–33 ze dne 17. dubna 2019

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 104/2018-79 ze dne 16. dubna 2019

Nález Ústavního soudu sp. zn II. ÚS 819/18 ze dne 22. února 2019

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 8/2018–56 ze dne 18. prosince 2018

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-672/17 ve věci Tratave ze dne 6. prosince 2018

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-295/17 ve věci Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia ze dne 22. listopadu 2018

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 147/2017–41 ze dne 27. září 2018

Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 1729 Cdo 4828/2017 ze dne 30. května 2018

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 78/2017-33 ze dne 15. února 2018

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 60/20170-60 ze dne 30. ledna 2018

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-132/16 ve věci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ze dne 14. září 2017

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-564/15 ve věci Farkas ze dne 26. dubna 2017

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 177/2016–35 ze dne 25. října 2016

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 124/2016–35 ze dne 13. října 2016

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 55/2016–38 ze dne 31. srpna 2016

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-250/14 ve věci Air France – KLM ze dne 23. prosince 2015 a rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-289/14 ve věci Hop!-Brit Air z téhož dne, obě spojené do jednoho řízení jako spojené věci C-250/14, C-289/14

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-264/14 ve věci Hedqvist ze dne 22. října 2015

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-526/13 ve věci Fast Bunkering Klaipeda ze dne 3. září 2015

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 223/2014–36 ze dne 19. prosince 2014

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. září 2014

Rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 181/2011–35 ze dne 19. března 2014

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 41/2013 – 33 ze dne 27. února 2014

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-494/12 ve věci Dixons Retail plc. ze dne 21. listopadu 2013

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 53/2013–37 ze dne 18. července 2013

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-527/11 ve věci Ablesio SIA ze dne 14. března 2013

Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 33 Cdo 3923/2008 ze dne 28. ledna 2011

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 92/2008-147 ze dne 27. července 2010

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 19/2009-40 ze dne 30. března 2010

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j.: 2 Ans 5/2009–59 ze dne 10. února 2010

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52 ze dne 3. prosince 2009

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 81/2009–68 ze dne 20. srpna 2009

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 815/2009 ze dne 18. srpna 2009

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. dubna 2009

Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 20 Cdo 269/2007 ze dne 29. ledna 2009

Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2008

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. července 2008

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 As 68/2008–138 ze dne 6. května 2008

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 ze dne 29. ledna 2008

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 107/2007–168 ze dne 23. ledna 2008

Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2007

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-277/05 ve věci Société thermale d'Eugénie-Les-Bains ze dne 18. července 2007

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 101/2005-67 ze dne 18. května 2006

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 60/2005-130 ze dne 26. dubna 2006

Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. dubna 2006

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 86/2004-54: ze dne 16. října 2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 153/2004 ze dne 16. srpna 2005

Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 597/02 ze dne 3. ledna 2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 22/2003-109 ze dne 9. prosince 2004

Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 429/01 ze dne 22. září 2004

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 As 31/2003-49 ze dne 14. července 2004

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 23/02 ze dne 30. června 2004

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Ans 1/2003-48 ze dne 26. února 2004

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 5/03 ze dne 9. července 2003

Usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 40/01 ze dne 31. října 2001

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 14/01 ze dne 20. června 2001

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 59/2000 ze dne 20. června 2001

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 28/94 ze dne 17. ledna 1995

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-320/88 ve věci Safe ze dne 8. února 1990

Rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států amerických ve věci McCulloch v. Maryland z roku 1819

8.5 Seznam ostatních zdrojů

Briefing výboru Evropského parlamentu Missing Trader Intra-Community Fraud ze dne 21. května 2021 dostupný online na [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/690462/IPOL_BRI\(2021\)690462_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/690462/IPOL_BRI(2021)690462_EN.pdf)

Dodatek č. 8 k pokynu GFŘ-D-29 - k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení ze dne 13. prosince 2021, č.j.: 77067/21/7100-20118-012287

Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění dodatku č. 4, č.j.: 137801/17/7100-20118-012287

Komuniké Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ve věci akčního plánu daně z přidané hodnoty ze dne 7. dubna 2016, č.j. COM(2016) 148 final

Návrh Radě Evropské unie ve smyslu článku 193 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ze dne 17. září 2019 dostupný online na <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10726-2019-INIT/en/pdf>

Pokyn Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-29, č.j.: 111096/16/7100-20116-050484, ve znění dodatku č. 8, č.j.: 77067/21/7100-20118-012287

Pokyny Generálního finančního ředitelství k vyplnění kontrolního hlášení DPH ke dni 13. ledna 2022, č.j.: 748/22/7100-20118-012287

Prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2019/1903 ze dne 8. listopadu 2019, kterým se Česku povoluje používat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti odchylně od ustanovení článku 193 směrnice 2006/112/ES

Sécurisation du recouvrement de la TVA dostupné online na https://www.igf.finances.gouv.fr/files/live/sites/igf/files/contributed/IGF%20internet/2.RapportsPublics/2019/Rapport_2019-M-045-03_TVA.pdf, citováno dne 6. dubna 2022

Stanovisko generální advokátky Soudního dvora Evropské unie ve věci C-295/17 Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia ze dne 7. června 2018

Stanovisko generální advokátky Soudního dvora Evropské unie ve věci C-446/18 AGROBET CZ, s.r.o. ze dne 19. prosince 2019

Usnesení Evropského parlamentu P8_TA(2019)0074 ze dne 12. února 2019 o návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy, č.j. COM(2018)0329 – C8-0317/2018 – 2018/0164(CNS)

Zpráva Komise Radě a Evropskému parlamentu – Osmá zpráva podle článku 12 nařízení (EHS, Euratom) č. 1553/89 o výběru DPH a kontrolních postupech ze dne 18. prosince 2017, č.j. COM(2017) 780 final v českém jazyce

Zpráva Komise Radě a Evropskému parlamentu – Osmá zpráva podle článku 12 nařízení (EHS, Euratom) č. 1553/89 o výběru DPH a kontrolních postupech ze dne 18. prosince 2017, č.j. COM(2017) 780 final ve francouzském jazyce

9. Seznam použitých zkratk

Zkratka	Pojem
AML zákon	zákon č. 253/2008 Sb., některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni uzavření rukopisu
DPH	daň z přidané hodnoty
energetický zákon	zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
ESVO	Evropské sdružení volného obchodu
federální zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1992	zákon č. 222/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 22. května 1992
francouzský daňový řád	zákon Francouzské republiky „Le code général des impôts“ ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu ⁴⁷²
horní zákon	zákon č. 44/1988 Sb., horní zákon, ve znění účinném ke dni uzavření rukopisu
hospodářský zákoník	zákon č. 109/1964 Sb., hospodářský zákoník, ve znění ke dni 1. července 1964
Listina základních práv a svobod	ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu

⁴⁷² Dostupný online na <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577/>, citováno dne 28. července 2022.

nařízení o společné organizaci trhů	nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1308/2013 ze dne 17. prosince 2013, kterým se stanoví společná organizace trhů se zemědělskými produkty a zrušují nařízení Rady (EHS) č. 922/72, (EHS) č. 234/79, (ES) č. 1037/2001 a (ES) č. 1234/2007
notářský řád	zákon č. 358/1992 Sb., notářský řád, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
novela č. 262/2014 Sb. zákona o dani z přidané hodnoty	zákon č. 262/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění ke dni uzavření tohoto rukopisu
novela č. 295/2017 Sb. zákona o Státním zemědělském intervenčním fondu	zákon č. 295/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 219/2003 Sb., o uvádění do oběhu osiva a sadby pěstovaných rostlin a o změně některých zákonů (zákon o oběhu osiva a sadby), a další související zákony, ve znění ke dni uzavření tohoto rukopisu
novela č. 323/2016 Sb. krizového zákona	zákon č. 323/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti peněžního oběhu a devizového hospodářství a kterým se zrušuje zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
občanský soudní řád	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění účinném ke dni uzavření rukopisu
občanský zákoník	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném ke dni uzavření rukopisu
občanský zákoník z roku 1950	zákon č. 141/1950 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném ke dni 1. ledna 1951
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie

slovenský zákon o dani z přidané hodnoty	zákon Národní rady Slovenské republiky č. 222/2004 Z. z. ze dne 6. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni
směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty	směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
soudní řád správní	zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
trestní řád	zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
trestní zákoník	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
Ústava	ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
ústava z roku 1948	ústavní zákon č. 150/1948 Sb., ve znění ke dni 9. června 1948
ústava z roku 1960	ústavní zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky, ve zněním účinném ke dni 11. července 1960
zákon o České národní bance	zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění účinném ke dni uzavření rukopisu
zákon o dani z hazardních her	zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění účinném ke dni uzavření rukopisu
zákon o dani z nemovitých věcí	zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném ke dni uzavření rukopisu
zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni uzavření rukopisu

zákon o dani z přidané hodnoty	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni uzavření rukopisu
zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1992	zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 1. ledna 1993
zákon o dani z obratu z roku 1921	zákon č. 321/1921 Sb., o všeobecné dani z obratu a z pracovních výkonů a o dani přepychové, ve znění účinném k 1. říjnu 1921
zákon o dani z obratu z roku 1923	zákon č. 268/1923 Sb., o dani z obratu a dani přepychové, ve znění účinném ke dni 1. ledna 1924
zákon o dani z obratu z roku 1946	zákon č. 31/1946 Sb., o dani z obratu, ve znění ke dni 24. prosince 1948
zákon o dani z obratu z roku 1952	zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu, ve znění účinném ke dni 1. ledna 1953
zákon o dohledu v oblasti kapitálového trhu	zákon č. 15/1998 Sb., o dohledu v oblasti kapitálového trhu, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o elektronických komunikacích	zákon č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o finanční správě	zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o loteriích a jiných podobných hrách	zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném ke dni 31. prosince 2016
zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní	zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu

zákon o mezinárodním právu soukromém	zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o místních poplatcích	zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o obcích	zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o ochraně přírody a krajiny	zákon č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o organizaci a provádění sociálního zabezpečení	zákon č. 582/1991 Sb. o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o platebním styku	zákon č. 370/2017 Sb., o platebním styku, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o podporovaných zdrojích energie	zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o rozpočtovém určení daní	zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o rozpočtových pravidlech	zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů	zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu

zákon o sociálních službách	zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o soudních poplatcích	zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o spotřebních daních	zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů	zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o státní sociální podpoře	zákon č. 117/1995 Sb. o státní sociální podpoře, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu	zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o vysokých školách	zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o vyvlastnění	zákon č. 184/2006 Sb., o vyvlastnění, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu
zákon o životním prostředí	zákon č. 17/1992 Sb., o životním prostředí, ve znění účinném ke dni uzavření tohoto rukopisu

Teoretické aspekty daně z přidané hodnoty

Abstrakt

Disertační práce se zabývá vybranými teoretickými aspekty správy daně z přidané hodnoty a věnuje zvláštní pozornost dvěma oblastem, které nebyly doposud právní vědou dostatečně zpracovány. První z nich je vymezení a aplikace právních principů finančního práva na daň z přidané hodnoty a druhým je přenos správy daně z přidané hodnoty na osoby zúčastněné na správě daní.

K aplikaci odvětvových právních principů finančního práva dochází ve hmotněprávní i procesněprávní rovině. Dosavadní finanční věda v české literatuře dovodila, že se jedná o tyto principy: (i) princip tržního modelu národního hospodářství, (ii) princip peněžního systému, (iii) princip regulace peněžních fondů, (iv) princip demokratické legitimace finanční politiky, (v) princip dozoru ve veřejné finanční činnosti, (vi) princip hospodárnosti a ekonomické efektivity finančních vztahů a (vii) princip priority fisku.

Nicméně nikde není uspokojivě vymezeno, jaká konkrétní či spíše abstraktní teze tyto principy obsahují a proč právě ony byly zvoleny jako obecné principy finančního práva tvořící pomyslnou střechu nad celým oborem. Na rozdíl od principů daňového práva a principů správy daní nejsou totiž tyto zejména odvětvové principy finančního práva teorií ani uspokojivě definovány. Práce věnuje pozornost také principu neutrality, jakožto jedné z klíčových zásad daně z přidané hodnoty.

Prvním krokem výzkumu je teoretické vymezení těchto principů tvořící podstatnou část disertační práce. Autor dále dovodil a navrhuje nový odvětvový princip, a to princip nezávislosti měnové a devizové politiky.

V další části disertační práce je pak definován zásadní pojem přenosu správy daní a autor navrhuje zpřesnění dalších teoretickoprávních pojmů souvisejících s předmětem výzkumu. Mezi ně patří například pojem daňověprávní vztah. Práce nabízí polemiku také s autory předešlých prací v oblasti kategorizace daní sensu latu.

V práci dochází také k chronologickému uspořádání opatření, která mohou znamenat přenos správy na osoby zúčastněné na správě daní. Analyzuje jejich možné podřazení pod nově definovaný pojem přenosu správy daní a zamýšlí se tak nad samotnou strukturou oboru. Jedná se o (i) souhrnné hlášení, (ii) reverse charge, (iii) ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty, (iv) zvláštní způsob zajištění této daně, (v) institut nespolehlivého plátce a (vi) institut

nespolehlivé osoby, (vii) institut identifikované osoby, (viii) kontrolní hlášení, (ix) povinnou elektronizaci a (x) režim dodání nového dopravního prostředku.

Autorova hypotéza z úvodu disertační práce, že všechny tyto prvky je možné charakterizovat jako přenos správy daně, se nepotvrdila. Výsledkem analýzy je, že pouze kontrolní hlášení je možné charakterizovat jako opatření zařaditelné pod definici přenosu správy daně, tak jak byla přijata autorem.

Dále dochází ke komparaci užití tohoto právního institutu představující přenos správy daní v tuzemsku, Slovenské republice a Francouzské republice. Výsledkem této komparace jsou konkrétní doporučení pro změnu tuzemské právní úpravy *de lege ferenda*.

Práce dále obsahuje konkrétní koncepční doporučení na změnu právní úpravy v oblasti ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty a potažmo i dalších daní. Na základě původního návrhu prezentovaného v disertační práci autor doporučuje zavedení nového typu rozhodnutí vydávaného spolu s výzvou k plnění ručiteli. Obsahem tohoto rozhodnutí by byla povinnost dlužníka, za kterého byla daň ručitelem uhrazena, zaplatit ručiteli peněžní částku odpovídající uhrazené dani.

Toto rozhodnutí by v případě nabytí právní moci bylo vykonatelné, a pozice ručitele by tak byla výrazně posílena. Na straně ručitele by také došlo k úspoře nákladů za nalézací občanskoprávní řízení, které v současné době musí podstoupit pro získání vykonatelného titulu proti dlužníku, za kterého daň odvedl.

Zároveň by byla posílena ochrana dlužníka, který by mohl využít nejen instituty občanského práva procesního, ale i daňového procesního práva, mezi které patří odvolání nebo podnět k přezkumu. Nevýhodou tohoto návrhu jsou pak vyšší nároky kladené na správce daně.

V závěru pak práce obsahuje i úvahy nad konečným systémem daně z přidané hodnoty. Zavedení tohoto konceptu by totiž znamenalo možnost odstranit většinu nesystémových prvků týkajících se neplátců, jako jsou například identifikované osoby nebo režim dodání nového dopravního prostředku.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, principy finančního práva, ručení

Theoretical Aspects of Value Added Tax

Abstrakt v anglickém jazyce

The dissertation focuses on selected theoretical aspects of value added tax administration and pays special attention to two areas that have not been sufficiently treated by financial science so far. The first one is the definition and application of legal principles of financial law to value added tax and the second one is the transfer of value added tax administration to those involved in tax administration.

The application of the sectoral legal principles of financial law takes place in both substantive and procedural law. The existing financial science in the Czech literature has concluded that the following principles are involved: (i) the principle of the market model of the national economy, (ii) the principle of the payment system, (iii) the principle of regulation of monetary funds, (iv) the principle of democratic legitimation of financial policy, (v) the principle of supervision in public financial activity, (vi) the principle of economic efficiency of financial relations and (vii) the principle of priority of the fiscus.

However, nowhere is it satisfactorily defined what specific or rather abstract rules these principles contain and why they were chosen as general principles of financial law forming a regulatory umbrella over the entire field. Unlike the principles of tax law and the principles of tax administration, these sectoral principles of financial law are not even satisfactorily defined by theory. Furthermore, this dissertation focuses on the principle of neutrality as one of the key principles of value added tax.

The first step of the research is the theoretical definition of these principles, which forms a substantial part of the dissertation. The author further derives and proposes a new sectoral principle, i.e. the principle of monetary and foreign exchange policy independence.

In the next part of the dissertation, the fundamental concept of transfer of tax administration is defined and the author proposes refinement of other theoretical and legal concepts related to the subject of the research. These include, for example, the concept of relationship between tax and law. The dissertation also offers a discussion with the authors of previous works in the field of categorization of tax *sensu latu*.

Furthermore, there is a chronological order of the measures that may imply a transfer of administration to those involved in tax administration. It analyses their possible subordination to the newly defined concept of transfer of tax administration and thus reflects on the structure

of the field itself. These are (i) recapitulative statement, (ii) reverse charge, (iii) surety obligation for unpaid value added tax, (iv) special arrangements for securing such tax, (v) institution of the unreliable taxpayer, (vi) institution of the unreliable person, (vii) institution of the identified person, (viii) control statement, (ix) compulsory computerization and (x) supply of new vehicles scheme.

The author's hypothesis from the introduction of the dissertation, stating that all these elements can be characterized as a transfer of tax administration, was not confirmed. The result of the analysis is that only the control statement can be characterized as a measure classifiable under the definition of transfer of tax administration as adopted by the author.

Moreover, the use of this legal institute representing the transfer of tax administration in the Czech Republic, the Slovak Republic and the French Republic is compared. This comparison results in concrete recommendations for *de lege ferenda* changes to domestic legislation.

The dissertation also contains specific conceptual recommendations for changes to the legislation on liability for unpaid value added tax and, consequently, for other taxes. On the basis of the original proposal presented in the dissertation, the author recommends the introduction of a new type of decision issued together with a demand for performance by the guarantor. The content of this decision would be the obligation of the debtor, for whom the tax has been paid by the guarantor, to pay the guarantor a sum of money corresponding to the tax paid.

This decision would be enforceable if it becomes final, and the guarantor's position would thus be significantly strengthened. It would also save the guarantor the costs of the civil proceedings that he currently has to undergo in order to obtain an enforceable title against the debtor for whom it has paid the tax.

At the same time, the protection of the debtor would be strengthened, as he would be able to use not only the institutes of civil procedural law, but also tax procedural law, which include an appeal or a petition for review. The disadvantage of this proposal is the higher demands placed on the tax administrator.

The dissertation concludes with a reflection on the final value added tax system. The introduction of this concept would mean the possibility of removing most of the non-systemic elements concerning non-taxpayers, such as identified persons or the new vehicle supply regime.

Key words: valued added tax, financial law principles, surety