

# SPRÁVA DANÍ

Soubor statí z odborné  
konference konané na Právnické  
fakultě Univerzity Karlovy  
dne 6. října 2023



**Praha 2023**

**Ondřej Málek  
Michal Tuláček  
(eds.)**



**PRÁVNICKÁ  
FAKULTA  
Univerzita Karlova**

**Vzor citace:**

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds). Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023.  
DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.



# SPRÁVA DANÍ

Soubor statí z odborné konference konané  
na Právnické fakultě Univerzity Karlovy  
dne 6. října 2023

Ondřej Málek  
Michal Tuláček  
(eds.)

Praha 2023

## **Recenzenti:**

*JUDr. Bc. Lukáš Hrdlička, Ph.D.*

*JUDr. Ing. Jiří Kappel, Ph.D.*

*Mgr. Patrik Koželuha, Ph.D.*

*JUDr. Jiří Kroupa*

*Mgr. Ondřej Málek*

*prof. JUDr. Hana Marková, CSc.*

*Mgr. Matěj Mrlina*

*Mgr. Jan Neckář, Ph.D.*

*Mgr. Ondřej Poupě*

*doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.*

*Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D.*

*Mgr. Karel Šimek*

*JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D.*

*JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.*

Tato publikace byla zpracována v rámci programu Cooperatio/Law realizovaného v roce 2023 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

Jednotlivé statě neprošly jazykovou korekturou.

## **KATALOGIZACE V KNIZE – NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR**

**Správa daní (konference) (2023 : Praha, Česko)**

Správa daní : soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023 / Ondřej Málek, Michal Tuláček (eds.). – Praha : Univerzita Karlova, Právnická fakulta, ediční středisko v nakladatelství Eva Rozkotová, 2023. – 1 online zdroj  
Částečně slovenský text, česká, anglická a slovenské resumé

Obsahuje bibliografie a bibliografické odkazy

ISBN 978-80-7630-036-1 (Univerzita Karlova, Právnická fakulta ; online ; pdf)

\* 336.225 \* 351.72 \* 34 \* (437.3) \* (062.534)

– správa daní – Česko

– správa daní – právní aspekty

– sborníky konferencí

336.1/.5 – Veřejné finance [4]

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

Vydala Univerzita Karlova, Právnická fakulta, ediční středisko  
v nakladatelství Eva Rozkotová, Na Ptačí skále 547, 266 01 Beroun

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361>

ISBN: 978-80-7630-036-1 (online)

## OBSAH

Předmluva	5
<i>Martin Bareš</i>	
Odповідnost státu za škodu při správě daní se zaměřením na zajišťovací příkazy a nadměrné odpočty DPH	9
<i>Radim Boháč</i>	
Úrok z nesprávně stanovené daně v případě peněžitých plnění v rámci dělené správy	23
<i>Václav Čepelák</i>	
Zamyšlení nad judikaturou dovozenými kritérii skryté daňové kontroly	32
<i>Jana Fuksová</i>	
Desetiletá lhůta pro stanovení daně – vybrané otevřené otázky	53
<i>Pavel Hájek</i>	
Esenciální náklady v judikatuře Nejvyššího správního soudu	68
<i>Ladislav Hrabčák</i>	
Dôkazné bremeno a fakticita dodávateľa pri odpočítaní DPH	80
<i>Petra Hrubá Smržová</i>	
Úrok jako příslušenství daně	95
<i>Petra Kerndllová</i>	
Digitalizace a elektronizace správy daní během pandemie koronaviru v České republice	108
<i>Ondřej Lichnovský</i>	
Výklad daňových zákonů v trestním a daňovém řízení	121
<i>Pavel Martiník</i>	
Vázanost správce daně rozhodnutím v trestní věci	134

*Wojciech Morawski*

Vytvoří pravidla proti nedovolené státní podpoře nový daňový superorgán – aneb proč by měl případ Engie Global LNG Holding Sàrl, Engie Invest International SA, Engie SA v. Evropská komise (C-451/21 P) zajímat právníky na Visle a Vltavě? 144

*Daniela Radikovská*

Daňové povinnosti při zániku svěřenského fondu 158

*Damir Solak*

Správa poplatků, na které nedopadá daňový řád 174

*Josef Staša*

O (nevymezeném) vztahu daňové kontroly a kontrolního řádu 184

*Miroslava Večeř*

Daňový domicil sportovců, výhody a rizika jeho přesunu 198

*Gabriela Vlková*

Důkazní břemeno daňového subjektu při uplatňování daňového odpočtu na výzkum a vývoj 216

## PŘEDMLUVA

Než se začnete do jednotlivých příspěvků z konference věnované správě daní, považujeme za vhodné připomenout, jak to s výukou a vědeckým bádáním v oboru finančního práva a finanční vědy vypadal v minulosti a jaká je situace dnes.

Finanční právo a finanční věda patří nejen k vědeckým, ale i k důležitým pedagogickým disciplínám, které se vyučují na všech právnických fakultách v České republice a nejen tam.

Již v roce 1850 v časopisu Slovan napsal Karel Havlíček Borovský tyto věty: „Mnohý platí daně, a neví proč. Mnohý platí daně, a neví nač. Mnohý platí daně, a neví komu.“ Tato slova jako by předznamenala další vývoj v této oblasti.

Předmět pod označením finanční věda (včetně finančního práva) se začal učit na pražské právnické fakultě od druhé poloviny 18. století a již v roce 1893 byl součástí státní zkoušky. Po vzniku samostatného Československa byl předmět vyučován pod názvem „Finanční věda se zvláštním zřetelem k československému zákonodárství finančnímu“, což platilo až do roku 1949. Rozvoj oboru byl v té době spojen s osobnostmi jako byli prof. J. Kaizl, prof. A. Bráf, prof. V. Funk a prof. K. Engliš. Poslední jmenovaný pak své teoretické úvahy částečně realizoval jako ministr financí při provedení daňové reformy v roce 1927, která byla považována za zásadní modernizaci daňového systému z pohledu finanční vědy.

Po roce 1948 byl obor spojen zejména se jménem prof. B. Spáčila. Finanční právo však bylo v té době bráno jako zvláštní část jiných oborů práva – šlo např. o spojení s výukou hospodářského práva, ale zejména správního práva. Ke změně v postavení oboru došlo až v roce 1983, kdy byla v Praze na právnické fakultě zřízena samostatná katedra finančního práva a financí, dnes katedra finančního práva a finanční vědy.

K významným osobnostem a představitelům finančního práva a finanční vědy v Československu patřil zejména prof. M. Bakeš, jehož působení na Právnické fakultě Univerzity Karlovy znovu vedlo k obnovení významu finančního práva a finanční vědy. Katedra se postupně personálně stabilizovala. Z osobností, které již nežijí, je možné připomenout osobu JUDr. M. Borovičky či doc. E. Němečka. Na katedře působili dlouhá léta prof. M. Bakeš a prof. M. Karfíková, JUDr. P. Novotný, JUDr. P. Vodráčková a řada dalších. V současné době na katedře působí mimo jiné prof. R. Boháč, prof. H. Marková, doc. M. Kohajda, doc. T. Sejkora, JUDr. P. Kotáb, JUDr. R. Vybíral, JUDr. P. Martiník a JUDr. M. Tuláček.

Dále je vhodné připomenout, že kromě uvedených pracovníků se na výuce katedry podílela a do současné doby podílí řada odborníků z praxe. To katedře umožnilo zařazovat do výuky nové předměty, které se staly dnes již neoddělitelnou součástí výuky finančního práva jako je např. Pojišťovací právo a Bankovní právo. Vytváření a zařazování nových předmětů do výuky pokračuje i v současné době. Katedra zajišťuje výuku řady povinně volitelných předmětů, které rozšiřují a prohlubují znalosti z finančního

práva a finanční vědy. Jako příklady pro tyto aktivity lze uvést z oblasti daní např. Daňové právní praktikum, Daňové právo procesní, Mezinárodní zdanění či Účetnictví pro právníky. Není to jen daňová oblast, které je věnována pozornost – z dalších oblastí je možné uvést Rozpočtové právo či Finanční hospodaření územních samosprávných celků, již zmíněné Bankovní právo či Akviziční financování v praxi. Pozitivní ohlas má i předmět Legislativní technika, který dává studentům nahlédnout do procesu tvorby právních předpisů.

Katedra přijímala a stále přijímá k doktorskému studiu řadu mladých lidí, kteří se zaměřují na různé části či podobory finančního práva. Ve svých doktorských pracích řešili a řeší otázky, které se postupně rozšířily do podoby nových témat pro přednášky v předmětech zajišťovaných katedrou. Někteří ze studentů na katedře zůstali jako její interní pracovníci, řada dalších zůstala spolupracovat s katedrou, i když působí na různých pozicích – jako advokáti, daňoví poradci, na ministerstvech, v bankách, pojišťovnách a na dalších místech v oblasti finanční správy. Prostřednictvím výběrových volitelných předmětů se mohou studenti, kteří mají o problematiku zájem, seznamovat s aktuálními problémy, které řeší praxe a řada z nich se u nich také po skončení studia do této praxe zapojuje.

Obor finančního práva – jak je výše naznačeno – prošel za uplynulých 40 let bouřlivým vývojem a tento vývoj pokračuje i nadále, probíhá v celkovém kontextu vývoje právní vědy v České republice, Evropské unii i v měřítku celosvětovém. Objevují se nové otázky, které je nutné řešit a které přitahují pozornost jak vědecké obce, tak řady odborníků z praxe.

Finanční právo – i přes pokusy nastoupit cestu postupné kodifikace – jako celek zůstává nekodifikovaným odvětvím práva. V roce 2009 byl přijat jako zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a došlo tak ke kodifikaci procesních otázek v oblasti daní, ale nebyl to konec vývoje procesního daňového práva. Jak ukazuje množství novelizací zákona, stále se objevují nové problémy, které se musí řešit. Správa daní je tak oblastí, která si vyžaduje nejen legislativní reakci na nové trendy ve vyměřování či výběru daní (např. elektronizace), ale i nutnost sjednocovat výklad jednotlivých ustanovení při jejich aplikaci v praxi. Spolupráce teoretické sféry s praxí je proto nezbytná. Hledají se cesty, jak přispět k lepšímu poznání a pochopení problematiky, k řešení praktických otázek správy daní s využitím poznatků finančně právní teorie,

K tomuto hledání cesty se přihlásila i naše katedra, která v roce oslav 40 let samostatné existence připravila vědeckou konferenci s názvem Správa daní. Konference se zúčastnilo více jak 120 účastníků z různých vysokých škol z České republiky, Slovenska či Polska, z Finanční správy, advokacie, daňových poradců a dalších zájemců o problematiku.

Program konference byl rozdělen do několika bloků. Bylo možné např. slyšet příspěvek o vazbě daňové kontroly a kontrolního řádu či vystoupení k problematice vázanosti správce daně rozhodnutím v trestní věci či dalšími aspekty vztahu daňového



řízení a trestního práva. Jinou skupinu příspěvků tvořila vystoupení ke správě poplatků, na které nedopadá daňový řád, k problematice výhod a rizik přesunu daňového domicilu sportovců či otázky odpovědnosti státu za škodu způsobenou při správě daní. Tato vystoupení byla zajímavá stejně jako např. úvaha o vytvoření nového daňového superorgánu ve vztahu k nedovolené státní podpoře.

Účastníci si připravili příspěvky, se kterými vystoupili přímo na konferenci či reagovali v diskusi na přednesené příspěvky. Účastníci své konferenční příspěvky k jednotlivým tématům zpracovali do písemné podoby a poskytli organizátorům. Tyto příspěvky byly recenzovány a pokud byly doporučeny k publikaci, staly se součástí představovaného sborníku.

Je možné konstatovat, že konference zaměřená na správu daní umožnila zapojení širokého okruhu účastníků do diskuse, a tím i k vyjasnění názorů na některé otázky, které zajímají široký okruh odborníků. Programová koncepce konference a aktivní přístup účastníků k této konferenci se dají označit za příspěvek teoretické sféry k rozšíření poznatků z oblasti správy daní do aplikační praxe. Nejen mě, ale všechny členy katedry finančního práva a finanční vědy těší, že jsme tímto způsobem mohli vstoupit do dialogu o aktuálních tématech správy daní.

*prof. JUDr. Hana Marková, CSc.*



**Martin Bareš<sup>1</sup>**

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

[martin.bares@brizatrubac.cz](mailto:martin.bares@brizatrubac.cz)

## **ODPOVĚDNOST STÁTU ZA ŠKODU PŘI SPRÁVĚ DANÍ SE ZAMĚŘENÍM NA ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZY A NADMĚRNÉ ODPOČTY DPH**

### **ABSTRAKT**

Cílem tohoto článku je alespoň ve stručnosti objasnit, v jakých situacích může vzniknout daňovému subjektu nárok na náhradu škody způsobené při správě daní, stejně jako uvést, jaké jsou podmínky pro uplatnění náhrady škody způsobené při správě daní. Cílem příspěvku je i upozornit na vybraná úskalí, na které může daňový subjekt při uplatňování náhrady škody narazit. Autor se domnívá, že výše nastíněné problematice nebyla doposud v rámci odborné veřejnosti věnována dostatečná pozornost, ačkoli jde o téma s významným praktickým přesahem. Autor v rámci příspěvku pracuje s vědeckými metodami deskripce, analýzy a syntézy. Zjištěné výsledky mohou pomoci při případných úvahách o legislativní změně současné právní úpravy.

**Klíčová slova:** odpovědnost státu; správa daní; zajišťovací příkazy, nadměrné odpočty DPH

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.1>

## **LIABILITY OF THE STATE FOR DAMAGES IN TAX ADMINISTRATION WITH A FOCUS ON SECURITY ORDERS AND VAT DEDUCTIONS**

### **ABSTRACT**

The aim of this article is to briefly demonstrate the situations in which a taxpayer may be entitled to compensation for damages caused during tax administration, as well as the conditions for claiming compensation for damages caused during tax administration. The article also aims to highlight selected difficulties that a taxpayer may encounter when claiming compensation. The author believes that the above-mentioned issue has not been given sufficient attention in the professional community so far, although it is a topic with significant practical implications. The author uses the scientific methods of description, analysis and synthesis. The findings may help in consideration of legislative changes to the current legislation.

---

<sup>1</sup> Mgr. Martin Bareš je advokátem působícím v Praze.

**Keywords:** liability of the state; tax administration; security order; VAT deductions

## ÚVOD

Stejně jako v jiných oblastech, ani při správě daní není stát vždy neomylný. Pochybení státu (resp. správce daně) má přitom nezřídka za následek vznik škody na straně daňových subjektů. Cílem tohoto příspěvku je alespoň ve stručnosti objasnit, v jakých situacích může vzniknout daňovému subjektu nárok na náhradu škody způsobené při správě daní, stejně jako uvést, jaké jsou podmínky pro uplatnění náhrady škody způsobené při správě daní. Důraz bude kladen zejména na případy vydání nezákonných zajišťovacích příkazů a neoprávněné zadržení nadměrných odpočtů DPH. Pozornost bude věnována rovněž vybraným modelovým situacím a úskalím, na která může daňový subjekt při nárokování škody narazit. Smyslem příspěvku je i zodpovědět otázku, jaké druhy škody mohou při správě daní vzniknout a jaké jsou (hodnoceno optikou poškozeného) peripetie s určováním a prokazováním jejich výše. Předmětem zkoumání bude i vliv daňových úroků na nárok na náhradu škody. Není přitom ojedinělé, že se poškozený daňový subjekt v důsledku pochybení správce daně ocitnul ve velmi nepříznivé ekonomické situaci. Ačkoli jde o téma s významným praktickým přesahem, nebyla mu doposud ze strany odborné veřejnosti věnována odpovídající pozornost. Zajišťovacím příkazům se doposud uceleně věnoval pouze Vladimír Balcar ve své publikaci *Zajišťovací příkazy a další zajišťovací instituty v daňovém řádu*. Neoprávněné zadržování nadměrných odpočtů DPH je sice odbornou literaturou prozkoumáno důkladněji, nicméně v souvislosti s náhradou škody vůči státu komplexnější literatura chybí. Právní věda se doposud nevěnovala problematice odpovědnosti státu za škodu při správě daní ani v obecné rovině, i když tyto případy vykazují jisté charakteristické znaky a odlišnosti od jiných oblastí, ve kterých může odpovědnost státu za škodu vzniknout.

## METODOLOGIE

Autor v rámci příspěvku pracuje zejména s vědeckými metodami deskripce, analýzy a syntézy. Metoda deskripce slouží k prvotními přiblížení okolností řešeného problému. Na základě metody analýzy autor abstrahuje dílčí výsledky svého výzkumu, které následně prostřednictvím syntézy slučuje do ucelených závěrů.

## VÝZKUM, VÝSLEDKY A DISKUZE

### Obecná východiska

Odpovědnost státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci (mj. při správě daní) je zvláštním odpovědnostním vztahem, který vzniká při porušení povinností státu dle norem veřejného práva při výkonu státní moci. Ústavněprávní základ pro úpravu odpovědnosti státu nalezneme v článku 36 odst. 3 zákona č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod („**Listina**“), který odkazuje na zvláštní zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (dále jen „**ZOdpŠk**“), jenž obsahuje vlastní právní úpravu.

V záležitostech, které nejsou výslovně upraveny ZOdpŠk, se odpovědnostní vztah mezi poškozeným a státem řídí zákonem č. 89/2012 Sb., občanským zákoníkem, ve znění pozdějších předpisů („**občanský zákoník**“).<sup>2</sup>

Odpovědnostními tituly, které zakládají odpovědnost státu v režimu ZOdpŠk, jsou nezákonné rozhodnutí a nesprávný úřední postup.<sup>3</sup> Nezákonným rozhodnutím se rozumí pravomocné rozhodnutí, které bylo pro jeho nezákonnost zrušeno nebo změněno příslušným orgánem, případně o předběžně vykonatelné rozhodnutí, které bylo zrušeno nebo změněno na základě řádného opravného prostředku.<sup>4</sup> Podmínkou pro uplatnění nároku na náhradu škody podle ZOdpŠk je tedy zrušení či změna rozhodnutí z důvodu jeho nezákonnosti. Toho lze dosáhnout v první řadě podáním řádných opravných prostředků, případně pak (pokud není daňový subjekt úspěšný) podáním žaloby proti rozhodnutí ve správním soudnictví, kdy se bude domáhat zrušení napadeného rozhodnutí správním soudem. ZOdpŠk dále podmiňuje přiznání nároku na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím předchozím včasným využitím všech procesních prostředků, které zákon poškozenému k ochraně jeho práva poskytuje. Takovými prostředky se přitom rozumí mj. řádný opravný prostředek nebo jiný procesní prostředek, s jehož uplatněním je spojeno zahájení řízení.<sup>5</sup> Řádným opravným prostředkem při správě dani je odvolání, které je obecně přípustné proti všem rozhodnutím správce daně, ledaže zákon stanoví jinak.<sup>6</sup> Rozhodnutím, které lze odvoláním napadnout, je například platební výměr nebo dodatečný platební výměr. Povinnost daňového subjektu brojit proti nezákonným rozhodnutím všemi dostup-

<sup>2</sup> § 26 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>3</sup> § 5 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>4</sup> § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>5</sup> § 8 odst. 3 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>6</sup> § 109 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

nými procesními prostředky však nelze chápat jako absolutní, jak ve své rozhodovací praxi dovodil Ústavní soud. Ten uvedl, že „*Pravidlo vyčerpání procesních opravných prostředků vyžaduje, aby stěžovatel řádně využil ty prostředky nápravy, které jsou dostupné a dostatečné k dosažení nápravy tvrzených porušení. Existence efektivních opravných prostředků musí být jistá nejen v teorii, ale také v praxi, jinak ztrácí požadovanou přístupnost a efektivnost. Stěžovatel není povinen využívat opravné prostředky, které jsou nedostatečné a neefektivní.*“<sup>7</sup> Poškozené daňové subjekty proto nemohou být nuceni k formalistickému využívání všech procesních prostředků, ale pouze těch, které mohou efektivně vést ke zrušení či změně rozhodnutí pro nezákonnost. Vedle toho pro účely nárokování náhrady škody způsobené nesprávným úředním postupem ZOdpŠk žádnou takovou podmínku nestanoví.

Vedle existence odpovědnostního titulu jsou předpoklady vzniku nároku na náhradu škody vznik škody a existence příčinné souvislosti mezi vydáním nezákonného rozhodnutí či nesprávným úředním postupem a vznikem škody. Předpokladem napak není existence zavinění, neboť odpovědnost státu podle ZOdpŠk je odpovědnostní objektivní bez možnosti liberace.<sup>8</sup>

Správou daní se rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady<sup>9</sup>. V rámci správy daní pak správce daně rovněž vede daňové řízení a vydává rozhodnutí. Jedním z takových rozhodnutí je i zajišťovací příkaz nebo rozhodnutí o vyměření nadměrného odpočtu.

### **Zajišťovací příkazy**

Zajišťovací příkaz je svou povahou předběžným rozhodnutím, jehož smyslem je zajištění úhrady nesplatné či nestanovené daně, pokud má správce daně odůvodněnou obavu, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.<sup>10</sup>

Zajišťovací příkaz je přitom jedním z nejefektivnějších prostředků, kterými správce daně pro účely zajištění úhrady daní disponuje. Zajišťovacím příkazem lze totiž uložit daňovému subjektu, aby složil na účet správce daně částku uvedenou v příkazu, a to ve velmi krátké lhůtě do 3 pracovních dnů.<sup>11</sup> Pokud hrozí nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.<sup>12</sup> Dokonce ještě rychleji nabývají účinnosti a vykonatelnosti zajišťovací příkazy sloužící k zajištění daně z přidané hodnoty, pokud existuje nebezpečí z prodlení, které jsou účinné

<sup>7</sup> Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3719/10 ze dne 2. 6. 2011.

<sup>8</sup> Viz § 2 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>9</sup> § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>10</sup> § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>11</sup> § 167 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>12</sup> § 167 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

a vykonatelné okamžikem vydání. Zde je nutné upozornit, že zajišťovací příkazy jsou především vykonatelnými rozhodnutími a lze je exektovat i případech, kdy proti daňový subjekt napadne vydané příkazy odvoláním.

Z výše uvedeného je tedy patrné, že zajišťovací příkazy mohou velice rychle a významně zasáhnout do majetkové sféry daňového subjektu, a to na základě pouhé odůvodněné obavy správce daně o nedobytnosti daně či o jejím obtížném vybrání. Při vydávání zajišťovacích příkazů je proto namísto vždy důsledně zkoumat, zda byly splněny všechny zákonné podmínky. Odborná literatura přitom dovozuje, že závěr správce daně o existenci důvodné obavy se musí opírat o konkrétní skutková zjištění<sup>13</sup>, přičemž pouhé konstatování existence blíže nespecifikované obavy bez odkazu na konkrétní zjištěný skutkový stav nelze považovat za dostatečné sdělení důvodů rozhodnutí<sup>14</sup>. Obavy správce daně se musí vztahovat buď k nedobytnosti daně, či ke značným obtížím s vybráním daně. Zde je ještě vhodné upozornit na použité sousloví „značné obtíže“, které napovídá, že se musí jednat o nikoli běžné, ale nadstandardně závažné obtíže s vybráním daně. Ačkoli daňový řád neobsahuje ani demonstrativní výčet skutečností, které by mohly založit odůvodněnou obavu správce daně, je to právě existence této obavy, která bude nejčastěji předmětem přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů. Lze očekávat, že správci daně se při vydávání zajišťovacích příkazů budou řídit zejména metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství, který pojem odůvodněné obavy upravuje.<sup>15</sup> Částečnou odpověď ohledně vymezení požadavků kladebných na odůvodněnou obavu správce daně poskytuje judikatura, podle které je možné vydat zajišťovací příkaz v případech, kdy ucelený a logický okruh indicí nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu<sup>16</sup> nebo v případech snížení základního kapitálu daňového subjektu spolu se schválením projektu přeměny odštěpením, přičemž po realizaci projektu odštěpení daňový subjekt nebude disponovat dostatečným majetkem na zaplacení daně<sup>17</sup>. O existenci odůvodněné obavy ohledně nedobytnosti či obtížném vymožení naopak není možné uvažovat pouze na základě skutečnosti, že daňový subjekt v danou chvíli nedisponuje dostatečným množstvím majetku. Takovéto obavy se musí vztahovat směrem do budoucnosti, kdy v současné době daňový subjekt dostatečné prostředky vlastní, nicméně je zde odůvodněná obava, že se tato situace v budoucnu změní a nebude tak možné daň vybrat.<sup>18</sup>

---

<sup>13</sup> BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. V Praze: C.H. Beck, 2017. s. 52. ISBN: 978-80-7400-682-1.

<sup>14</sup> MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1. 8. 2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, s. 616. ISBN: 978-80-7502-081-9.

<sup>15</sup> Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů [online]. Generální finanční ředitelství: ©2011 [cit. 15.9.2023]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342\\_11\\_Metodicka\\_pomucka\\_zajistovaci\\_prikaz.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342_11_Metodicka_pomucka_zajistovaci_prikaz.pdf).

<sup>16</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31 ze dne 16. 4. 2014.

<sup>17</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 316/2018-34 ze dne 23. 9. 2019.

<sup>18</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 57/2010-13 ze dne 8. 9. 2010.

Jak již bylo uvedeno výše, aby poškozený daňový subjekt mohl nárokovat náhradu škody způsobenou nezákonným zajišťovacím příkazem, musí nejprve dosáhnout jeho zrušení, či změny pro nezákonnost. Daňový subjekt tak bude muset podat proti zajišťovacímu příkazu odvolání, přičemž hlavním argumentem svědčícím o nezákonnosti příkazu bude zpravidla neexistence odůvodněné obavy. Přítomnost odůvodněné obavy, stejně jako splnění dalších podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, se přitom posuzuje k okamžiku vydání napadeného zajišťovacího příkazu. Daňový subjekt se tak může dostat do svízelné situace, kdy jsou důkazy a podklady, které sloužily k vydání zajišťovacího příkazu, zařazeny ve vyhledávací části daňového spisu, do které nemá přístup. Nahlížení do vyhledávací části spisu podléhá povolení správce daně.<sup>19</sup> To může mít za následek omezení daňového subjektu při tvorbě odvolací argumentace. Umístění důkazních prostředků do vyhledávací části spisu v souvislosti se zajišťovacími příkazy dříve potvrdily i soudy.<sup>20</sup> Zůstává nicméně otázkou, zda by se v tomto případě přece jen nemělo uplatnit pravidlo stanovené v § 65 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je možné písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek a jejichž zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo by ohrozilo objektivnost důkazu, v této části spisu ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Optikou komentovaného ustanovení by pak k hodnocení písemností zařazených ve vyhledávací části spisu coby důkazů došlo již v rámci řízení o vydání zajišťovacího příkazu, a proto by měly být tyto písemnosti po vydání zajišťovacího příkazu přeřazeny do přístupné části daňového spisu. V případech, kdy po vydání zajišťovacích příkazů došlo k doměření daně dodatečnými platebními výměry, nabízí řešení výše popsané situace pro daňový subjekt rozhodovací praxe Nejvyššího soudu, podle které lze v případě zrušení dodatečných platebních výměrů dovodit nezákonnost dřívějších zajišťovacích příkazů, aniž by bylo nutné formálně zrušit či změnit dotčené zajišťovací příkazy.<sup>21</sup> Zajišťovací příkazy je v takových případech možné považovat za nezákonná rozhodnutí ve smyslu ZOdpŠk, neboť k jejich faktickému odstranění došlo na základě konečného rozhodnutí ve věci, tj. v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů.

Na tomto místě je vhodné upozornit, že případná likvidační povaha zajišťovacího příkazu pro daňový subjekt nepředstavuje sama o sobě důvod k jeho zrušení pro nezákonnost. Splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je možné posuzovat výlučně podle zákonných kritérií stanovených daňovým řádem.<sup>22</sup> I při vydávání zajišťovacího příkazu je ale správce daně povinen respektovat zásadu přiměřenosti, což potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 31. 10. 2016, č. j.: 2 Afs 239/2015-66. Podle komentovaného rozhodnutí je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky

<sup>19</sup> Viz § 66 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>20</sup> Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-230 ze dne 17. 9. 2015.

<sup>21</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 3322/2013 ze dne 10. 11. 2015.

<sup>22</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 158/2016-27 ze dne 20. 9. 2016.



exekuci zajišťovacího příkazu, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu, je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně. Výše uvedené plně reflektuje chápání zajišťovacího příkazu jako nejzazšího prostředku pro zajištění úhrady daně, k jehož aplikaci je třeba přistupovat s respektem k právům daňového subjektu v souladu se zásadou přiměřenosti.

Je zřejmé, že vydáním nezákonného zajišťovacího příkazu může dojít k zásahu do majetkové sféry daňového subjektu a vzniku škody. Škoda může spočívat jak ve skutečné škodě, tak v ušlém zisku.

Jako příklad vzniku skutečné škody vzniklé v důsledku vydání nezákonného zajišťovacího příkazu lze uvést situaci, kdy je daňový subjekt fakticky donucen k nevýhodnému prodeji svého majetku s cílem získat peněžní prostředky pro úhradu částky požadované nezákonným zajišťovacím příkazem. Jak již bylo zmíněno, povinnost uhradit v zajišťovacím příkazu uvedenou částku nastupuje velice rychle, nejpozději do 3 pracovních dnů, přičemž se může jednat i o velmi vysoké částky. Aby se daňový subjekt vyhnul exekuci zajišťovacího příkazu, může být fakticky nucen k získání peněžních prostředků k úhradě zajišťovacího příkazu prostřednictvím prodeje jeho majetku, přičemž k tomuto prodeji může docházet v časové tísní. S ohledem na motivaci získat peněžní prostředky rychle nelze vyloučit, že bude majetek zpeněžován za méně výhodných podmínek, než jak by tomu bylo ve standardní situaci (např. za nižší cenu). Nejvyšší soud přitom ve své judikatuře<sup>23</sup> dovedil, že prodej věci v časové tísní pod cenou v souvislosti s opatřením peněžních prostředků na splnění nezákonně uložené daňové povinnosti představuje skutečnou škodu. Odpovědnost státu by pak spočívala v povinnosti nahradit poškozenému daňovému subjektu rozdíl mezi cenou, za kterou byl nucen svůj majetek prodat a cenou obvyklou.

Vedle škody způsobené nuceným nevýhodným prodejem majetku představují skutečnou škodu vzniklou v důsledku vydání nezákonného zajišťovacího příkazu i úroky ze zápůjčky či úvěru, který si byl poškozený nucen obstarat za účelem úhrady zajišťovacího příkazu. Dalším řešením nedostatku disponibilních peněžních prostředků pro zaplacení zajišťovacího příkazu je získání úvěru či zápůjčky, které bude často zpoplatněno sjednáním úroků. Právě tyto úroky podle rozhodovací praxe Nejvyššího soudu<sup>24</sup> představují skutečnou škodu vzniklou poškozenému daňovému subjektu.

Pro daňové subjekty bude neméně významnou formou škody způsobené zajišťovacími příkazy ušlý zisk, který spočívá v absenci rozmnožení majetku, k němuž by za obvyklého chodu věci (tedy bez zásahu škodní události) s vysokou pravděpodobností došlo. Ušlým ziskem může být podle judikatury i ztráta vyvolaná tím, že poškozený byl nucen zaplatit pokutu na základě rozhodnutí zrušeného pro nezákonnost a nemohl tak po určitou dobu s penězi nakládat.<sup>25</sup> V prostředí správy daní by dle názoru autora

<sup>23</sup> Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 433/2017 ze dne 18. 10. 2017.

<sup>24</sup> Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 433/2017 ze dne 18. 10. 2017.

<sup>25</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 25 Cdo 296/2006 ze dne 23. 8. 2007.

bylo možné výše zmíněnou judikaturu použít i na případy nezákonných zajišťovacích příkazů. Rovněž bylo judikaturní praxí dovozeno, že předpokladem pro možnost nárokovat náhradu škody ve formě ušlého zisku je předchozí uhrazení daňové povinnosti.<sup>26</sup>

Lze obecně uvažovat, že podnikatelské subjekty zpravidla neponechávají své peněžní prostředky volně ležet ladem, ale využívají je ke své ekonomické činnosti. Odčerpání těchto prostředků nezákonným zajišťovacím příkazem zabráňuje možnosti tyto prostředky investovat a tím je zhodnocovat, což může vést ke vzniku škody ve formě ušlého zisku. Z hlediska pojetí ušlého zisku lze rozlišovat dvě teoretické koncepce. Současná právní úprava vychází z koncepce tzv. konkrétního ušlého zisku, kdy je poškozený povinen tvrdit a prokázat, které konkrétní podnikatelské příležitosti mu v důsledku škodní události ušly a jaká je konkrétní výše tohoto ušlého zisku. Poškozený je proto povinen označit a předložit důkazy o konkrétních obchodech, které z důvodu vydání nezákonného zajišťovacího příkazu nemohl realizovat, ačkoli je realizovat, mohl a chtěl. Druhou koncepcí ušlého zisku je tzv. abstraktní ušlý zisk, který obsahovala předchozí právní úprava<sup>27</sup> a podle které mohl poškozený místo skutečně ušlého zisku požadovat náhradu zisku dosahovaného zpravidla v poctivém obchodním styku s ohledem na dané okolnosti podnikání. Pro úspěšné uplatnění abstraktního ušlého zisku tedy nebylo nutné prokazovat veškeré okolnosti zmařených obchodních příležitostí, ale pouze obvyklý chod podnikatelské činnosti a průměrně dosahované výdělků, což bylo pro poškozeného zcela jistě významně jednodušší. Zde je však třeba upozornit, že koncepce abstraktního ušlého zisku nebyla současným občanským zákoníkem převzata.

Občanský zákoník přináší jistou úlevu v případech, kdy je sice zřejmé, že ke škodě došlo, ale její výši nelze přesně určit. V takových případech výši škody určí podle spravedlivého uvážení jednotlivých okolností případu soud.<sup>28</sup> Komentované ustanovení dopadá rovněž na situace, kdy určení konkrétní výše ušlého zisku je sice z objektivního hlediska možné, ale za nepřiměřeně vysokých nákladů na dokazování, či po nerozumném dokazování.<sup>29</sup> Aplikace komentovaného ustanovení občanského zákoníku byla aprobována i v režimu odpovědnosti státu za škodu<sup>30</sup>, když ZOdpŠk obsahuje poněkud matoucí ustanovení, podle kterého se náhrada ušlého zisku poskytuje v prokázané výši<sup>31</sup>.

<sup>26</sup> Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. II Odon 15/96 ze dne 31. 1. 1996.

<sup>27</sup> Viz § 381 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

<sup>28</sup> Viz § 2955 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

<sup>29</sup> BEZOUŠKA, Petr. § 2955 [Určení výše náhrady škody soudem]. In: HULMÁK, Milan. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). Praha: C. H. Beck, 2014, s. 1698. ISBN 978-80-7400-287-8.

<sup>30</sup> Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1430/13-2 ze dne 24. 7. 2014.

<sup>31</sup> § 30 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

## Zadržování nesporných částí nadměrných odpočtů a záloh na nadměrné odpočty

V minulosti bylo běžnou praxí správců daně zadržování tzv. nesporných částí nadměrných odpočtů. To spočívalo ve vyčkávání správců daně s rozhodnutím a následným vyplacením ohledně těch částí uplatněných nadměrných odpočtů, o jejichž oprávněnosti již správce daně neměl v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností pochybnosti. V praxi docházelo k zadržování nadměrných odpočtů jak ve vztahu k plněním, která vůbec nebyla předmětem prověřování či o plnění, ohledně kterých byly veškeré pochybnosti správce daně rozptýleny. Správci daně dlouhodobě argumentovali tím, že daňový řád neumožňuje rozdělení nadměrného odpočtu na spornou a nespornou část a z toho důvodu nelze nespornou část vyplatit, pokud je sporná část dále prověřována. Výše nastíněný přístup však byl prolomen Ústavním soudem, podle kterého daňový řád umožňuje správcům daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o níž existují důvodné pochybnosti.<sup>32</sup> Zadržování nesporných částí nadměrných odpočtů je proto nutné považovat za nesprávný úřední postup, který může představovat nečekaný zásah do cash-flow poškozeného mající za následek nikoli zanedbatelné problémy, včetně vzniku potřeby externího překlenovacího financování. Úroky zaplacené v souvislosti s takovým financováním pak mohou představovat skutečnou škodu nárokovatelnou v režimu ZODpŠk.

Pochybením správce daně majícím za následek vznik škody může být i nevyplacení zálohy na nadměrný odpočet. Na výše nastíněnou problematiku reagoval zákonodárce v rámci nedávné novely daňového řádu, kdy uzákonil nový institut zálohy na nadměrný odpočet.<sup>33</sup> Daňový subjekt má nárok na zálohu na daňový odpočet ve výši odpovídající té části daňového odpočtu nárokovatelného v jím podaném daňovém tvrzení, kterou správce daně nehodlá prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Institut zálohy na nadměrný odpočet tak zakládá možnost a zároveň povinnost správce daně fakticky vyplatit část uplatněného nadměrného odpočtu. Je ovšem třeba mít na paměti, že vyplacením zálohy na nadměrný odpočet nedochází k vlastnímu uznání nadměrného odpočtu, a to zejména z důvodu, že o vyplacení zálohy nevydává správce daně žádné rozhodnutí, pouze ji předepíše do evidence daní.<sup>34</sup> Záloha na daňový odpočet systematicky spadá pod placení daní, přičemž ji je nutno chápat jako předběžné vyplacení peněžních prostředků odpovídajících části uplatněného nadměrného odpočtu bez vlastního meritorního hodnocení oprávněnosti nároku. O tom rozhoduje správce daně až v rámci rozhodnutí o stanovení daně, v rámci kterého rovněž provede zúčtování, případně poskytnutých záloh.<sup>35</sup>

Zálohu na nadměrný odpočet (resp. jí odpovídající vratitelný přeplatek) je správce daně povinen i bez žádosti vyplatit daňovému subjektu ve lhůtě 15 dnů ode dne

<sup>32</sup> Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019.

<sup>33</sup> Viz § 174a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>34</sup> Viz § 174a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>35</sup> Viz § 174b odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

předepsání této zálohy do evidence daní. Minimální výše pro vyplacení zálohy činí 50.000,- Kč.

Správce daně je tak z úřední povinnosti v rámci správy daní povinen monitorovat, zda nedošlo ke splnění podmínek k předepsání zálohy na nadměrný odpočet, a pokud ano, tuto zálohu daňovému subjektu vyplatit. Pokud by tak správce daně neučinil, šlo by o nesprávný úřední postup. Porušení povinnosti učinit určitý úkon, který není rozhodnutím, je totiž dle ZOdpŠk nesprávným úředním postupem.<sup>36</sup> I v případě nevyplacení zálohy může na straně daňového subjektu vzniknout škoda způsobená v důsledku neočekávaného nedostatku disponibilních peněžních prostředků, kdy je daňový subjekt nucen si chybějící prostředky obstarat jiným způsobem.

Pro úplnost si dovoluji ještě poznamenat, že od 1. ledna 2021 lze uvažovat toliko o nevyplacení zálohy, neboť zákonodárce jejím zavedením jednoznačně vyloučil možnost částečného stanovení daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty.

### **Daňové úroky a jejich vliv na výši náhrady škody**

Podle současného znění daňového řádu lze přiznat náhradu škody nebo přiměřené zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu, které byly způsobeny daňovému subjektu jednáním správce daně pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně. Náhrada škody způsobená pochybením správce daně tak představuje ve vztahu k daňovým úrokům toliko doplňkovou funkci, přičemž účelem právní úpravy daňových úroků je poskytnout daňovému subjektu paušalizovanou náhradu škody.<sup>37</sup> Náhrada škody podle ZOdpŠk se uplatní pouze v případech, kdy by odčinění prostřednictvím úroků nebylo dostačující.

Pro správné vyčíslení nároku na náhradu škody musí poškozené daňové subjekty vždy věnovat pozornost případným nárokům na daňové úroky a o tyto úroky nárokovanou částku понížít. K tomu se vyjadřuje i důvodová zpráva k nedávné novele daňového řádu, dle které může soud při rozhodování o náhradě škody při určení výše náhrady sám zohlednit vznik nároku na úrok hrazený správcem daně, aniž by muselo dříve dojít k výpočtu daňového úroku ze strany správce daně.

Aniž by bylo ambicí tohoto příspěvku přinést komplexní rozbor úpravy daňových úroků placených správcem daně, lze pro přehled uvést, že současná právní úprava rozlišuje úrok z vratitelného přeplatku, úrok z daňového odpočtu a úrok z nesprávně stanovené daně.

---

<sup>36</sup> Viz § 13 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>37</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.

## ZÁVĚR

Cílem tohoto příspěvku bylo poskytnout čtenáři alespoň rámcový přehled situací, ve kterých může v důsledku pochybení správce daně při správě daní vzniknout škoda a jaké jsou podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku. Stejně tak bylo předmětem zkoumání, jaké druhy škody mohou při správě daní vzniknout a jaké jsou (hodnoceno optikou poškozeného) peripetie s určováním a prokazováním jejich výše.

Jako první příklad lze uvést nezákonné vydání zajišťovacích příkazů, které mohou velmi rychle a razantně zasáhnout do majetkové sféry daňových subjektů. Nelze proto vyloučit vznik škody na straně daňových subjektů, ať již ve formě skutečné škody, či ušlého zisku. Příkladem skutečné škody může být rozdíl mezi prodejní cenou a obvyklou hodnotou majetku, který je daňovým subjektem zpeněžován za účelem získání peněžních prostředků pro úhradu nezákonného zajišťovacího příkazu. Stejně tak je za skutečnou škodu možné považovat úroky, které byl daňový subjekt nucen zaplatit v souvislosti s externím financováním obstaraným za účelem úhrady nezákonných zajišťovacích příkazů. Škoda může spočívat i v ušlém zisku, jelikož daňový subjekt nebude moci v důsledku vydání nezákonného zajišťovacího příkazu investovat prostředky pro rozvoj svého podnikání. V případě nárokování ušlého zisku je ovšem daňový subjekt postaven do poměrně obtížné situace, kdy je v zásadě povinen prokázat konkrétní ušlé podnikatelské příležitosti a výši škody. Jistou úlevou je, že i v režimu odpovědnosti státu za škodu způsobenou výkonem veřejné moci je uplatnitelné ustanovení občanského zákoníku, podle kterého je možné určit výši nároku podle spravedlivého uvážení jednotlivých okolností případu, pokud je přesné vyčíslení škody spojeno se značnými obtížemi. Důvodem pro nezákonnost zajišťovacích příkazů je zejména absence zákonných předpokladů pro jejich vydání, jmenovitě chybějící odůvodněná obava o nedobytnosti daně či značných obtížích s jejím vybráním. I zde se v rámci obrany proti daňovému subjektu dostává daňový subjekt do svízelné situace, kdy podklady pro posouzení existence odůvodněné obavy (a tím pádem i zákonnosti zajišťovacího příkazu) mohou být součástí neverejné vyhledávací části spisu, kam daňový subjekt nedisponuje přístupem, což může v konečném důsledku oslabit šance daňového subjektu na úspěch v řízení proti napadenému zajišťovacímu příkazu. Tuto situaci nicméně částečně řeší judikatura Nejvyššího soudu, dle které je možné v případě zrušení dodatečných platebních výměrů dovodit nezákonnost dřívějších zajišťovacích příkazů, a to i bez jejich změny či zrušení.

Dalšími příklady škody způsobené při správě daní může být zadržování nesporných částí uplatněných nadměrných odpočtů či nevyplacení záloh na nadměrné odpočty. V obou případech jde o nesprávný úřední postup (nedochází k vydání meritorního rozhodnutí), který má potenciál významně zasáhnout do cash flow daňového subjektu, přičemž v důsledku výpadku očekávaných příjmů může na straně daňového subjektu vzniknout potřeba externího financování či může dojít k zamezení možnosti realizace jeho obchodních činností. Oba jmenované případy mohou mít za následek

vznik škody, ať ve formě skutečné škody (úroky z financování), či ušlého zisku (ztráta podnikatelských příležitostí).

Při uplatnění nároků na náhradu škody způsobené při správě daní je třeba věnovat pozornost daňovým úrokům, o které se nárok na náhradu škody poníží. Smyslem daňových úroků je poskytnout daňovému subjektu paušalizovanou náhradu škody, přičemž vlastní nárok na náhradu škody je možné úspěšně uplatnit pouze v rozsahu, v jakém není kompenzován daňovými úroky. O výši daňových úroků je však pro účely náhrady škody oprávněn si učinit úsudek i sám civilní soud, aniž by musel vyčkávat na kalkulaci úroků ze strany správce daně.

Autor příspěvku věří, že výše uvedené poznatky sumarizované v tomto příspěvku budou přínosem jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně, když tématu odpovědnosti státu při správě daní doposud nebyla v rámci odborné veřejnosti věnována větší pozornost.

## ZDROJE

### Literatura

BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. V Praze: C.H. Beck, 2017. s. 52. ISBN: 978-80-7400-682-1.

BEZOUŠKA, Petr. § 2955 [Určení výše náhrady škody soudem]. In: HULMÁK, Milan. *Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014)*. Praha: C.H. Beck, 2014, s. 1698. ISBN 978-80-7400-287-8.

MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, s. 616. ISBN: 978-80-7502-081-9.

Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů [online]. Generální finanční ředitelství: ©2011 [cit. 15.9.2023]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342\\_11\\_Metodicka\\_pomucka\\_zajistovaci\\_prikaz.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342_11_Metodicka_pomucka_zajistovaci_prikaz.pdf).

### Právní předpisy

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

Zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

### Judikatura

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. II Odon 15/96 ze dne 31. 1. 1996.

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 25 Cdo 296/2006 ze dne 23. 8. 2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 57/2010-13 ze dne 8. 9. 2010.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31 ze dne 16. 4. 2014.

Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1430/13-2 ze dne 24. 7. 2014.

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-230 ze dne 17. 9. 2015.

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 3322/2013 ze dne 10. 11. 2015.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 158/2016-27 ze dne 20. 9. 2016.

Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 433/2017 ze dne 18. 10. 2017.

Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 433/2017 ze dne 18. 10. 2017.

Nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 316/2018-34 ze dne 23. 9. 2019.



**Radim Boháč<sup>1</sup>**

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0000-0003-4496-4699

bohac@prf.cuni.cz

## ÚROK Z NESPRÁVNĚ STANOVENÉ DANĚ V PŘÍPADĚ PENĚŽITÝCH PLNĚNÍ V RÁMCI DĚLENÉ SPRÁVY

### ABSTRAKT

V únoru 2023 podal Krajský soud v Plzni Ústavnímu soudu návrh na vyslovení protiústavnosti poslední věty § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. července 2017 do 31. prosince 2020. Toto ustanovení stanovilo, že úrok z neoprávněného jednání správce daně nevzniká v případě peněžitých plnění v rámci dělené správy. Článek analyzuje relevantní právní úpravu úroku z nesprávně stanovené daně v rámci dělené správy a snaží se dovodit, zda jeho vyloučení v případě peněžitých plnění v rámci dělené správy je možné a ústavní.

**Klíčová slova:** úrok z nesprávně stanovené daně; dělená správa; peněžitá plnění

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.2>

## INTEREST ON INCORRECTLY ASSESSED TAX IN THE CASE OF FINANCIAL CONSIDERATIONS UNDER DIVIDED ADMINISTRATION

### ABSTRACT

In February 2023, the Regional Court in Pilsen submitted a proposal to the Constitutional Court to declare unconstitutional the last sentence of Section 254(1) of Act No. 280/2009 Sb., the Tax Code, as in force from 1 July 2017 to 31 December 2020. This provision stipulated that interest on unauthorised actions of the tax administrator does not arise in the case of financial considerations under divided administration. This paper analyses the relevant legislation on interest on incorrectly assessed tax under divided administration and seeks to deduce whether its exclusion in the case of financial considerations under divided administration is possible and constitutional.

**Keywords:** interest on incorrectly assessed tax; divided administration; financial considerations

---

<sup>1</sup> Prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D. působí jako vedoucí Katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast rozpočtového a daňového práva.

## ÚVOD

Úrok z nesprávně stanovené daně, resp. jeho předchůdce úrok z neoprávněného jednání správce daně, je upraven v daňovém řádu<sup>2</sup> jako následek porušení povinností při správě daní. Jde o úrok, který hradí správce daně daňovému subjektu. Aktuálně se řeší otázka, zda se tento úrok uplatňuje i u plnění v tzv. dělené správě.<sup>3</sup> Ustanovení § 254 odst. 3 písm. e) daňového řádu sice výslovně stanoví, že úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení peněžitého plnění v rámci dělené správy, nicméně v únoru 2023 podal Krajský soud v Plzni Ústavnímu soudu návrh na vyslovení protiústavnosti poslední věty § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. července 2017 do 31. prosince 2020<sup>4</sup>, řízení je vedeno pod sp. zn. Pl. ÚS 8/23. Toto ustanovení stanovilo, že úrok z neoprávněného jednání správce daně nevzniká v případě peněžitých plnění v rámci dělené správy. Otázka, zda se stanoví úrok z nesprávně stanovené daně v případě peněžitých plnění v dělené správě, je tak aktuální a její zodpovězení je pro praxi důležité.

Pokud je mi známo, odborná literatura se touto otázkou nezabývala, vycházet je tak nutné ze znění právních předpisů, relevantní judikatury a rovněž je možné použít návrh Krajského soudu v Plzni, který podal Ústavnímu soudu.

Cílem tohoto článku je analyzovat, zda úrok z nesprávně stanovené daně má vznikat u peněžitých plnění v dělené správě. Článek se snaží dovést, zda vyloučení vzniku úroku z nesprávně stanovené daně v případě peněžitých plnění v rámci dělené správy je možné a ústavní.

## METODOLOGIE

Článek používá analytický přístup ke zkoumání předmětné materie v kombinaci s normativním přístupem, když se snaží vyvodit závěr, zda právní úprava vyloučení úroku z nesprávně stanovené daně je protiústavní či nikoliv. Článek záměrně nepoužívá deskriptivní metodu zkoumání. Ohledně popisu vývoje právní úpravy a judikatury ve věci úroku z nesprávně stanovené daně lze odkázat na návrh Krajského soudu v Plzni<sup>5</sup>. Pouze shrnu, že úrok z neoprávněného jednání správce daně (právní úprava účinná od 1. července 2017 do 31. prosince 2020) se aplikoval ve dvou případech. Prvním bylo nesprávné stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně s tím, že tento úrok byl vyloučen u plnění v dělené správě. Druhým případem bylo neoprávněné vymáhání (tj. pouze určitý specifický případ při placení daní), které se však aplikovalo na všechna peněžitá plnění,

<sup>2</sup> Viz § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>3</sup> Viz § 161 a 162 daňového řádu.

<sup>4</sup> Projednávané plenární věci Pl. ÚS 8/23 In: usoud.cz [online], 2023 [cit. 1. 10. 2023]. Dostupné z: [https://www.usoud.cz/projednavane-plenarni-veci?tx\\_odroom%5Bdetail%5D=4411&cHash=5da99f4fb-f068b864ee5f4161fa34df0](https://www.usoud.cz/projednavane-plenarni-veci?tx_odroom%5Bdetail%5D=4411&cHash=5da99f4fb-f068b864ee5f4161fa34df0)

<sup>5</sup> Zejména jde o body 26 až 38.

tj. i na ta v dělené správě. Podle právní úpravy *de lege lata*, vychází-li se pouze z textu daňového řádu, úrok z nesprávně stanovené daně vzniká pouze u peněžitých plnění, která se stanovují i jejich placení probíhá podle daňového řádu, nevzniká u peněžitých plnění v dělené správě.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

Při posuzování otázky, zda vyloučení vzniku nároku na úrok z nesprávně stanovené daně je protiústavní či nikoliv, je třeba vyjít z charakteru tohoto úroku a relevantních ustanovení Listiny základních práv a svobod.

V odborné literatuře<sup>6</sup> i judikatuře<sup>7</sup> panuje shoda, že úrok z nesprávně stanovené daně je paušalizovanou náhradou škody. Z tohoto důvodu je pro tento úrok relevantní čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem. Toto ustanovení Listiny základních práv a svobod je primárně realizováno zákonem o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem<sup>8</sup>. Ustanovení § 254 daňového řádu upravující úrok z nesprávně stanovené daně je vůči tomuto zákonu ustanovením speciálním, jak jsem již uvedl, upravujícím paušalizovanou náhradu škody.

Z uvedeného lze dovodit, že vyloučení vzniku úroku z nesprávně stanovené daně u některých peněžitých plnění, nemůže být rozporné s čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, neboť i v případě vyloučení této paušalizované náhrady škody, má poškozený nárok na náhradu škody podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Ostatně v pozitivním právu je tomu tak nejenom u peněžitých plnění v dělené správě, ale také v případě místních poplatků<sup>9</sup> nebo cel<sup>10</sup>.

Krajský soud v Plzni ve svém návrhu argumentuje rozporem s čl. 1 Listiny základních práv a svobod, tj. ústavním právem na rovné zacházení, resp. zákazem diskriminace, a to rovností neakcesorickou. Je zřejmé, že o akcesorickou rovnost se zde nejedná, protože základní právo podle čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod je vždy zachováno, ať je vznik úroku z nesprávně stanovené daně vyloučen nebo není.

---

<sup>6</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. Komentář k § 254.

<sup>7</sup> Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. prosince 2017.

<sup>8</sup> Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

<sup>9</sup> Viz § 11 odst. 5 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>10</sup> Viz § 66 zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

Při posuzování neakcesorické rovnosti se však dostávám „na tenký led“. Je totiž zřejmé, že výsledek posouzení velmi závisí na tom, jak jsou vymezeny srovnatelné subjekty a jejich srovnatelné postavení. Uvedené lze demonstrovat na jednoduchém příkladu. Je poplatník daně z příjmů fyzických osob ve srovnatelném postavení jako osoba, které byla uložena pokuta za přestupek? Odpověď se patrně nabízí, není. Ale co když bude po poplatníkovi vymáhán nedoplatek na dani a po přestupci vymáhána nezaplacená pokuta za přestupek. Zde už může být odpověď opačná. Chci tím demonstrovat, že velmi záleží na definování srovnatelných subjektů ve srovnatelném postavení, aby bylo možné konstatovat, zda dochází k diskriminaci.

Pokud jde o správu daní, lze nejobecněji uvést, že škoda může vzniknout v důsledku nesprávného stanovení daně nebo nesprávného placení daně (vybírání nebo vymáhání daně). Co je daň, vymezuje § 2 odst. 3 daňového řádu. Jde o (a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, (b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, a (c) peněžité plnění v rámci dělené správy. V případě peněžitých plnění ad (a) a (b) se při jejich správě postupuje podle daňového řádu jak při jejich stanovení, tak při jejich placení (vybírání a vymáhání). Ve všech těchto případech spravuje peněžité plnění správce daně a postupuje přitom podle daňového řádu.

U peněžitého plnění ad (c), tj. peněžitého plnění v dělené správě je situace složitější. I zde platí, že škoda může vzniknout při jeho stanovení nebo při jeho placení (vybírání nebo vymáhání). Ovšem dělená správa může být procesní nebo věcná<sup>11</sup>. Při dělené správě procesní dochází ke stanovení peněžitého plnění mimo správu daní (obvykle podle správního řádu, občanského soudního řádu apod.) a k placení peněžitého plnění podle daňového řádu. U věcné dělené správy spravuje placení peněžitého plnění jiný orgán než ten, který peněžité plnění stanovil. Dělená správa může být buď pouze procesní, nebo pouze věcná, anebo procesní i věcná.

Lze tak rozlišovat tyto čtyři druhy peněžitých plnění spravovaných (alespoň částečně) podle daňového řádu:

- 1) peněžité plnění, která se stanovují i jejich placení probíhá podle daňového řádu (**peněžité plnění spravovaná podle daňového řádu**),
- 2) peněžité plnění, která stanoví orgán veřejné moci podle jiného právního předpisu, než je daňový řád, a která se platí správci daně podle daňového řádu (**peněžité plnění v dělené správě procesní i věcné**),
- 3) peněžité plnění, která stanoví orgán veřejné moci podle jiného právního předpisu, než je daňový řád, a která se platí tomuto stejnému orgánu v postavení správce daně podle daňového řádu (**peněžité plnění v dělené správě procesní**) a

---

<sup>11</sup> Označovaná také jako kompetenční. Z důvodu přehlednosti budu dále používat pouze označení věcná dělená správa.

- 4) peněžítá plnění, která stanoví správce daně podle daňového řádu, a která se platí jinému správci daně podle daňového řádu (**peněžítá plnění v dělené správě věcné**).

Z hlediska zákazu diskriminace je klíčové vymezit, které subjekty jsou při správě uvedených peněžitých plnění ve srovnatelném postavení. A pokud ve srovnatelném postavení jsou, zda jsou v postavení rovném nebo nerovném. Ústavní soud konstantně judikuje, že ústavně konformní je pouze taková právní úprava obsahující nerovnost subjektů, která sleduje určitý legitimní cíl, není výsledkem libovůle a daná nerovnost je v racionálním vztahu k účelu daného zákona.<sup>12</sup> Z těchto hledisek je nutné zkoumat právní úpravu vyloučení úroku z nesprávně stanovené daně, resp. jeho předchůdce úroku z neoprávněného jednání správce daně, v případech peněžitých plnění v dělené správě. Klíčové pro posouzení je určení, zda ti, vůči nimž jsou uvedena peněžítá plnění stanovována a kteří je platí, jsou srovnatelnými subjekty ve srovnatelném postavení, a pokud ve srovnatelném postavení jsou, zda toto postavení je rovné nebo nerovné.

K vyvození relevantních závěrů je třeba ještě doplnit, jaký je smysl a účel paušalizované náhrady škody, tj. proč zákonodárce k úpravě takové paušalizované náhrady škody přistupuje, když existuje obecný systém náhrady škody za nezákonné správní rozhodnutí nebo nesprávný úřední postup. Domnívám se, že primárním důvodem je rychlost a jednoduchost odškodnění poškozeného škůdцем, který škodu způsobil, a to v jednoduchých typově obdobných případech. Těmito případy je například vydání nezákonného rozhodnutí o stanovení daně v nalézací rovině daňového řízení. Podstatou nalézací roviny daňového řízení je nalezení správné výše daně, která vyplývá z daňových předpisů. Pokud dojde k chybě v tomto postupu a vyčíslená daň je vyšší, než měla být, správce daně držel peněžní prostředky neoprávněně a paušalizovaná náhrada škody by měla odpovídat ceně peněz, které byly takto nezákonně drženy. Za splnění těchto podmínek dává paušalizace náhrady škody smysl s tím, že je-li paušalizovaná náhrada škody nižší než skutečná výše škody, nic by nemělo bránit poškozenému domáhat se zbývající části obecnou cestou.

## DISKUSE

S ohledem na výše uvedené lze konstatovat, že pokud by neexistovala úprava určitého úroku jako paušalizované náhrady škody za všechny škody, které vznikly při stanovení nebo placení peněžitých plnění spravovaných podle daňového řádu, v dělené správě procesní i věcné, v dělené správě procesní i v dělené správě věcné, úprava by nebyla zcela jistě v rozporu s principem neakcesorické rovnosti, tj. nebyla by diskriminační.

Naopak, pokud by existovala úprava určitého úroku jako paušalizované náhrady škody za všechny škody, které vznikly při stanovení nebo placení peněžitých plnění spravovaných podle daňového řádu, v dělené správě procesní i věcné, v dělené správě

<sup>12</sup> Srov. např. náleží Ústavního soudu Pl. ÚS 18/15 ze dne 28. června 2016.

procesní i v dělené správě věcné, úprava by sice nebyla diskriminační, ale k paušalizaci náhrady škody by docházelo i ve složitých případech, což by v rozporu se smyslem a účelem paušalizované náhrady škody. Zákodárce proto, podle mého názoru správně, omezuje paušalizaci náhrady škody pouze na některé škody, které vznikají při správě peněžitých plnění podle daňového řádu.

Za prvé jde o škody vzniklé při stanovení nebo uložení peněžitých plnění. Zde zákonodárce úrok jako paušalizovanou náhradu škody vylučuje u všech peněžitých plnění v dělené správě procesní i věcné, v dělené správě procesní i v dělené správě věcné. Jsou subjekty, kterým jsou tato peněžítá plnění stanovena nebo uložena ve srovnatelném postavení, a pokud ano, sleduje vyloučení úroku u některých z nich určitý legitimní cíl, není taková úprava výsledkem libovůle a daná vyloučení je v racionálním vztahu k účelu daného zákona? Pokud se zaměřím na nalézací rovinu těchto peněžitých plnění, tak v případě peněžitých plnění spravovaných podle daňového řádu a peněžitých plnění v dělené správě věcné je daň stanovena daňovému subjektu podle daňového řádu. Naopak v případě peněžitých plnění v procesní i věcné dělené správě a peněžitých plnění v dělené správě procesní je peněžité plnění uloženo osobě, které je stanovena povinnost k peněžitému plnění podle jiných právních předpisů než daňového řádu. Jinými slovy v prvních dvou případech je stanovena daň podle daňového řádu, v druhých dvou případech peněžité plnění odlišné od daně podle jiného předpisu než daňového řádu. Je zde tedy zřejmá odlišnost, která může být důvodem pro odlišné zacházení. Subjekt, kterému je stanovena daň podle daňového řádu, není ve srovnatelném postavení jako subjekt, kterému je uložena pokuta za přestupek. Naopak odlišnost nelze spatřovat na platební straně takto stanovených nebo uložených peněžitých plnění, kdy taková plnění jsou v případech peněžitých plnění spravovaných podle daňového řádu a peněžitých plnění v dělené správě věcné hrazena daňovým subjektem, který hradí daň podle daňového řádu, a v případech peněžitých plnění v procesní i věcné dělené správě a peněžitých plnění v dělené správě procesní je hradí osoba, která má práva a povinnosti daňového subjektu<sup>13</sup>, a to také podle daňového řádu. Zde naopak odlišnost neshledávám.

V případě dělené správy procesní a dělené správy procesní i věcné lze argumentovat, že škoda vznikla v důsledku rozhodnutí mimo správu daní, proto je otázkou, zda by paušalizovanou náhradou škody měl být v takových případech úrok upravený daňovým řádem. V rovině nalézací nejsou peněžítá plnění v dělené správě procesní a dělené správě procesní i věcné daní. V takovém případě nejde o rozhodnutí v nalézací rovině daňového řízení, taková rozhodnutí nemají se správou daní žádnou souvislost. Je to však dostatečný důvod pro vyloučení vzniku úroku jako paušalizované náhrady škody? Na tuto otázku není podle mého názoru jednoznačná odpověď. Pro toho, komu byla způsobena škoda nezákonným rozhodnutím, je nepodstatné, zda se tak stalo rozhodnutím podle daňového řádu nebo správního řádu. Taková osoba musela

---

<sup>13</sup> Viz § 161 odst. 2 věta poslední daňového řádu.

zaplatit nezákonně peněžní prostředky a vznikla jí z toho důvodu škoda. Na druhou stranu například je žádoucí, aby byla paušalizována náhrada škody vzniklá v důsledku nezákonného uložení peněžitého trestu v trestním řízení, který je peněžitým plněním v procesní i věcné dělené správě? Nemá být taková škoda posuzována k tomu příslušným orgánem činným v trestním řízení? Lze tak konstatovat, že lze najít argumenty pro to, že subjekt, kterému je stanovena daň podle daňového řádu, není ve srovnatelném postavení jako subjekt, kterému je uloženo peněžité plnění podle jiného právního předpisu než daňového řádu. A pokud bychom dospěli k závěru, že ve srovnatelném postavení jsou (zejména s ohledem na platební rovinu), tak rozdílnosti v nalézací rovině mohou být racionálním a legitimním důvodem pro vyloučení úroku jako paušalizované náhrady škody.

Podle mého názoru lze najít další racionální důvod, proč vyloučit vznik úroku jako paušalizované náhrady škody v případě dělené správy procesní i věcné a dělené správy věcné. Je jím skutečnost, že škodu by hradil poškozenému jiný orgán než ten, který ji způsobil. V případě věcné správy by totiž škodu způsobil orgán veřejné moci, který peněžité plnění stanovil nebo uložil, a škodu by hradil správce daně příslušný ke správě placení takového peněžitého plnění. A navíc by paušalizovaná náhrada škody mohla být hrazena z jiného veřejného rozpočtu, příp. jiné kapitoly státního rozpočtu, protože orgánem veřejné moci může být například obecní úřad a správcem daně například celní úřad. V takovém případě by náhradu měl nést obecní rozpočet, ale byla by hrazena v rozpočtu státního. Pokud by tomu tak mělo být, musel by zákonodárce do právního řádu doplnit procesní postup upravující vzájemné informování se těchto orgánů, případně postup pro kompenzaci vyplacené paušalizované náhrady škody.

Za druhé si z platební roviny zákonodárce v minulosti vybral neoprávněnou exekuci, u které paušalizoval náhradu škody vzniklou v důsledku vedení takové neoprávněné exekuce. Zde nerozlišoval, zda jde o exekuci na peněžité plnění spravovaná podle daňového řádu, v dělené správě procesní i věcné, v dělené správě procesní i v dělené správě věcné. Z tohoto pohledu nebyla taková úprava diskriminační.

## ZÁVĚR

Cílem tohoto článku bylo analyzovat, zda úrok z nesprávně stanovené daně má vznikat u peněžitých plnění v dělené správě, zda jeho vyloučení v případě peněžitých plnění v rámci dělené správy je možné a ústavní. Byl učiněn závěr, že uvedené vyloučení je možné, protože subjekty, kterým daná peněžítá plnění jsou stanovena nebo uložena, nejsou ve srovnatelném postavení, příp. pokud by bylo dovozováno, že ve srovnatelném postavení jsou, vyloučení úroku u peněžitých plnění v dělené správě sleduje určitý legitimní cíl, není výsledkem libovůle a nerovnost z takového vyloučení plynoucí je v racionálním vztahu k účelu daného zákona.

V případě procesní dělené správy byla identifikována jako možný racionální a legitimní cíl skutečnost, že v případě těchto peněžitých plnění nejde o rozhodnutí v na-

lézací rovině daňového řízení, tudíž taková rozhodnutí nemají se správou daní žádnou souvislost, a není vhodné škodu vzniklou v důsledku takových nezákonných rozhodnutí hradit v rámci správy daní v rámci platební roviny takových peněžitých plnění.

V případě věcné dělené správy může být možným racionálním a legitimním cílem pro její vyloučení skutečnost, že paušalizovanou náhradu škodu by hradil poškozenému jiný orgán než ten, který ji způsobil.

Nicméně posouzení, zda uvedené cíle jsou racionální a legitimní je na Ústavním soudu. Podle mého názoru by Ústavní soud měl být v této věci zdrženlivější, neboť posouzení, zda určitý cíl je racionální a legitimní může být dost subjektivní. Podstatné je, že vyloučení peněžitých plnění v dělené správě není projevem libovůle, ale určitou racionalitu má.

## **AFILIACE, DEDIKACE, PODĚKOVÁNÍ**

Tento článek byl zpracován v rámci programu Cooperatio /Laws realizovaného v roce 2023 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.



## ZDROJE

### Literatura

BAXA, Josef, et al. *Daňový řád. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-935-0.

### Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

### Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. prosince 2017.

Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 18/15 ze dne 28. června 2016.

### Ostatní

Projednávané plenární věci Pl. ÚS 8/23 In: usoud.cz [online], 2023 [cit. 1. 10. 2023]. Dostupné z: [https://www.usoud.cz/projednavane-plenarni-veci?tx\\_odroom%5Bdetail%5D=4411&cHash=5da99f4fbf068b864ee5f4161fa34df0](https://www.usoud.cz/projednavane-plenarni-veci?tx_odroom%5Bdetail%5D=4411&cHash=5da99f4fbf068b864ee5f4161fa34df0)

Václav Čepelák<sup>1</sup>

BDO Legal s.r.o., advokátní kancelář

Vaclav.Cepelak@centrum.cz

## ZAMYŠLENÍ NAD JUDIKATUROU DOVOZENÝMI KRITÉRII SKRYTÉ DAŇOVÉ KONTROLY

### ABSTRAKT

Článek se zabývá snahou o poznání a vymezení judikatorních kritérií extenzivní vyhledávací činnosti správce daně (v judikatuře zvané „skrytá daňová kontrola“). Autor rozebírá dostupnou judikaturu správcích soudů a dospívá k tomu, že judikatura dostatečně popsala řešené případy, ovšem ty byly svým skutkovým základem zpravidla velmi excesivní, a tedy do budoucna může být problematické posouzení méně extrémních případů. Ani dílčí judikaturou dovozená kritéria nelze pro tyto případy s úspěchem zobecněně použít, neboť je vždy vyžadováno komplexní posouzení a ne vždy byla váha jednotlivých kritérií soudy posouzena stejně. Autor se blíže zabývá kritériem „hodnocení důkazů“, resp. „hodnocení podkladů“, u něhož poukazuje na rozporuplné závěry judikatury a nejasnosti ve vztahu k praktické aplikaci. V tomto kritériu i přes to vidí určitý potenciál, ovšem ne v té podobě, jak byla dosud soudy uchopena.

**Klíčová slova:** skrytá daňová kontrola; kontrolní postupy; vyhledávací činnost; správce daně; místní šetření; daňový řád

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.3>

## REFLECTION ON THE JURISPRUDENCE DERIVED CRITERIA OF HIDDEN AUDIT

### ABSTRACT

The article deals with the effort to identify and define the judicial criteria for the extensive search activity of the tax administrator (known in jurisprudence as “hidden tax audit”). The author analyses the available jurisprudence of administrative courts and comes to the conclusion that the jurisprudence sufficiently described the solved cases, but they were usually very excessive in their factual basis, and therefore the assessment of less extreme cases may be problematic in the future. Even the partial criteria introduced by jurisprudence cannot be successfully applied in general for these cases, as a comprehensive assessment is always required and the weight of individual criteria has not always been assessed equally by the court. The author takes a closer look

---

<sup>1</sup> Mgr. Václav Čepelák působí v advokátní kanceláři BDO Legal s.r.o., ve své praxi se zaměřuje na daňové spory. Má více než 12leté zkušenosti v oblasti správy daní z předchozího působení ve Finanční správě ČR.

at the criterion of “evaluation of evidence”, or “evaluation of the documents”, where he points to contradictory conclusions of jurisprudence and ambiguities in relation to practical application. Despite this, he sees a certain potential in this criterion, but not in the form in which it has been grasped by the courts so far.

**Keywords:** hidden tax audit; control procedures; search activity; tax administrator; local investigation; tax code

## ÚVOD

Fenomén skryté daňové kontroly, tj. případy, kdy vyhledávací činnost správce daně dle názoru správních soudů překročí své zákonné mantinely a správce daně počne materiálně provádět kontrolní postup (typicky daňovou kontrolu), zejména v poslední době opakovaně rezonuje v odborných diskusích v oblasti správy daní.

Za jeden z důvodů stálé aktuálnosti dané otázky autor považuje skutečnost, že judikatura sice vymezila určitá kritéria pro to, kdy je vyhledávací postup správce daně považován za skrytou daňovou kontrolu, nicméně stalo se tak na velmi specifických případech, kdy správce daně meze vyhledávací činnosti překročil zpravidla velmi zřetelně. Tím pádem jsou správními soudy řešené případy svým skutkovým základem výrazně vychýleny na jedné straně spektra možných případů skryté daňové kontroly a judikatura tak nepodává obrázek o řadě potenciálně hraničních případů, které mohou být při aplikaci jejích vlastních zobecněných závěrů ohledně skryté daňové kontroly mnohem více problematické než již řešené případy.

Velkou pomoc v tomto směru autor neshledává ani ve vyjádření zobecněných premis, které lze v judikatuře správních soudů nelézt, totiž, *„že vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně – tedy k dokazování.“*<sup>2</sup>

Výše uvedené aspekty kladou vyšší nároky při aplikaci uvedených závěrů na nové případy a mohou být zdrojem určité právní nejistoty. V praxi to dokládají i soudně řešené případy, v nichž Nejvyšší správní soud ve většině řešených případů s tímto předmětem dospěl ohledně otázky naplnění kritérií pro skrytou daňovou kontrolu k opačným závěrům než krajský soud, jehož případ v rámci kasační stížnosti přezkoumával.

**V článku si proto autor pokládá tyto otázky:**

- 1. Dají se z existující judikatury tuzemských správních soudů dovodit jednoznačná zobecnitelná (a tedy pro futuro využitelná) kritéria skryté daňové kontroly?**
- 2. Jaká konkrétní kritéria to jsou?**

<sup>2</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 ve věci žalobce PESTALL s. r. o., body 18 a 23;

### 3. Jak tato kritéria zapadají do kontextu právní úpravy a praxe fungování vyhledávacích a kontrolních postupů a procesu dokazování v daňovém řízení?

Autorovi není známo, že by se nějaká práce zabývala přímo takto přesně vymezeným předmětem, totiž otázkou zobecnitelnosti judikaturou dovozených kritérií pro určení, zda vyhledávací činnost správce daně překročila zákonné mantinely a je nutné jí považovat za kontrolní postup (tj. typicky za daňovou kontrolu).

## METODOLOGIE

Judikaturou dovozená kritéria skryté daňové kontroly jsou samozřejmě seznatelná právě ze samotné rozhodovací činnosti těchto orgánů soudní moci. Proto článek primárně čerpá z relevantních soudních rozhodnutí a provádí jejich analýzu z hlediska snahy o vysledování zobecněných či zobecnitelných závěrů ohledně přípustných mezí vyhledávací činnosti správce daně, následně je zasazuje do rámce daňového procesu a upozorňuje na komplikované či jinak zajímavé aspekty uvedených pravidel v tomto rámci.

Autor za tím účelem přistupuje k judikатурním závěrům z pohledu precedenční závaznosti a snaží se pečlivě konfrontovat judikатурní závěry s institutem daňového řízení a dále s reálnou aplikovatelností teoretických východisek obsažených v soudních rozhodnutích a kriticky je v tomto kontextu hodnotit.

Metodami jsou tedy především analýza, dedukce a porovnávání pravidel extrahovatelných z judikatury s významem a obsahem institutů daňového řízení a praktickými postupy (praktickou podobou) jejich realizace.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

### I. Pojem skryté daňové kontroly

Pojem ani institut „skrytá daňová kontrola“ psané právo České republiky nezná. Jedná o konstrukt či koncept tuzemské judikatury správních soudů.<sup>3</sup> V rozsudcích se tento pojem objevuje jak ve formě citace či parafráze žalobních, resp. kasačních bodů, tak i v podobě závěrů samotných správních soudů.

Obsahově se v případech *skryté daňové kontroly* dle konstantní judikatury jedná o případy, kdy správce daně, který provádí postupy či vede řízení dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), resp. dříve dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZSDP**“ nebo „**zákon o správě daní a poplatků**“), překročí meze vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu (a v jejím rámci se typicky jedná o meze míst-

<sup>3</sup> Viz většina judikátů uvedených v části „Zdroje“. Bližší pohled na relevantní judikaturu je jedním z předmětů tohoto článku.

ního šetření dle § 80 a násl. daňového řádu<sup>4</sup>, nejedná se však výlučně o samotné místní šetření, ale o širší posouzení vyhledávací činnosti správce daně, jejíž je místní šetření podmnožinou<sup>5</sup>), resp. dříve meze místního šetření ve smyslu § 15 ZSDP.

Ve starší judikatuře k zákonu o správě daní a poplatků lze nalézt i odlišné případy, a to případy, kdy mohlo být dle názoru soudu za skrytou daňovou kontrolu považováno vedení příliš obecně pojatého vytykáacího řízení – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 14/2004-60 ze dne 23.11.2004: „*Soud však má za to, že s ohledem na obsah výzvy, kterou bylo zahájeno vytykáací řízení, v níž nebyly sděleny konkrétní pochybnosti, které mají být odstraněny, ale subjekt byl vyzván obecně k předložení veškerých dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním, aniž by bylo specifikováno ohledně kterých zdanitelných plnění má správce daně důvodné pochybnosti a s ohledem na rozsah věcný i časový, nemělo prováděné řízení u stěžovatele charakter vytykáacího řízení dle § 43 cit. zákona, podle něhož bylo postupováno, ale charakter daňové kontroly.*“ – ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 101/2006-57 ze dne 28. 03. 2007, který už v této souvislosti přímo používá pojem *skrytá daňová kontrola*.<sup>6</sup>

I když s navazující právní úpravou daňového řádu navázala i judikatura řešením vztahu daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (jakožto ideového následovníka vytykáacího řízení dle předchozí právní úpravy)<sup>7</sup>, autor se domnívá, že tento vztah již v praxi nečiní zásadní problémy a není natolik aktuálním tématem, jako **vztah daňové kontroly a vyhledávací činnosti správce daně. Proto za předmět toho článku vybral pouze skrytou daňovou kontrolu v posledně jmenovaném významu**, jak je ostatně v současnosti také tento pojem převážně vnímán (což je v článku dále doloženo četnými odkazy na aktuální judikaturu, která s uvedeným pojmem pracuje právě v tomto významu).

## II. Počáteční vývoj judikatury ke skryté daňové kontrole

**Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 70/2004-80 dne 27. 07. 2005** (dále také „**rozsudek 1 Afs 70/2004-80**“) ve svém textu sice pojem „skrytá“ daňová

<sup>4</sup> Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 301/2019-30 ze dne 10.05.2021 ve věci žalobkyně MK-REVIZE s. r. o.

<sup>5</sup> Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 390/2019-44 ze dne 02.07.2020 ve věci žalobkyně Jansen Display s. r. o., zejm. bod 37: „Kromě okolností vlastního místního šetření měl krajský soud zohlednit i skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející [...] a okolnosti následující po místním šetření...“, či č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 v právní věci žalobkyně PESTALL s. r. o., zejm. body 19 a 20.

<sup>6</sup> V tomto kontextu viz též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 191/2006-80 ze dne 18.07.2007 v právní věci žalobkyně K., a. s.; rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 8/2010-138 ze dne 18.11.2010 v právní věci žalobkyně KIMOS com.-CZ, s. r. o.; rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 153/2004-106 ze dne 16.07.2005 v právní věci žalobkyně R. p., spol. s r. o.

<sup>7</sup> Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 20/2013-61 ze dne 25.06.2014 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 174/2019-41 ze dne 06.03.2020.

kontrola ještě přímo nepoužil, avšak svými závěry založil argumentační linku, která v současné době s uvedeným fenoménem běžně pracuje, přičemž zpravidla odkazuje na právě uvedený judikát jako na základní východisko – ať již tak činí přímo, či nepřímou, prostřednictvím odkazu na novější judikaturu, která je na jeho závěrech postavena (a přímo na něj odkazuje).

Zásadní v tomto ohledu jsou zejména jeho (v pozdějších rozsudcích nesčetněkrát citované) závěry, že<sup>8</sup>: „... **cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či ‚mapování terénu‘ [...]**

Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že **daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně [...]** Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby **mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ**, (v daném případě, ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností [...]

**Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přiblídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.**“

Pro úplnost uvedme, že pozdější judikatura správních soudů rovněž velmi zřetelně vyjádřila, že citovaný rozsudek „se sice vztahuje k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry však lze aplikovat i za nynější právní úpravou.“ (tj. právní úpravy daňového řádu) – viz **rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31.05.2017 v právní věci žalobkyně ECOPLAST, spol. s r. o., (dále také „rozsudek ECOPLAST“)**.<sup>9</sup>

Ačkoliv ani rozsudek ECOPLAST, který navázal na rozsudek 1 Afs 70/2004-80, pojem skrytá daňová kontrola pro případ extenzivního provedení vyhledávací činnosti správcem daně rovněž ještě nepoužil, je dalším hojně citovaným základem daně judikатурní koncepce.

<sup>8</sup> Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

<sup>9</sup> Obdobně je to uvedeno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 231/2021-31 ze dne 01.03.2022 v právní věci žalobkyně Showdown Displays Europe, s. r. o.; v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 06.02.2023 v právní věci žalobkyně MK – REVIZE s.r.o. a dalších.

### III. Optika zkoumání kritérií skryté daňové kontroly

V dalším vývoji je pak zřejmé, jak se kritéria skryté daňové kontroly na půdorysu soudy řešených kauz průběžně vyvíjejí a jak navazující rozsudky ze svých závěrů vzájemně čerpají, nebo si někdy dokonce i protičeří.

Ohledně dílčích kritérií můžeme sledovat jejich postupný vývoj či upřesňování a nezřídka i jejich odlišné chápání jednotlivými soudními instancemi – což je zřetelné třeba na příkladu již odkazovaného rozsudku ECOPLAST, který v „hrubších“ rysech mj. uzavřel, že<sup>10</sup>: „[v] daném případě je však z výzvy žalovaného ze dne 19. 3. 2015 patrné, že **požaduje po stěžovateli předložení účetnictví za účetní období roku 2012 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012.** Žalovaný ve výzvě uvádí, že zamýšlí provést ‚místní šetření‘ ‚na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012‘. Z toho vyplývá, že účelem postupu žalovaného prověřit daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu (stěžovatele) ve shora uvedeném rozsahu. Žalovaný neprováděl žádné místní šetření u stěžovatele ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu, **naopak požadoval po něm takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá daňové kontrole. Tímto chováním vybočil žalovaný ze zákonných mezí vyhledávací činnosti.**“

Což bylo po vydání citovaného rozsudku vnímáno jako určení „rozsahu (objemu) požadovaných dokladů“, jakožto jednoho z kritérií, pro možný závěr, že správce daně překročil zákonné meze vyhledávací činnosti. K tomu viz například závěry Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku č. j. 52 Af 55/2018-29 ze dne 21. 02. 2019 bod 7.<sup>11</sup>: „Žalobce vystavěl svou argumentaci zejména na **aplikaci rozsudku NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36**, z něhož vyplývá, že správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti a daňovou kontrolou... Zmíněný rozsudek NSS se však na daný případ vztahovat nemůže, protože se jednalo o zcela odlišnou věc. Z citovaného rozsudku NSS vyplývá, že pokud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a **vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zabývat daňovou kontrolu podle § 85 daňového řádu...** V projednávané věci však žalobce nebyl vyzván k předložení ‚kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období‘, ale vyhledávací činnost správce daně byla zaměřena na získání údajů, které jsou nezbytné pro správu daní u jiného daňového subjektu... a výzva žalovaného ze dne 23. 11. 2018, kterou žalobce považuje za nezákonný zásah, se týká místního šetření, v rámci kterého správce daně **nepožadoval předložení ‚kompletního účetnictví‘ a evidence pro daňové účely, ale pouze ‚předložení přijatých daňových dokladů z jednotlivých zdaňovacích období od počátku roku 2017 do současnosti, které byly v kontrolním hlášení zahrnuty do oddílu B.3.**‘ V rámci tohoto místního

<sup>10</sup> Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

<sup>11</sup> Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

šetření pak požadoval žalovaný přítomnost zástupce žalobce, který by byl schopen sdělit, jak byla jednotlivá plnění využita pro ekonomickou činnost daňového subjektu. **V daném případě se nepochybně jedná o úkon správce daně v rámci vyhledávací činnosti, ke kterému jej oprávněje platná právní úprava.**“

Nebo rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem 15 A 249/2017-81 ze dne 13. 09. 2019 bod 29.<sup>12</sup>: „V této souvislosti zdejší soud poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu... (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36...). S tímto názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje, nicméně na rozdíl od žalobkyně se nedomnívá, že by byl aplikovatelný na projednávanou věc. Žalovaný totiž místní šetření nepojal tak široce, jak tomu bylo v případě řešeném Nejvyšším správním soudem, **rozhodně nevyzval žalobkyni k předložení kompletního účetnictví nebo úplné evidence pro daňové účely, omezil se pouze na zkoumání podkladů vztahujících se k jednomu dílčímu aspektu, tj. k výdajům na výzkum a vývoj.** Požadavek na předložení základních (nikoli všech) dokumentů vztahujících se k této problematice pak podle názoru soudu **odpovídá místnímu šetření v podobě vyhledávání důkazních prostředků**, tudíž soud nemůže souhlasit s názorem žalobkyně, že již v daném okamžiku (dne 12. 1. 2016) měl žalovaný u žalobkyně zahájit daňovou kontrolu.“

Tyto závěry však razantně korigoval Nejvyšší správní soud v řízení o kasačních stížnostech proti dotčeným rozsudkům, když v rozsudku č. j. 4 Afs 77/2019-34 ze dne 20. 05. 2019 v právní věci žalobkyně STINTER CZ s.r.o. (dále také „**rozsudek STINTER CZ**“) v bodě 20. uvedl, že<sup>13</sup>: „...předmět výzvy ze dne 23. 11. 2018 překračuje rámec místního šetření jako vyhledávací činnosti sloužící ke zjištění předběžných informací významných pro správné stanovení daně, jelikož již směřuje k zevrubné kontrole oprávněnosti odpočtů DPH v konkrétních zdaňovacích obdobích (leden 2017 až říjen 2018) na základě předtím získaných indicií nasvědčujících možnému neoprávněnému uplatňování odpočtů. Tyto skutečnosti je namíste ověřovat v rámci daňové kontroly podle § 85 a následujících daňového řádu. **Je třeba zdůraznit, že pro tento závěr není podstatný rozsah evidencí a daňových dokladů požadovaných správcem daně v dotčené výzvě, ale skutečnost, že správce daně prostřednictvím místního šetření zamýšlel prověřovat konkrétní pochybnosti týkající se daňového tvrzení stěžovatele způsobem, kterým má být postupováno v rámci daňové kontroly.**“

Resp. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 390/2019-44 ze dne 02. 07. 2020 ve věci žalobce Jansen Display s. r. o. (dále také „**rozsudek Jansen Display**“) bod 35<sup>14</sup>: „[u]vedená východiska rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 však nelze interpretovat tak, že závěr o vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření by bylo lze učinit pouze a jenom v těch situacích, kdy správce daně požaduje předložení kompletního

<sup>12</sup> Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

<sup>13</sup> Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

<sup>14</sup> Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.



účetnictví (a případně i evidence pro účely daně z přidané hodnoty) a toto pak prověřuje ve vztahu k celkové daňové povinnosti daňového subjektu. [...] i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezi vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a ‚mapování terénu‘ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti...“

A bod 37<sup>15</sup>: „Krajský soud tedy pochybil, odmítl-li tvrzení stěžovatelky stran nesprávného využití institutu místního šetření pouze s poukazem na to, že po stěžovatelce nebylo správcem daně požadováno kompletní účetnictví (a toto nebylo kontrolováno ve vztahu k její celkové daňové povinnosti). Namísto tohoto povšechného závěru se krajský soud **měl nastalou situaci komplexně zabývat z pohledu právní úpravy a související judikatury**. Měl se tedy zabývat tím, zda žalovaný pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost stěžovatelkou uplatněného odpočtu na výzkum a vývoj. **Za tímto účelem měl krajský soud detailně zhodnotit nastalé skutkové okolnosti**, zejména pak to, že žalovaný po stěžovatelce požadoval při místním šetření rozsáhlé podklady týkající se odpočtu na výzkum a vývoj za několik zdaňovacích období.“

Za zajímavou autor považuje skutečnost, že krajské soudy svou argumentaci ve vztahu k (ne)aplikovatelnosti rozsudku ECOPLAST zásadně podepřely právě rozsahem vyžadovaných dokumentů (přičemž z vlastní praxe z této doby je autorovi známo, že danou optikou byly dopady rozsudku ECOPLAST vnímány nejen soudci těchto dvou krajských soudů), kdežto kasační soud uzavřel, že „rozsah evidencí a daňových dokladů požadovaných správcem daně v dotčené výzvě“ naopak „není podstatný“. A že k překročení mezi vyhledávací činností dojde v „situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a ‚mapování terénu‘ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti“. Tj. není (vůbec) podstatný objem požadovaných dokladů, ale jejich obsah, resp. širší kontext postupu správce daně.

Tato kauza, stejně jako další soudně řešené případy, zcela jasně ukazují, že pohled jednotlivých instancí na dílčí kritéria skryté daňové kontroly a na váhu, jaká je jim přisuzována, se může soud od soudu, či senát od senátu velmi lišit. To může vyvolávat určitou nejistotu v řadě případů, kdy bude těžké odhadnout výsledek tohoto posouzení, a tedy výsledek daného řízení, pokud na dané otázce stojí.

To neznamena nic jiného, než návrat ke zcela obecné definici, dané již rozsudkem 1 Afs 70/2004-80 (jak je citována již v I. kapitole výše), a závěr, že se nelze spoléhat na některé dílčí kritérium, či konkrétní dílčí kritéria, ale jak výše uzavřel Nejvyšší

---

<sup>15</sup> Citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku.

správní soud, je nezbytné se „nastalou situací komplexně zabývat z pohledu právní úpravy a související judikatury“ a „detailně zhodnotit nastalé skutkové okolnosti“.

Samozřejmě není vyloučeno, že se na podkladě dalších a dalších kauz, které budou soudy řešit, vyvine určitá ustálenější podoba kritérií skryté daňové kontroly a jejich mezí, kdy už bude každému informovanému pozorovateli zřejmé, že došlo k překročení limitů vyhledávací činnosti správce daně. Nicméně vzhledem k dosavadnímu vývoji judikatury v této oblasti se autor obává, že k tomu bude třeba nemalá řada dalších judikátů, což z pohledu autora ukazuje na určité hranice někdy více jindy méně odvážně dovozované obecné (precedenční<sup>16</sup>) závaznosti judikatury nejvyšších soudů.

Pro úplnost doplníme, že z hlediska závěru ohledně skryté daňové kontroly samozřejmě není relevantní formální označení úkonů správcem daně (proto je také ona daňová kontrola „skrytá“), viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 301/2019-30 ze dne 10. 05. 2021 ve věci žalobkyně MK-REVIZE s. r. o. (dále také „**rozsudek MK-REVIZE**“): „V nyní posuzované věci krajský soud odůvodnil svůj závěr o povaze úkonu [...] v podstatě pouze obecným odkazem na text protokolu o místním šetření, formální označení úkonu v uvedeném protokolu, na dobu jeho trvání, případně tím, že bylo v rámci tohoto úkonu prověřováno uplatnění odpočtu na konkrétní stěžovatelem zakoupený stroj, který dle následných poznatků žalovaného nebyl nikdy uveden do provozu; takové posouzení nelze s ohledem na citovanou judikaturu považovat za dostačující a přezkoumatelné. Pro posouzení právní povahy úkonu správce daně není rozhodné jeho formální označení, ani doba jeho trvání (v případě posuzovaném citovaným rozsudkem ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, trval daný úkon necelé tři hodiny), podstatné je skutečné počínání správce daně, tedy zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu.“

Byť je zajímavou skutečností, že si tento závěr Nejvyšší správní soud sám popřel pouhé dva dny na to v rozsudku č. j. 6 Afs 363/2020-52 ze dne 12. 05. 2021<sup>17</sup> a jistě zaznamenáníhodný je i další závěr Nejvyššího správního soudu (z totožného období) ohledně absolutní nemožnosti zahájit daňovou kontrolu při absenci vůle správce daně v rozsudku č. j. 3 Afs 348/2019-34 ze dne 15. 06. 2021<sup>18</sup>, má autor za to, že v judika-

<sup>16</sup> Srov. např. MALÍŠ Daniel. Jak moc závazná či argumentačně použitelná jsou rozhodnutí Ústavního soudu? [online]. Epravo.cz [cit. 2023-11-11]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/jak-moc-zavazna-ci-argumentacne-pouzitelna-jsou-rozhodnuti-ustavniho-soudu-96246.html>

<sup>17</sup> Viz bod 18 (citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku): „Tvrzení stěžovatelky, že správce daně „skryté“ zahájil daňovou kontrolu již v červenci 2015, je zcela nepodložené. Je též neopodstatněné, neboť **přerušeni a nové rozběhnutí lbůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 je spojeno pouze s formálním zahájením daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu** (či v situaci předvídané v § 87 odst. 6 tohoto zákona), nikoli s jakýmkoli úkonem, který správce daně učiní v rámci vyhledávací činnosti (§ 78 daňového řádu).“

<sup>18</sup> Viz bod 33 (citovaný text **zvýrazněn** autorem tohoto článku): „Obě neformální výzvy [...] lze považovat za úkon správce daně vůči daňovému subjektu. Dále se proto Nejvyšší správní soud zabýval obsahovými náležitostmi výzev. V této souvislosti je třeba předeslat, co zdůrazňuje i stěžovatel, že zahájení

tuže Nejvyššího správního soudu lze jako hlavní myšlenkovou linku ve vztahu k této otázce vysledovat právě závěry obdobné rozsudku MK-REVIZE.

Ačkoliv tedy právě popsáný vývoj dle názoru autora opět něco vypovídá o určitých limitech kvaziprecedenční závaznosti judikatury nejvyšších soudů, vzhledem k dalšímu vývoji judikatury ke skryté daňové kontrole považuje autor tento odlišný názor za minoritní a fakticky překonaný konstantní judikaturou, která formálnímu označení úkonu správce daně nepřikládá velký význam, a dovodila naopak důsledky v podobě přerušení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu i v případě zahájení skryté daňové kontroly. Přičemž na daném nic nemění ani absence výslovného uvedení předmětu kontrolní činnosti při provádění excesivního úkonu v rámci vyhledávací činnosti. Navíc judikatura uzavřela, že tímto excesivním úkonem v rámci vyhledávací činnosti může být kromě místního šetření i „pouhý“ e-mail nebo telefonát správce daně.<sup>19</sup>

Ze samotného rozsudku MK-REVIZE autor shledává jako zajímavý závěr pro tento článek (kormě upozornění na nedůležitost formálního označení dotčeného úkonu správce daně) rovněž zmínku o dalším parametru úkonu správce daně, a to „*doba jeho trvání*“. Dle citovaného rozsudku je tento parametr „nepodstatný“ pro posouzení povahy úkonu z hlediska toho, zda se svým obsahem jedná „ještě“ o vyhledávací činnost či „již“ o kontrolní postup.

A konečně jako další je z posledně uvedené citace dle názoru autora také zřejmé potvrzení výše uvedené premisy návratu ke zcela obecné definici z rozsudku 1 Afs 70/2004-80<sup>20</sup> – jejíž optikou, jakožto optikou základní premisy, je samozřejmě nutné všechny případy poměřovat. Je však otázkou, zda lze bez velkého množství rozsouzených a podrobně odůvodněných kauz vůbec naléztí určitá jasnější a v praxi

---

daňové kontroly má významné právní následky [...] běh nové tříleté lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). *Z úkonu, jímž se daňová kontrola zabývá, tak musí být v prvé řadě bez jakýchkoliv rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zabývat daňovou kontrolu.* Byť tato skutečnost není v § 87 odst. 1 daňového řádu výslovně uvedena, *je potřeba ji považovat za základní obsahovou náležitost tohoto úkonu.* Je-li výslovně upravenou obsahovou náležitostí úkonu vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, tím spíše *musí být z úkonu bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že jeho cílem je zabývat daňovou kontrolu. Úkon správce daně může způsobit pouze ty právní účinky, na jejichž vyvolání je zaměřen projev vůle správce daně obsažený v úkonu. Tento projev vůle přitom musí být v úkonu obsažen určitě a srozumitelně, aby s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu nemohl být nikdo na pochybách, co je jeho obsahem, tedy jaké základní účinky má vyvolat* (adresátovi úkonu jistě nemusí být zřejmé, jaké všechny dílčí následky jsou se zahájením daňové kontroly spojeny, postačí, že z obsahu úkonu bez rozumných pochybností dovodí, že jím je zahajována daňová kontrola).<sup>4</sup>

<sup>19</sup> Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 39/2020-29 ze dne 15.03.2022 v právní věci žalobkyně JUSDA Europe s. r. o.; rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 ve věci žalobkyně PESTALL s. r. o.; rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 6/2022-135 ze dne 30.05.2023 v právní věci žalobkyně LAMONTEX a. s.

<sup>20</sup> „zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu“

použitelná dílčí kritéria skryté daňové kontroly, která by byla zobecněně aplikovatelná na všechny případy.

#### IV. Judikaturou dovozená kritéria skryté daňové kontroly

V rozsudku MK-REVIZE Nejvyšší správní soud (kromě toho, že zopakoval závěry rozsudku Jansen Display ohledně nutnosti zkoumat skutkové okolnosti potenciálně excesivní vyhledávací činnosti správce daně komplexně) v bodu 16 uvedl, že „[k]rajský soud měl detailně zhodnotit skutkové okolnosti případu, zejména pak to, zda množství dokladů vyžádané a prověřované správcem daně odpovídalo povaze místního šetření, nebo zda se jednalo o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování odpovídá spíše již daňové kontrole. Kromě okolností samotného místního šetření měl krajský soud zohlednit i skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející a okolnosti následující po místním šetření. Následně měl krajský soud vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal právní úpravě místního šetření, či zda se již jednalo o postup náležící do rámce daňové kontroly.“

Ačkoliv by se mohl uvedený výčet na první pohled zdát jako seznam kritérií skryté daňové kontroly (viz v úvodu „měl detailně zhodnotit skutkové okolnosti případu, zejména pak...“), bližším posouzením zjistíme, že zde Nejvyšší správní soud uvádí jednak z pohledu výše citované judikatury velmi diskutabilní kritérium „množství dokladů vyžádané a prověřované správcem daně“ (k němuž totožný soud uvedl v rozsudku STINTER CZ, že „není podstatný rozsah evidencí a daňových dokladů požadovaných správcem daně“), a dále Nejvyšší správní soud opět jen velmi obecně uvádí, že měly být zkoumány „skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející a okolnosti následující po místním šetření“ a dále mělo být zkoumáno, „zda postup správce daně odpovídal právní úpravě místního šetření, či zda se již jednalo o postup náležící do rámce daňové kontroly“.<sup>21</sup> A judikatura se tedy z hlediska definice zobecněně aplikovatelných dílčích kritérií opět neposunula dále, než za obecnou definici, která však byla dána již od 27. 07. 2005 (rozsudek 1 Afs 70/2004-80).

Na druhou stranu některé, zejména pozdější, rozsudky obsahují, na podkladě konkrétních skutkových okolností daného případu lépe popsané aspekty, které soud vedly k závěru ohledně skryté daňové kontroly.

Například v rozsudcích č. j. 7 Afs 231/2021-31 ze dne 01. 03. 2022 v právní věci žalobkyně Showdown Displays Europe, s. r. o. (dále také „**rozsudek Showdown Displays**“) a č. j. 7 Afs 39/2020-29 ze dne 15.03.2022 v právní věci žalobkyně JUSDA Europe s. r. o. (dále také „**rozsudek JUSDA**“) popsal sedmý senát Nejvyššího správního soudu ve vztahu k řešenému skutkovému stavu velmi názorně, čím konkrétně měl správce daně překročit meze vyhledávací činnosti. Jednalo se nejen o provedení místního šetření správcem daně, kdy si již dopředu vyžádal předložení mnoha dokumentů

<sup>21</sup> Text byl uvozen odkazem na obecná kritéria rozsudku 1 Afs 70/2004-80, tj. že krajský soud „[m]ěl posoudit, zda správce daně (žalovaný v uvedené věci) pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu.“

k nahlédnutí, činil si z nich kopie, odnášel si je na CD, nechával si popsat činnost daňového subjektu, popřípadě si i prohlížel jeho prostory, ale vyvíjel vyhledávací činnost vůči daňovému subjektu před i po místním šetření, vyhodnocoval převzaté podklady a v návaznosti na to žádal další odpovědi.

Pokud se zaměříme na „mechanické kroky“, tak se tyto případy vyznačovaly, stejně jako většina soudně řešených případů, velmi intenzivní iniciativní činností správce daně ve vztahu k daňovému subjektu, o jehož daňovou povinnost se cíleně zajímal: správce daně opakovaně aktivně kontaktoval daňový subjekt, žádal doložení velkého množství dokladů, smluv atd. (tj. důkazních prostředků), žádal odpovědi na své otázky, chtěl daňový subjekt navštívit a případně si prohlédnout jeho prostory atd.

Tyto znaky tedy mohou být určitým vodítkem co do posuzovaných dílčích kritérií, ovšem vzhledem k tomu, že bylo ve výše odkazovaných případech naplněno vždy mnoho z těchto kritérií, těžko si učinit jasný závěr o některém z nich. Kasační soud naopak v tomto kontextu v rozsudku Showdown Displays v bodu 38 přímo uvádí, že „*si uvědomuje důsledky výše uvedených závěrů pro žalovaného, resp. pro finanční správu. V tomto ohledu však opakovaně zdůrazňuje, že jeho závěry se týkají pouze nynější (vysoce atypické) skutkové situace [...] Výše učiněné závěry proto nelze generalizovat a aplikovat na veškeré daňové kontroly zahájené po provedeném místním šetření, resp. na další jiné (skutkově odlišné) situace.*“

Současně autor tohoto článku vnímá omezený potenciál uvedených „mechanických kritérií“, a to jednak vzhledem k výše popsaným rozporuplným závěrům (např. ke kritériu množství vyžádaných podkladů od daňového subjektu) a dále hlavně proto, že chybí pevná linka těchto dílčích kritérií na základní závěry rozsudku 1 Afs 70/2004-80<sup>22</sup>, k nimž se judikatura stále vrací a jako červená nit se jako jediné tyto závěry zcela stabilně vinou snad všemi rozsudky k tématu skryté daňové kontroly.

K základním závěrům rozsudku 1 Afs 70/2004-80 lze ovšem z výše odkazovaných soudem řešených případů také vysledovat určitá upřesnění, tj. vymezení toho, kdy jde ještě o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“ a naproti tomu, kdy už správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně.<sup>23</sup> Toto bližší vymezení se opírá o kritérium hodnocení získaných důkazních prostředků a poznatků správcem daně, srov. rozsudek Showdown Displays body 32 a 33 „*Nutno dodat, že v protokolu o zahájení daňové kontroly [...] žalovaný výslovně uvedl, že se seznámil se všemi již získanými podklady, resp. žalovaný jemu poskytnuté dokumenty prošel a vyhodnotil. [...] Není přitom rozhodné, jak akcentoval krajský soud, že doklady poskytnuté stěžovatelkou snad nemusely být dostatečné k posouzení veškerých možných aspektů odpočtu na výzkum a vývoj – ani v daňové kontrole*

<sup>22</sup> Tj. otázka, „...kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti...“ rozsudek Jansen Display.

<sup>23</sup> Viz rozsudek 1 Afs 70/2004-80.

*nemusi vždy dojít k předložení veškerých existujících podkladů způsobilých osvědčit veškeré okolnosti zkoumaného případu. Vždy záleží na nastaveném důkazním standardu...“*

Dále pak v rozsudku JUSDA body 24, 25 a 28 Nejvyšší správní soud uvádí: „[...] Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze při ní proto zjišťovat a ověřovat správnost stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. [...] činnost správce daně byla od počátku vedena jednotným záměrem ověřit správnost daně turzené stěžovatelkou v jejím přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013, nikoliv provádět prosté zjišťování a vyhledávání podkladových informací a důkazních prostředků. Ostatně sám správce daně [...] uvedl, že by potřeboval ověřit jednotlivé skutečnosti vyplývající z přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013. I další své kroky vůči stěžovateli přitom jasně vymezoval právě ve vztahu k této daňové povinnosti stěžovatelky [...] Sám žalovaný tedy připustil, že již ve fázi, kterou se správcem daně označují za vyhledávací činnost, byly shromážděny takové poznatky o daňové povinnosti stěžovatelky, které zakládaly důvodný předpoklad, že jí bude daň doměřena. I tímto závěrem žalovaný v podstatě konstatuje, že již ve sporném období správce daně prováděl zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti stěžovatelky.“

Správce daně z tohoto pohledu meze vyhledávací činnosti překročil v okamžiku, kdy „získané podklady pouze neshromažďoval, ale [...] se s nimi seznamoval a následně je i hodnotil.“<sup>24</sup>

Jak je ovšem z tohoto článku snad již dostatečně zřejmé, judikatura Nejvyššího správního soudu má tendenci jakákoliv (sebe samou) definovaná dílčí kritéria skryté daňové kontroly **relativizovat**. Proto snad ani nepřekvapí, že dne 06.02.2023 Nejvyšší správní soud vydal rozsudek 5 Afs 287/2021-32, který (oproti výše uvedenému) určité „hodnocení podkladů“ v rámci vyhledávací činnosti správce daně naopak přímo připouští, když v bodu 36 uvádí že: „...stěžovatel v záznamu [...] konstatoval, že žalobcem vykázaný nárok na odpočet byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH a že tedy hodnotil shromážděné podklady, nepovažuje Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu za klíčovou. Stěžovateli lze totiž přisvědčit v tom, že podklady získané při místním šetření musí správce daně již z povahy věci nějakým způsobem vyhodnotit – v opačném případě by jejich shromažďování postrádalo smysl. Takové hodnocení podkladů nepředstavuje dokazování provedené bez vědomí daňového subjektu a mimo jeho sféru, ale spíše pouhý myšlenkový postup správce daně, který je nedílnou součástí vyhledávací činnosti a stěžít jej tedy lze stěžovateli vytýkat. Stěžovatel nepochybil ani tím, že své úvahy promítl do spisu ve formě úředních záznamů, takový postup lze naopak považovat za správný, neboť přispívá k transparentnosti postupu správce daně a tedy i k jeho přezkoumatelnosti...“

**Závěry ohledně nemožnosti hodnotit důkazy vnímá autor tohoto článku z vícero důvodů jako velmi problematické.**

<sup>24</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 ve věci žalobce PES-TALL s. r. o., body 18 a 23;



Jednak lze upozornit na určitou rozpornost se závěry doktríny, které byly Nejvyšším správním soudem rovněž aprobovány, byť v jiném kontextu. Dle názoru autora však do velké míry v přímém rozporu s nyní učiněnými závěry. Viz například rozsudek č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 06. 2014, kde v bodu 33 kasační soud cituje na podporu své argumentace z komentáře k daňovému řádu<sup>25</sup>: „[v]ýzvy k odstranění pochybností nelze vůči daňovému subjektu ve stejné věci vydávat opakovaně. Správce daně si musí před vydáním výzvy, např. i s využitím místního šetření, ujasnit, co považuje v daňovém řízení za sporné, nepřesné nesprávné, neúplné nebo nepravdivé, a k odstranění těchto pochybností v celistvosti daňový subjekt vyzvat...“ Je přitom dle názoru autora zřejmé, že se poznatky získanými na místním šetření (což nebude nic jiného, než potenciální důkazní prostředky), musí správce daně seznámit a posoudit je. Jinak by nenaplnil požadavky právě citovaného judikátu.

A dále, a to hlavně, při znalosti institutů vyhledávací činnosti v daňovém řízení a pravidel dokazování, je otázkou, jak by mohlo vůbec v praxi vypadat a fungovat takové „mapování terénu“ a pouhé zjišťování podkladových informací bez toho, aby si správce daně dotčené „dokumenty prošel a vyhodnotil“ a aby se současně vyhnul tomu, že by získané podklady pouze neshromažďoval, ale se s nimi seznamoval a následně je i hodnotil.

Vyhledávací činnost je totiž v daňovém řádu pojata velmi široce a obsahově se do velké míry překrývá právě s daňovou kontrolou<sup>26</sup>. Je dobré připomenut, že v rámci vyhledávací činnosti není správce daně oprávněn jen *vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty* jak často cituje a akcentuje dotčená judikatura, ale současně i *zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní*. A co jiného je zjišťování plnění povinností při správě daní, než to, zda daňový subjekt lidově řečeno „správně zdanil, co měl“. Což je v přímém rozporu se závěry judikatury, „že vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně – tedy k dokazování.“<sup>27</sup>

Je třeba mít v tomto kontextu na paměti, že dokazování při správě daní není přísně formalizovaný postup prováděný např. pouze na jednání, či prováděný jen určitými způsoby apod. Při správě daní provádí úřední osoba správce daně důkaz písemností prostě tak, že si sama danou písemnost přečte. A prvotní hodnocení tohoto důkazu probíhá v praxi jednoduše tak, že nad tím, co úřední osoba čte, i přemýšlí. A pro-

<sup>25</sup> Baxa, J. a spol.: *Daňový řád. Komentář. I. Díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 489.

<sup>26</sup> „Kromě okruhu úkonů, které může správce daně v rámci vyhledávací činnosti provádět, stanoví zákon pouze jedinou podmínku, a sice že správcem daně vyhledávané důkazní prostředky souvisejí s ověřováním a zjišťováním plnění povinností při správě daní. Pokud správce daně bude vyhledávat či požadovat důkazní prostředky nad tento zákonný rámec, postupuje tím v rozporu se zákonem a mimo meze vyloučené ústavními zásadami.“ (NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina, KRUPIČKOVÁ, Lenka, ŠOTNÍK, Jakub. *Daňové řízení*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 73, marg. č. 115.)

<sup>27</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 ve věci žalobkyně PESTALL s. r. o., bod 18;

tože zpravidla daný postup nebo ucelený soubor postupů v téže věci provádí tatáž úřední osoba, pak pokud se jen zamyslí nad podklady, které již dosud vnímala, tak rovněž současně provádí hodnocení i všech jí dosud známých podkladů, tj. (přínejmenším potenciálních) důkazů, v jejich vzájemných souvislostech. Na tom není nic nestandardního a naopak by bylo divné, a autor předpokládá, že i z hlediska veřejného hodnocení činnosti správce daně by bylo považováno za negativní, pokud by úřední osoby nepřemýšlely nad písemnostmi, s nimiž se seznamují a nad skutečnostmi, které při správě daní vyšly najevo, tj. pokud by „vypínaly mozek“, trpěly výpadky paměti, nepřemýšlely nad svou prací komplexně atd.

V reálné praxi není ani představitelné, aby úřední osoby správce daně už při *vyhledávání důkazních prostředků a daňových subjektů* tyto pouze vyhledávaly a přitom se s nimi nikterak neseznamovaly a neprováděly hodnocení toho, o čem ve vztahu ke správě daní zjištěné poznatky vypovídají – i u nejminimalističtější podoby hledání musí hledající vždy vědět přinejmenším co hledá a musí posoudit, zda to již našel, nebo zda má hledat dál atd. V opačném případě by úřední osoby ad absurdum jen slepě vršily potenciální důkazy, aniž by věděly, k čemu to bude dobré (resp. zda vůbec k něčemu). Tím by mimo jiné porušovaly i základní zásady správy daní – přinejmenším zásadu hospodárnosti, resp. procesní ekonomie (§ 7 odst. 2 daňového řádu)<sup>28</sup> a zásadu přiměřenosti, resp. zdrženlivosti a šetření práv osob zúčastněných na správě daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu)<sup>29</sup>.

Řešení, či výkladovou pomoc v tomto ohledu autor neshledává ani v závěrech rozsudku č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 06.02.2023, ačkoliv autorizuje výše uvedenou úvahu, že *„...podklady získané při místním šetření musí správce daně již z povahy věci nějakým způsobem vyhodnotit – v opačném případě by jejich shromažďování postrádalo smysl.“* Autor se nemůže ztotožnit se závěrem, že *„[t]akové hodnocení podkladů nepředstavuje dokazování provedené bez vědomí daňového subjektu a mimo jeho sféru, ale spíše pouhý myšlenkový postup správce daně...“*

<sup>28</sup> Srov. např. ZATLOUKAL, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, str. 14–16.

<sup>29</sup> „Účelem uvedené zásady je zajistit, aby pravomoc správce daně nebyla zneužita a byla vykonávána přiměřeným, rozumným způsobem. Daňový řád zásadu vymezuje tak, že správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Uvedená zásada se uplatňuje zejména v situacích, kdy je správci daně ponechána zákonem možnost a zároveň povinnost zvolit jedno z více řešení.“ (In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 29.)



Hodnocení důkazů totiž není nic jiného než myšlenkový proces (postup)<sup>30</sup> správce daně, resp. konkrétně vždy jen a pouze jeho úřední osoby, protože správce daně, jakožto orgán veřejné moci přemýšlet ze své podstaty nemůže.<sup>31</sup>

Autor si umí představit, že z daný rozpor by bylo lze vyřešit vysvětlením, že správce daně neprovádí v rámci vyhledávací činnosti „celé“ hodnocení důkazů, když v rámci „celého“ hodnocení důkazů se musí hodnotit každý důkaz zvlášť i všechny ve svém souhrnu – „[j]e třeba každý z nich prověřit z hlediska jeho závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti), učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování či potřebě dokazování doplnit. Teprve posléze jednotlivě a v souhrnu provedené důkazy zhodnotit.“<sup>32</sup> Vzhledem k tomu, že na základě prosté vyhledávací činnosti nelze doměřit daň, bude vždy až do provedení řádného doměřovacího řízení otevřena otázka, zda již byly nebo dosud nebyly shromážděny všechny důkazy, aby mohlo být provedeno jejich komplexní hodnocení, tj. aby mohl správce daně v řízení rozhodnout. Nicméně takto to dle názoru autora judikatura Nejvyššího správního soudu nepodala. Naopak výš citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 06.02.2023 v kontextu celé judikatury ke skryté daňové kontrole (zapovídající jakékoliv „hodnocení důkazů“), v tomto ohledu vyvolává více otázek než odpovědí. Přičemž řešení, které autor naposled nastínil by osobně viděl jako možné řešení, ovšem jedná se současně o řešení, které odporuje předchozí judikatuře, která jakékoliv hodnocení důkazů zapovídá.

## DISKUSE

Judikatura správních soudů vytvořila pojem „skrytá daňová kontrola“, který zákon nezná. Při snaze nalézt jasná kritéria tohoto fenoménu autor článku narazil na problém, že jsou meze zákonné a „skryté“ daňové kontroly (tj. excesivního výkonu vyhledávací činnosti správcem daně) v judikatuře konzistentně uvedeny jen velmi obecným

<sup>30</sup> Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 165/2022-46 ze dne 04.04.2023 bod 61 „Podle § 8 odst. 1 daňového řádu je základní zásadou daňového řízení zásada volného hodnocení důkazů. Touto zásadou je mimo jiné míněno, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly upravujícími důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků. To na druhé straně neznamená, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musejí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti.“; „[...] Úplnost dokazování tvoří jen nezbytný předpoklad pro další myšlenkovou činnost správce daně záležející ve zhodnocení provedených důkazů [...] Volné hodnocení důkazů je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně...“ Viz BAXA, J. a spol.: Daňový řád. Komentář. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, komentář k § 92; nebo rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 3879/2022 ze dne 29.03.2023 bod 30. „V uvedeném ustanovení § 132 o. s. ř. je promítnuta zásada volného hodnocení důkazů. Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost soudu, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti, hodnota pravdivosti, popřípadě hodnota věrohodnosti.“

<sup>31</sup> Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Viz § 10 daňového řádu.

<sup>32</sup> BAXA, J. a spol.: Daňový řád. Komentář. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, komentář k § 92.

způsobem. Naproti tomu, když už judikatura pracuje s dílčími kritérii, je zřejmé, že tato jsou silně ovlivněna skutkovým základem řešené kauzy a že jde především o celkové vyznění (celkový dojem hodnotitele) k čemu činnost správce daně směřovala atd.

K tomu se ještě přidává fakt, že judikatura řešila především hrubě excesivní případy překročení mezí, a tedy v době vzniku tohoto článku nemáme referenční vzorek pro případy blíže středu možného spektra případů.

Provedený výzkum tak autora vrátil na úplný začátek, k původním rozsudku 1 Afs 70/2004-80 a jeho základní premise, která se stala v judikatuře stále odkazovaným základem – a to k otázce, zda správce daně pouze zjišťuje podkladové informace a „mapuje terén“ nebo zda již provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti. Ovšem bohužel ani judikaturou bližší vymezené představy o tom, co je zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“ nevedou k cíli poznání konkrétních kritérií skryté daňové kontroly, které by judikatura sama současně alespoň částečně nepopřela či nerelativizovala.

Významným kritériem, které se v judikatuře opakuje, je „hodnocení podkladů/důkazů“ správcem daně v rámci vyhledávací činnosti. Autor článku se při výzkumu záměrně snažil poukázat spíše na problematické aspekty uvedeného kritéria, domnívá se však, že pokud toto kritérium bylo judikaturou bude „rozumně“ uchopeno v tom smyslu, že „*myšlenkový postup správce daně*“ spočívající v „*hodnocení podkladů*“, a tedy dílčí hodnocení důkazů, není při vyhledávací činnosti zapovězeno, bude toto kritérium dle názoru autora „životaschopné“, a to zejména v kontextu celé judikatury ke skryté daňové kontrole, která směřuje především k zamezení excesivní vyhledávací činnosti správce daně, zaměřené příliš podrobně a komplexně na prověření konstrukce daňové povinnosti do té míry, že obsahově nahrazuje procesy, v nichž se má daňová povinnost primárně prokazovat (tj. daňová kontrola a postup k odstranění pochybností).

Z celkového pohledu toto nejobecnější judikaturou používané vymezení mezí vyhledávací činnosti správce daně (tj. mezí skryté daňové kontroly) chápe autor článku jako balancující na hraně možnosti popsateľného a uchopiteľného. Hra s pojmy jako „*myšlenkový postup*“ versus „*hodnocení důkazů*“ jsou v textu lůbivě použitelná, ale podrobené nekompromisní logice ústí nutně v odůvodnění, které stojí více na pocitích, než významu a vzájemných vazbách jednotlivých právních institutů. Dobře sestavený text odůvodnění však může tyto pocity natolik „zhmotnit“ a předat, že lze dosáhnout pochopení a alespoň většinového zdání logického závěru. A byť dílčí kritéria, která autor nazval v článku „*mechanická*“, sama o sobě nedala na položené otázky použitelnou odpověď, mohou právě tato mechanická kritéria přidat těmto závěrům potřebný kontext v rámci konkrétního případu – i když totiž Nejvyšší právní soud (možná po určitém myšlenkovém posunu) odkázal například na to, že rozsah vyžadovaných údajů a dokladů není pro závěr ohledně skryté daňové kontroly podstatný, bude asi vždy zřejmé a dobře v odůvodnění použitelné, že velký rozsah zjišťovaných

údajů k daňové povinnosti je indicií pro to, že se správce daně dopustil extenzivní vyhledávací činnosti.

Bohužel ani takto komplexně vybudované zdání systému však nedá předvídatelné odpovědi na budoucí sporné případy, které nebudou vykazovat natolik excesivní znaky jako dosud soudně řešené případy. Výsledek tak bude jako ve všech případech „méně prošlapaného terénu“ záviset především na příběhu dané kauzy a na pocitech, jaké v hodnotitelích vyvolá.

## ZÁVĚR

Autor při hledání odpovědi na první otázku [Dají se z existující judikatury tuzemských správních soudů dovodit jednoznačná zobecnitelná (a tedy pro futuro využitelná) kritéria skryté daňové kontroly?] došel k závěru, že kritéria dovozená judikaturou nelze považovat za zcela jednoznačná, nedávají dle názoru autora *pro futuro* jasnou odpověď na to, kde je hranice mezi dovolenou a excesivní vyhledávací činností správce daně.

Vzhledem k tomuto zjištění je i odpověď na druhou položenou otázku [Jaká konkrétní kritéria to jsou?] negativní.

V článku autor sice popsal řadu kritérií, žádné však nesplnilo požadavky jednoznačnosti, jak byla požadována v první otázce.

Ke třetí otázce [Jak tato kritéria zapadají do kontextu právní úpravy a praxe fungování daňového řízení?] pak autor došel ke zjištění, že popsaná kritéria ne vždy korespondovala s praktickým obsahem institutů daňového řádu, což se týkalo zejména těch nejobecněji vymezených pravidel, a to může dle názoru autora článku činit problémy při jejich aplikaci.

## ZDROJE

### Literatura

BAXA, J. a spol.: Daňový řád. Komentář. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011.

Mališ, Daniel. Jak moc závazná či argumentačně použitelná jsou rozhodnutí Ústavního soudu? [online]. Epravo.cz [cit. 2023-11-11]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/jak-moc-zavazna-ci-argumentacne-pouzitelna-jsou-rozhodnuti-ustavniho-soudu-96246.html>

NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina, KRUPIČKOVÁ, Lenka, ŠOTNÍK, Jakub. Daňové řízení. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021.

Zatloukal, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011.

### Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů – zavedená zkratka: „**daňový řád**“.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – zavedená zkratka: „**ZSDP**“ nebo „**zákon o správě daní a poplatků**“.

### Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 14/2004-60 ze dne 23. 11. 2004 v právní věci žalobce V. F.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 70/2004 80 dne 27. 07.2005 v právní věci žalobkyně T.M.T., a. s. – zavedená zkratka: „**rozsudek 1 Afs 70/2004 80**“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 153/2004-106 ze dne 16.07.2005 v právní věci žalobkyně R. p., spol. s r. o.,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 101/2006-57 ze dne 28.03.2007 v právní věci žalobkyně K. a. s.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 191/2006-80 ze dne 18.07.2007 v právní věci žalobkyně K., a. s.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 8/2010-138 ze dne 18.11.2010 v právní věci žalobkyně KIMOS com.-CZ, s. r. o.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25.06.2014.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 12/2014-101 ze dne 16.03.2015.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31.05.2017 v právní věci žalobce ECOPLAST, spol. s r. o. – zavedená zkratka: „**rozsudek ECO-PLAST**“.

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 9Af 48/2016-35 ze dne 05.06.2018.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích č. j. 52 Af 55/2018-29 ze dne 21.02.2019.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 287/2018 – 45 ze dne 11.04.2019.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 77/2019-34 ze dne 20.05.2019 v právní věci žalobkyně STINTER CZ s.r.o. – zavedená zkratka: „**rozsudek STINTER CZ**“.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 A 49/2017-92 ze dne 27.06.2019.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem 15 A 249/2017-81 ze dne 13.09.2019.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 174/2019-41 ze dne 06.03.2020.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 390/2019-44 ze dne 02.07.2020 ve věci žalobce Jansen Display s. r. o. – zavedená zkratka: „**rozsudek Jansen Display**“.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 301/2019-30 ze dne 10.05.2021 ve věci žalobkyně MK-REVIZE s. r. o. – zavedená zkratka: „**rozsudek MK-REVIZE**“.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 363/2020-52 ze dne 12.05.2021.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 348/2019-34 ze dne 15.06.2021.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 A 49/2017-121 ze dne 31.08.2021.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 129/2021-63 ze dne 09.09.2021.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 411/2019-54 ze dne 09.09.2021.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 231/2021-31 ze dne 01.03.2022 v právní věci žalobkyně Showdown Displays Europe, s. r. o. – zavedená zkratka: „**rozsudek Showdown Displays**“.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 39/2020-29 ze dne 15.03.2022 v právní věci žalobkyně JUSDA Europe s. r. o. – zavedená zkratka: „**rozsudek JUSDA**“.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28.07.2022 ve věci žalobce PESTALL s. r. o.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 122/2022 – 36 ze dne 10.08.2022.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 06.02.2023 v právní věci žalobkyně MK – REVIZE s.r.o.

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 11 A 58/2022-39 ze dne 27.04.2023.

Rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 6/2022-135 ze dne 30.05.2023 v právní věci žalobkyně LAMONTEX a. s.

**Jana Fuksová<sup>1</sup>**

KPMG Legal, advokátní kancelář, s. r. o.

[jfuksova@kpmg.cz](mailto:jfuksova@kpmg.cz)

## DESETILETÁ LHŮTA PRO STANOVENÍ DANĚ – – VYBRANÉ OTEVŘENÉ OTÁZKY

### ABSTRAKT

Článek se věnuje dvěma aktuálním otázkám tzv. desetileté lhůty pro stanovení daně, resp. přesněji řečeno maximální desetileté délce lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 5 DŘ) s výrazným dopadem do praxe. Konkrétně jsou řešeny otázky intertemporálních účinků nové právní úpravy daňového řádu – zda a jaký je vliv soudního řízení zahájeného po 1. lednu 2011 na maximální délku lhůty pro stanovení daně; a otázka vztahu speciální právní úpravy lhůty pro stanovení daně dle zákona o daních z příjmů (§ 38r ZDP) a pravidel daňového řádu – je maximální délka lhůty pro stanovení daně ovlivněna vykazáním daňové ztráty, případně čerpání slevy z titulu investičních pobídek. Cílem článku je nalézt odpovědi na uvedené otázky, ke kterým se v judikatuře a literatuře vyskytují protichůdné názory, na základě analýzy právní úpravy, jejího výkladu za použití relevantních výkladových metod, rozboru dostupné literatury a judikatury. Zodpovězení těchto otázek je klíčové pro právní praxi. Maximální délka lhůty pro stanovení daně je zásadním milníkem jak pro správce daně, tak pro daňové subjekty. Dle poznatků z praxe jsou tyto otázky determinující pro výsledky celé řady sporů mezi správci daně a daňovými subjekty.

**Klíčová slova:** objektivní lhůta pro stanovení daně; prekluzivní lhůta; stavění lhůty pro stanovení daně; daňové ztráty

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.4>

## 10-YEAR PERIOD FOR TAX ASSESSMENT – – SELECTED OPEN QUESTIONS

### ABSTRACT

The article focuses on two current issues of the so-called ten-year period for tax assessment, or more precisely, the maximum ten-year period for tax assessment (Art. 148(5) of the Tax Code) with a significant impact on practice. Specifically, the questions of intertemporal effects of the new legislation of the Tax Code are addressed – whether and what is the effect of court proceedings initiated after

---

<sup>1</sup> JUDr. Jana Fuksová, LL.M., působí jako advokátka zaměřující se daňové právo. Odborně se zaměřuje zejména na daňové spory a daňové poradenství pro finanční sektor.

1 January 2011 on the maximum length of the tax determination period; and the question of the relationship between the special legislation on the tax determination period under the Income Tax Act (Section 38r of the Income Tax Act) and the rules of the Tax Code - is the maximum length of the tax determination period affected by the recognition of a tax loss or the use of a discount on account of investment incentives. The aim of the article is to find answers to the above questions, on which there are conflicting opinions in case law and literature, based on the analysis of the legislation, its interpretation using relevant interpretative methods, analysis of available literature and case law. Answering these questions is crucial for legal practice. The maximum length of the tax assessment period is a major milestone for both tax authorities and taxpayers. According to practical experience, these issues determine the outcome of a number of disputes between tax administrators and tax subjects.

**Keywords:** objective tax assessment period; limitation period; tax assessment period; tax losses

## ÚVOD

Daňový řád<sup>2</sup> jako nástupce zákona o správě daní a poplatků<sup>3</sup> účinný již více než dvanáct let, přesto stále zůstávají některé zásadní otázky týkající se lhůty pro stanovení daně nezodpovězené. Lhůta pro stanovení daně (často označovaná jako prekluzivní lhůta<sup>4</sup>) je přitom pro daňové subjekty i orgány finanční správy zásadní, neboť určuje časový rámec, ve kterém lze ještě daňovou povinností změnit, a to jak na základě kontrolních postupů správců daně, tak na základě iniciativy daňových subjektů. Desetiletá maximální délka lhůty pro stanovení daně upravená v § 148 odst. 5 DŘ se může zdát dostatečně dlouhá pro jednoznačné a konečné stanovení daně, nicméně praxe ukazuje, že případů, kdy tato lhůta z nejrůznějších důvodů nepostačuje, je celá řada. Tato maximální délka lhůty pro stanovení daně je historicky často označována jako tzv. objektivní lhůta. Marné uplynutí lhůty pro stanovení má přitom zásadní dopady do sféry daňového subjektu-po jejím uplynutí již nelze daň pravomocně stanovit, běžící vyměřovací či doměřovací řízení musí být zastavena a nelze v nich pokračovat.

Cílem tohoto článku je analyzovat a pokusit se na základě dostupných výkladů nalézt odpovědi na vybrané otevřené otázky maximální desetileté délky lhůty pro stanovení daně:

- Vliv běžícího soudního řízení zahájeného za účinnosti daňového řádu na lhůty pro stanovení daně, které započaly běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.

---

<sup>2</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“).

<sup>3</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“)

<sup>4</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝ-SEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 615.



- Běh desetileté lhůty pro stanovení daně v případě daňových subjektů ve ztrátě a příjemců investičních pobídek (vztah § 148 odst. 5 DŘ a § 38r ZDP<sup>5</sup>).

Tyto otázky byly autorkou, která se věnuje zastupování klientů v daňových řízení i navazujících soudních sporech, zvoleny s ohledem na jejich zásadní dopad do praxe a řadu běžících kauz. Společným teoretickým aspektem obou otázek je historické dělení lhůty pro stanovení daně tzv. na subjektivní a objektivní, kdy každá z nich má svůj samostatný běh a tedy i konec, oproti jedno. Tyto otázky mají, resp. v době konání konference měly, společně rovněž to, že v judikatuře a literatuře se vyskytovaly protichůdné názory, přičemž často tyto závěry nebyly dostatečně zdůvodněné a nezohledňovaly veškeré relevantní aspekty. Cílem autorky je pokrýt obě otázky komplexně a při zohlednění veškerých adresovaných aspektů nalézt možné řešení.

Úvodní hypotézou autorky dle současné právní úpravy je existence pouze jediné lhůty pro stanovení daně, která má zákonem stanovení svou maximální (s výjimkou přesahu daňového a trestní práva) neprodloužitelnou délku. Tato maximální délka nemůže být „prodloužena“<sup>6</sup> ani započatým soudním řízením, které je zahájeno za účinnosti současné právní úpravy, ani ovlivněna vykázáním daňové ztráty za příslušné zdaňovací období.

Co do metodologie zpracování obou témat jsou je nejprve provedena podrobná analýza právní úpravy, včetně historického exkurzu, proveden její výklad za použití dostupných výkladových technik, popsány a analyzovány závěry judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), a to včetně klíčové rozhodnutí rozšířeného senátu NSS, který byl vydán v době finalizace tohoto příspěvku.

## VLIV SOUDNÍHO ŘÍZENÍ ZAHÁJENÉHO PO 1. LEDNU 2011 NA JIŽ BĚŽÍCÍ LHŮTY PRO STANOVENÍ DANĚ

### Vymezení otázky a jejího právního rámce

S rekodifikací daňového procesu došlo k určitým zásadním změnám v pojetí desetileté maximální délky lhůty pro stanovení daně a jejím vztahu k soudnímu přezkumu pravomocných rozhodnutí o stanovení daně. Zákon o správě daní a poplatků obdobně jako daňový řád upravoval základní tříletou lhůtu pro vyměření daně<sup>7</sup> (§ 47 odst. 1 ZSDP) a její maximální délku (§ 47 odst. 2 ZSDP). Ta činila deset let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Účinky zahájení soudního řízení na běh této lhůty nebyly v zákoně o správě daní a poplatků nijak upraveny, ovšem podle § 41 SŘS<sup>8</sup> „*po dobu soudního řízení ve správním soudnictví ne-*

<sup>5</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>6</sup> Prodloužena ve faktickém slova smyslu, nikoli ve smyslu právní terminologie rozlišující mezi různými účinky na běh lhůt (např. přerušeni, stavění).

<sup>7</sup> Terminologicky byla lhůta pro vyměření daně nahrazena lhůtou pro stanovení daně.

<sup>8</sup> Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

běží lhůty ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů stanovených zvláštním zákonem. Uvedené ustanovení obdobně platí o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní“. Judikatura NSS dovodila, že ustanovení § 41 SŘS přerušuje jak lhůtu podle § 47 odst. 1, tak odst. 2 ZSDP. O dobu soudního řízení se tedy maximální desetiletá délka lhůty pro stanovení daně prodlužovala. Podáním žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (podle § 65 SŘS) se lhůta přerušila a rozběhla se až po jeho pravomocném skončení.<sup>9</sup> Shodně to platilo i v řízení o kasační stížnosti<sup>10</sup>, byla-li podána.

Daňový řád tento přístup zásadně změnil, jednak samostatně vymezil vztah ke správnímu soudnictví, jednak striktně odlišil účinky vyjmenovaných právních skutečností na běh základní tříleté lhůty pro stanovení daně a účinky výjimečných skutečností, které mohou prolomit lhůtu pro stanovení daně i po jejím uplynutím. Uvedené se mimo jiné promítá v ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) DŘ, podle kterého lhůta pro stanovení daně neběží po dobu, kdy je „vedeno řízení před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.“ Naopak maximální desetiletou délku lhůty zakotvenou v § 148 odst. 5 DŘ v zásadě není možné prodloužit, stavět, ani obnovit. To vyplývá ze systematického zařazení tohoto ustanovení až za výčet skutečností ovlivňujících lhůtu pro stanovení dle § 148 odst. 4 DŘ, tak i z důvodové zprávy k daňovému řádu<sup>11</sup>. Výjimku tvoří případy s přesahem do trestního práva podle § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu, které prolamují i již uplynulší lhůty pro stanovení daně. Daňovým řádem tak došlo k nepřímé novelizaci § 41 SŘS na základě zásady *lex posterior derogat legi priori*, jeho dopad na maximální délku lhůty pro stanovení daně zanikl. K tomuto závěru se přiklání komentářová literatura<sup>12</sup> již v počátcích účinnosti daňového řádu a následně jej judikatura NSS<sup>13</sup> potvrdila.

Lze tedy shrnout, že podle zákona o správě daní a poplatků se o dobu soudního řízení desetiletá maximální délka lhůty pro vyměření daně prodlužuje, zatímco podle daňového řádu není maximální délka lhůty pro stanovení daně soudním řízením nijak ovlivněna. Ve vztahu ke lhůtám pro vyměření, resp. stanovení daně je vzájemný vztah mezi zákonem o správě daní a poplatků a daňovým řádem vymezen v přechodném ustanovení § 264 odst. 4 DŘ. Podle tohoto ustanovení se běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala podle zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje

<sup>9</sup> Srov. právní větu rozsudku NSS č. j. 1 Afs 9/2008-59 ze dne 28. února 2008 „Zahájením soudního řízení se lhůta pro vyměření (doměření) daně (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) v souladu s § 41 s. ř. s. staví a pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se počítají.“

<sup>10</sup> Srov. usnesení NSS č. j. 8 Afs 29/2011-78 ze dne 18. září 2012 bod 18.

<sup>11</sup> Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

<sup>12</sup> KANIOVÁ, L. § 148. In: BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-2-23]. ASPI\_ID KO280\_2009 CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

<sup>13</sup> Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 72/2011-218 ze dne 31. května 2012, č. 2676/2012 Sb. NSS, rozsudek NSS č. j. 2 Afs 79/2012-49 ze dne 18. března 2014.

podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle zákona o správě daní a poplatků zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzují podle zákona o správě daní a poplatků. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle daňového řádu, které započaly přede dnem nabytí jeho účinnosti, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti daňového řádu.

Zásadní otázka, na jejíž vyřešení čeká u soudů řada případů, je otázka vlivu dopadu zahájeného soudního řízení za účinnosti daňového řádu na maximální délku lhůt zahájených dle zákona o správě daní a poplatků. Příkladem může být stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, kdy došlo k vydání pravomocného rozhodnutí o stanovení daně (po odvolacím řízení) v roce 2011 a daňový subjekt s výsledkem odvolacího řízení nesouhlasil a rozhodnutí o odvolání napadl žalobou u soudu.

### Výklad právní úpravy

Zahájení soudního řízení je skutečností, která má vliv na běh tzv. objektivní lhůty pro vyměření daně (přesněji na maximální délku lhůty pro vyměření daně) pouze podle zákona o správě daní a poplatků. Jak vyplývá z výše uvedeného, za účinnosti daňového řádu již zahájení soudního řízení běh maximální desetileté lhůty pro stanovení daně neovlivňuje. Přechodné ustanovení obecně stanoví, že ode dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. od 1. ledna 2011) se běh a délka lhůty pro vyměření daně posuzuje podle ustanovení daňového řádu, které upravuje lhůtu pro stanovení daně. Tímto ustanovením je § 148 DŘ. Toto ustanovení přitom v sobě nese rovněž nepřímou novelizaci § 41 SŘS. Aplikaci § 148 DŘ v celém jeho dosahu, tj. včetně nepřímé novelizace § 41 SŘS vede k závěru, že soudní řízení zahájená po 1. lednu 2011 nemají vliv na maximální desetiletou délku lhůty pro stanovení daně.

Přechodné ustanovení dále výslovně řeší pouze účinky skutečností, které nastaly před účinností daňového řádu, a účinky skutečností, které nově ovlivňují běh lhůty pro stanovení daně. Přechodné ustanovení však samostatně výslovně neupravuje, jakým způsobem posoudit účinky skutečností nastalých za účinnosti daňového řádu, se kterými původní úprava určité účinky spojovala, nová úprava je však již nespojuje. Jazykovým výkladem by bylo možné *a contrario argumentovat, že účinky právních skutečností, které nastaly po nabytí účinnosti daňového řádu se posuzují podle nových právních předpisů, tj. podle daňového řádu a soudního řádu správní po nepřímé novelizaci daňovým řádem. Tento argument by rovněž vedl k závěru, že soudní řízení zahájená po 1. lednu 2011 nemá vliv na běh maximální desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně.*

*Jazykový výklad je vždy pouze určitým prvotním přiblížením k zákonné normě*<sup>14</sup> a je dále potřeba zkoumat i další metody výkladu. Z § 264 odst. 4 věty první DŘ lze dovodit<sup>15</sup> úmysl zákonodárce běh a délku lhůt započatých za účinnosti zákona o správě daní a poplatků (vyjma stanovení počátku běhu lhůty pro stanovení daně) podřídit nové právní úpravě. Tímto zákonodárce dal vzniknout nepravé retroaktivitě, díky níž lze od 1. ledna 2011 aplikovat novou procesní úpravu lhůt dle daňového řádu i na daňové povinnosti a řízení započatá před jeho účinností a sjednotit tak do budoucna proces daňového řízení. Soulad takového úmyslu zákonodárce s ústavním pořádkem potvrdil také Ústavní soud<sup>16</sup>, který posuzoval ústavnost § 264 odst. 4 DŘ z iniciativy NSS jako navrhovatele, a to i z pohledu nepřípustné retroaktivity. Jeho protiústavnost však neshledal.

Z dalších výkladových principů je vhodné se vyjádřit k výkladu dle zásady v pochybnostech ve prospěch (*in dubio pro mitius*).<sup>17</sup> S ohledem na různorodost možných situací nelze v rámci posuzované otázky zaujmout jednoznačné stanovisko, který výklad je ve prospěch daňových subjektů v obecné rovině. V praxi budou zřejmě častější případy, kdy by uplynutí lhůty pro stanovení daně mělo pro daňový subjekt příznivý dopad (typicky v případě rozporovaného doměření vyšší daňové povinnosti), nicméně nelze generalizovat a vyloučit i sporné opačné případy (např. rozporované dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost).

## Rozhodovací praxe soudů

Judikatura NSS je v posuzované otázce rozporuplná, jak ostatně dokládá předložení této otázky rozšířenému senátu na základě usnesení devátého senátu NSS ze dne 24. března 2022, č. j. 9 Afs 95/2021-40. Devátý senát také dospěl k závěru, že nelze přerušit (prolomit) tzv. desetiletou objektivní lhůtu pro stanovení daně pokud zahájení soudního řízení došlo až za účinnosti daňového řádu, a to i přesto, že tato lhůta začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Opačný výklad podle devátého senátu odporuje gramatickému výkladu přechodného ustanovení § 264 odst. 4 DŘ. Kromě názoru předkládacího senátu existuje další rozsudek NSS<sup>18</sup>, ve kterém soud dospěl ke stejnému závěru. Jak názor devátého senátu, tak významně starší názor druhého senátu se shodně opírají o výslovné znění přechodného ustanovení § 264 DŘ.

<sup>14</sup> Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. prosince 1997.

<sup>15</sup> S ohledem na absenci důvodové zprávy k příslušnému odstavci lze úmysl zákonodárce pouze dovozovat.

<sup>16</sup> Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. září 2015, č. 299/2015 Sb.

<sup>17</sup> ONDRÝSEK, Roman. § 8. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 47.

<sup>18</sup> Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 79/2012-49 ze dne 18. března 2014.

Rovněž rozsudky<sup>19</sup> z opačné strany názorového spektra, podle kterých žaloba podaná po 1. lednu 2011 ovlivňuje běh lhůt pro stanovení daně započaté za účinnosti zákona o správě daně a poplatků, mají shodnou nosnou myšlenku, a to hmotněprávní charakter § 148 odst. 5 DŘ. Z něj přitom dovozují nemožnost aplikovat maximální limit délky pro stanovení daně na lhůty započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků<sup>20</sup>. Současně mají tyto rozsudky společně, že se k přechodnému ustanovení § 264 odst. 4 DŘ a k jeho aplikaci v zásadě nijak nevyjadřují, zejména se nevypořádávají s jeho aplikací ve vztahu k tvrzené hmotněprávní povaze § 148 odst. 5 DŘ. V odůvodněních tedy absentuje úvaha zdůvodnění toho, proč hmotněprávní povaha úpravy lhůty pro stanovení daně vylučuje aplikovatelnost výslovného znění přechodného ustanovení, jehož ústavnost byla potvrzena Ústavním soudem. Na to ostatně trefně upozorňuje rovněž devátý senát v usnesení, kterým předkládá problematiku rozšířenému senátu. Pro úplnost je vhodné podotknout, že proti některým rozsudkům byla podána ústavní stížnost, nicméně z procesních důvodů byla odmítnuta<sup>21</sup>. Z odůvodnění jednotlivých rozsudků, které na sebe často odkazují a navazují se skoro až zdá, že tyto rozsudky setrvávají názorově na pohledu NSS při návrhu zrušení § 264 odst. 4 DŘ z důvodu rozporu se zákazem retroaktivity, který byl však Ústavním soudem zamítnut. Nelze totiž přehlédnout, že výsledkem neaplikace přechodného ustanovení § 264 odst. 4 DŘ na základě hmotněprávního charakteru § 148 DŘ dochází k obdobným výsledkům jako při jeho zrušení pro rozpor s ústavním pořádkem. Přestože k plenárnímu usnesení byla přijata 3 disentanční stanoviska a v odborné literatuře se lze setkat s jejich podporou<sup>22</sup> a kritikou nálezů Ústavního soudu, přechodné ustanovení § 264 odst. 4 DŘ, které upravuje (ústavně posvěcenou) nepravou retroaktivitu je nedílnou součástí právního řádu a je nezbytně jej aplikovat.

Rozšířený senát NSS v době finalizace tohoto příspěvku vydal dlouho očekávaný rozsudek<sup>23</sup>, ve kterém posuzovanou právní otázku (snad kompletně) uzavřel. Rozšířený senát dal za pravdu předkládacímu devátému senátu a uzavřel, že „*Ustanovení § 41 s. ř. s. tudíž dle rozšířeného senátu může stavit lhůty pro stanovení daně, jen započalo-li soudní řízení nejpozději do konce roku 2010. Pravidlo v § 41 s. ř. s. se tak stalo nepoužitelné na soudní řízení zahájená před správními soudy po 31. 12. 2010.*“<sup>24</sup> Rozsudek rovněž poměrně jednoznačně označil dosavadní (byť ustálenou) judikaturu za „*v rozporu s jas-*

<sup>19</sup> Rozsudek NSS č. j. 3 Afs 36/2017-85 ze dne 21. března 2018, rozsudek NSS č. j. 2 Afs 138/2018-48 e dne 28. srpna 2019, rozsudek NSS č. j. 4 Afs 30/2021-21 ze dne 9. srpna 2021. Právní názor poté převzaly např. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 21/2020-32 ze dne 3. února 2022 či č. j. 9 Afs 261/2019-47 ze dne 24. února 2022.

<sup>20</sup> Např. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 36/2017-85 ze dne 21. března 2018 bod 15, obdobně rozsudek NSS č. j. 4 Afs 30/2021-21 ze dne 9. srpna 2021 bod 19 a tam citovaná judikatura.

<sup>21</sup> Usnesení Ústavního soudu III. ÚS 1816/18 ze dne 18. září 2018

<sup>22</sup> Např. NOVÁKOVÁ, Petra. § 264 [Přechodná ustanovení]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 1048.

<sup>23</sup> Rozsudek RS NSS č. j. 9 Afs 95/2021-64 ze dne 1. listopadu 2023.

<sup>24</sup> Bod 35 rozsudku RS NSS č. j. 9 Afs 95/2021 – 64 ze dne 1. listopadu 2023.

*ným zněním zákona, kterému musí ustoupit. “ Z pohledu úplnosti zodpovězení otázky a jejích dopadů do praxe autorka s velkým povděkem kvituje, že rozsudek konkrétně jmenuje i jednotlivé úkony, které zahajují soudní řízení a jejichž načasování je tedy klíčové z hlediska maximální délky lhůty pro stanovení daně. Pro případy, kde rozsudek o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu byl vydán po 1. lednu 2011 (případně v samém závěru roku 2010) a navazovalo na něj podání kasační stížnosti, je klíčové, zda vydáním rozsudku o žalobě došlo k ukončení soudního řízení a podáním kasačním stížnosti došlo k zahájení nového řízení, jehož účinky je třeba posuzovat samostatně. S ohledem na charakter kasační stížnosti jako opravného prostředku proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu dle § 102 SŘS, dochází dle názoru autorky k zahájení nového řízení, dopady na maximální délku lhůty pro stanovení daně by tedy měly být posuzovány samostatně. To ostatně potvrzuje i rozsudek rozšířeného senátu NSS, který uvádí, že „byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána 1. 1. 2011 či později, prekluzivní lhůta se nestaví podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V takovém případě však stavení lhůty neprodlužuje nejdélsí možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.“<sup>25</sup>*

## **Dílčí závěr**

Autorka považuje s ohledem na výše uvedené za jednoznačně potvrzené, že maximální desetiletá délka lhůty pro vyměření daně započaté za účinnosti zákona o správné daní a poplatků není nijak ovlivněna soudní řízením zahájeným po 1. lednu 2011, a to na základě aplikace přechodného ustanovení § 264 odst. 4 DŘ. Toto přechodné ustanovení na základě v něm obsažené ústavně konformní nepravé retroaktivity způsobuje účinky § 148 odst. 5 DŘ navzdory jeho hmotněprávnímu charakteru i na lhůty započaté před nabytím účinnosti daňového řádu. Autorka k tomuto závěru dospěla již na základě provedené analýzy a prezentovala jej v rámci příspěvku na konferenci, následně byl tento závěr potvrzen rovněž rozšířeným senátem NSS.

## **MAXIMÁLNÍ DÉLKA LHŮTY PRO STANOVENÍ DANĚ U ZTRÁTOVÝCH DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ A PŘÍJEMCŮ INVESTIČNÍCH POBÍDEK**

### **Vymezení otázky a jejího právního rámce**

Do značné míry samostatnou problematikou je maximální délka lhůty pro stanovení daně v případech, kdy daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu nebo je příjemcem investičních pobídek. V takových případech se kromě obecných pravidel daňového řádu uplatní ještě zvláštní úprava v § 38r ZDP. Toto ustanovení obsahuje speciální úpravu pro konec lhůty pro stanovení, kdy konec lhůty váží na některé z pozdějších zdaňovacích období (typicky období, kdy uplynula lhůta pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek, resp. poslední období, kdy bylo možné uplatnit ztrátu

<sup>25</sup> Bod 31 rozsudku RS NSS č. j. 9 AfS 95/2021-64 ze dne 1. listopadu 2023.

jako položku odčitatelnou od základu daně). Je nesporné, že ustanovení § 38r ZDP je speciální právní úpravou (*lex specialis*) vůči § 148 odst. 1 DŘ<sup>26</sup>. Vystává však otázka, jaký je vztah § 38r odst. 1 a 2 ZDP a § 148 odst. 5 DŘ? Modifikuje § 38r ZDP maximální desetiletou délku lhůty pro stanovení daně za každé období? Jinými slovy, končí i tzv. objektivní lhůta pro stanovení daně společně za skupinu zdaňovacích období v § 38r ZDP (např. rok, za který je stanovena daňová ztráta, spolu s posledním obdobím pro uplatnění této ztráty, což by ji činilo fakticky patnáctiletou) nebo samostatně uplynutím deseti let od jejího počátku?

## Výklad právní úpravy

Ustavení § 148 odst. 1 DŘ stanoví základní pravidlo, že lhůta pro stanovení daně činí 3 roky a určuje počátek jejího běhu: „*Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“ Návazně ustanovení § 148 odst. 5 DŘ stanoví, že: „*Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*“ Ustanovení § 148 odst. 5 DŘ ve spojení s § 148 odst. 1 DŘ říká, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let ode dne uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení (příp. ode dne splatnosti daně, není-li povinnost podat daňové tvrzení).

Ustanovení § 38r odst. 1 ZDP pro investiční pobídky i § 38r odst. 2 ZDP pro daňové ztráty podrobněji vymezují, pro která období se zvláštní pravidlo uplatní. Z hlediska určení délky lhůty pro stanovení daně používají obě stejnou formulaci: lhůta pro stanovení daně za období X končí současně se lhůtou pro stanovení daně za období Y<sup>27</sup>. Právní úprava § 38r ZDP hovoří pouze o konci lhůty pro stanovení daně, nehovoří o její maximální délce, ani jiným způsobem nespecifikuje, že by se mělo jednat o speciální úpravu i vůči § 148 odst. 5 DŘ. Z textu zákona tedy výslovně neplyne, že by ustanovení § 38r ZDP modifikovalo maximální délku lhůty pro stanovení daně. Znění § 38r ZDP není textováno jako *lex specialis* k § 148 odst. 5 DŘ. Stejně se k tomu staví komentářová literatura, která uvádí, např. „*Stejně tak na maximum 10 let nebude mít vliv žádná ustanovení jiného zákona (např. § 38r DPřj), ledaže by z něj toto plynulo zcela výslovně ve vztahu k tomuto maximu.*“<sup>27</sup>

Důvodová zpráva k § 148 odst. 5 DŘ je velmi stručná<sup>28</sup> a vztah vůči § 38r ZDP nijak nekomentuje. Lze nicméně vysledovat, že cílem právní úpravy bylo zastropovat maximální délku lhůty pro stanovení daně a její prolomení umožnit pouze ve výjimeč-

<sup>26</sup> Srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. května 2020, č. 4023/2020 Sb. NSS bod 19 a tam zmiňovaná judikatura.

<sup>27</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝ-SEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 634.

<sup>28</sup> „*V odstavci 5 je stanovena tradiční maximální desetiletá lhůta, po kterou je možno lhůty obnovovat a tedy daň stanovit.*“



ných případech trestné činnosti (§ 148 odst. 6 a 7 DŘ). S tímto smyslem a účelem právní úpravy pracuje i judikatura NSS. Ustanovení § 38r ZDP je starší než daňový řád. Poprvé se speciální právní úprava lhůty pro stanovení daně pro příjemce investičních pobídek dostala v roce 2000<sup>29</sup>, následně byla účinnost rozšířena i na jiné subjekty než na příjemce investičních pobídek<sup>30</sup>. Již tehdejší úprava vázala konec lhůty pro vyměření na konec lhůty posledního období pro uplatnění ztráty jako položky odčitatelné od základu daně („končí současně se lhůtou pro vyměření za“). Text ustanovení byl dále předmětem četných novel, ovšem žádná z nich neadresovala vztah k maximální délce lhůty pro stanovení daně ani v důvodové zprávě. V souvislosti s přijetím daňového řádu nedošlo k žádné úpravě § 38r ZDP. Z dostupných materiálů tedy nelze dovozovat, že by úmyslem zákonodárce bylo prolomit maximální délku lhůty pro stanovení daně.

Smyslem a účelem právní úpravy § 38r ZDP je bezesporu poskytnout správci daně dodatečný časový prostor pro provedení kontrolních postupů v situacích, kdy určitá částka vstupující do výpočtu daňové povinnosti v jednom období (např. ztráta jako odčitatelná položka) vychází z hodnot období předcházejících. K naplnění tohoto cíle by ovšem maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně měla postačovat. Jako protiváha bezesporu oprávněnému zájmu státu na možnosti zkontrolovat daňovou povinnost u vybraných subjektů po delší časové období totiž stojí obdobně oprávněný zájem daňových subjektů na právní jistotě ohledně jejich daňové povinnosti. Tyto dva oprávněné zájmy je v rámci legislativy i její aplikace nezbytné balancovat a vyvažovat. Jak uvádí NSS, délka lhůty pro stanovení daně „by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stihá povinnost prokazovat svá tvrzení“<sup>31</sup>. Soudy se již v minulosti negativně vymezily vůči takovým výkladům § 38r ZDP, které vedou k nepřiměřeně dlouhé lhůtě pro stanovení daně – konkrétně při posuzování otázky tzv. řetězení ztrát byla možnost dosáhnout lhůty až několik desítek let jedním z argumentů pro jeho odmítnutí<sup>32</sup>. Nelze si nevšimnout, že připuštění výkladu, že § 38r ZDP ovlivňuje i maximální desetiletou délku lhůty pro stanovení daně by rovněž vedl k velmi dlouhým lhůtám – v případě ztrát by se jednalo o 15 let, v případě investičních pobídek často až o 20 let (pobídky jsou často udělovány na dobu 10 let). Desetiletá maximální délka lhůty pro stanovení se přitom jako dostatečná jeví i v kontextu evropské úpravy – např. nově navržená směrnice BEFIT<sup>33</sup> označuje desetiletou lhůtu za odůvodněnou (*justified*) za účelem naplnění prekluzivních lhůt. Oblast daně

<sup>29</sup> Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů.

<sup>30</sup> Zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů.

<sup>31</sup> Rozsudek NSS č. j. 8 AfS 58/2019-48 ze dne 13. května 2020, č. 4023/2020 Sb. NSS bod 23.

<sup>32</sup> Rozsudek NSS č. j. 8 AfS 58/2019-48 ze dne 13. května 2020, č. 4023/2020 Sb. NSS bod 22.

<sup>33</sup> European Commission. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) {SWD(2023) 308 final} - {SWD(2023) 309 final, dostupné online: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM\\_2023\\_532\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v6.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_532_1_EN_ACT_part1_v6.pdf)



z příjmů není v rámci EU harmonizována, tuto zmínku je tudíž nutno brát pouze jako podpůrný argument stran principiální dostatečnosti deseti let.

V odborné literatuře se lze setkat s názory, že „Maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně se tak v případech aplikace § 38r odst. 2 ZDP neuplatní.“<sup>34</sup> Nicméně bližší odůvodnění těchto tvrzení absentuje. Lze argumentovat, že aplikaci maximální desetileté délky lhůty pro stanovení daně i v případech daňových ztrát a investičních pobídek fakticky oslabuje účinky § 38r ZDP a částečně jej vyprazdňuje, neboť po uplynutí deseti let není možné kontrolovat všechna období propojená možností čerpat ztrátu či slevu jako celek. Tento argument je akcentován zejména v případech, kdy je rozhodnutí o stanovení daně předmětem soudního přezkumu. Jakkoli lze tuto argumentaci považovat z pohledu správce daně za legitimní, nelze odhlédnout právě od potřeby hledat rovnováhu mezi oprávněným zájmem státu na prověření daňové povinnosti a oprávněným zájmem daňových subjektů na právní jistotě. S ohledem současné znění zákona ovšem uvedená argumentace nedává dostatečnou oporu pro závěr, že maximální délka lhůty pro stanovení daně je daňovými ztrátami, resp. investičními pobídkami ovlivněna. Otázka dostatečnosti právě deseti let pro tyto specifické případy může být předmětem budoucích legislativních změn

Skutečnost, že lhůta pro stanovení daně i lhůta pro vyměření daně bývá historicky „dělena“ na tzv. subjektivní (základní tříletá lhůta v § 148 odst. 1 DŘ, resp. § 47 odst. 1 ZSDP) a tzv. objektivní (maximální desetiletá v § 148 odst. 5, resp. § 47 odst. 2 ZSDP) lhůtu by mohl svádet k argumentaci, že § 38r ZDP je speciálním ustanovením pro obě tyto lhůty, tj. že jak subjektivní, tak objektivní lhůta pro stanovení daně za dané období skončí spolu s příslušnou lhůtou pro stanovení za zdaňovací období vymezené v § 38r ZDP (např. poslední období pro uplatnění ztráty). Je nicméně třeba si uvědomit, že § 148 odst. 5 DŘ neupravuje žádnou novou speciální lhůtu pro stanovení daně, pouze stanoví její maximální délku. Jak trefně poznamenává komentářová literatura, lhůta pro stanovení daně je jen jedna.<sup>35,36</sup> Rozdělení na tzv. subjektivní a tzv. objektivní lhůtu vychází z historické judikatury k zákonu o správě daní a poplatků, která mimo jiné uvedla, že „Ustanovení § 47 daň. ř. stanoví dvě lhůty: tříletou, kterou je možné úkony správce daně přerušit, a absolutní desetiletou, kterou přerušit z těchto důvodů nelze (k odlišnému režimu běhu lhůt s ohledem na probíhající soudní řízení srovnej § 41 s. ř. s.).“<sup>37</sup> Následně začala být „lhůta“ podle § 47 odst. 2 ZSDP označována jako

<sup>34</sup> VELFLOVÁ, M. Procesní aspekty daňové ztráty. Finanční, daňový a účetní bulletin 3/2018, str. 24

<sup>35</sup> „Lhůta pro stanovení daně je jen jediná s tím, že komentované ustanovení upravuje jen a pouze její nepřekročitelné maximum.“ (LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 148 [Lhůta pro stanovení daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 634.)

<sup>36</sup> Obdobně vyznívá rovněž komentář k § 148 v komentáři: BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-17]. ASPI\_ID KO280\_2009CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.

<sup>37</sup> Rozsudek NSS č. j. 2 AfS 109/2005-56 ze dne 24. října 2007, č. 1664/2008 Sb. NSS

objektivní a základní tříletá lhůta jako subjektivní<sup>38</sup>. Je na místě připomenout, že podle zákona o správě daní a poplatků existovala lhůta pro vyměření a lhůta pro doměření, až daňovým řádem došlo k jejich nahrazení jednotnou lhůtou pro stanovení daně. Ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP znělo: „*Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*“ Ustanovení § 148 odst. 5 DŘ je v tomto směru terminologicky přesnější, neboť hovoří o nejzazším konci lhůty pro stanovení daně. Nedává tedy ani jazykově prostor pro úvahy o existenci více samostatných lhůt pro stanovení daně. Na to reflektuje i judikatura NSS, která již označení § 148 odst. 5 DŘ jako „objektivní“ lhůty pro stanovení daně opouští a přílehlavěji hovoří o maximální délce lhůty, byť se s ním lze v ojedinělých případech ještě setkat<sup>39</sup>.

## Rozhodovací praxe soudů

V dosavadní rozhodovací praxi NSS nebyla otázka vztahu § 148 odst. 5 DŘ a § 38r ZDP prozatím meritorně řešena. Nicméně aktuální judikatura NSS se v zásadě *obiter dictum* rovněž vyjadřuje v tom směru, že maximální desetiletá délka lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 DŘ platí i při aplikaci § 38r ZDP. V kauze Bohemiachlad<sup>40</sup> NSS výslovně uvedl, že „*Lze tedy konstatovat v souladu s § 148 odst. 5 daňového řádu, že [l]hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1. (...) Toto datum je třeba vnímat jako nejzazší mez pro běh lhůty podle § 148 odst. 1 až 5 daňového řádu, a to i v kombinaci s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.*“ Ultimátní desetiletý limit lhůty pro stanovení daně je zmíněn rovněž v právní větě tohoto rozhodnutí<sup>41</sup>. V této kauze byla posuzována primárně otázka dopadu zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně (tedy vztah § 38r ZDP a § 148 odst. 3 ve spojení s odst. 1 DŘ), jelikož předmětem posouzení ze strany NSS v roce 2020 byla lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013, nebyla desetiletá maximální délka lhůty pro rozhodování relevantní, jelikož ještě nemohla uběhnout. Závěry NSS v kauze Bohemiachlad převzala i navazující judikatura<sup>42</sup>, nicméně ani v navazujících kauzách nebyla maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně dosažena, a tudíž nebyla předmětem meritorního posouzení ze strany NSS. Judikatura NSS ovšem shodně zdů-

<sup>38</sup> Z judikatury lze odkázat např. na rozsudky NSS č. j. 8 AfS 149/2005-147 ze dne 31. ledna 2008, č. j. 2 AfS 33/2012-33 ze dne 4. září 2012,

<sup>39</sup> Např. rozsudek NSS č. j. 4 AfS 204/2020-30 ze dne 11. prosince 2020

<sup>40</sup> Rozsudek NSS č. j. 9 AfS 81/2020-40 ze dne 2. července 2020.

<sup>41</sup> *Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňovou povinnost lze však vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.*

<sup>42</sup> Např. rozsudek NSS č. j. 1 AfS 63/2023-57 ze dne 14. září 2023 a v něm zmiňovaná judikatura.

razňuje, že právě desetiletý limit v § 148 odst. 5 DŘ zajišťuje, aby „prekluzivní lhůty nemohly trvat neúnosně dlouho“<sup>43</sup>.

## Dílčí závěr

Na základě výše uvedeného je autorka přesvědčena, že desetiletá maximální délka lhůty pro stanovení daně by měla platit i v případě současné aplikace § 38r ZDP, tj. typicky v případě subjektů čerpajících investiční pobídky a ztrátových společností. Jazykový, historický ani teleologický výklad nedávají oporu pro její prolomení, které by mělo za následek v některých případech až její zdvojnásobení. Autorka se domnívá, že období deseti let přiměřený časový prostor pro provedení kontrolních postupů a zároveň ještě dostatečným způsobem respektuje zájem daňových subjektů na právní jistotě. Prodloužení této maximální délky by bylo již nepřiměřené a dostupné materiály přiměřenost takového zásahu neodůvodňují. Autorka proto považuje závěry formulované rozhodnutím NSS v kauze Bohemiachlad ve vztahu k maximální délce lhůty pro stanovení daně za příléhavé a správné.

## ZÁVĚR

Na základě provedené analýzy byly potvrzeny teze autorky formulované v úvodu ve vztahu k oběma posuzovaným otázkám. V obou případech provedená analýza vede z nabízených výkladů k závěru omezujícímu časový prostor pro provedení změny stanovené daňové povinnosti. Takové závěry jsou v souladu se smyslem a účelem právní úpravy a významně posilují právní jistotu účastníků a nepřímo vedou rovněž k vyšší hospodárnosti řízení. Nelze ovšem obecně konstatovat, zda se jedná o závěr ve prospěch či neprospěch daňových subjektů. Dopady do praxe jsou poměrně zásadní, neboť determinují časový úsek, po který lze dosáhnout změny původně stanovené daňové povinnosti, a úsek, po který je účelné vést jakékoli daňové řízení.

V případě dopadu soudního řízení zahájeného po 1. lednu 2011 na běh lhůt pro stanovení daně, které započaly běžet před tímto datem, předjímala provedená analýza a její závěry prezentované v rámci konference následně publikovaný názor rozšířeného senátu NSS. Dopad těchto závěrů do praxe je značný, byť v tuto chvíli (přínejmenším do další zásadní rekodifikace správy daní) časově omezený. Praxe potvrzuje, že pro řadu případů jsou výsledky této kauzy zásadní. Z hlediska obecnější právní teorie a legislativních technik však mohou být závěry uvedené kauzy edukativní a přínosné i do budoucna.

Rovněž v otázce vlivu vykazání ztráty či čerpání investičních pobídek na maximální délku lhůty pro stanovení daně potvrdila provedená analýza úvodní tezi, že deset let je (s výjimkou trestněprávních přesahů) nepřekročitelným maximem délky lhůty

<sup>43</sup> Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 63/2023-57 ze dne 14. září 2023 bod 27, obdobně např. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 453/2021-66 ze dne 25. listopadu 2022 bod 21.

pro stanovení daně. I zde tedy analýza potvrzuje limitaci zúčastněných subjektů pro následné změny ve stanovené daňové povinnosti.

## ZDROJE

### Literatura

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021.

BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-2-23]. ASPI\_ID KO280\_2009 CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

VELFLOVÁ, M. Procesní aspekty daňové ztráty. Finanční, daňový a účetní bulletin 3/2018, str. 24

### Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů.

Zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů.

### Legislativní texty

Úřad vlády: Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. daňový řád, č. 280/2009 Dz.

European Commission. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) {SWD(2023) 308 final} - {SWD(2023) 309 final, dostupné online: [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM\\_2023\\_532\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v6.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_532_1_EN_ACT_part1_v6.pdf)

### Judikatura

Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. prosince 1997.

Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 109/2005-56 ze dne 24. října 2007, č. 1664/2008 Sb. NSS

Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 149/2005-147 ze dne 31. ledna 2008

Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 9/2008- 59 ze dne 28. února 2008.  
Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 72/2011-218 ze dne 31. května 2012, č. 2676/2012 Sb. NSS.  
Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 33/2012-33 ze dne 4. září 2012  
Usnesení NSS č. j. 8 Afs 29/2011-78 ze dne 18. září 2012.  
Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 79/2012-49 ze dne 18. března 2014.  
Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. září 2015, č. 299/2015 Sb.  
Rozsudek NSS č. j. 3 Afs 36/2017-85 ze dne 21. března 2018  
Usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1816/18 ze dne 18. září 2018  
Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 138/2018-48 ze dne 28. srpna 2019.  
Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 58/2019-48 ze dne 13. května 2020, č. 4023/2020 Sb. NSS  
Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 81/2020-40 ze dne 2. července 2020.  
Rozsudek NSS č. j. 4 Afs 204/2020-30 ze dne 11. prosince 2020  
Rozsudek NSS č. j. 4 Afs 30/2021-21 ze dne 9. srpna 2021.  
Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 21/2020-32 ze dne 3. února 2022.  
Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 261/2019-47 ze dne 24. února 2022.  
Usnesení NSS č. j. 9 Afs 95/2021-40 ze dne 24. března 2022.  
Rozsudek NSS č. j. 10 Afs 453/2021-66 ze dne 25. listopadu 2022.  
Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 63/2023-57 ze dne 14. září 2023.  
Rozsudek RS NSS č. j. 9 Afs 95/2021-64 ze dne 1. listopadu 2023.

**Pavel Hájek**<sup>1</sup>

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

ORCID: 0000-0001-6834-9725

hajekpavel7@gmail.com

## ESENCIÁLNÍ NÁKLADY V JUDIKATUŘE NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU

### ABSTRAKT

Minimálně nutné náklady, často označované jako esenciální náklady, jsou v současné době velmi diskutovaným tématem v odborných kruzích. Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106, totiž dospěl k závěru, že existují rozpory v judikatuře, týkající se způsobů stanovení daně a s nimi spojeným přiznáváním esenciálních nákladů. Tento článek má za cíl navrhnout optimální řešení aktuálního judikaturního rozporu při zachování myšlenky esenciálních nákladů. K dosažení tohoto cíle je provedena analýza rozhodovací judikatury NSS v oblasti esenciálních nákladů a srovnání přístupů jednotlivých senátů NSS k dané problematice.

**Klíčová slova:** esenciální náklady; minimálně nutné náklady; Nejvyšší správní soud; daňově uznatelné náklady

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.5>

## ESSENTIAL COSTS IN THE JURISPRUDENCE OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT

### ABSTRACT

Minimum necessary costs, often referred to as essential costs, are currently a highly debated topic in professional circles. The Supreme Administrative Court, in its resolution of 6 April 2022, No. 8 Afs 296/2020-106, concluded that there are contradictions in case law concerning the methods of tax assessment and the related allocation of essential costs. This article aims to propose an optimal solution to the current jurisprudential contradiction while preserving the idea of essential costs. In order to achieve this goal, an analysis of the Supreme Administrative Court's case law on essential costs and a comparison of the approaches of the various chambers of the Supreme Administrative Court to the issue is made.

---

<sup>1</sup> Mgr. Bc. Pavel Hájek, M. A., doktorand na katedře finančního práva Právnické fakulty Masarykovy univerzity. Odborně se zaměřuje zejména na oblast daňového práva procesního a daňových odpočtů na výzkum a vývoj.

**Keywords:** essential costs; minimum necessary costs; Supreme Administrative Court; tax deductible costs

## ÚVOD

Esenciální náklady neboli minimálně nutné náklady jsou v současné době velmi diskutovaným tématem v odborných kruzích. Nejvyšší správní soud v nedávném usnesení, dospěl k závěru, že existují rozpory v judikatuře, které je třeba odstranit.<sup>2</sup> Z tohoto usnesení vyplývá, že v judikatuře NSS existují 2 rozporné judikaturní linie, které se odlišně nazírají na situace, ve kterých přísluší daňovému subjektu přiznání esenciálních nákladů. První z nich, reprezentovaná např. čtvrtým<sup>3</sup>, osmým<sup>4</sup> a devátým<sup>5</sup> senátem při posuzování přechodu na pomůcky zkoumala především poměr vyloučených nákladů k celkovým nákladům daňového subjektu za zdaňovací období. Naopak druhá judikaturní linie, reprezentovaná zejména druhým senátem<sup>6</sup>, se opakovaně přiklonila k více pragmatickému přístupu. Přechod na pomůcky zjednodušeně řečeno vyžadovala v případech, kdy zdanitelný výnos nebyl řádně reflektován také v nákladech. Obě linie jsou tak zjevně ve vzájemném rozporu. Tento článek má za cíl navrhnout optimální řešení aktuálního judikaturního rozporu při zachování myšlenky esenciálních nákladů. K tomuto cíli byla stanovena výzkumná otázka, jenž zní: „Jaké jsou možnosti a jaké je nevhodnější řešení otázky předložené rozšířenému senátu týkající se způsobů stanovení daně tak, aby byla co nejlépe zachována podstata esenciálních nákladů?“.

Dosavadní výzkum se zabýval především předpoklady k přiznání esenciálních nákladů.<sup>7</sup> Ten je však v současné době prakticky neaplikovatelný, jelikož nepracoval s tím, že judikatura NSS je nesourodá. Poměrně komplexně se zabýval esenciálními náklady např. Mgr. Liška<sup>8</sup>. Ve své práci poukazyval na komplikace spojené s přiznáváním esenciálních nákladů a potenciální pnutí v judikatuře NSS. Jeho výzkum však pochází již z roku 2018. Od té doby došlo k vývoji judikatury, na kterou je potřeba dále reagovat. Tento článek tak částečně na jeho výzkum naváže a zaměří se zejména na predikci dalšího vývoje esenciálních nákladů v judikatuře NSS.

<sup>2</sup> Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106.

<sup>3</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, čj. 4 Afs 381/2019-41.

<sup>4</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2020, čj. 8 Afs 206/2018-35.

<sup>5</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, čj. 9 Afs 320/2019-28.

<sup>6</sup> Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, čj. 2 Afs 238/2017-35, a ze dne 19. 3. 2021, čj. 2 Afs 186/2019-30.

<sup>7</sup> Např. Gola, Michal. *Esenciální výdaje optikou judikatury Nejvyššího správního soudu* [online]. © EPRA-VO.CZ, 15. 2. 2022. [cit. 2023-03-28]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/esencialni-vydaje-optikou-judikatury-nejvyssiho-spravniho-soudu-114236.html>

<sup>8</sup> LIŠKA, Michal. *Esenciální výdaje*. In Radvan, Michal a kol. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 39-47.

## METODOLOGIE

V úvodní části autor zejména provede analýzu dosavadní judikatury týkající se stanovení daně podle pomůcek a esenciálních nákladů. Z jednotlivých poznatků za pomoci indukce stanoví obecná východiska pro nazírání na daňově uznatelné náklady, stanovení daně podle pomůcek a přiznávání esenciálních nákladů pohledem judikatury Nejvyššího správního soudu. Stežejní část tohoto článku se zaměří na komparaci obecných východisek dosavadní judikatury NSS a vzájemně rozporných judikaturních linií. Na základě těchto postupů bude možné odpovědět na shora uvedenou výzkumnou otázku a dosáhnout stanoveného cíle.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

Úvodem je nutné zejména vymezit dotčenou právní úpravu optikou judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Poplatník je tedy tím, kdo prokazuje náklady snižující základ daně.<sup>9</sup> Mimo samotné existence nákladu, tedy faktického uskutečnění plnění, zkoumají daňové orgány především skutečného dodavatele plnění a rozsah vynaložených nákladů. Daňový subjekt si může uplatnit daňově účinné náklady i v případě, že předložený účetní doklad neobsahuje skutečného dodavatele. V takovém případě však musí prokázat, jak dotčená transakce proběhla a kdo byl skutečným dodavatelem.<sup>10</sup> Daňový subjekt musí rovněž jednoznačně prokázat skutečný rozsah přijatého plnění. Judikatura NSS je přitom u zpochybněného rozsahu velice přísná, především co se týče reklamních plnění.<sup>11</sup> Z výše uvedeného tak lze dovodit, že při uplatňování daňově účinných nákladů primárně leží důkazní břemeno na daňovém subjektu.

Jak plyne z § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v případě, že nelze stanovit daň dokazováním, stanoví se náhradním způsobem, tedy podle pomůcek či jako *ultima ratio* sjednáním daně. Přejedem na pomůcky se již rozšířený senát NSS v minulosti zabýval a dospěl k závěru, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Bude tak vždy záležet na konkrétním skutkovém stavu. I v případě zcela neprůkazného a neúplného účetnictví může být stanovena daň dokazováním.<sup>12</sup> Rozšířený senát NSS tak potvrdil závěry devátého senátu, tedy že intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu.<sup>13</sup>

<sup>9</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, čj. 1 Afs 206/2020-42.

<sup>10</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31.

<sup>11</sup> Např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63, a ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84.

<sup>12</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS.

<sup>13</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86.



Tato intenzita může být způsobena nejen celkovou nevěrohodností účetnictví, ale také nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě.

Judikurní mantinely při použití pomůcek jsou vcelku jasně vymezené. Pomůcky nemohou sloužit jako nástroj pro trestání daňového subjektu.<sup>14</sup> Použití pomůcek samozřejmě musí usilovat o to, aby se výsledná daň, pokud možno co nejvíce blížila realitě. Její výši však z povahy věci není možné určit zcela přesně. Jedná se tak o výjimku ze zásady materiální pravdy. Daňový subjekt proto musí nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem.<sup>15</sup> Nutno dodat, že litera zákona v § 98 odst. 1 daňového řádu přímo uvádí, že je to správce daně, který stanoví daň podle pomůcek. Využít může ty pomůcky, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Volba konkrétní pomůcky správcem daně je omezena pouze v tom smyslu, že jejím použitím nesmí dojít k hrubému či jednoznačnému excusu při výpočtu výsledné daňové povinnosti.<sup>16</sup> Daňový subjekt tudíž může brojit pouze proti zvolenému způsobu stanovení daně, tedy trvat na stanovení daně dokazováním (popř. teoreticky také na sjednání daně), nebo může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovené daně.<sup>17</sup> Daňový subjekt naopak nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky.<sup>18</sup> Nutno rovněž dodat, že Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že kombinace stanovení daně dokazování a podle pomůcek je nepřipustná.<sup>19</sup>

Esenciální náklady nedisponují řádnou zákonnou oporou, resp. nejsou výslovně upraveny v zákoně o daních z příjmů. Jejich přiznávání se tak dovozuje především ze základního cíle správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Zároveň se opírají o § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, věnující se daňově účinným nákladům. Esenciální náklady v judikatuře NSS poprvé spatřily světlo světa v roce 2007.<sup>20</sup> Nejvyšší správní soud tehdy konstatoval, že pokud stát uzná určitou část příjmů ke zdanění musí mu přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. Nejvyšší správní soud v následujících letech příliš přiznávání esenciálních nákladů nakloněný nebyl, ačkoliv se jimi ve svých rozsudcích občasně zabýval. Pandořinu

<sup>14</sup> Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 AfS 84/2010-78, a ze dne 19. 11. 2008, čj. 8 AfS 78/2007-47.

<sup>15</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2022, 8 AfS 289/2020-45.

<sup>16</sup> Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 AfS 77/2013-67, a ze dne 18. 5. 2022, čj. 6 AfS 273/2020-43.

<sup>17</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 AfS 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22.08.2013, čj. 1 AfS 21/2013-66, nebo ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 AfS 69/2010-103.

<sup>18</sup> Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 AfS 28/2007-156, a ze dne 2. 6. 2021, čj. 5 AfS 273/2020-48.

<sup>19</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, čj. 1 AfS 204/2020-45.

<sup>20</sup> Blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 AfS 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS.

skříňku<sup>21</sup> otevřel opětovně druhý senát NSS v roce 2018.<sup>22</sup> V tomto rozsudku si druhý senát NSS přisvojil úvahy z rozsudku pátého senátu z roku 2007 a navázal na ně.

V letech 2018 až 2022 se Nejvyšší správní soud věnoval problematice esenciálních nákladů neschetněkrát. Pátý senát v roce 2019 vymezil základní předpoklady, které dle něj byly v dosavadní judikatuře nesporné. Konstatoval, že předpoklady pro přiznání esenciálních nákladů jsou tedy takové, že není pochyb o existenci nákladu a zároveň jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.<sup>23</sup> Zajímavou myšlenku v odlišnosti k přístupu k jednotlivým plněním dále otevřel desátý senát, když konstatoval, že esenciální výdaje na reklamu nemohou být přiznány, jelikož se nejedná o zboží či služby, kterých by bylo pro předmět podnikání daňového subjektu nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů.<sup>24</sup> Za anomálii v judikatuře NSS lze označit nedávný rozsudek ve věci Bočrad. V něm kasační soud uvedl, že nebylo na místě zabývat se stanovením daně podle pomůcek. Zároveň však uvedl, že daňové orgány měly zohlednit minimálně nutné náklady dotčené transakce.<sup>25</sup> Jak již bylo nastíněno v úvodu tohoto článku, vnímání esenciálních nákladů se napříč senáty NSS značně různí. Sporné je ve stručnosti především to, zda v případech vyloučení (esenciálního) nákladu bez kterého by nebylo možné dosáhnout zdanitelného výnosu, je nutné přejít na pomůcky, či zda je nutné nejprve zkoumat podmínky pro přechod na pomůcky ve světle celkového stavu účetnictví za dané zdaňovací období a až následně se zabývat tím, zda lze některý náklad považovat za esenciální.

## DISKUSE

Z výše uvedeného výčtu dosavadních závěrů judikatury plyne, že Nejvyšší správní soud stojí před nelehkou cestou dalšího osudu esenciálních nákladů. Jaké jsou tedy jeho možnosti při směřování dalšího vývoje judikatury a který z nich lze považovat za nevhodnější? Pro správné zodpovězení této otázky je nutné nejprve zasadit problematiku do širších souvislostí a zabývat se možnými dopady jednotlivých řešení, která se v současné době rozšířenému senátu NSS nabízejí.

Jako nejpravděpodobnější se jeví, že se Nejvyšší správní soud přikloní k jedné ze dvou judikатурních linií, které vymezil v usnesení ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106, kterým osmý senát NSS postoupil otázku esenciálních nákladů rozšířenému senátu. Obě judikатурní větve předpokládají zachování přiznávání esenciálních nákladů pouze v režimu pomůcek. Při přiklonění se k první judikатурní větvi by došlo k situaci, ve které by musela být zpochybněna podstatná část účetnictví, aby byl správce daně

<sup>21</sup> LIŠKA, Michal. *Esenciální výdaje*. In Radvan, Michal a kol. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. Přímé daně a jejich správa v judikatuře. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 39-47. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, Edice Scientia, sv. č. 635. ISBN 978-80-210-9084-2.

<sup>22</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50.

<sup>23</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, čj. 5 Afs 169/2019-43.

<sup>24</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, čj. 10 Afs 255/2018-39.

<sup>25</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, čj. 7 Afs 174/2020-37.

oprávněn daňovému subjektu přiznat esenciální náklady. Tento přístup však fakticky pomíjí podstatu esenciálních nákladů, tedy přiznat alespoň určitou část nákladů v případě, že tento náklad musel být nutně vynaložen, aby daňovému subjektu vznikl zdanitelný výnos. Pokud tedy správce daně vyloučí marginální část nákladů z celku (např. do 10 %), lze předpokládat, že daňový subjekt by nárok na přiznání esenciálních nákladů dle této judikaturní větve neměl, byť by mu nepochybně k dosažení konkrétního výnosu musely vzniknout konkrétní náklady. V této souvislosti je nutné mít na paměti, že i neuznání jednotek procent z uplatněných nákladů, avšak ponechání ke zdanění veškerých výnosů, může mít zcela fatální dopad na podnikání daňového subjektu. Druhým neméně důležitým poznatkem je to, že pokud je zpochybněna podstatná část účetnictví, je v podstatě nemožné rozklíčovat jednotlivé účetní případy. V takových případech proto obvykle nelze vycházet z nezpochybněné části účetnictví. Navíc přiznání pouze minimálně nutných nákladů z podstatné části účetnictví ve výsledku často povede k nespravedlivě stanovené dani. Nelze totiž předpokládat, že by daňový subjekt na každý dotčený výnos vynaložil pouze náklad v minimální výši. Jako správnější se poté jeví stanovení daně podle jiných pomůcek, např. dle srovnatelného subjektu. Při využití jiných pomůcek než nezpochybněné části účetnictví doplněné o esenciální náklady lze mít za to, že sporné náklady budou obvykle již určitým způsobem zahrnuty do výpočtu (typicky u srovnání daňové povinnosti srovnatelných subjektů). Při upřednostnění této judikaturní větve by tak fakticky mohlo dojít k upozadění celé myšlenky esenciálních nákladů. Především by však docházelo k situacím, ve kterých je daňovému subjektu zdaněn celý výnos, avšak neponechán jakýkoliv náklad, byť z povahy věci nemohl bez nákladů těchto výnosů dosáhnout.

Druhá judikaturní linie stojí na předpokladu, že daň by měla být stanovena podle pomůcek v případech, kdy zdanitelný výnos není řádně reflektován také v nákladech. Tento přístup má jistě potenciál eliminovat výše zmíněné negativní důsledky první judikaturní linie. Lze mít za to, že lpění na tom, aby každý zdanitelný výnos byl reflektován i v alespoň minimálních nákladech (ideálně by bylo samozřejmě nákladech ve správné výši), jistě vede ke vhodnějšímu naplnění základního cíle správy daní. Za předpokladu, že by správce daně k výpočtu celkové daně vycházel z nezpochybněné části účetnictví a nad rámec toho by přiznal esenciální náklady namísto vyloučeného nákladu, lze mít rovněž za to, že výsledná daň by byla dostatečně spravedlivá. U doměrků daně spočívajících v neuznaných daňových nákladech lze často dohledat konkrétní výnos či skupinu výnosů (za předpokladu, že není zpochybněna podstatná část účetnictví). Lze tak očekávat, že by daň byla stanovována podle pomůcek mnohem častěji než nyní. Tento způsob stanovení daně však skýtá svá úskalí.

Nelze opomenout, že je to právě správce daně, který vybírá konkrétní pomůcky. Ze zákona tak automaticky nemusí vycházet z nezpochybněné části účetnictví. Nelze proto vyloučit, že by při splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek nedocházelo různým excesům při výpočtu finální daně podle odlišných pomůcek, než

je nezpochybněná část účetnictví. V případě stanovení daně podle pomůcek je navíc obrana daňového subjektu značně omezena. Dle výše shrnuté judikatury NSS je totiž volba konkrétní pomůcky správcem daně omezena pouze v tom smyslu, že nesmí dojít k hrubému či jednoznačnému excesu. Za hrubý či jednoznačný exces by v tomto případě mělo být jednoznačně považováno to, pokud by výsledně stanovená daň byla vyšší i při přechodu na pomůcky, než pokud by byl náklad bez jakékoliv náhrady vyloučen. U ostatních případů lze očekávat spíše pokračování v dosavadní zdrženlivosti správních soudů u výsledné částky daně stanovené podle pomůcek. Za negativum druhé judikaturní linie lze také označit častější stanovení daně podle pomůcek. Tento způsob by měl vždy být až jako sekundární způsob stanovení daně a jakékoliv jeho upřednostňování lze považovat za nežádoucí. Přeci jen se jedná o způsob, dle kterého se celková daňová povinnost daňového subjektu pouze „kvalifikovaně odhaduje“, což není žádoucí jev. Přesto lze druhou judikaturní větev označit jako dostatečně reflektující základní cíl správy daní. Lze však předpokládat, že pokud by se rozšířený senát přiklonil k této judikaturní větvi, muselo by dojít k faktickému omezení výběru pomůcek správcem daně. Bylo by totiž nelogické stanovovat celou daňovou povinnost např. podle daňové povinnosti srovnatelného subjektu, pokud by správce daně úspěšně zpochybnil pouze marginální část účetnictví.

Byť se jeví jako nejpravděpodobnější, že rozšířený senát NSS se přikloní k jedné z výše uvedených judikaturních linií, nelze vyloučit, že se vydá i zcela jiným směrem. Tento směr již nepřímo připustil sedmý senát v rozsudku ve věci Bočrad.<sup>26</sup> Dalším řešením dané situace by tedy mohlo být překonání zákazu kombinace pomůcek a dokazování.<sup>27</sup> Lze podotknout, že i v současné době tento model *de facto* funguje, jelikož jako pomůcka může sloužit i nezpochybněná část účetnictví.

V případě, že by se rozšířený senát překonal zákaz kombinace způsobů stanovení daně, lze očekávat, že výsledně stanovená daň by nejvíce naplňovala základní cíl správy daní a zároveň byla co nejšetrnější k právům daňových subjektů. Lze si tak představit, že by první část daně byla stanovena dokazováním se vším, co se k tomuto způsobu stanovení daně pojí. Druhá část daně by byla stanovena v režimu pomůcek, ve kterých by správce daně přiznal daňovému subjektu esenciální náklady, aniž by byl oprávněn zasáhnout do nesporné části daně stanovené dokazováním. Kombinaci způsobů stanovení daně však nepředpokládá daňový řád. Z dikce § 98 odst. 1 daňového řádu totiž vyplývá, že správce daně stanoví daň podle pomůcek pouze v případě, že nelze daň stanovit na základě dokazování. Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá postoupnost těchto dvou způsobů stanovení daně. V této souvislosti lze upozornit také na ustanovení § 114 daňového řádu. V něm je výslovně odlišen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem v případě, že se jedná o odvolání proti rozhodnutí

<sup>26</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu z dne 30. 6. 2022, čj. 7 AfS 174/2020-37.

<sup>27</sup> Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku přímo neaproboval kombinaci pomůcek a dokazování. Konstatoval však, že daňové orgány nebyly oprávněny žalobkyni stanovit celou daňovou povinnost podle pomůcek. Zároveň však uvedl, že jí měly zohlednit minimálně nutné náklady.

o stanovení daně podle pomůcek. Nelze tak vyloučit, že by odvolací orgán byl povinen přezkoumávat rozhodnutí ve dvou poměrně odlišných režimech. S ohledem na výše uvedené tak nelze považovat za pravděpodobné, že by se rozšířený senát NSS k tomuto řešení přiklonil. Takové řešení by vyžadovalo skutečně kreativní výklad daňového řádu a velký odklon od dosavadního pojetí způsobů stanovení daně a přezkoumávání rozhodnutí v odvolacím řízení.

V pořadí čtvrté a poslední řešení předpokládané v tomto článku je takové, že rozšířený senát ustane na svém dosavadním závěru, tedy že na přechod na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus.<sup>28</sup> Tento způsob vypořádání věci však nelze považovat za žádoucí. Za současné situace je přiznávání esenciálních nákladů zcela netransparentní a při případném sporu záleží na různých pohledech na tuto problematiku ze strany jednotlivých soudů, popř. senátů NSS. To je však velice matoucí nejen pro daňové subjekty, ale i pro správce daně. Za současné situace není ani vyjasněné, zda je možné přiznávat esenciální náklady pouze v rámci pomůcek, či zda se jedná o svébytnou skupinu neprokázaných nákladů, které lze přiznat „nad rámec“ prokázaných nákladů za pomoci snížení důkazního standardu (ve světle rozsudku sedmého senátu NSS ve věci Bočrad).

Při zasazení jednotlivých možností dalšího vývoje judikatury do širšího rámce a jejich srovnání tak lze konstatovat, že rozšířený senát NSS stojí před nelehkou úlohou. Dosavadní judikatura NSS je v přístupu k esenciálním nákladům velice nesourodá. Nelze proto očekávat, že rozšířený senát NSS ustane na dosavadních závěrech, že pro přechod na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus. Méně pravděpodobná varianta je v současné době rovněž ta, že rozšířený senát překoná poměrně dominantně prosazovaný zákaz kombinace způsobů stanovení daně. Jednalo by se totiž o významný zásah do daňového práva procesního (což samo o sobě neznamená nesprávnost daného řešení). Především tento způsob, dle názoru autora, nemá oporu v aktuálním znění daňového řádu. Nabízí se tak přiklonění k jedné z judikатурních linií, vymezených předkládajícím osmým senátem NSS. K zachování smyslu a podstaty esenciálních nákladů, tedy jako nákladů nezbytně nutných k dosažení zdanitelného příjmu, se první linie nejeví jako vhodná. V případě přiklonění se k první judikатурní linii tak budou zcela ignorovány jakékoliv sporné náklady, které musely být nutně vynaloženy, pokud celkové vyloučené náklady tvoří pouze marginální část z celkového účetnictví. Za takové situace by v podstatě postrádalo smysl hovořit o esenciálních nákladech, nýbrž by bylo na místě zabývat se pouze obecně stanovením daně podle pomůcek. Výsledná daň by totiž mohla být stanovena i podle pomůcek, např. dle srovnatelného subjektu, které by v sobě již tyto náklady alespoň poměrně zahrnovaly.

Na položenou výzkumnou otázku je tedy nutné odpovědět tak, že jako nejvhodnější přístup k esenciálním nákladům, má-li být jejich podstata zachována, jsou závěry druhé judikaturní linie. Ty předpokládají, že každý náklad, který musel být nutně

<sup>28</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS.

vynaložen k získání zdanitelného výnosu musí být alespoň v minimální míře přiznán. V případech, kdy je zpochybněna pouze marginální část celkového účetnictví by bylo nejvhodnější vycházet z nezpochybněné části účetnictví a nad jejich rámec přiznat minimálně nutné náklady, které daňový subjekt nutně musel vynaložit k získání zdanitelného příjmu. Naopak při zpochybnění podstatné části účetnictví bude zpravidla nejvhodnější využít jiné pomůcky, u kterých lze mít za to, že tyto náklady jsou v nich dostatečně reflektovány (např. u srovnatelných subjektů). Případné excesy výsledně stanovené daně by pak bylo na místě korigovat dle dosavadně nezpochybněných závěrů judikatury NSS týkající se stanovení daně podle pomůcek.

Limitem výše uvedené odpovědi na výzkumnou otázku lze považovat to, že mezi senáty Nejvyššího správního soudu, neexistuje prozatím ani základní shoda na podobě fungování esenciálních nákladů. Senáty NSS se pouze shodují v tom, že esenciální náklady lze přiznat pouze v případě, není-li pochyb o existenci těchto nákladů. Pouze z tohoto základu je však nesmírně obtížné predikovat další směřování judikatury. Lze však předpokládat, že se rozšířený senát bude při posuzování zabývat i možnými praktickými dopady své judikatury a ve svém závěru je promítne. Především z tohoto úhlu pohledu byla přítom odpověď na výzkumnou otázku do značné míry formována.

Nad rámec tohoto článku a jakožto inspirací pro další výzkum oblasti esenciálních nákladů, lze poukázat na jisté nesrovnalosti ohledně toho, jakou skupinu nákladů lze chápat jako esenciální. Desátý senát NSS totiž konstatoval, že esenciální výdaje za reklamu nemohou být přiznány, jelikož se nejedná o zboží či služby, kterých by bylo pro předmět podnikání daňového subjektu nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů.<sup>29</sup> Paradoxní ovšem je skutečnost, že náklady na reklamu jsou obecně považovány za daňově účinné náklady, nejedná-li se o reklamu vyloučenou § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, v podobě nákladů na reprezentaci. Ve většině případů jsou tak náklady na reklamu posouzeny jako náklady související se zdanitelnými příjmy. Je proto na místě bez dalšího jakékoliv náklady na reklamu nepovažovat jako esenciální, byť by v řízení např. nebyl pochyb o tom, že se reklama skutečně uskutečnila a v jakém rozsahu?

Na tento článek je rovněž možné navázat výzkumem týkajícím se přiznávání esenciálních nákladů v případech, ve kterých daňový subjekt logicky musel vynaložit určitý náklad, avšak není vyloučené (popř. je zřejmé), že byl vynaložený v rozporu s právními předpisy. Krajský soud v Praze se takto přiklonil k závěru, že je daňové orgány byly povinny žalobkyni přiznat esenciální náklady, přestože pracovníci pravděpodobně prováděli pomocné práce v rozporu s předpisy o zaměstnanosti, tzv. „na černo“, popř. jako osoby samostatně výdělečně činné, např. v rámci tzv. švarcsystému.<sup>30</sup> V rámci

<sup>29</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2020, čj. 10 AfS 255/2018-39.

<sup>30</sup> Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2020, čj. 43 Af 6/2018-50. Jedná se o rozsudek, který je napaden kasační stížností a věc je u NSS evidovaná pod sp. zn. 8 AfS 296/2020. Usnesením NSS ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 AfS 296/2020-106, postoupil kasační soud věc rozšířenému senátu.

navazujícího výzkumu je tak možné se zabývat tím, zda i takové náklady lze označit jako esenciální, zda je možné k nim přihlídnout při stanovení daně a případně jakým způsobem je vypočítat.

Předně by však bylo vhodné se zabývat tím, zda jsou esenciální náklady vhodným (či nezbytným) prvkem současného českého daňového práva. Nelze totiž pominout, že byt' druhá judikaturní linie poměrně vhodně respektuje podstatu esenciálních nákladů, příklonění se k ní by se pojilo s mnohými negativními dopady. Mezi ně lze zařadit zejména mnohem frekventovanější stanovení daně podle pomůcek, s čímž se rovněž pojí možné zvýšení daňových úniků. Přeci jen by se tímto způsobem přiznávaly daňově uznatelné náklady i v případech, kdy by nebylo zřejmé, komu z dotčených plnění vznikly výnosy, a tedy který subjekt je povinen je zdanit. Jakkoliv je tedy myšlenka esenciálních nákladů správná z hlediska základního cíle správy daní, nelze zároveň pominout, že současná právní úprava s nimi nepočítá.

## ZÁVĚR

Tento článek se zabýval možnostmi a nevhodnějším řešením otázky předložené rozšířenému senátu týkající se jednotlivými způsoby stanovení daně tak, aby byla co nejlépe zachována podstata esenciálních nákladů. Ze zasazení otázky do širších souvislostí vyplynulo, že rozšířený senát má v zásadě čtyři základní možnosti. Jako nejvhodnější je bezpochyby přístup spočívající v tom, že každý náklad, který musel být nutně vynaložen k získání zdanitelného výnosu, má být alespoň v minimální míře přiznán. Nemělo by tak být rozhodné, zda je skutečně zpochybněna podstatná část celkového účetnictví daňového subjektu. Minimálně nutné náklady by však i nadále mělo být možné uznat pouze v rámci stanovení daně podle pomůcek. Tento přístup totiž vede k nevhodnějšímu naplnění základního cíle správy daní a zároveň jej nelze považovat za zcela rozporný se současným zněním dotčených právních předpisů.

Z výzkumu dále vyplynulo, že požadavek na nutné zpochybnění podstatné části účetnictví daňového subjektu k možnému přiznání esenciálních dostatečně nerespektuje základní cíl správy daní. Ke stanovení daně v co možná nejspravedlivější výši by bylo možné použít také kombinace způsobů stanovení daně. Výsledná daň by tak byla částečně stanovena dokazováním a částečně podle pomůcek. Tento způsob však zavrhuje drtivá většina senátů NSS. Tento způsob navíc není předpokládán ani daňovým řádem, resp. mu částečně odporuje. Přínos tohoto článku lze shledat především v tom, že se zabývá možnými přínosy i nevýhodami jednotlivých řešení, které se v současné době rozšířenému senátu nabízejí. Ty nejen identifikuje, ale po důkladném rozporu z nich vybírá nejvhodnější řešení pro zachování podstaty esenciálních nákladů. V navazujícím výzkumu by však bylo vhodné se věnovat i dalším aspektům esenciálních nákladů. Jedná se především o posouzení, zda myšlenka esenciálních nákladů zapadá do současného pojetí daňového práva. Dále lze na výzkum navázat např. v oblasti vymezení okruhů nákladů, které jsou způsobilé býti skutečně nezbytnými, či navrhnout



řešení situací, ve kterých je velice pravděpodobné, že náklad (byť esenciální) byl vynaložen v rozporu s právními předpisy.

## ZDROJE

### Literatura

GOLA, Michal. *Esenciální výdaje optikou judikatury Nejvyššího správního soudu* [online]. © EPRAVO.CZ, 15. 2. 2022. [cit. 2023-03-28]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/esencialni-vydaje-optikou-judikatury-nejvyssiho-spravniho-soudu-114236.html>

LIŠKA, Michal. *Esenciální výdaje*. In Radvan, Michal a kol. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018. s. 39-47. Spisy Právnické fakulty MU, řada teoretická, Edice Scientia, sv. č. 635. ISBN 978-80-210-9084-2.

### Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

### Judikatura

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106.

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS.

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS.

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2020, čj. 43 Af 6/2018-50.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 8 Afs 78/2007-47.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 84/2010-78.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011-84.



Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, čj. 2 Afs 238/2017-35.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, čj. 5 Afs 169/2019-43.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, čj. 4 Afs 381/2019-41.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2020, čj. 10 Afs 255/2018-39.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2020, čj. 8 Afs 206/2018-35.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, čj. 1 Afs 204/2020-45.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, čj. 1 Afs 206/2020-42.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2021, čj. 2 Afs 186/2019-30.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, čj. 5 Afs 273/2020-48.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, čj. 9 Afs 320/2019-28.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020-63.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2022, čj. 6 Afs 273/2020-43.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, čj. 7 Afs 174/2020-37.  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2022, čj. 8 Afs 289/2020-45.

**Ladislav Hrabčák<sup>1</sup>**

Právnická fakulta Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach

ORCID: 0000-0002-4670-3399

ladislav.hrabcak@upjs.sk

## **DŔKAZNÉ BREMENO A FAKTICITA DODÁVATEĽA PRI ODPOČÍTANÍ DPH**

### **ABSTRAKT**

Odpočítanie DPH je základným mechanizmom, na ktorom funguje táto všeobecná nepriama daň spotrebného charakteru. S predmetným inštitútom sa spájajú aj viaceré problémy, a to nie len ak naň hľadíme optikou štátov. Jedným z nich je aj dôkazné bremeno pri preukazovaní faktického dodávateľa zdaniteľného plnenia. Táto otázka bola riešená aj v rámci judikatúry Súdneho dvora Európskej únie a národných súdov. Cieľom tohto príspevku je vymedzenie podmienok, pri naplnení ktorých (ne) musí byť preukázaný faktický poskytovateľ zdaniteľného plnenia vo svetle vybraných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie. Pri spracúvaní tohto príspevku boli použité viaceré metódy písania prác tohto druhu ako analýza, syntéza, historická metóda a komparácia.

**Kľúčová slova:** DPH; odpočítanie DPH; fakticita dodávateľa

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.6>

## **BURDEN OF PROOF AND FACTICITY OF THE SUPPLIER BY VAT DEDUCTING**

### **ABSTRACT**

VAT deduction is the basic mechanism on which this general indirect tax of a consumption nature works. Several problems are associated with the institute in question, and not only if we look at it through the optic of the states. One of them is the burden of proof by proving the facticity of the supplier of the taxable performance. This issue was also addressed within the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and national courts. The aim of this paper is to define the conditions, in the fulfilment of which the factual provider of a taxable transaction must be proven in the light of selected decisions of the Court of Justice of the European Union. Several

---

<sup>1</sup> JUDr. Ladislav Hrabčák, Ph.D., Ph.D., pôsobí ako výskumný pracovník na Katedre finančného práva, daňového práva a ekonómie Právnickej fakulty Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. Odborne sa zmeriava predovšetkým na oblasť zdaňovania vybraných javov priemyselnej (digitálnej) revolúcie 4.0 a taktiež na problematiku boja proti daňovým únikom.

methods of writing papers of this kind, such as analysis, synthesis, historical method, and comparison, were used in the phase of preparation of this contribution.

**Keywords:** VAT; VAT deduction; facticity of the supplier

## ÚVOD

DPH je významným rozpočtovým príjmom štátov, ktorý radíme do „rodiny“ nepriamych daní. V prípade DPH ide o všeobecnú nepriamu daň spotrebného charakteru vo vzťahu ku spotrebným daniam označovaným aj ako akcízy. Ponímanie DPH výlučne ako rozpočtového príjmu štátov nie je správne, pretože časť príjmu plynúceho z DPH je vlastným zdrojom rozpočtu Európskej únie (ďalej aj ako „EÚ“). Dokonca, na túto skutočnosť poukazoval už viackrát aj Súdny dvor EÚ vo svojej rozhodovacej činnosti.<sup>2</sup> Aj napriek tomu, že DPH bez akýchkoľvek pochyb tvorí významný rozpočtový príjem, tak jej fungovanie nie je úplne bezproblémové. Jedným z pretrvávajúcich problémov sú úniky na tejto dani.

Daňové úniky predstavujú problém, ktorý je v spoločnosti od nepamäti, a možno súhlasiť s názorom, že daňové úniky sú tak staré ako dane samotné.<sup>3</sup> Jednotlivci sa odjakživa snažili vyvíjať aktivity smerujúce k minimalizácii ich daňovej povinnosti, a to konaním, ktoré mohlo byť v súlade s právom či, naopak, konaním, ktoré je v rozpore s ním. Daňové úniky, ktoré sú v rozpore s právom sú, samozrejme, v spoločnosti nežiaduce a sú na mieste iniciatívy štátov či nadnárodných organizácií (najmä EÚ či OECD), ktoré smerujú k ich zamedzeniu.<sup>4</sup> Legálne daňové úniky sú však úplne prirodzeným javom.<sup>5</sup> Dokonca, viaceré inštitúty zakotvené v právnej úprave umožňujú minimalizovať vlastnú daňovú povinnosť.

Autor Čollák označuje právo na minimalizáciu daňovej povinnosti za prirodzené právo jednotlivca.<sup>6</sup> Snaha o minimalizáciu daňovej povinnosti je podľa Gomułowicza

---

<sup>2</sup> Bližšie: napr. Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-617/10 Åklagaren proti Hansovi Åkerbergovi Franssonovi z 26. februára 2013, ECLI:EU:C:2013:105, bod 26

<sup>3</sup> BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. s. 50 a nasl.

<sup>4</sup> Tieto medzinárodné organizácie boli nútené pristúpiť k riešeniu daňových únikov aj pod tlakom zistení plynúcich z „optimalizačných“ káuz veľkých spoločností ako napr. Starbucks, McDonald's, Amazon a ďalšie (bližšie: napr. BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútni daňového, obchodného a trestného práva)*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018. s. 472.)

<sup>5</sup> Bližšie: napr. KARFÍKOVÁ, Marie, KARFÍK, Zdeněk. *Predchádzaní daňovým únikom v ČR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s. 255. alebo aj BOHÁČ, Radim. *Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových únikov a podvodov*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s. 37–46.

<sup>6</sup> ČOLLÁK, Jaroslav. *Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu*. In: Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39–58.

a Maľeckeho prirodzeným inštinktom daňového subjektu.<sup>7</sup> Možno súhlasiť s tým, že konanie smerujúce k zníženiu daňovej povinnosti je len akýmsi vyjadrením ekonomickej teórie racionálneho správania sa subjektov.<sup>8</sup> Každý má predsa právo na zaplatenie dane v takej výške, ktorá mu vyplýva z príslušných právnych predpisov za súčasného rešpektovania procesnoprávnych noriem, no aj napriek tomu možno v aplikačnej praxi identifikovať viaceré kolízne situácie práve v súvislosti s inštitútom odpočítania DPH.

Odpočítanie DPH súvisí s charakteristickými vlastnosťami DPH, no predovšetkým s jej transparentnosťou.<sup>9</sup> Táto vlastnosť DPH sa prejavuje nie len vo vzťahu ku podnikateľom (platiteľom DPH), ale taktiež aj vo vzťahu ku spotrebiteľom. „*Tento mechanizmus umožňuje, aby v každej fáze výroby / spracovania, odbytu alebo predaja bola zdanená iba tá časť hodnoty, ktorú platiteľ dane pridal k predchádzajúcej hodnote.*“<sup>10</sup> Týmto sa teda eliminuje negatívny efekt, ktorým by bolo nabalovanie dane.

Vzhľadom na množstvo problémov, ktoré sú späté s týmto inštitútom (tak z pohľadu štátu reprezentovaného príslušným správcom dane, ako aj z pohľadu daňového subjektu) sme v rámci predostretého príspevku obmedzili svoju pozornosť na problém preukazovania faktického dodávateľa pri odpočítaní DPH, ktorý sa v poslednej dobe teší pozornosti aj zo strany najvyšších súdnych autorít. Pre značnú šírku aj relevantnej judikatúry sme v rámci svojho výskumu vychádzali hlavne z vybraných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ a poukázali sme aj na niektoré rozhodnutia vnútroštátnych súdov Slovenskej republiky, ktoré už reflektovali judikované východiská.

Na základe vyššie uvedeného sme si ako cieľ tohto príspevku stanovili vymedziť podmienky, pri naplnení ktorých (ne)musí byť preukázaný faktický poskytovateľ zdaniteľného plnenia vo svetle vybraných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie.

Viaceré problémy súvisiace s inštitútom odpočítania DPH už boli podrobené relatívne hĺbkovému výskumu viacerých autorov doma,<sup>11</sup> ale aj v zahraničí.<sup>12</sup> Pri probléme preukazovania faktického dodávateľa je však úplne odlišná situácia a aj napriek tomu, že už možno badať zvyšujúci sa počet publikačných výstupov týkajúcich sa tejto problematiky, tak je potrebné na tento problém naďalej upozorňovať a hodnotiť recentnú

<sup>7</sup> GOMUŁOWICZ, Andrzej, MAŁECKI, Jerzy. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis, 2008. s. 273.

<sup>8</sup> ČOLLÁK, J.: *Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu*. In *Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016, s. 39–58.

<sup>9</sup> Medzi ďalšie vlastnosti príznačné pre DPH patrí jej neutralita a preventívne pôsobenie proti únikom na daniach, i keď túto vlastnosť treba ponímať relatívne (bližšie: BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. s. 142.).

<sup>10</sup> Tamtiež, s. 143.

<sup>11</sup> Bližšie: napr. KOPOREC, Lukáš. *Preukazovanie dodávateľa v zmysle judikatúry SD EÚ*. *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2022, 22(4), 15–17. ISSN 2644-688X.

<sup>12</sup> Bližšie: napr. MÁLEK, Ondřej. *Ozveny rozsudku SDEU ve věci Kemwater ProChemie*. *Daně a finance*, 2022, 22(1-4), s. 12–20. ISSN 1801-6006.

vnútroštátnu judikatúru, ktorá by mala reagovať na nastolené a judikované európske štandardy. Pre účely analýzy sme si vybrali len určité rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ktoré možno podľa nášho názoru označiť v judikatórnom vývoji za prelomové.

## METODOLOGIE

Pri spracúvaní príspevku boli použité viaceré metódy písania prác tohto druhu, no predovšetkým analýza, syntéza, historická metóda a komparácia. Ako východisková metóda bola použitá analýza ako dekompozične rozkladová metóda.<sup>13</sup> Prostredníctvom predmetnej metódy sme mohli objasniť problémy, ktoré sú späté s vymedzeným predmetom výskumu – fakticitou dodávateľa pri odpočítaní DPH a pristúpiť k dôkladnému skúmaniu súvisiacich súdnych rozhodnutí. S použitím syntézy sme dospeli k formulácii záverov vo vzťahu ku nastolenej výskumnej otázke a vyvodili sme určité závery plynúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktoré sú záväzné pre vnútroštátne súdy, ako aj prax vnútroštátnych daňových autorít aplikujúcich príslušné daňovo-právne normy. Taktiež bola použitá aj metóda historická. Použitie tejto metódy sledovalo predovšetkým objasnenie historického kontextu vybraných súdnych rozhodnutí v záujme poukázania na vývoj súdnej judikatúry v oblasti preukazovania faktického dodávateľa pri odpočítaní DPH. Ako aj z ďalších častí tohto článku vyplýva, tak tá nebola vždy na prvý pohľad jednotná a má veľmi zaujímavý vývoj, ktorý zdá sa, ešte nie je na svojom konci. Okrem toho sme použili aj komparáciu vybraných súdnych rozhodnutí, ktoré sa venovali skutkovo podobným prípadom. Metódy sme použili vo vzájomnej kombinácii v záujme dosiahnutia synergického výsledku.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

### Problém fakticity dodávateľa pri odpočítaní DPH

Proces dokazovania je neodmysliteľnou súčasťou všetkých druhov právnych procesov v snahe o zistenie skutkového, či v niektorých prípadoch skutočného stavu vecí. Touto neoddeliteľnou fázou konania dochádza v podstate k vytvoreniu skutkového základu pre budúce rozhodnutie, ktorým bývajú právne procesy zavŕšené. Uvedené platí aj o správe daní, ktorá predstavuje pojem zahŕňajúci všetky postupy, resp. činnosti (vrátane daňového konania) smerujúce k správne mu zisteniu dane a zabezpečeniu jej úhrady.

Pre oblasť daní je charakteristická realizácia práva najmä vo forme tzv. autoaplikácie, čo v praxi znamená, že jednotlivci sa sami rozhodnú, akú právnu normu budú vo svojej daňovej situácii aplikovať, sami si vyrátajú vlastnú daňovú povinnosť, ktorú následne priznajú a zaplatia v lehotách splatnosti ustanovených v príslušných daňo-

---

<sup>13</sup> Bližšie: MOSNÝ, Peter, LACLAVÍKOVÁ, Miriam, SISKOVÍČ, Štefan. *Metodológia vedeckej práce (pre potreby právnického štúdia)*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. s. 33.

vo-právnych predpisoch regulujúcich konkrétnu daň.<sup>14</sup> Vo väčšine prípadov tak k realizácii daňovo-právnych noriem do reálneho života dochádza bez mocenskej ingerencie zo strany štátu.<sup>15</sup> Uplatňovanie inštitútu odpočítania DPH nie je výnimkou a aj tu je to predovšetkým o autoaplikácii práva.

Ako sme už aj vyššie uviedli, tak odpočítanie DPH napĺňa atribúty tejto všeobecnej nepriamej dane. Podstata tohto mechanizmu tkvie v tom, že platiteľ DPH si môže odpočítať od dane na výstupe daň na vstupe. Daň na výstupe predstavuje celkovú výšku dane konkrétného platiteľa DPH za príslušné zdaňovacie obdobie a daň na vstupe je výška odpočítanej dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „**zákon o DPH**“) platí, že: „*Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.*“<sup>16</sup> *Moment vzniku tohto práva je obdobne riešený aj v iných právnych poriadkoch.*<sup>17</sup> Zákon teda priznáva právo odpočítať daň vo vzťahu ku tovaru alebo službe.

Platiteľ DPH, ktorý si chce uplatniť nárok na odpočítanie DPH, musí preukázať formálne a materiálne predpoklady / podmienky, čo vyplýva aj z judikatúry. Konkrétne možno poukázať na príklade Rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 Gábor Tóth zo 6. decembra 2012, ECLI:EU:C:2012:549, v ktorom bola potvrdená existencia predmetných predpokladov odpočítania DPH. Formálny predpoklad je naplnený v prípade, ak platiteľ DPH disponuje faktúrou za uskutočnené zdaniteľné plnenie, dodacími listami, či inými dokumentami vzťahujúcimi sa na dotknuté zdaniteľné plnenie. Naopak, materiálny predpoklad je daný vtedy, ak plnenie bolo reálne uskutočnené a to bolo zároveň použité platiteľom DPH pri jeho ďalšej podnikateľskej činnosti.

V praxi sa čoraz viac vyskytujú prípady, kedy aj napriek preukázaniu predmetných predpokladov, správcovia dane nepriznajú nárok na odpočítanie DPH z dôvodu nepreukázania faktického dodávateľa zdaniteľného plnenia. Pôjde o situácie, kedy platiteľ DPH (z procesného hľadiska daňový subjekt) síce predloží správcovi dane pri daňovej kontrole a pri vykonávaní ďalších procesných úkonov pri správe daní všetky doklady vzťahujúce sa k zdaniteľnému plneniu, zároveň preukáže, že zdaniteľné plnenie (napr. dielo zrealizované na základe zmluvy o dielo) bolo fakticky uskutočnené, no nepreukáže, kto bol jeho skutočným dodávateľom (zvyčajne sa jedná o ďalšie články v reťazci a priamy dodávateľ býva subjekt bez príslušného materiálneho a personálneho zázemia / substrátu). Aktuálnosť tohto problému potvrdzuje počet súdnych rozhodnutí, ktoré sa touto otázkou zaoberali.

<sup>14</sup> Bližšie: ŠTRKOLEC, Miroslav, SÁBO, Jozef. *Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úbradu dane*. In: Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016. s. 541–550.

<sup>15</sup> Bližšie: SÁBO, Jozef. *Hodnotenie dôkazov v daňovom práve*. Košice: ŠafárikPress, 2020. s. 12–14.

<sup>16</sup> Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, § 49 ods. 1

<sup>17</sup> Porov.: § 72 ods. 3 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty, ve znení pozdějších předpisů

Na mieste je teda položené otázky, kto znáša dôkazné bremeno v takejto situácii? Je to príslušný správca dane, ktorý reprezentuje štát? Je to daňový subjekt, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane, čím realizoval svoje právo na zníženie vlastnej daňovej povinnosti? Vyčerpal svoje dôkazné bremeno daňový subjekt tým, že preukázal splnenie zákonných predpokladov pre odpočítanie DPH? Hľadanie odpovede na tieto otázky nie je vôbec jednoduché, no má to esenciálny význam z hľadiska ochrany záujmov daňových subjektov, a to aj napriek rešpektovaniu princípu preferencie fiskálnych záujmov štátu.<sup>18</sup>

Týmito otázkami sa zaoberal už Súdny dvor EÚ vo viacerých rozhodnutiach, a preto v ďalšom texte poukážeme na vybrané rozhodnutia, ktoré majú relevanciu k našej výskumnej otázke za následného poukázania na reflexiu judikovaných skutočností v rámci judikatúry súdov v podmienkach Slovenskej republiky.

## PRÍSTUP SÚDNEHO DVORA EURÓPSKEJ ÚNIE K OTÁZKE FAKTICITY DODÁVATEĽA

Súdny dvor EÚ je veľmi činný aj oblasti zdaňovania a mnohé jeho rozhodnutia majú zásadný význam pre aplikačnú prax vnútroštátnych súdov, ale aj príslušných daňových autorít. Jedným z konceptov, ktorý bol relatívne obsiahre rozpracovaný v judikatúre Súdneho dvora EÚ, je aj zneužívanie práva v oblasti zdaňovania. Tejto otázke súd venoval náležitú pozornosť a vo svojich viacerých významných rozhodnutiach dospel k záverom, ktoré ovplyvnili vnútroštátne rozhodovacie procesy. Práve s touto problematikou súvisí aj nami nastolený problém pri odpočítaní DPH, ktorým je fakticita dodávateľa.

Nie každé konanie je možné automaticky kvalifikovať ako zneužitie práva, čo okamžite vedie k nepriznaniu nároku na odpočítanie DPH. Je to potrebné posudzovať veľmi individuálne a s prihliadnutím na judikované medze. Judikatúra Súdneho dvora EÚ preukazuje to, že opatrnosť daňových autorít, pokiaľ ide o odpočítanie DPH v snahe o zamedzenie daňovým únikom, býva problémom nielen v podmienkach Slovenskej republiky, ale aj v iných členských štátoch EÚ, čo vyústilo do viacerých rozhodnutí vytvárajúcich určité limity v otázke prerozdelenia dôkazného bremena pri uplatňovaní predmetného inštitútu.

Jedným z prelomových rozhodnutí v judikatórnom vývoji je zaiste **Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel** zo 6. júla 2006, ECLI:EU:C:2006:446, v ktorom bol formulovaný tzv. *Axel Kittel test*. Tento rozsudok býva častokrát citovaný nielen vedeckou, ale aj odbornou komunitou v da-

---

<sup>18</sup> Princíp preferencie fiskálnych záujmov štátu pred osobno-majetkovými záujmami jednotlivcov je označený autorom Babčákom za jeden z princípov daňového práva (bližšie: BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava: EPOS, 2019. s. 65.). Priorita fiskálnych záujmov štátu však neznamená že správcovia dane (príp. iné orgány participujúce na správe daní) majú povinnosť vybrať čo najvyššie dane. Požiadavka zákonnosti musí byť za všetkých okolností dodržaná.

ňovej oblasti a vzhľadom na to, že sa naň poukazuje v ďalšej rozhodovacej činnosti (najmä Súdneho dvora EÚ), jeho závery prekročili rámec len jedného konania. I keď toto rozhodnutie sa netýka priamo fakticity dodávateľa pri odpočítaní DPH, tak je potrebné prihliadať na skutočnosti v ňom uvedené, pretože je tu nesporná súvzťažnosť s konceptom zneužívania práva v oblasti daní.

V rámci predmetného súdneho konania boli zo strany kasačného súdu (Cour de cassation) predložené viaceré prejudiciálne otázky. Súdny dvor EÚ ich mierne modifikoval, a to tak, že vnútroštátny súd sa v podstate pýta, „(...) či sa v prípade, že dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, má článok 17 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva, postihujúceho túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predávajúceho, má za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenej týmto platiteľom dane.“<sup>19</sup>

V rámci prejudiciálneho konania bol sformulovaný test, ktorý obsahuje viaceré otázky. Tieto musia byť, resp. by mali byť zodpovedané pri posudzovaní každého podvodného reťazca. Konkrétne sa jedná o otázku, či existuje daňová strata? Pokiaľ áno, je táto dôsledkom daňového podvodu? Ak došlo k daňovému podvodu, boli obchodné transakcie daňového subjektu spojené s týmto podvodom? Pokiaľ boli obchodné transakcie daňového subjektu spojené s podvodom, vedel (alebo mal o tom vedieť) tento subjekt?

Ideálny stav by mal vyzerať teda tak, že správca dane, príp. iný príslušný orgán v rámci odôvodnenia svojho rozhodnutia, by mal zodpovedať každú z vyššie uvedených otázok a až po ich kladnom zodpovedaní môže takáto daňová autorita dospieť k záveru o tom, že dotknutý subjekt bol súčasťou nejakého podvodného reťazca, a preto mu nepriznať ním uplatnený nárok na odpočítanie DPH (príp. na vrátenie nadmerného odpočtu, ak mu vznikla záporná daňová povinnosť). Z analyzovaného rozhodnutia by bolo možné vyvodiť čiastkový záver, že samotná skutočnosť, že zdaniteľné plnenie uskutočnila iná osoba, sama o sebe nepostačuje na nepriznanie nároku na odpočítanie DPH. Uvedenú vec by bolo potrebné podrobiť Axel Kittel testu a až následne by správca dane mohol vyhodnotiť skúmanú transakciu ako podvodnú.

Priamo fakticite dodávateľa pri odpočítaní DPH sa už venovalo **Uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft.** z 3. septembra 2020, ECLI:EU:C:2020:673. V prejednávanej veci nastal problém v tom, že zdaniteľné plnenie (konkrétne stroje) boli v skutočnosti nadobudnuté od neznámej osoby a nedošlo k tomu zo strany osôb formálne uvedených na faktúrach, ani v nich uvedeným spôsobom. To viedlo k nepriznaniu nároku na odpočítanie DPH. V praxi často

<sup>19</sup> Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel zo 6. júla 2006, ECLI:EU:C:2006:446, bod 27



krát býva dielo alebo plnenie realizované subdodávateľskou formou, a preto má toto rozhodnutie zásadný význam. Celá situácia vyústila do nepriznania nároku na odpočítanie DPH a v nadväznosti na to bolo iniciované súdne konanie, čo dospelo až do štádia, kedy sa vnútroštátny súd obrátil na Súdny dvor EÚ s prejudiciálnymi otázkami.

Pri posudzovaní prejudiciálnych otázok dospel Súdny dvor EÚ k zásadným záverom aplikovateľným v otázke posudzovania fakticity dodávateľa pri odpočítaní DPH. Podľa Súdneho dvora EÚ platí, že európske právo<sup>20</sup> v spojení so zásadami ako daňová neutralita, efektívnosť a proporcionálnosť, sa majú vykladať tak, že „(...) bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti.“<sup>21</sup>

V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ ešte dodáva, že: „**Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdanie osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.**“<sup>22</sup> Z uvedeného vyplýva, že nepriznanie nároku na odpočítanie DPH prichádza do úvahy vtedy, ak sa platiteľ DPH aktívne podieľal na podvodnom konaní alebo ak bol pozitívny tzv. vedomostný test. To, že fakticky bolo uskutočnené zdanie plnenie iným subjektom nemá bez ďalšieho žiadnu relevanciu (iba v kontexte iných dôkazov). Dôkazné bremeno sa v tomto momente presúva na správcu dane, ktorý ho musí uniesť, aby sme mohli konštatovať zachovanie zákonnosti pri nepriznaní nároku na odpočítanie DPH.

Vývoj rozhodovacej činnosti však týmto nebol (a pravdepodobne ani naďalej nie je) zavŕšený. V otázke preukázania skutočného dodávateľa má zásadný význam aj **Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o.** z 9. decembra 2021, ECLI:EU:C:2021:989. Obdobne ako aj vo veci Vikingo, tak aj

<sup>20</sup> Konkrétne sa jedná o smernicu Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

<sup>21</sup> Uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. z 3. septembra 2020, ECLI:EU:C:2020:673, bod 77

<sup>22</sup> Tamtiež, bod 77

tu nebolo na vnútroštátnej úrovni spochybňované reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia (reklamné služby), no sporná ostala otázka jeho skutočného dodávateľa.

Predložené otázky Súdny dvor EÚ spojil, pretože považoval za nevyhnutné ich zodpovedať spoločne. Podľa Súdneho dvora EÚ sa vnútroštátny súd (Najvyšší správny súd Českej republiky) v podstate pýtal, či „(...) *sa má smernica 2006/112 vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento **skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby.***“<sup>23</sup>

Záver, ktorý plynie z predmetného rozhodnutia vo vzťahu ku fakticite dodávateľa je, že „(...) *uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto **zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.***“<sup>24</sup>

Z predmetného rozhodnutia teda vyplýva, že nárok na odpočítanie DPH treba priznať vždy vtedy, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky, a to bez ohľadu na prípadné nesplnenie podmienok formálnych, čím sa majú na mysli predovšetkým náležitosti daňového dokladu. V prípade, ak na príslušnom daňovom doklade (faktúre) nie je uvedený skutočný dodávateľ zdaniteľného plnenia, tak v súlade s vysloveným názorom Súdneho dvora EÚ platí, že daňový subjekt musí preukázať, že plnenie bolo poskytnuté osobou identifikovanou pre daň (platiteľom DPH). Zaujímavým však je to, že v tomto prípade sa nekladie dôraz na vedomostný prvok, ktorý bol preferovaný vo vyššie uvádzaných rozhodnutiach, no práve na skutočnosť, či osoba uskutočňujúca zdaniteľné plnenie bola alebo nebola osobou identifikovanou pre daň. Ide tu o odklon od trendu nastoleného vo veci Vikingo?

<sup>23</sup> Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o. z 9. decembra 2021, ECLI:EU:C:2021:989, bod 23

<sup>24</sup> Tamtiež, bod 43

## DISKUSE

Judikatúra Súdneho dvora EÚ v oblasti daní má nezanedbateľný význam, ako aj vyplýva z predošlého textu. Z rozhodnutí, ktoré sme si pre účely predmetného príspevku vybrali, plynú viaceré závery a limity v oblasti preukazovania skutočného dodávateľa pri odpočítaní DPH, ktoré by mali rešpektovať príslušné daňové authority naprieč členskými štátmi EÚ. Možno konštatovať, že iba tak môže byť garantovaná ochrana práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Judikatórny vývoj naďalej pokračuje a po oboznámení sa s vecou Vikingo a Kemwater Prochemie sa možno na prvý pohľad javí, že Súdny dvor EÚ nebol pri posudzovaní tej istej otázky konštantný. Ak sa na to pozrieme hlbšie, tak zistíme, že to nie je úplne pravda.

Vo veci Vikingo sa kládol dôraz zo strany Súdneho dvora EÚ na vedomostný prvok,<sup>25</sup> čo v praxi znamená, že zamietnutie nároku na odpočítanie DPH je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo ak vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca. Samotná skutočnosť, že zdaniteľné plnenie uskutočnila fakticky iná osoba, ako je tá uvedená na faktúre, ešte neoprávňuje príslušnú daňovú autoritu k nepriznaniu nároku na odpočítanie DPH.

Naopak, vo veci Kemwater ProChemie bola situácia odlišná, čo bolo dané aj odlišnými prejudiciálnymi otázkami predloženými Súdnemu dvoru EÚ na posúdenie. Ako z analyzovaného rozhodnutia vyplýva, tak centrom pozornosti bolo v prejednávanej veci posúdenie splnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie DPH. Konkrétne išlo o podmienku v zmysle čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, a síce že plnenie bolo uskutočnené / poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Okrem toho musí ísť v zmysle spomínaného článku aj o plnenie, ktoré je použité pri ďalšej podnikateľskej činnosti takejto zdaniteľnej osoby.

Súhlasíme s autorom Koporcom,<sup>26</sup> ktorý v tejto súvislosti dodáva, že táto podmienka bola prítomná v judikatúre Súdneho dvora EÚ už od roku 2004 a súd je v tejto otázke úplne konštantný.<sup>27</sup> Jedným dychom musíme dodať, že táto otázka nebola pravdepodobne analyzovaná obdobným spôsobom v žiadnom inom z rozhodnutí, ktoré sa tomu venovali z hľadiska posúdenia (ne)naplnenia podmienok pre odpočítanie DPH. Je preto potrebné vnímať aj širší kontext analyzovaných rozhodnutí.

<sup>25</sup> Skúmanie vedomostného prvku je podstatné aj z hľadiska vyššie spomenutého Axel Kittel testu, ktorého tvorcom je taktiež Súdny dvor EÚ.

<sup>26</sup> KOPOREC, Lukáš. Preukazovanie dodávateľa v zmysle judikatúry SD EÚ. *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2022, 22(4), 15-17. ISSN 2644-688X.

<sup>27</sup> Poukazuje tu konkrétne na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-137/02 Faxworld z 29. apríla 2004, ECLI:EU:C:2004:267.

Závery obsiahnuté v rozhodnutiach vo veci Vikingo a vo veci Kemwater ProChemie už boli aplikované aj v rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky<sup>28</sup> a Ústavného súdu Slovenskej republiky. To, že tieto závery boli reflektované najvyššími súdnymi autoritami na vnútroštátnej úrovni hodnotíme veľmi pozitívne, a to predovšetkým z hľadiska procesnej pozície a dôkazného bremena daňového subjektu.

Z rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Sžfk 15/2020 z 30. júna 2022 vyplýva, že: „*Pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálne-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní **preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.***“ Bez pochyb tu vidieť „rukopis“ Súdného dvora EÚ a závery judikované vo veci Vikingo (dôraz na spomínaný vedomostný test či aktívnu účasť na podvode).<sup>29</sup>

Už aj Ústavný súd Slovenskej republiky sa zaoberal predmetnou otázkou v rámci sťažnostného konania v Uznesení IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022. I napriek skutočnosti, že ústavná sťažnosť bola v prejednávacom prípade odmietnutá, ako zjavne neopodstatnená, tak o dôležitosti tohto rozhodnutia svedčí aj to, že bolo obsiahnuté v Prehľade vybraných rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky za obdobie III./2022.<sup>30</sup> Aj tu boli aplikované závery z rozhodnutí Vikingo a Kemwater ProChemie.<sup>31</sup>

Ústavný súd Slovenskej republiky v ňom uviedol, že samotná skutočnosť, že dodávateľa daňového subjektu (platiteľa DPH) sú nekontaktní, nemôže platiteľa DPH pripraviť o právo na odpočítanie DPH z takéhoto plnenia. Tieto skutočnosti sú mimo dispozičnú sféru daňového subjektu, a preto dôkazné bremeno nemôže byť prenášaného na neho. Ako Ústavný súd Slovenskej republiky ďalej uvádza, s čím sa plne

<sup>28</sup> Najvyšší správny súd Slovenskej republiky je v uvedenej oblasti proaktívny. Napriek jeho relatívne krátkej existencii v podmienkach Slovenskej republiky, už vydal viaceré významné rozhodnutia.

<sup>29</sup> Citovaná právna veta bola dokonca schválená plénom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky dňa 13. októbra 2022 a je publikovaná v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

<sup>30</sup> Predmetný dokument je verejne prístupný na webovej stránke Ústavného súdu Slovenskej republiky (bližšie pozri: [https://www.ustavnyusud.sk/documents/10182/169848274/Analyticky+prehlad+-+III\\_\\_2022+-+Senat+IV+-+1525432.pdf/4ce068a8-07c4-4c60-a8da-6773d62de816](https://www.ustavnyusud.sk/documents/10182/169848274/Analyticky+prehlad+-+III__2022+-+Senat+IV+-+1525432.pdf/4ce068a8-07c4-4c60-a8da-6773d62de816)).

<sup>31</sup> Pre úplnosť je potrebné dodať, že už aj v Českej republike boli judikované závery aplikované, a to v Rozsudku Najvyššieho správneho soudu České republiky, sp. zn. 4 Afs 115/2021 z 04. 02. 2022, teda v približne rovnakom čase ako k tomu pristúpil aj náš Ústavný súd Slovenskej republiky.

stotožňujeme, tak „*Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií ani nemusí v zásade nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt.*“<sup>32</sup>

Nateraz možno len vysloviť pranie, aby tieto skutočnosti boli zohľadňované aj súdmi nižších úrovní, ako aj daňovými orgánmi, ktoré prichádzajú do priameho a bezprostredného kontaktu s daňovými subjektami.<sup>33</sup>

## ZÁVĚR

Dokazovanie pri správe daní je nevyhnutným elementom na ceste k poznaniu skutočného stavu vecí. Dôkazné bremeno znáša predovšetkým daňový subjekt, pričom v niektorých momentoch nastávajú hraničné situácie, kedy možno uvažovať o delimitácii dôkazného bremena. Takýto trend bol v posledných rokoch aj pokiaľ ide o preukazovanie skutočného dodávateľa uskutočneného zdaniteľného plnenia pri odpočítaní DPH.

Z uvedeného dôvodu sme si ako cieľ tohto príspevku stanovili vymedziť podmienky, pri naplnení ktorých (ne)musí byť preukázaný faktický poskytovateľ zdaniteľného plnenia vo svetle vybraných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ.

V rámci výskumu sme podrobne zanalyzovali viaceré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ktoré sa týkajú či už priamo alebo sprostredkovane otázky skutočného dodávateľa. Z jeho rozhodovacej činnosti možno vyvodiť určité zásadné skutočnosti (podmienky), ktoré by mali byť rešpektované v aplikačnej praxi, a to:

- každú transakciu v rámci podvodného reťazca je potrebné posudzovať osobitne s tým, že subjekty, ktoré sú jeho súčasťou nevedome, nezodpovedajú za transakciu s podvodným charakterom,
- správcovia dane, resp. orgány verejnej moci všeobecne, by mali vždy postupovať pri posudzovaní konkrétnej situácie v zmysle tzv. Axel Kittel testu a dôkladne zodpovedať všetky otázky v ňom obsiahnuté,

<sup>32</sup> Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022, bod 28

<sup>33</sup> Je potrebné dodať, že východiská koncipované v rámci spomínaných rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ sú ďalej precizované. Možno očakávať, že sa v blízkej dobe rozšíri katalóg významných rozhodnutí vo veci preukazovania skutočného dodávateľa zdaniteľného plnenia aj o ďalšie, keďže Najvyšší správny súd Českej republiky sa obrátil na Súdny dvor EÚ s prejudiciálnymi otázkami v konaní vedenom pod sp. zn. 4 AfS 291/2021 (jedná sa o prejudiciálne konanie vo veci C-676/22 B2 Energy). Pre obmedzený rozsah tohto príspevku sme sa však zamerali na vybrané ukončené konania. Dopadom rozhodnutia vo veci Kemwater Prochemie na ďalšiu judikatúru sa venoval vo svojej výskumnej činnosti napr. MÁLEK (bližšie: MÁLEK, Ondřej. Ozveny rozsudku SDEU ve věci Kemwater ProChemie. *Daně a finance*, 2022, 22(1-4), s. 12-20. ISSN 1801-6006.).

- prípadná nehodnovernosť faktúr z dôvodu spornosti ohľadom faktického dodávateľa zdaniteľného plnenia nemôže bez ďalšieho automaticky viesť k zamietnutiu nároku na odpočítanie DPH z uvedeného dôvodu,
- nárok na odpočítanie DPH treba priznať vždy vtedy, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky, a to bez ohľadu na prípadné „formálne“ vady.

Na vybraných rozhodnutiach Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky sme poukázali na to, že tieto východiská / limity sú reflektované najvyššími súdmi autoritami, čo je želaný efekt v záujme ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov (platiteľov DPH), ktorí uplatňujú inštitút odpočítania DPH.

Aj napriek skutočnosti, že s DPH sú naďalej spájané daňové úniky dosahujúce enormné rozmery, tak prílišná opatrnosť správcov dane nemôže viesť k odopieraniu práv, ktoré plynú z príslušných daňovoprávných predpisov, vrátane práva na odpočítanie DPH. Úlohou vedeckej, ale aj odbornej komunity bude naďalej sledovať vývoj aplikačnej praxe daňových orgánov vo vzťahu ku prerozdeleniu dôkazného bremena pri odpočítaní DPH a poukazovať na prípadné nedostatky, resp. na nedôsledné uplatňovanie limitov stanovených Súdnym dvorom EÚ.

## **AFILIACE, DEDIKACE, PODĚKOVÁNÍ**

Táto práca bola podporená Agentúrou na podporu výskumu a vývoja na základe Zmluvy č. APVV-19-0124. Príspevok je zároveň výstupom z grantového projektu VEGA č. 1/0485/21: „Súčasnosť a východiská reformovania systému vlastných zdrojov rozpočtu EÚ (právne a ekonomické aspekty aj v kontexte dôsledkov pandémie ochorenia COVID-19)“.

## ZDROJE

### Literatura

BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: EPOS, 2015. ISBN 978-80-562-0091-9.

BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2018. ISBN 978-80-8152-661-9.

BOHÁČ, Radim. *Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových úniků a podvodů*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN 978-80-8152-303-8.

ČOLLÁK, Jaroslav. *Zneužitie práva konaním obchodnej spoločnosti: na pomedzí medzi právom a protiprávnym konaním daňového subjektu*. In: Zneužitie a iné formy obchádzania práva: recenzovaný zborník vedeckých prác. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016. ISBN 978-80-8152-431-8.

GOMUŁOWICZ, Andrzej, MAŁECKI, Jerzy. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis, 2008.

KARFÍKOVÁ, Marie, KARFÍK, Zdeněk. *Předcházení daňovým únikům v ČR*. In: Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenčný zborník vedeckých prác. I. diel. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. ISBN 978-80-8152-303-8.

KOPOREC, Lukáš. Preukazovanie dodávateľa v zmysle judikatúry SD EÚ. *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2022, 22(4), ISSN 2644-688X.

MÁLEK, Ondřej. Ozveny rozsudku SDEU ve věci Kemwater ProChemie. *Daně a finance*. 2022, 22(1-4), ISSN 1801-6006.

MOSNÝ, Peter, LACLAVÍKOVÁ, Miriam, SISKOVÍČ, Štefan. *Metodológia vedeckej práce (pre potreby právnického štúdia)*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 9788080828530.

SÁBO, Jozef. *Hodnotenie dôkazov v daňovom práve*. Košice: ŠafárikPress, 2020. ISBN 978-80-8152-881-1.

ŠTRKOLEC, M., SÁBO, J.: *Autoaplikácia v daňovom práve (aj) ako hra o úbradu dane*. In: Právo, obchod, ekonomika VI.: zborník príspevkov z vedeckej konferencie. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2016. ISBN 978-80-8152-443-1.

## **Právní předpisy**

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty, ve znení pozdějších předpisů

## **Judikatura**

Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-137/02 Faxworld z 29. apríla 2004, ECLI:EU:C:2004:267

Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel zo 6. júla 2006, ECLI:EU:C:2006:446

Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-617/10 Åklagaren proti Hansovi Åkerbergovi Franssonovi z 26. februára 2013, ECLI:EU:C:2013:105

Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 Gábor Tóth z 6. decembra 2012, ECLI:EU:C:2012:549

Uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo Fövällalkozó Kft. z 3. septembra 2020, ECLI:EU:C:2020:673

Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o. z 9. decembra 2021, ECLI:EU:C:2021:989

Rozsudok Najvyššieho správneho soudu České republiky, sp. zn. 4 Afs 115/2021 z 4. februára 2022

Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. IV. ÚS 86/2022 z 15. februára 2022

Rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3 Sžfk 15/2020 z 30. júna 2022



**Petra Hrubá Smržová<sup>1</sup>**

Fakulta právnická Západočeské univerzity v Plzni

ORCID: 0000-0002-2151-1956

smrzova@kfp.zcu.cz

## ÚROK JAKO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ

### ABSTRAKT

Článek se zabývá institutem úroku ve správě daní, jeho typy, výši a způsobem ukládání podle Daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.), ve znění pozdějších předpisů v širším kontextu. Cílem stati je zodpovědět otázku, zdali se institut úroku měnil, popřípadě jakým způsobem, dále potvrzení či vyvrácení hypotézy, že institut úroku je tradičním nástrojem ve správě daní, že je dostatečně legislativně upraven, a že lze sledovat v tomto institutu naplnění stimulační funkce daně.

**Klíčová slova:** správa daní; daň; příslušenství daně; následky porušení povinností při správě daní; náhrady; úrok

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.7>

## INTEREST AS AN ACCESSORY TO TAX

### ABSTRACT

The article deals with the institute of interest in tax administration, its types, amount and method of imposition under the Tax Code (Act No. 280/2009 Coll.), as amended, in a broader context. The aim of the article is to answer the question whether the institute of interest has changed, or in what way, as well as to confirm or refute the hypothesis that the institute of interest is a traditional instrument in tax administration, that it is sufficiently regulated by legislation, and that the incentive function of tax can be found in this institute.

**Keywords:** tax administration; tax; tax accessories; consequences of breach of tax administration obligations; compensation; interest.

---

<sup>1</sup> JUDr. Petra Hrubá Smržová, Ph.D., působí jako vedoucí katedry finančního práva a národního hospodářství Fakulty právnické Západočeské univerzity v Plzni. Odborně se zaměřuje zejména na oblast daňového práva včetně historie daňověprávních vztahů.

## Úvod

Právní úprava správy daní obsažená v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), zahrnuje nejen celou řadu hmotně právních institutů finančního práva, ale i postup správců daně a daňových subjektů při uplatňování daňových zákonů, a tedy upravuje i daňový proces a jeho jednotlivé etapy<sup>2</sup>. Právní úprava správy daní zakládá opatření potřebná k určení a splnění daňových povinností. Daňový řád definuje správu daní, a to v § 1 odst. 2, na postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Následky za porušení povinností při správě daní a náhrady upravuje daňový řád ve své čtvrté části v § 246-254a DŘ. Jedná se o rozsáhlé vymezení nástrojů, k nimž řadíme pokuty, úroky, penále a náklady řízení, jež jsou řešeny buď jako trest u penále nebo pokut, či jako reparace (náhrada) u úroků a nákladů řízení, které jsou peněžního charakteru. Povinnosti ukládané podle daňového zákona tvoří příslušenství daně. Lze je členit podle toho, které strany se následky porušení povinností při správě daní týkají a čeho se porušení týká, zda se váže k dani, nebo jde o porušení jiné povinnosti<sup>3</sup>. Následky vážící se k daňovému dluhu ukládané daňovému subjektu správcem daně zahrnují dle platné právní úpravy úrok z prodlení (§ 252 DŘ), úrok z posečkané částky (§ 253 DŘ) a exekuční náklady (§ 183 DŘ). Následky náležející daňovému subjektu od správce daně naopak obsahují úrok z vratitelného přeplatku (§ 253a DŘ), úrok z nesprávně stanovené daně (§ 254 DŘ) a úrok z daňového odpočtu (§ 254a DŘ). Sankce za porušení povinností nepeněžitého charakteru zahrnují penále (§ 251 DŘ) a pokuty, a to konkrétně pokutu za přestupek porušení povinností mlčenlivosti (§ 246 DŘ), pořádkovou pokutu uloženou při jednání nebo mimo jednání (§ 247 DŘ), pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 247a a § 249 DŘ), pokutu za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ), a další náklady řízení (§ 107 odst. 6 DŘ).

Úrok je ukládán za nesplnění peněžité povinnosti a můžeme jej dělit dle toho, které strany se následek porušení povinností při správě daní týká, zda daňového subjektu (úrok z prodlení nebo z posečkání) nebo správce daně, resp. jeho úředních osob (úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně nebo úrok z daňového odpočtu)<sup>4</sup>.

Úrok byl vždy vnímán jako sankce peněžité povahy, která se uplatňuje v souvislosti se správně právní odpovědností jako odpovědnost za jednotlivé v úvahu přicházející

<sup>2</sup> HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a kol. 3. vyd. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2022. ISBN 978-80-7380-881-5, s. 41.

<sup>3</sup> HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a kol. 3. vyd. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2022. ISBN 978-80-7380-881-5, s. 60–63; obdobně HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. 3. vyd. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. 494 s. ISBN 978-80-7380-796-2, s. 451.

<sup>4</sup> Úrok z prodlení může platit i jiná osoba než subjekt daně či správce daně, a to provozovatel poštovních služeb přijav platbu k úhradě daně za nedodržení lhůty s připsáním platby vůči správci daně podle § 166 odst. 4 DŘ.

správní delikty.<sup>5</sup> V současnosti došlo k vývoji a posunu vnímání úroku z důvodu pochybení v platební rovině správy daní jako reparace (náhrady), a nikoliv trestu. Sankční charakter úroku odmítla důvodová zpráva k DŘ, která uvedla k § 252, „že úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou“ a také judikatura<sup>6</sup>. V určitém smyslu i s ohledem na historický vývoj však lze úroky z prodlení vnímat jako „sankci“.

Úrok je obligatorním příslušenstvím daně, kdy jeho použití a výše jsou nezávislé na rozhodování správce daně. Výše úroku je v současné chvíli jednotná a stanovená jednoznačně právní úpravou.

Cílem stati je zodpovědět otázku, zdali se institut úroků měnil, popřípadě jakým způsobem, dále potvrzení či vyvrácení hypotézy, že institut úroků je tradičním nástrojem ve správě daní, že je dostatečně legislativně upraven a že lze shledat v tomto institutu naplnění stimulační funkce daně. Časově je zkoumáno období od vzniku samostatného státu do současnosti. Teritoriálně je předmětem zkoumání Česko.

Autorka vychází především z primárních procesněprávních předpisů. Literární zdroje v této oblasti jsou pouze obecného a teoretického rázu. Komplexní zpracování chybí.

Stát je kvalitativním časově a meritorně ohraničeným výzkumem zabývajícím se popisem, interpretací, verifikací a evaluací zkoumaného. Z hlediska metodologického byly použity metody komparace, deskripce a právní analýzy. Autorka vychází nejdříve z popisu institutu úroků v dobových a posléze recentních právních předpisech, poté interpretuje a komparuje jednotlivé úpravy a následně analyzuje tento institut a shrnuje své poznatky v závěru.

Je vycházeno z právního stavu k 1. 9. 2023.

## ÚROKY JAKO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ DE LEGE HISTORIA

Institut úroků se objevoval již v předchozích právních úpravách, kdy byl upraven buď v procesních, nebo hmotněprávních předpisech.

Předchůdcem DŘ byl zejména procesní zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Tento zákon diferencoval úroky do různých podob, a to na úroky z prodlení (§ 63 ZSDP), úroky z posečkáni nebo povolení splátek (§ 60 ZSDP) a úroky za porušení povinností správcem daně (§ 64 odst. 6 ZSDP).

Úrok z prodlení je ukládán za včasné neuhrazení daňové povinnosti. Úrok je časový a běží přímo ze zákona, správce daně jeho výši neovlivňuje. Sazba úroku z prodlení je denní. Úročí se každý den prodlení v placení. Čím déle nedoplatek trvá, tím vyšší

<sup>5</sup> MADAR, Zdeněk a kol. *Slovník českého práva*. II. díl. Praha: Linde, 1995. ISBN 80-85647-62-1, s. 776; obdobně též PRŮCHA, Petr; POMAHAČ, Richard. *Lexikon správního práva*. Praha: Sagit, 2002. ISBN 978-80-7208-314-7, s. 322.

<sup>6</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57.

úrok je předepsán. Úrok z prodlení je vždy odvozován od původního dne splatnosti daně, tj. i pokud je stanoven náhradní den splatnosti daně. U záloh úrok běží jen do splatnosti zálohované daně. Výše úroku z prodlení odpovídala ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatnil nejdéle za 5 let prodlení. Úrok z prodlení se nepředepisoval a daňovému dlužníku nevznikala povinnost jej uhradit, nepřesáhl-li u úhrnu u jedné daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 200 Kč. V úpravě platné do roku 2006 se místo úroku z prodlení objevovalo penále, které se uplatňovalo nejdéle za 500 dnů prodlení ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí za každý den prodlení.

U úroků z posečkáni daně a při povolení splátek daně byla úroková sazba poloviční (repo sazba zvýšená o 7 procentních bodů) a příslušenství daně se neúročilo vůbec. V úpravě platné do roku 2006 za dobu posečkáni daně nebo splátek daně zaplatil daňový dlužník úrok z odložené částky ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Tento úrok byl splatný do osmi dnů ode dne doručení platebního výměru. Úrok se nepředepisoval, činil-li méně než 50 Kč.

Mezi následky porušení povinnosti při správě daní se řadil také **úrok za porušení povinnosti správcem daně** upravený v § 64 odst. 6, jenž upravoval vznik přeplatku z viny správce daně. Úrok byl daňovému subjektu přiznán konstitutivním rozhodnutím správcem daně, ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. V úpravě platné do 2006 byl úrok z přeplatku stanoven ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí.

Zákon o správě daní a poplatků rušil dřívější procesní právní předpis, kterým byla Vyhláška ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. V úvodním ustanovení vyhlášky § 1 se pravilo, „*že vyměření a vybrání daní a poplatků je věcí uvědomělého vztahu poplatníka ke společnosti a děje se za nejširší účasti občanstva*“. Hlavními aktéry byly Národní výbory, které měly především občany vychovávat k dobrovolnému plnění jejich daňových povinností. Tento předpis neupravoval vůbec úroky. Znal pouze penále a náklady výkonu rozhodnutí, jež tvořily příslušenství daně (§ 14 odst. 2). Penále v tehdejší dobovém pojetí byla sankce za nezaplacení daně (zálohy na daň) řádně a včas. Penále zahrnovalo úroky z prodlení, poplatků prodlení nebo přírážku pro zmeškání. Dlužník byl v prodlení, pokud nezaplatil dlužnou částku ani v poslední den splatnosti. Penále se počítalo z nedoplateků zjištěných ke dni splatnosti. Předpis penále se dlužníkovi sděloval zpravidla najednou za celou uplynulou dobu před koncem každého roku, nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje daň, pokud to nevyžadoval stav dlužníkového účtu. Daň se platila Národnímu výboru, který mohl povolit na žádost posečkáni daně nebo její zaplacení ve splátkách, pokud by neprodlené zaplacení bylo spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo nebylo-li možné vybrat celý

nedoplatek od dlužníka najednou. Penále se počítalo za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až včetně do dne platby.

Obdobná úprava byla v předchozím procesním předpisu, a to ve vyhlášce č. 162/1953 Ú. l. v § 40.

Institut úroků ve správě daní se však objevuje již mnohem dříve. Nebyl upraven ve speciálním procesním předpise, ale najdeme ho v prvorepublikovém zákoně č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, v ustanovení § 270 a 271, kdy se uplatňoval jako poplatek z prodlení. Poplatek z prodlení připadal státu nebo obcím z obecních přírůžek k přímým daním, které si obce vybíraly vlastními orgány.

## ÚROKY JAKO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ DE LEGE LATA

Problematika úroků jako příslušenství daně je v současné době upravena v části čtvrté DŘ upravující následky porušení povinností při správě daní a náhrady v Hlavě III nazvané Úroky v ustanoveních § 251a až 254a. S novelizací DŘ v roce 2021 byla zavedena nová úprava obecných úroků včetně úroku z daňového odpočtu.

Obecné úroky jsou nyní obsaženy ve společných ustanoveních § 251a až § 251d DŘ. Ustanovení § 251a DŘ pojímá předpis pro úroky hrazené daňovým subjektem i úroky hrazené správcem daně. Ustanovení § 251b DŘ pojímá předpisy společné pro úroky hrazené daňovým subjektem, § 251c DŘ obsahuje úpravu pro úroky hrazené správcem daně a ustanovení § 251d DŘ upravuje vztah úroků hrazených správcem daně v režimu náhrady škody nebo přiměřeného zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu. Pokyn GFŘ<sup>7</sup> zmiňuje s odkazem na původní ustanovení § 252 odst. 2 DŘ platného do 31. 12. 2020: „*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně...*“; že vzhledem k využívání tohoto ustanovení správními orgány i soudními orgány ve smyslu „obecného“ ustanovení, ačkoliv úprava zamýšlela použití tohoto ustanovení pouze v souvislosti s úrokem z prodlení, bylo v rámci novely DŘ nově zavedeno v § 251a odst. 1 společné ustanovení se zněním: „*Úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik*“. Novela DŘ tak zakomponovala do zákonného znění zaběhlou správní praxi a zjednodušila postup.

V odstavci 2 § 251a DŘ je stanovena možnost nepředsání úroku a tím pádem i zrušení povinnosti jej zaplatit, pokud daňový subjekt splní podmínky zde uvedené, a to že úrok nepřesáhne u jednoho druhu daně za jedno zdaňovací období nebo jeden kalendářní rok částku 1.000 Kč. Odstavec 3 stanoví povinnost správce daně o vyrozumění daňového subjektu o předsání úroku a jeho výše, pokud takový úrok je předsán do evidence daní z důvodu, že už neexistují skutečnosti pro další vznik úroku.

<sup>7</sup> Metodický pokyn ke změnám aplikace úroku daňového odpočtu podle § 254a DŘ, ve znění účinném od 1. 1. 2021. [on-line] Generální finanční ředitelství, 2023. [cit. 2023-09-09] Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-ke-zmenam-aplikace-uroku-z-danoveho-odpoctu-dle-254a-danoveho-radu-ve-zneni-ucinnem-od-1-1-2021>.

Poslední čtvrtý odstavec upravuje možnost pro daňový subjekt bránit se proti postupu správce daně. Podle § 251a odst. 5 DŘ může v tomto případě daňový subjekt proti takovému postupu podat námitku nejpozději do 30 dnů.

Konkrétní problematice úroku z prodlení se věnuje ustanovení § 252 DŘ. Úrok z prodlení patří mezi úroky, které hradí daňový subjekt. Úrok z prodlení vzniká, pokud nedojde k uhrazení daňových nedoplatků, které vznikly daňovému subjektu vůči správci daně. Nicméně, úrok vzniká v případě, kdy splatná daň není uhrazena ani čtvrtý den následující po původním dni splatnosti daně do dne její platby. Daňový řád upravuje i stanovení úroku z prodlení v případě, kdy došlo k neoprávněně uplatněnému odpočtu daně. Pak úrok vzniká ode dne vrácení, nebo převedení vratky, které vznikly na základě vyměření daňového odpočtu nebo předepsáním zálohy na daňový odpočet do dne její platby. Jsou taxativně v § 252 odst. 3 vymezeny případy, kdy nedochází ke vzniku úroku z prodlení.

Úrok z prodlení je sankce za včasné neuhrazení daňové povinnosti. Úrok je časový a běží přímo ze zákona, správce daně jeho výši neovlivňuje. Sazba úroku z prodlení je odvozena od repo sazby ČNB platné pro první den kalendářního pololetí zvýšené o 8 procentních bodů. Daňový řád v § 252 liberuje 3 dny zpoždění, neboť úrok z nedoplatku na dani vzniká počínaje čtvrtým dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Důvodem je především skutečnost, že daň je uhrazena ve smyslu § 166 odst. 1 písm. a) DŘ až přiřpsáním na účet správce daně. Sazba úroku z prodlení je denní. Úročí se každý den prodlení v placení. Čím déle nedoplatek trvá, tím vyšší úrok je předepsán. Úrok z prodlení je vždy odvozován od původního dne splatnosti daně, tj. i pokud je stanoven náhradní den splatnosti daně. Úrok z prodlení nevzniká po dobu posečkání; u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele; v případě příslušenství daně a v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy. Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik. Úrok se nepředepíše a nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 1.000 Kč. Správce daně vyrozumí daňový subjekt způsobem podle § 153 odst. 3 DŘ o předpisu úroku. Proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku.

Novelou DŘ byla sjednocena výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku, který stanoví vyšší úroku z prodlení na vyšší repo sazby stanovené ČNB pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení zvýšené o 8 procentních bodů. Novou úpravou se snížil úrok z prodlení, neboť podle staré úpravy byl stanoven repo sazbou stanovenou ČNB pro první den kalendářního pololetí, zvýšenou o 14 procentních bodů. S ohledem na růst repo sazby ČNB došlo však k situaci, že výše úroku z prodlení k 1. 9. 2023 činí 15 % p.a.

Daňový subjekt hradí i úrok z posečkané částky upravený v § 253 DŘ stanovující sankci daňovému subjektu v případě dovolení posečkání daně s úhradou daně, protože je i tak v prodlení. Úrok z posečkané částky nevzniká v případě příslušenství daně a jeho výše je odvozena od úroku z prodlení přičemž činí polovinu z daně sankce<sup>8</sup>. Daňový řád slučuje v jeden termín posečkání daně i povolení splátek.

Poslední skupinou jsou úroky, které náležejí daňovému subjektu od správce daně. Ty jsou upraveny v ustanoveních § 253a, § 254 a § 254a DŘ. Jde o úroky z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně a úrok z daňového odpočtu.

Úrok z vratitelného přeplatku dostává daňový subjekt v případě, že správce daně je v prodlení s vrácením přeplatku a zasláním tohoto daňovému subjektu po uplynutí zákonné lhůty.

Úrok z nesprávně stanovené daně<sup>9</sup> je vyplácen daňovému subjektu v případě, že správce daně pochybí v rovině nalézací. Úrok je daňovému subjektu předepsán do evidence daní ve výši repo sazby stanovené ČNB platné pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšené o 8 procentních bodů. Úrok podle § 254 DŘ se zvyšuje na dvojnásobek po dobu vedení exekučního řízení, avšak pouze v rámci časového úseku úročení v základní výši; přitom se neposuzuje neoprávněnost vymáhání. Nespokojenost s přiznaným úrokem daňový subjekt může vyjádřit podáním námítky, kdy proti rozhodnutí o ní se lze odvolat. V případě, že se bude domáhat i náhrady škody, tak se přiznaný úrok na přiznanou škodu započítá. Obecná úprava je v zákoně č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Úrok z daňového odpočtu platí správce daně za zadržování vratek z veřejných rozpočtů zejména ve formě nadměrných odpočtů DPH. Jde o kompenzaci ze strany státu za značnou časovou prodlevu (déle než 4 měsíce) s výplatou finančních prostředků z důvodu neuzavření řízení o odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Výše úroku z daňového odpočtu odpovídá polovině úroku z prodlení (reposazba ČNB platná pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšená o 4 procentní body).

Výše úroků náležejících daňovému subjektu od správce daně byla sjednocena a odpovídá výši úroku z prodlení.

Stimulace z lat. „*stimulatio*“ znamená aktivitu, která podněcuje nebo povzbuzuje k nějaké reakci, chování, činnosti nebo práci zpravidla pozitivní povahy pomocí podnětů (stimulů)<sup>10</sup>. Motivace je na rozdíl od stimulace chápána jako vnitřní stav člověka

<sup>8</sup> NECKÁŘ, Jan. 2022. Daňové úroky a zásada zákazu anatocismu. CPVP. Časopis pro právní vědu a praxi. [online] [cit. 2023-09-11]. Dostupné z: <https://journals.muni.cz/cpvp/article/view/20720/16958>. DOI: <https://doi.org/10.5817/CPVP2022-2-7>.

<sup>9</sup> Dříve úrok z neoprávněného jednání správce daně.

<sup>10</sup> KOLEKTIV AUTORŮ. *Slovník cizích slov*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 251 s. ISBN 80-901647-0-6, s. 223; KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1981. 855 s. ISBN 80-04-26059-4, s. 732; KOLEKTIV AUTORŮ. *Encyklopedický slovník*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 1253 s., s. 1044.

daný přáními, tužbami, úsilím, představou aj., který způsobuje určité chování a aktivitu člověka. Motivace má vnitřní aspekt a stimulace vnější aspekt. Žádoucí účinek má stimul jenom tehdy, pokud je v souladu s motivačním profilem člověka a situací, ve které se nachází. Motivace komplexně integruje psychickou a fyzickou aktivitu člověka směrem k vytyčenému cíli, zde splnění povinnosti ve správě daní. Tabulka níže ukazuje objemy předepsaného příslušenství daně – pokut za posledních 5 let.

**Tab. č. 1. Přehled předepsaných úroků**

Rok	Příslušenství (mil. Kč)	Inkaso (mil. Kč)	Úrok z prodlení (mil. Kč)
2022	156,3	-355,0	6 459,2
2021	- 2 779,3	-2 474,0	8 031,6
2020	- 2 344,6	-2 163,3	10 421,8
2019	4 311	2 592	12 279,4
2018	2 721	4 004	14 200,4

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR<sup>11</sup>

Jak vyplývá z přehledu, úroky představují nemalý zdroj příjmů veřejného rozpočtu. Druh a výše platby za porušení povinnosti, byť nelze jednoznačně prokázat přímou úměru mezi výší platby (stimulem) a motivací plnit daňové povinnosti, má nesporný vliv na plnění nebo neplnění daňové povinnosti skrze nejen vnitřní motivaci (strach z vysoké platby), ale i vnější stimulace (výše, druh platby a její vymáhání) daňového subjektu. Správně nastavené následky porušení povinnosti obecně mají výchovný a také motivující dopad vedoucí k efektivní správě daní. Příkladem je zákon č. 182/2023 Sb., o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů, který nabyl účinnosti 1. července 2023. Tento zákon odpouští mimo jiné příslušenství daně – úrok z prodlení a úrok z posečkané částky, pokud dlužník o to požádá v období od 1. července do 30. listopadu 2023 s tím, že uhradí nedoplatek na dani k rozhodnému dni, tj. 30. září 2022, který s příslušenstvím souvisí. Z nashromážděných dat bohužel

<sup>11</sup> *Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2022* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Vyrocní\\_zpráva\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2022.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Vyrocní_zpráva_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2022.pdf); *Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2021* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2021.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2021.pdf); *Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2020* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2020.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2020.pdf); *Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2019* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2019.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf); *Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2019* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2018.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2018.pdf).



nelze jednoznačně prokázat přímou úměru mezi výší platby (stimulem) a motivací plnit daňové povinnosti.

## PROMINUTÍ ÚROKŮ JAKO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ

Prominutí úroků jako příslušenství daně vzniká ze zákona, který stanovuje jejich sazbu dle § 252 odst. 4 a § 253 odst. 4 DŘ. V rámci prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky správce daně může prominout až 100 % v případě, že prodlení s úhradou došlo z důvodu, který bylo možné ospravedlnit vzhledem k okolnostem. Povinnost úhrady vzniká v případě prodlení delšího než 3 dny, kdy úroky jsou počítány za každý den, kdy dojde k dosažení podmínek pro jejich vznik<sup>12</sup>. Daňový subjekt může žádat o prominutí úroků v případě, že byla zcela uhrazena úročená daň a neexistují jiné okolnosti, které by byly příčinou dalšího úročení. Postupuje se podle pokynu GFR D-58<sup>13</sup>, jenž upravuje různá kritéria, na jejichž základě může být procentuálně snížena částka prominutého úroku. Mezi tato kritéria patří ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 DŘ), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 DŘ) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 DŘ).

Ústavní soud k pojmu „ospravedlnitelný důvod“ vydal usnesení ze dne 14. prosince 2022<sup>14</sup>, kde se stěžovatelka v rámci ústavní stížnosti bránila rozsudku NSS, který zamítl její kasační stížnost o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmu právnických osob. Soud argumentoval, že „*k pozdní úhradě daně stěžovatelky došlo pouze v důsledku omluvitelného omylu - administrativního pochybení v části týkající se účtování opravných položek*“. NSS potvrdil i výklad KS i správce daně, podle kterých takové administrativní pochybení nelze podřadit pod ospravedlnitelný důvod podle § 259b odst. 2 DŘ a dále definovaný v pokynu GFR D-21<sup>15</sup>, který předcházel pokynu D-58. Vedle ospravedlnitelného důvodu stěžovatelka argumentovala svou dosud bezvadnou platební morálkou, řádným plněním veškerých daňových povinností, nepřiměřenou délkou daňové kontroly či přílišnou tvrdostí předepsaného úroku. Ústavní soud souhlasil se závěry NSS, a to že předchází daňová spolehlivost stěžovatelky je obecnou podmínkou, bez které by nebylo možné k prominutí úroku vůbec přistoupit. Otázka případné tvrdosti uplatňovaného úroku se bere v úvahu, až v okamžiku, kdy daňový orgán dospěje k závěru, že jsou dány důvody k prominutí. Délka daňové kontroly je pak pro účely rozhodování o prominutí úroku z prodlení zcela irrelevantní. Ústavní stížnost byla proto odmítnuta.

<sup>12</sup> KOPŘIVA, Miloslav; BREBURDA, Jan; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3.vyd. Ostava, Sagit, 2022. 1296 s. ISBN 978-80-7488-491-7, s. 1222.

<sup>13</sup> NOVOTNÁ, Monika; JORDANOVÁ, Kateřina; KRUPÍČKOVÁ, Lenka; ŠOTNÍK, Jakub a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019. Právní praxe. 280 s. ISBN 978-80-7400-730-9, s. 254.

<sup>14</sup> Viz nález Ústavního soudu ze dne 14. 12. 2022, sp. zn. I. ÚS 3264/22.

<sup>15</sup> Pokyn GFR D-21 k promíjení příslušenství daně č. j.4260/15/7100-40123, platný od 1. 1. 2015. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D-21.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-21.pdf).

Žadatel v řízení o prominutí úroků je povinen uvést v žádosti důvody svého podání podle dispoziční zásady. Důvody uvedené v žádosti mají vliv na následné posouzení správcem daně. Podle rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 7. 2019<sup>16</sup> „*Je to žalobkyně, která je povinna tvrdit ve své žádosti relevantní důvody a současně k nim předložit důkazní prostředky a která nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, bude správce daně nucen žádost zamítnout*“. Správce daně nemá povinnost v případě nedostatečného odůvodnění žádosti vyzývat daňový subjekt k jejímu doplnění.

Úroky jako příslušenství daně mohou vznikat společně s jiným druhem příslušenství. V praxi zejména může jít o případ, kdy jsou úroky vyměřeny společně s penále. Předpoklady pro prominutí penále a úroku z prodlení se však liší. Obě situace není možné hodnotit jako totožný nebo obdobný případ. Absence ospravedlnitelného důvodu představuje překážku pro prominutí úroku z prodlení, avšak prominutí penále nijak nebrání<sup>17</sup>. Správce daně zamítl žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmu právnických osob i na DPH podle § 259b a 259c DŘ. Podle KS správce daně neporušil legitimní očekávání žalobce, když žádosti o prominutí penále v maximální možné míře vyhověl a žádost o prominutí úroku z prodlení zamítl. Svě rozhodnutí odůvodnil tak, že „*Podle § 8 odst. 2 DŘ správce daně dbá na to, aby při rozhodování o skutkově shodných nebo podobných případech nevznikaly nedůvodné rozdíly. Pro rozhodnutí této otázky je proto stěžejní, zda se v případě prominutí penále a prominutí úroku z prodlení jedná o stejný nebo podobný případ.*“

## ZÁVĚR

Řádné plnění daňových povinností a zajištění efektivního výběru daní je životně důležité pro řádné fungování státu a společnosti<sup>18</sup>.

Institut úroků, jak vyplývá z historického rozboru, je tradičním nástrojem uplatňujícím se v daňovém právu a ukládaném za nesplnění peněžitých povinností. Historicky byl upravován v daňových zákonech upravující druh a výběr jednotlivých daní už od vzniku samostatného Československého státu.

Snahy o úpravu institutu úroků v obecných procesních daňových předpisech se objevují až v 50. letech minulého století. Diferenciace úroků je patrná až v obecném procesním předpise, v zákoně o správě daní a poplatků, z 90. let minulého století. Na tuto úpravu navazuje současný daňový řád, který již neupravuje úrok z neoprávněného jednání správce daně nebo dříve používaného pojmu penále či poplatku z prodlení. Neoprávněné jednání správce daně bylo diferencováno a nazváno úrokem z vratitelného přeplatku, úrokem z nesprávně stanovené daně a úrokem z daňového odpočtu.

<sup>16</sup> Viz Rozsudek Krajského soudu v Ostravě-pobočka Olomouc ze dne 17. 07. 2019, č. j. 65 Af 11/2018-47.

<sup>17</sup> Viz Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 01. 2022, č. j. 31 Af 72/2020-42.

<sup>18</sup> Viz náleží Ústavního soudu ze dne 28. 06. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15.

Současná úprava institutu úroků je v daňovém řádu rozšířena a terminologicky sjednocena. Daňový řád s termínem úrok pojí v současné podobě hned několik typů následků porušení povinností v rovině platební a pojmově je provazuje. Jde o úrok z prodlení, úrok z posečkáání zahrnující i povolení splátek, úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně a úrok z daňového odpočtu. Systémově a logicky jsou úroky řazeny do části čtvrté daňového řádu do hlavy upravující úroky.

Historicky se institut úroků vyvíjel, a to z obecné úpravy poplatku z prodlení nebo penále na jednotlivé speciální typy deliktního jednání. Mezníkem ve vývoji byla změna společenského zřízení spolu s daňovou reformou v 90. letech minulého století.

Recentní stav vyplývající z deskripce a analýzy současné právní úpravy ukazuje, že úprava následků za porušení povinností v rovině platební – úroků je více než dostatečná a že pokrývá všechny typy deliktního jednání. Autorka spatřuje v této úpravě nesporný přínos v podobě odstraňování mezer v právních předpisech a zajištění perfectnosti daných ustanovení. Jako efektivní spatřuje i sjednocení úrokové sazby.

Stimulační funkce „*explicite*“ je zřejmá v úpravě daňového řízení z 50. a 60. let. Recentní úprava ji obsahuje „*implicit*“ a lze ji spatřovat ve výši, diferenciaci úroků a možnosti prominutí (odpuštění) příslušenství. Vztah mezi stimulem a motivací plnit řádně a včas platební povinnosti ve správě daní nemá přímou úměru a nelze ho přesně z dostupných dat kvantifikovat ani prokázat. Sjednocená výše úroků, jak je v současné úpravě nastavena, vzhledem k vývoji repo sazby je odpovídající, co do stimulů daní platit řádně a včas. Historická analýza institutu úroků včetně prokazování stimulační funkce by si zasloužila obsáhlejší analýzu, která by však přesáhla možnosti tohoto článku. Nicméně bylo prokázáno, že i opatření v podobě příslušenství se legislativně vyvíjelo a že v sobě nese i vyšší principy vedoucí k naplnění funkcí veřejných financí. Do výzkumu by bylo vhodné začlenit i další vědní obory zejména sociologii, ekonomii, politologii k prokázání vlivu výše příslušenství na stimulaci a motivaci plnit povinnosti ve správě daní.

## ZDROJE

### Literatura

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a kol. 3. vyd. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2022. ISBN 978-80-7380-881-5.

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. 3. vyd. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. 494 s. ISBN 978-80-7380-796-2.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Slovník cizích slov*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 251 s. ISBN 80-901647-0-6.

KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1981. 855 s. ISBN 80-04-26059-4.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Encyklopedický slovník*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 1253 s.

KOPŘIVA, Miloslav; BREBURDA, Jan; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3.vyd. Ostrava, Sagit, 2022. 1296 s. ISBN 978-80-7488-491-7.

MADAR, Zdeněk a kol. *Slovník českého práva*. II. díl. Praha: Linde, 1995. ISBN 80-85647-62-1.

NECKÁŘ, Jan. 2022. Daňové úroky a zásada zákazu anatocismu. CPVP. Časopis pro právní vědu a praxi. [online] [cit. 2023-09-11]. Dostupné z: <https://journals.muni.cz/cpvp/article/view/20720/16958>. DOI: <https://doi.org/10.5817/CPVP2022-2-7>.

NOVOTNÁ, Monika; JORDANOVÁ, Kateřina; KRUPÍČKOVÁ, Lenka; ŠOTNÍK, Jakub a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019. Právní praxe. 280 s. ISBN 978-80-7400-730-9.

PRŮCHA, Petr; POMAHAČ, Richard. *Lexikon správní právo*. Praha: Sagit, 2002. ISBN 978-80-7208-314-7.

*Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2022* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Vyrocní\\_zpráva\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2022.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Vyrocní_zpráva_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2022.pdf).

*Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2021* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2021.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2021.pdf).

*Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2020* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2020.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2020.pdf).

*Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2019* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2019.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf).

*Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2018* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2018.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2018.pdf).

## **Právní předpisy**

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a o změně dalších souvisejících zákonů.

Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

Vyhláška ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků.

Vyhláška č. 162/1953 Ú. l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů.

Metodický pokyn ke změnám aplikace úroku daňového odpočtu podle § 254a DŘ, ve znění účinném od 1. 1. 2021.

Pokyn GFŘ D-21 k promíjení příslušenství daně, č. j. 4260/15/7100-40123, platný od 1. 1. 2015.

## **Judikatura**

Nález Ústavního soudu ze dne 28. 06. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15

Nález Ústavního soudu ze dne 14. 12. 2022, sp. zn. I. ÚS 3264/22.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 01. 2010, čj. 5 Afs 16/2009-109.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, 4 Afs 210/2014 – 57.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě-pobočka Olomouc ze dne 17. 07. 2019, č. j. 65 Af 11/2018-47.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 01. 2022, č. j. 31 Af 72/2020-42

**Petra Kerndlová<sup>1</sup>**

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0000-0001-9167-5860

palinkovap@prf.cuni.cz

## **DIGITALIZACE A ELEKTRONIZACE SPRÁVY DANÍ BĚHEM PANDEMIE KORONAVIRU V ČESKÉ REPUBLICE**

### **ABSTRAKT**

Cílem příspěvku je odpovědět na otázku: Jaký vliv měla pandemie koronaviru na digitalizaci a elektronizaci správy daní v České republice? Analytickým přístupem jsou identifikovány změny přijaté během pandemie koronaviru, které ovlivnily digitalizaci a elektronizaci správy daní. Následně jsou tyto změny posouzeny z hlediska konkrétních dopadů na digitalizaci a elektronizaci, a také zda byla pandemie důvodem jejich přijetí. Příspěvek vyvrací hypotézu, že pandemie koronaviru měla pozitivní vliv na digitalizaci a elektronizaci správy daní a dochází k závěru, že pandemie koronaviru neměla na přijetí opatření v oblasti správy daní vedoucích k digitalizaci a elektronizaci v zásadě žádný vliv.

**Klíčová slova:** digitalizace; správa daní; pandemie koronaviru

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.8>

## **DIGITALIZATION AND ELECTRONIZATION OF TAX ADMINISTRATION DURING THE CORONAVIRUS PANDEMIC IN THE CZECH REPUBLIC**

### **ABSTRACT**

The aim of this paper is to answer the question: What impact did the coronavirus pandemic have on the digitalization and electronization of tax administration in the Czech Republic? An analytical approach is used to identify the changes adopted during the coronavirus pandemic that affected the digitalization and electronization of tax administration. These changes are then assessed in terms of their specific impacts on digitalization and computerisation and whether the pandemic was the reason for their adoption. The paper falsifies the hypothesis that the coronavirus pandemic had a positive effect on the digitalisation and electronization of tax administration and concludes that the coronavirus pandemic had essentially no effect on the tax administration measures taken leading to digitalization and electronization.

**Keywords:** digitalization; tax administration; coronavirus pandemic

---

<sup>1</sup> Mgr. Petra Kerndlová, působí jako doktorandka na katedře finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast daňového práva.

## ÚVOD

Pandemie koronaviru měla nejenom v České republice, ale i celosvětově významné dopady do nejrůznějších oblastí jako je zdravotnictví, ekonomika, duševní zdraví, ale i právo. Jedním z právních odvětví, ve kterém docházelo během pandemie koronaviru ke změnám, bylo i právo daňové. Změny v oblasti daňového práva byly jak v právu daňovém hmotném, tak procesním. V tomto příspěvku se zaměřím pouze na takové změny, které byly přijaty v oblasti práva procesního a z nich identifikuji ta opatření, která měla vliv na elektronizaci či digitalizaci správy daní v České republice.

Ačkoliv téma právních změn vyvolaných pandemií koronaviru není zcela nové, dle autorky příspěvku není literatura na dané téma dostatečná. Literatura, která v současné době existuje, se dá rozdělit do dvou množin. První množina je tvořena zejména články<sup>2,3</sup>, které se věnují jednotlivým opatřením v oblasti daňového práva během pandemie koronaviru. Tyto články nemají v zásadě ambici sledovat v přijatých opatřeních nějaký trend (například digitalizaci správy daní), ale spíše se zaměřují na zodpovězení otázky, zda přijaté změny souvisely s pandemií koronaviru, nebo zda jejich přijetí bylo pouze politicky motivované. Do druhé množiny spadají výstupy<sup>4,5,6,7,8</sup> obecně se zabývající vývojem digitalizace a elektronizace ve správě daní. Nicméně dle autorky neexistuje odborná literatura, která by právě téma digitalizace a elektronizace správy daní s pandemií koronaviru propojovala a blíže se zabývala jejich vztahem.

- 
- <sup>2</sup> BOHÁČ, Radim. Změny daňového práva v České republice jako řešení koronavirové krize?. In: ŠTRKOLEC, M., VARTAŠOVÁ, A., STOJÁKOVÁ, M. a S. SIMIČ, eds. *Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: ŠafárikPress, 2021, s. 65–84. ISBN 978-80-574-0043-1. DOI: <https://doi.org/10.33542/SCD21-0043-1-03>
  - <sup>3</sup> RADVAN, Michal a Tereza SVOBODOVÁ. Reformy daňového práva v (ne)souvislosti s covid-19. *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2021, č. 2, s. 69–84. ISSN 1339-3995. DOI: <https://doi.org/10.33542/SIC2021-2-06>
  - <sup>4</sup> TULÁČEK, Michal. *Právní aspekty elektronizace správy daní* [online]. Praha, 2019 [cit. 21-09-2023]. Rigorózní práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta. Dostupné z: <https://dspace.cuni.cz/bitstream/handle/20.500.11956/111566/140077400.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
  - <sup>5</sup> KOLBENHAYEROVÁ, Katarína a Tereza KŘÍŽOVÁ. Digitalization of Czech Republic administration and its effects not only on tax administration. *Financial Law Review*. 2021, **21**(1), s. 31–46. e-ISSN 2299-6834. DOI: <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.21.003.13286>
  - <sup>6</sup> KŘÍŽOVÁ, Tereza a Katarína KOLBENHAYEROVÁ. Challenges with the digitalization of the tax administration during pandemic covid-19 – case study of the Czech Republic. In: *International Congress of Youth Scientists*. Moscow: Moscow State University, 2021, s. 134–139. e-ISSN 978-5-317-06721-2. DOI: <https://doi.org/10.29003/m2521.978-5-317-06721-2>
  - <sup>7</sup> KOLBENHAYEROVÁ, Katarína a Tereza HOMA. Digitalization in public administration and its trends. *Institutiones Administrationis – Journal of Administrative Sciences*. 2022, **2**(1), s. 24–35. e-ISSN 2786-1929. DOI: <https://doi.org/10.54201/iajas.v2i1.24>
  - <sup>8</sup> BLECHOVÁ, Beáta a Šárka SOBOTOVIČOVÁ. Digitalizace Finanční správy České republiky. *Acta academica karviniensia*. 2022, **XXII**(1), s. 22–30. e-ISSN 2533-7610. DOI: <https://doi.org/10.25142/aak.2022.002>

Autorka má za to, že právě zkoumání vztahu pandemie koronaviru, jakožto krize svého druhu, a opatření přijatých k digitalizaci či elektronizaci správy daní může být velmi přínosné. Krize, v tomto případě pandemie koronaviru, může sloužit jako akcelérátor změn v oblastech, které dlouhodobě zaostávají.

Tento příspěvek si klade za cíl odpovědět na výzkumnou otázku: **Jaký vliv měla pandemie koronaviru na digitalizaci a elektronizaci správy daní v České republice?** K zodpovězení výzkumné otázky si autorka stanovila hypotézu, že **pandemie koronaviru měla na digitalizaci a elektronizaci správy daní vliv pozitivní**. Pozitivní vliv je zde použit ve smyslu, že pandemie koronaviru přispěla k přijetí legislativních či nelegislativních opatření vedoucích k rozvoji a zvýšení stupně digitalizace či elektronizace. Opatření přijímaná v souvislosti s pandemií koronaviru (i mimo oblast daňového práva) měla za cíl buď omezit styk osob (například zákaz akcí s účastí nad určitý počet osob či uzavření obchodů) nebo zmírnit ekonomické dopady pandemie. Při stanovení hypotézy autorka vycházela z předpokladu, že opatření přijímaná v oblasti správy daní budou sledovat trend digitalizace a elektronizace, aby došlo k minimalizaci styku osob (například snížením počtu osoby řešících své problémy přímo na finančních úřadech) či zmírnění negativních ekonomických dopadů pandemie (například pokud díky zefektivnění postupů při správě daní dojde ke snížení administrativní zátěže).

## METODOLOGIE

Výzkum výše nastíněného tématu bude autorka provádět doktrinárním přístupem, a to metodou popisnou a zejména metodou analytickou. Pomocí popisné metody, spočívající v uspořádání informací získaných z různých zdrojů a jejich deskripci vlastními slovy autora<sup>9</sup>, jsou vysvětleny pojmy relevantní pro zkoumanou problematiku a představen výčet opatření přijatých během pandemie koronaviru majících vztah ke správě daní. Následně je pomocí analytické metody, která mimo jiné systematizuje a třídí platné právo<sup>10</sup>, výčet opatření redukován pouze na ta opatření, která v sobě mají prvek digitalizace a/nebo elektronizace. Vybraná opatření jsou dále podrobena analýze dle dvou parametrů: 1) zda měla pozitivní dopad na digitalizaci či elektronizaci správy daní a 2) zda jejich přijetí souviselo s překlenutím dopadů pandemie koronaviru.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

Pro správné vymezení výzkumu, který je předmětem tohoto příspěvku, je třeba si nejdříve definovat, jakým způsobem autorka chápe relevantní pojmy – správa daní, pandemie koronaviru, digitalizace a elektronizace. Finanční teorie správu daní chápe jako zákonem upravený proces, který stanovuje, jakým způsobem má být daň nalezena

---

<sup>9</sup> BOBEK, Michal. Výzkum v právu: reklama na Nike anebo kvantová fyzika? *Jurisprudence*. 2016, **25**(6), s. 4. ISSN 1802-3843.

<sup>10</sup> Tamtéž.



a uhrazena<sup>11</sup>. Pojem správa daní je legislativně vymezen v daňovém řádu jako „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“<sup>12</sup>. Jelikož se materiálně tato dvě vymezení příliš neliší bude autorka pojem správy daní dále používat v tomto smyslu. Pandemie koronaviru byla Světovou zdravotnickou organizací vyhlášena 11. března 2020 a hned následující den vyhlásila vláda ČR nouzový stav. Konec období pandemie koronaviru není jednoduché definovat. Poslední nouzový stav v České republice vyhlášený v souvislosti s pandemií koronaviru skončil 26. listopadu 2021, nicméně Světová zdravotnická organizace zrušila globální stav zdravotní nouze až 5. května 2023 a podle všeho s nastupujícím podzimem přichází i nová vlna koronaviru. Pro účely tohoto příspěvku bude autorka období pandemie koronaviru v České republice chápat jako dobu od vyhlášení prvního nouzového stavu v souvislosti s pandemií, 12. března 2020, až do konce posledního nouzového stavu, 26. listopadu 2021.

Dle Akademického slovníku současné češtiny<sup>13</sup> pojem digitalizace znamená „*převod dat, informací, celých dokumentů na digitální, číslcové vyjádření*“. Elektronizaci správy daní Tuláček<sup>14</sup> chápe jako jev související „*s používáním informačních a komunikačních technologií při správě daní*“. Tedy zatímco digitalizace je proces, kdy dochází k přechodu dat z analogového do digitálního světa, tak v případě elektronizace se jedná o využití již existujících digitálních dat a technologií za účelem zvyšování efektivity. Cílem digitalizace, elektronizace a eGovernmentu obecně je vyšší efektivita vnitřních procesů orgánů veřejné moci (např. efektivní práce s elektronickými dokumenty) a zjednodušení komunikace mezi správcem daně (možnost elektronické komunikace) a soukromými subjekty<sup>15</sup>.

Za pomoci výše uvedených definic relevantních pojmů, lze cíl výzkumu blíže vymezit jako zkoumání otázky, zda přijetí opatření v období od 12. března 2020 do 26. listopadu 2021, jejichž důsledkem byl přesun dat z analogové roviny do roviny digitální či využívání již existujících dat a technologií, mělo původ v pandemii koronaviru.

Z opatření přijatých během pandemie koronaviru, která mají prvek digitalizace a/nebo elektronizace správy daní, autorka jako relevantní identifikovala 1) novelu<sup>16</sup>

<sup>11</sup> KARFÍKOVÁ, Marie a Radim BOHÁČ. Daňové právo. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 165. ISBN 978-80-7552-935-0.

<sup>12</sup> § 2 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>13</sup> Akademický slovník současné češtiny: digitalizace. In: *slovníkcestiny.cz* [online] (2017–2023). Praha: Ústav pro jazyk český AV ČR, [cit. 2023-09-21]. Dostupné z: <https://slovníkcestiny.cz/heslo/digitalizace/0/16866>.

<sup>14</sup> TULÁČEK, Michal. *Právní aspekty elektronizace správy daní* [online]. Praha, 2019 [cit. 21-09-2023]. Rigorózní práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, s. 24. Dostupné z: <https://dspace.cuni.cz/bitstream/handle/20.500.11956/111566/140077400.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

<sup>15</sup> MATES, Pavel a Vladimír SMEJKAL. *E-government v České republice: Právní a technologické aspekty*. 2. podst. přepr. a rozš. vyd. Praha: Leges, 2012, s. 40. ISBN 978-80-87576-36-6.

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

daňového řádu označovanou jako MOJE<sup>17</sup> daně a 2) pozastavení systému elektronické evidence tržeb (EET)<sup>18</sup>.

Základními pilíři projektu MOJE daně je podpora elektronizace, zjednodušení kontrolních postupů, revize sankčního systému a vracení daňového odpočtu.<sup>19</sup> Prvek elektronizace lze najít (i podle názvu) v rámci prvního pilíře, který spočívá v nahrazení zastaralého systému ADIS modernějším a uživatelsky přívětivějším daňovým portálem *MOJE daně*, umožňujícím lepší komunikaci se správcem daně a rozšíření způsobů pro přihlášení se do daňového portálu (například i bankovní identitou), prodloužení lhůt pro plnění daňových povinností, pokud jsou činěny elektronicky, a spuštění DIS+ (vylepšená a rozšířená verze původní daňové informační schránky), ke kterému došlo přesně rok po spuštění portálu *MOJE daně*.

Povinnost elektronické evidence tržeb byla v České republice zavedena už od 1. prosince 2016, nicméně pro poplatníky v tzv. 3. a 4. vlně měla začít platit až od 1. května 2020. Na začátku pandemie byl nicméně přijat zákon, který odložil start 3. a 4. vlny až na dobu 3 měsíců po skončení nouzového stavu a zároveň na stejné období zprostil povinné subjekty evidenční povinnosti a povinnosti umístit informační oznámení. Toto pozastavení bylo postupně prodlouženo až do 31. prosince 2022, a nakonec byla s účinností k 1. lednu 2023 EET zrušena<sup>20</sup>. Smyslem EET byla digitalizace informací v souvislosti s hotovostními transakcemi a online přístup správce daně k těmto údajům, za účelem zvýšení efektivity výběru daní a kontroly plnění povinností. Pozastavením a následným zrušením EET tak došlo ve vztahu k hotovostním platbám k návratu do analogové roviny, což mělo vliv na míru digitalizace i elektronizace správy daní.

Tato vybraná opatření, MOJE daně a pozastavení EET, byla následně analyzována z hlediska výše stanovených parametrů. Pomocí prvního parametru bylo vyhodnoceno, jaký měla opatření dopad na digitalizaci či elektronizaci správy daní. V případě projektu MOJE daně se dá shrnout, že jeho celkový efekt byl rozhodně pozitivní. Dokládají to mimo jiné i informace o podaných příznáních k dani z příjmů (právnických i fyzických osob). Je možné vidět, že poměr elektronicky podaných příznání vůči příznáním podaným v listinné podobě roste, což znamená, že poplatníci více využívají elektronických platforem při správě daní. To dokládá i skutečnost, že si DIS+ založilo přes půl milionu uživatelů.<sup>21</sup> Je tedy možné říct, že novela MOJE daně pozitivně přispěla k digitalizaci i elektronizaci správy daní.

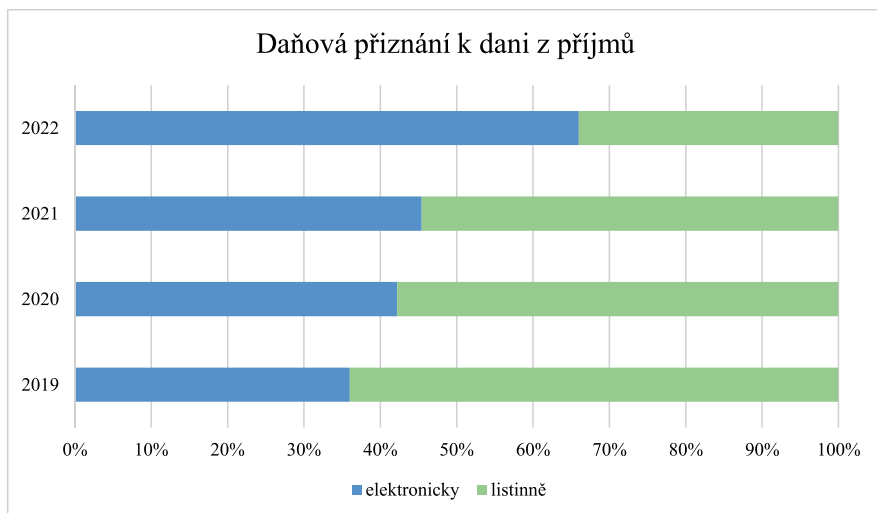
<sup>17</sup> Jedná se o zkratku ze slov MOderní a JEdnoduché.

<sup>18</sup> Zákonem č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>19</sup> VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 Dz.

<sup>20</sup> Zákonem č. 458/2022 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

<sup>21</sup> BARÁKOVÁ, Hana. Portál MOJE daně slaví dva roky. DIS+ využívá více než půl milionu uživatelů. In: *financnisprava.cz* [online]. 28. 2. 2023 [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz>



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat Finanční správy ČR

V případě EET byl dopad na míru digitalizace a elektronizace opačný, tedy negativní. V důsledku zavedení EET musely subjekty realizovat svoji záznamní povinnost elektronicky i u většiny hotovostní plateb, což pozastavením (a následným zrušením) EET odpadlo. Jelikož jedním z účelů přijetí EET bylo získání komplexního pohledu na majetkové toky poplatníků, lze předpokládat, že pozastavením systému EET klesla efektivita kontroly daní.

Z hlediska druhého parametru bylo posuzováno, zda přijetí vybraných opatření souviselo s překlenutím dopadů pandemie koronaviru. Projekt MOJE daně byl připravovaný ještě dávno před začátkem pandemie. Jeho realizaci měla i vláda ve svém programovém prohlášení.<sup>22</sup> Portál *MOJE daně* měl nahradit zastaralý a kritizovaný<sup>23</sup> portál ADIS. Ačkoliv by se z průběhu legislativního procesu této novely mohlo zdát, že pandemie koronaviru alespoň zrychlila jeho přijetí, neboť si zákonodárce uvědomil potřebu digitální společnosti, není tomu tak. Novela byla přijata v Poslanecké sněmovně už v prvním čtením pouze díky tomu, že vláda představila kompromisní návrh zákona

va.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2023/portal-moje-dane-slavi-dva-roky.

<sup>22</sup> Programové prohlášení vlády České republiky. Praha. In: *vlada.cz* [online], 2018 [cit. 2023-09-21]. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/assets/jednani-vlady/programove-prohlaseni/Programove-prohlaseni-vlady-cerven-2018.pdf>.

<sup>23</sup> NKÚ. *Kontrolní závěr z kontrolní akce 18/07 Informační podpora agendy daňového řízení*. Praha, 2019. Schválené usnesením kolegia NKÚ č. 7/IV/2019 ze dne 25. 3. 2019. Dostupné také z: <https://www.nku.cz/assets/kon-zavery/K18007.pdf>.

obsahující i připomínky opozice, které v původním návrhu novely nechtěla odsouhlasit. Přijetí novely MOJE daně tedy nesouviselo s pandemií koronaviru.

U pozastavení EET je situace o něco složitější, jelikož vláda opakovaně uváděla, že tento krok má za cíl omezit návštěvy finančních úřadů a snížení administrativních povinností poplatníků po dobu trvání nouzového stavu (vyhlášeného z důvodu pandemie).<sup>24</sup> Nicméně toto pozastavení EET trvalo ve výsledku až do 31. prosince 2022 a od 1. ledna 2023 bylo EET zrušeno úplně. Autoři<sup>25</sup> se shodují na tom, že materiálně se nejednalo o změnu související s pandemií a spíše se jednalo o snahu dostat volební lístky od voličů, kteří jsou odpůrci EET. K tomuto názoru se přiklání i autorka. Ačkoliv tedy formálně pozastavení EET souviselo s překlenutím dopadů pandemie koronaviru, materiálně tomu tak nebylo a jednalo se o formu politického boje o voliče.

Lze shrnout, že ani jedno z vybraných opatření – MOJE daně a pozastavení EET – zároveň nespĺňuje oba zvolené parametry.

## DISKUSE

Vedle vybraných opatření, která byla způsobilá mít vliv na digitalizaci či elektronizaci správy daní, byla během pandemie koronaviru přijata i některá další opatření, která ovšem autorka neidentifikovala jako relevantní. Zavedením paušální daně<sup>26</sup> došlo k sjednocení správy daně z příjmů fyzických osob a veřejných pojistných, což správu daní (a odvod pojistných) zjednodušilo a zefektivnilo, nicméně autorka v paušální dani nevidí krok k digitalizaci či elektronizaci. Dále byl přijat zákon č. 335/2020 Sb., o mezinárodní spolupráci při řešení daňových sporů v Evropské unii, který umožňuje zahájit harmonizovaný postup, při kterém bude řešena sporná otázka ohledně výkladu a uplatňování smluv o zamezení dvojímu zdanění; ani v tomto opatření autorka neidentifikovala prvek digitalizace či elektronizace. Dalším přijatým opatřením jsou vyhlášky o formulářových podáních<sup>27</sup>, v nichž je stanoven formát a vzory daňových

<sup>24</sup> VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 137/2020 Sb., některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, č. 137/2020 Dz.

<sup>25</sup> např. BOHÁČ, Radim. Změny daňového práva v České republice jako řešení koronavirové krize?. In: ŠTRKOLEC, M., VARTAŠOVÁ, A., STOJÁKOVÁ, M. a S. SIMIČ, eds. *Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb - COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: SafárikPress, 2021, s. 65–84. ISBN 978-80-574-0043-1. DOI: <https://doi.org/10.33542/SCD21-0043-1-03>; RADVAN, Michal a Tereza SVOBODOVÁ. Reformy daňového práva v (ne)souvislosti s covid-19. *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2021, č. 2, s. 69–84. ISSN 1339-3995. DOI: <https://doi.org/10.33542/SIC2021-2-06>

<sup>26</sup> Zákonem č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní.

<sup>27</sup> Jedná se o vyhlášku č. 454/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň silniční, vyhlášku č. 455/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z hazardních her, vyhlášku č. 456/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z nemovitých věcí, vyhlášku č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty, vyhlášku č. 458/2020 Sb., o některých formulářových podáních v oblasti působnosti orgánů Celní správy České republiky, vyhlášku č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z příjmů a vyhláška č. 610/2020 Sb., kterou se mění některé vyhlášky v oblasti působnosti orgánů Celní správy České republiky.

tiskopisů. Ačkoliv by se na první pohled mohlo zdát, že toto opatření směřuje k elektronizaci správy daní, není tomu tak. Vyhlášky jsou reakcí na náleze Ústavního soudu Pl. ÚS 19/17, který říká, že obsah tiskopisů může být stanoven pouze právním předpisem, a nikoliv pokyny Generálního finančního ředitelství jako tomu bylo doposud, neboť u pokynů není možné provést abstraktní kontrolu ústavnosti. Poslední opatření v oblasti správy daní, která nevedou k digitalizaci či elektronizaci, byla přijata formou rozhodnutí o hromadném prominutí daně nebo příslušenství daně podle § 260 daňového řádu. Jednalo se zejména o prominutí pokuty a úroků dle daňového řádu za opoždění tvrzení a uhrazení daní z příjmů a také daně z nemovitých věcí, což materiálně prodloužilo termíny pro podání daňového přiznání a úhradu daně.

Před pandemií koronaviru patřila Česká republika v míře digitalizace státu k nejméně rozvinutým zemím Evropské unie. Souhrnná zpráva o digitalizaci veřejné správy ČR<sup>28</sup> z roku 2019 uvádí, že ačkoliv je podpora digitální společnosti prioritou řady vlád, výsledky tomuto neodpovídají a zpřístupněné online služby nejsou dostatečně využívány. Podobně se k tomuto NKÚ staví i ve svém kontrolním závěru z kontrolní akce Informační podpora agendy daňového řízení.<sup>29</sup> Uvádí tam, že informační systém ADIS používaný pro podporu správy daní je jedním z nejzastaralejších informačních systémů státu a financování jeho provozu a rozšiřování je neúčelné, neekonomické a neefektivní. Nicméně pro digitalizaci a elektronizaci správy daní (a obecněji i veřejné správy) byly roky 2019–2021 skutečně důležité. Byla přijata tzv. digitální ústava<sup>30</sup>, která upravuje mimo jiné právo fyzických a právnických osob na poskytnutí digitálních služeb orgány veřejné moci, činit digitální úkony a povinnost orgánů veřejné moci poskytovat digitální služby. Následně byl konečně schválen<sup>31</sup> a realizován projekt SONIA, který zakotvuje tzv. bankovní identitu. Prostřednictvím bankovní identity, využívající přihlašovací metody jako do internetového bankovníctví, osoby získaly bezplatný přístup k elektronicky poskytovaným službám státu. I díky těmto změnám (společně s opatřeními přijatými během pandemie) došlo ke zvýšení indexu DESI za rok 2022 v sekci 4a1 uživatelů elektronických veřejných služeb na hodnotu 76 %, což je o 12 procentních bodů více oproti předchozímu roku a 11 procentních bodů nad unijním průměrem.<sup>32</sup> Lze tedy konstatovat, že i přijetí novely daňového

<sup>28</sup> NKÚ. Souhrnná zpráva o digitalizaci veřejné správy v ČR. In: *nku.cz* [online]. Praha, 2019 [cit. 2023-09-19]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-o-digitalizaci-verejne-spravy.pdf>.

<sup>29</sup> NKÚ. *Kontrolní závěr z kontrolní akce 18/07 Informační podpora agendy daňového řízení*. Praha, 2019. Schválené usnesením kolegia NKÚ č. 7/IV/2019 ze dne 25. 3. 2019. Dostupné také z: <https://www.nku.cz/assets/kon-zavery/K18007.pdf>.

<sup>30</sup> Zákon č. 12/2020 Sb., o právu na digitální služby, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>31</sup> Zákonem č. 49/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>32</sup> EVROPSKÁ KOMISE. *Index digitální ekonomiky a společnosti (DESI) 2022: Česko*. Brusel, 2022. Dostupné také z: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/cs/library/digital-economy-and-society-index-desi-2022>.

řádu MOJE daně je součástí většího trendu digitalizace a elektronizace správy daní. Nicméně ačkoliv byly tyto změny přijaty a uváděny do praxe v době pandemie, tak pandemie koronaviru nebyla důvodem jejich implementace.

**Hypotéza**, že pandemie koronaviru měla na digitalizaci a elektronizaci správy daní vliv pozitivní, **byla vyvrácena**. Ačkoliv novela daňového řádu MOJE daně a pozastavení EET měly dopad do oblasti digitalizace a elektronizace správy daní, jako dopad pozitivní autorka vyhodnotila pouze novelu MOJE daně. Nicméně s ohledem na skutečnost, že novela MOJE daně nebyla přijata (a ani nebylo její přijetí zrychleno) za účelem překlenutí dopadů pandemie koronaviru, nelze ani v tomto případě hovořit o pozitivním vlivu pandemie koronaviru na digitalizaci a elektronizaci správy daní. Jelikož hypotéza o pozitivním vlivu pandemie byla vyvrácena, nabízí se alternativní hypotéza, zda tedy byl vliv pandemie negativní. I tuto hypotézu je třeba vyvrátit, neboť ačkoliv bylo pozastavení EET negativním jevem ve vztahu k digitalizaci a elektronizaci správy daní, tak se opět (materiálně) nejednalo o opatření přijaté za účelem překlenutí dopadů pandemie koronaviru. Na výzkumnou otázku: **Jaký vliv měla pandemie koronaviru na digitalizaci a elektronizaci správy daní v České republice?** lze odpovědět, že vliv pandemie koronaviru na přijatá opatření vedoucí k digitalizaci či elektronizace správy daní v České republice nebyl v zásadě žádný, respektive nebyl identifikován.

Tento výzkum se zaměřoval pouze na to, zda přijetí opatření, která ovlivnila digitalizaci a elektronizaci správy daní v České republice, měla původ v pandemii koronaviru. Předmětem výzkumu tedy nebylo šetření úrovně digitalizace a elektronizace správy daní během pandemie v praxi, tedy toho, jak se v důsledku pandemie koronaviru změnilo chování správců daně a daňových subjektů při správě daní, na což by bylo vhodné se v dalším výzkumu zaměřit.

Během diskuze následující po příspěvku bylo ze strany účastníků konference uvedeno, že zejména v praxi při správě daní se začala využívat řada nástrojů spočívajících v digitalizaci dílčích postupů, které usnadnili komunikaci se správcem daně. Jednalo se například o komunikaci prostřednictvím videokonferenčního zařízení, a to nejen při komunikaci mezi jednotlivými pracovníky v rámci správce daně, ale i s daňovým subjektem. Dalším opatřením, které usnadnilo komunikaci se správcem daně (ačkoliv se opět nejednalo o legislativní opatření či individuální správní akt) při podávání žádosti o kompenzační bonus, bylo spuštění webové aplikace, ke kterému došlo na konci roku 2021. Tato webová aplikace značně usnadnila žadatelům o kompenzační bonus podání žádosti díky tomu, že je explicitně provedla jednotlivými kroky či náležitostmi a zároveň snížila počet vadných (zejména neúplných) žádostí o kompenzační bonus, čímž ulehčila i práci správce daně.

## ZÁVĚR

V úvodu tohoto příspěvku si autorka položila výzkumnou otázku: **Jaký vliv měla pandemie koronaviru na digitalizaci a elektronizaci správy daní v České republice?** K zodpovězení této otázky si nejdříve definovala důležité pojmy, aby bylo možné více přiblížit předmět výzkumu. Následně ze změn přijatých v oblasti správy daní během pandemie koronaviru vybrala ty změny, které mají prvek digitalizace a/nebo elektronizace správy daní; novelu daňového řádu MOJE daně a pozastavení EET. Tato vybraná opatření byla podrobena analýze ze dvou hledisek. Prvním hlediskem bylo, zda opatření mělo pozitivní dopad na digitalizaci či elektronizaci správy daní. Jako opatření s pozitivním dopadem byla vyhodnocena jenom novela MOJE daně. Druhým hlediskem bylo, zda přijetí opatření souviselo s překlenutím dopadů pandemie koronaviru. Zde ani jedna z vybraných změn, nebyla posouzena jako opatření sloužící k překlenutím dopadů pandemie koronaviru.

Z uvedeného vyplývá, že je třeba zamítnout původní hypotézu, že pandemie koronaviru měla na digitalizaci a elektronizaci správy daní vliv pozitivní. Jelikož nebylo identifikováno žádné opatření, jehož přijetí souviselo s překlenutím dopadů pandemie koronaviru, dochází autorka k závěru, že vliv pandemie koronaviru na digitalizaci a elektronizaci daní v České republice je v zásadě žádný, respektive na základě provedeného výzkumu nebyl vliv identifikován.

Tento závěr lze odůvodnit více způsoby. Dle autorky nejpravděpodobnějším odůvodněním je, že se zákonodárce přípravou a přijetím SONIA projektu a projektu MOJE daně legislativně vyčerpal. Úroveň eGovernmentu a (ne)vyspělost digitálního státu nejenom v oblasti správy daní byly dlouhodobě kritizovány. Přijetí novely MOJE daně a bankovní identity byly v této oblasti malou revolucí, která ulehčila realizaci podání vůči správci daně a komunikaci s ním. Ačkoliv byla pandemie koronaviru příležitostí pro prohloubení digitalizace a elektronizace správy daní, tak zákonodárce této příležitosti nevyužil. Nicméně během pandemie koronaviru byla identifikována zvýšená digitální aktivita v řadě odvětví<sup>33</sup>, která se mohla projevit i změnou chování subjektů v digitálním prostoru při správě daní.

---

<sup>33</sup> ODBOR DIGITÁLNÍ EKONOMIKY A CHYSTRÉ SPECIALIZACE. Zasedání Výkonného výboru pro digitální ekonomiku a společnost. In: *mpo.cz* [online]. 25. 1. 2021 [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/digitalni-spolecnost/zasedani-vykonneho-vyboru-pro-digitalni-ekonomiku-a-spolecnost--259120/>.

## ZDROJE

### Literatura

BOBEK, Michal. Výzkum v právu: reklama na Nike anebo kvantová fyzika? *Jurisprudence*. 2016, **25**(6), s. 3-10. ISSN 1802-3843.

BOHÁČ, Radim. Změny daňového práva v České republice jako řešení koronavirové krize?. In: ŠTRKOLEC, M., VARTAŠOVÁ, A., STOJÁKOVÁ, M. a S. SIMIČ, eds. *Zdaňovanie virtuálnych platidiel a digitálnych služieb – COVID-19 a iné aktuálne výzvy pre daňové právo*. Košice: ŠafárikPress, 2021, s. 65-84. ISBN 978-80-574-0043-1. DOI: <https://doi.org/10.33542/SCD21-0043-1-03>

BLECHOVÁ, Beáta a Šárka SOBOTOVIČOVÁ. Digitalizace Finanční správy České republiky. *Acta academica karviniensia*. 2022, **XXII**(1), s. 22–30. e-ISSN 2533-7610. DOI: <https://doi.org/10.25142/aak.2022.002>

KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.

KOLBENHAYEROVÁ, Katarína a Tereza HOMA. Digitalization in public administration and its trends. *Institutiones Administrationis – Journal of Administrative Sciences*. 2022, **2**(1), s. 24–35. e-ISSN 2786-1929. DOI: <https://doi.org/10.54201/iajas.v2i1.24>

KOLBENHAYEROVÁ, Katarína a Tereza KŘÍŽOVÁ. Digitalization of Czech Republic administration and its effects not only on tax administration. *Financial Law Review*. 2021, **21**(1), s. 31–46. e-ISSN 2299-6834. DOI: <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.21.003.13286>

KŘÍŽOVÁ, Tereza a Katarína KOLBENHAYEROVÁ. Challenges with the digitalization of the tax administration during pandemic covid-19 – case study of the Czech Republic. In: *International Congress of Youth Scientists*. Moscow: Moscow State University. 2021, s. 134–139. e-ISSN 978-5-317-06721-2. DOI: <https://doi.org/10.29003/m2521.978-5-317-06721-2>

MATES, Pavel a Vladimír SMEJKAL. *E-government v České republice: Právní a technologické aspekty*. 2. podst. přepr. a rozš. vyd. Praha: Leges, 2012, 464 s. ISBN 978-80-87576-36-6.

RADVAN, Michal a Tereza SVOBODOVÁ. Reformy daňového práva v (ne)souvislosti s covid-19. *Studia Iuridica Cassoviensia*. 2021, č. 2, s. 69–84. ISSN 1339-3995. DOI: <https://doi.org/10.33542/SIC2021-2-06>

TULÁČEK, Michal. *Právní aspekty elektronizace správy daní* [online]. Praha, 2019 [cit. 2023-09-21]. Rigorózní práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta. Dostupné z: <https://dspace.cuni.cz/bitstream/handle/20.500.11956/111566/140077400.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.



## Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 12/2020 Sb., o právu na digitální služby, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 49/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 335/2020 Sb., o mezinárodní spolupráci při řešení daňových sporů v Evropské unii.

Zákon č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní.

## Judikatura

Nález Ústavního soudu ze dne 12. listopadu 2019, sp. zn. Pl. ÚS 19/17. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=109701&pos=1&cnt=1&typ=result>. internetové zdroje

EVROPSKÁ KOMISE. *Index digitální ekonomiky a společnosti (DESI) 2022: Česko*. Brusel, 2022. Dostupné také z: <https://digital-strategy.ec.europa.eu/cs/library/digital-economy-and-society-index-desi-2022>.

FINANČNÍ SPRÁVA. V prodlouženém termínu vybrala Finanční správa 2,8 milionu daňových přiznání. In: *financnisprava.cz* [online]. 4. 7. 2022 [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/novinky-2022/v-prodlouzenem-terminu-vybrala-financni>.

MAŠÁTOVÁ, Zuzana. Finanční správa vybrala téměř 2,9 milionu daňových přiznání k dani z příjmů. In: *financnisprava.cz* [online]. 2. 7. 2021 [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2021/financni-sprava-vybrala-temer-2-9>.

MAŠÁTOVÁ, Zuzana. Finanční správa vybrala více než 2,7 milionu daňových přiznání. In: *financnisprava.cz* [online]. 19. 8. 2020 [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2020/financni-sprava-vybrala-vice-nez-2-7-milionu-danovych-priznani>.

NKÚ. *Kontrolní závěr z kontrolní akce 18/07 Informační podpora agendy daňového řízení*. Praha, 2019. Schválené usnesením kolegia NKÚ č. 7/IV/2019 ze dne 25. 3. 2019. Dostupné také z: <https://www.nku.cz/assets/kon-zavery/K18007.pdf>.

NKÚ. Souhrnná zpráva o digitalizaci veřejné správy v ČR. In: *nku.cz* [online]. Praha, 2019 [cit. 2023-09-19]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-o-digitalizaci-verejne-spravy.pdf>.

WEISS, Tomáš. Letos bylo podáno rekordních 2,9 milionu příznání k dani z příjmů. In: *financnisprava.cz* [online]. 4. 7. 2023 [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfir/tiskove-zpravy-2023/letos-bylo-podano-rekordnich-2-9mil-priznani>.

**Ondřej Lichnovský<sup>1</sup>**

Specialis s.r.o., advokátní kancelář

lichnovsky@specialis.cz

## VÝKLAD DAŇOVÝCH ZÁKONŮ V TRESTNÍM A DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

### ABSTRAKT

Článek se zaměřuje na výklad daňových zákonů v kontextu trestního a daňového řízení. Vychází z předpokladu, že ačkoli jsou daňové a trestní řízení nezávislá, v praxi se v některých oblastech překrývají, což vede k neslučitelným rozdílům. Cílem článku je analyzovat tato společná místa, objasnit příčiny rozdílnosti a posoudit, zda jsou v souladu s právem. Identifikováno je celkem 9 kombinací případů daňového a trestního řízení. U mnoha těchto kombinací je osvětleno, že rozdíl ve výsledcích řízení souvisí s odlišností obou řízení. Avšak v jednom z případů – daňové řízení skončí bez nálezu a trestní řízení odsouzením – je formulován závěr, že se s největší pravděpodobností bude jednat o pochybení správce daně či orgánů činných v trestním řízení.

**Klíčová slova:** saňové řízení, daňové trestné činy, daňová judikatura

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.9>

## INTERPRETATION OF TAX LAWS IN CRIMINAL AND TAX PROCEEDINGS

### ABSTRACT

The article focuses on the interpretation of tax laws in the context of criminal and tax proceedings. It stems from the premise that although tax and criminal proceedings are independent, they overlap in practice in certain areas, leading to irreconcilable differences. The aim of the article is to analyze these common points, clarify the causes of discrepancies, and assess whether they are in accordance with the law. A total of 9 combinations of tax and criminal proceedings have been identified. For many of these combinations, it is highlighted that the difference in the outcome of the proceedings is related to the difference between the two proceedings. However, in one of the cases - the tax proceedings end without a finding and the criminal proceedings end with a conviction - the conclusion is drawn that it is most likely that there is misconduct by the tax administrator or the criminal authorities.

**Keywords:** tax proceedings, tax crimes, tax case law

---

<sup>1</sup> JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský je společníkem ve Specialis s.r.o., advokátní kancelář. Odborně se zaměřuje zejména na oblast daňového práva procesního a trestního.

## ÚVOD

Daňové a trestní řízení jsou na sobě nezávislá řízení. Nicméně při postihování daňových trestných činů dochází k tomu, že se obě řízení z podstatné části překrývají. To jak co do skutkové materie (zjišťování skutkového stavu),<sup>2</sup> tak materie právní (výklad daňových zákonů). Proto mezi nimi nemůže být postavena vysoká zeď.<sup>3</sup> I tak však v praxi v těchto společných oblastech dochází k neslučitelným rozdílům. Cílem článku je tato společná místa popsat a zjistit, proč k rozdílnostem dochází, jakož i zda se jedná o důsledek souladný s právem.

Motivací k napsání článku byla konference ze dne 25. 5. 2023 k 20. výročí vzniku NSS nazvaná „Co nám patří a co ne: 20 let NSS“. V rámci ní proběhla mezi předsedy nejvyšších soudů a České advokátní komory krátká polemika na téma rozdílnosti výsledků daňového a trestního řízení v jedné a téže věci. Předsedové si kladli otázku, proč k takovýmto rozdílnostem dochází, zda se nejedná o selhání systému. To aniž by měli dostatek času na formování svých odpovědí. Ukazuje se tak, že podrobnější posouzení tohoto v praxi se vyskytujícího se prolínání daňového a trestního řízení je přínosné nejenom pro teorii, ale i pro praxi.

## METODOLOGIE

V článku byla použita popisná metoda pro definování základních východisek a příslušné právní úpravy jak v rovině daňové, tak v rovině trestní. Následně za užití analytické metody byly roztrženy jednotlivé možnosti výsledku daňového a trestního řízení s tím, že ve vztahu k jednomu z nich byly blíže popsány a hodnoceny důsledky.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

### Právní základ

Do společné interakce se správci daně a orgány činné v trestním řízení dostávají zejména u trestných činů daňových, poplatkových a devizových. To byť procesní předpisy upravující jejich řízení stojí na odlišných základech. Stejně tak i cíl těchto řízení je naprosto odlišný, jak opakovaně připomíná judikatura jak Nejvyššího soudu,<sup>4</sup> tak Nejvyššího správního soudu.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> Samotný název článku přitom svádí k tomu, že bude zaměřen pouze na výklad daňových zákonů. Jedná se ale o zjednodušení, které snad čtenáři autorovi odpustí.

<sup>3</sup> SOUKOP, J. Vazby správy daní a trestního řízení. daucD – DAUC.CZ . daně (časopis Daně a právo v praxi). 2022 [cit. 2023-11-9]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10193/vazby-spravy-dani-a-trestniho-rizeni>

<sup>4</sup> Z posledních rozhodnutí lze odkázat na usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 4 Tdo 1106/2022, ze dne 24. ledna 2023.

<sup>5</sup> Z posledních rozhodnutí lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 199/2020, ze dne 18. října. 2021.

Podstatou správy daní je dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ) správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Dle ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád (dále jen TR) je účelem trestního řízení zjistit trestné činy, jakož i spravedlivě potrestat jejich pachatele. Mezi nimi hraje prim trestný čin zkrácení daně, který je upraven v ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen TZ).

Ani výše uvedené však nemění nic na tom, že práce správců daně a orgánů činných v trestním řízení se v určité fázi shoduje. Proč k tomuto protnutí daňového a trestního práva dochází ukazuje Nejvyšší soud.<sup>6</sup> Dle právní věty usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 1671/2011 ze dne 28. března 2012: „Zkrácením daně je jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.“

Za účelem odhalení trestného činu zkrácení daně je tak povinností orgánů činných v trestním řízení seznat zejména daňovou povinnost, jaká poplatníkovi být vyměřena měla. Slovy daňového řádu se tak jedná o správnou daňovou povinnost neboli tu, která by poplatníkovi byla správcem daně stanovena při úplně zjištěném skutkovém stavu.

Je to tak hledání správné daňové povinnosti, které je správcům daně a orgánům činným v trestním řízení, resp. daňovému a trestnímu právu společné. Proto Sejkora poukazuje na to, že „v obou právních odvětvích dochází k postihu totožného protiprávního jednání“.<sup>7</sup> Hledání správné daňové povinnosti je *conditio sine qua non* jak daňového řízení, tak trestního řízení při postihování daňových trestných činů. Na druhou stranu toto hledání nelze redukovat na nekritické převzetí závěrů druhého z orgánů veřejné moci.<sup>8</sup>

Hledání správné daňové povinnosti sestává ze zjištění skutkového stavu a následně aplikaci daňového práva na něj. Proto se společné kroky správců daně a orgánů činných v trestním řízení vztahují jak k rovině skutkové (zjišťování skutkového stavu), tak k rovině právní (výklad daňových zákonů a jejich aplikace).

## Skutkový stav

Správná daňová povinnost je jen jedna. Její dosažení je sice cílem obou řízení, ale naneštěstí se nemusí ani jednomu z orgánů podařit. Proto nelze bez dalšího výsledek

<sup>6</sup> Shodně ŠÁMAL, P., PÚRY, F. in ŠÁMAL P. a kol. Trestní zákoník. Komentář. 3 vydání. Praha: C. H. Beck, s. 3111. ISBN 978-80-7400-893-1.

<sup>7</sup> SEJKORA, T. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, s. 51. ISBN 978-80-7554-072-0.

<sup>8</sup> Tohoto nešvaru se v minulosti dopouštěly zejména orgány činné v trestním řízení, které přebíraly závěry správce daně. K nezákonnosti tohoto postupu viz rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 4 Tz 62/78, ze dne 14. 9. 1978 či KOCINA, J. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 171. ISBN 978-80-7380-442-8.

daňového či trestního řízení vždy spojit s tvrzením, že v řízení(ch) byla správná daňová povinnost nalezena. Důvodem je v tomto odlišná povaha dokazování, resp. důkazního břemene.

Dokazování je způsobem, jímž se objasňuje skutkový podklad pro meritorní rozhodnutí.<sup>9</sup> Ne vždy se ale skutkový stav podaří zcela zjistit. Za tímto účelem se proto jak v daňovém, tak v trestním řízení objevuje důkazní břemeno. Aplikace důkazního břemene v prováděném dokazování vždy značí, že se v řízení nepodařilo skutkový stav objektivně zjistit. A aby příslušný orgán mohl rozhodnout, pak skrze důkazní břemeno klade tento stav k tíži tomu subjektu, který důkazní břemeno ze zákona nese. Jak uvádí Nejvyšší soud v rozsudku 21 Cdo 762/2001 ze dne 28. února 2002: „*Smyslem důkazního břemene je umožnit soudu rozhodnout o věci samé i v takových případech, kdy určitá skutečnost, významná podle hmotného práva pro rozhodnutí o věci, pro nečinnost účastníka (v důsledku nesplnění povinnosti uložené účastníku § 120 odst. 1 větou první OSŘ) nebo vůbec (objektivně vzato) nemohla být prokázána.*“

V tomto shodně Lavický,<sup>10</sup> dle kterého se objektivní důkazní břemeno „obvykle charakterizuje jako nástroj, který soudu umožňuje překonat situaci, kdy některý ze skutkových předpokladů, s nímž (převážně) hmotněprávní norma spojuje právní následky, zůstal neobjasněn, a to tím, že jednu nebo druhou stranu zatěžuje nepříznivými následky. Jinak řečeno, objektivní důkazní břemeno vyjadřuje, kdo nese riziko důkazní nouze, či ještě jinak řečeno, ve prospěch (a naopak k tíži) které strany soud rozhodne, nastane-li stav non liquet.“

Proto nebyl-li skutkový stav objektivně zjištěn – stav non liquet –, načež ke slovu přichází institut důkazního břemene, nelze s jistotou hovořit o tom, že v řízení byla zjištěna správná daňová povinnost.

Samotný proces dokazování je u orgánů činných v trestním řízení a správců daně odlišný. V trestním řádu je upraven zejména v ustanoveních § 89 až 118 TŘ. V daňovém řádu se jedná zejména o ustanovení § 92 až 98 DŘ. Nicméně dokazování v obou předpisech se týká i řada jiných ustanovení. Stejně v tomto je, že správci daně a orgány činné v trestním řízení mají jiný důkazní standard (míru důkazu). Zatímco povinností orgánů činných v trestním řízení je zjistit skutkový stav bez důvodných pochybností (§ 2 odst. 5 TŘ), povinností správce daně je se pokusit skutkový stav zjistit co nejuplněji (§ 92 odst. 2 DŘ).

Tím se dostávám k naprosto zásadní odlišnosti, že zatímco důkazní břemeno v trestním řízení nesou orgány činné v trestním řízení (tzv. materiální důkazní břeme-

<sup>9</sup> Viz ŠÁMAL, P. in MUSIL, J., KRATOCHVÍL, V., ŠÁMAL, P. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo procesní. 3. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 373. ISBN 978-80-7179-572-8.

<sup>10</sup> LAVICKÝ, P. Důkazní břemeno v civilním řízení soudním. Praha: Leges, 2017, s. 43. ISBN 978-80-7502-203-5.

no)<sup>11</sup>, ve správě daní je to prioritně daňový subjekt.<sup>12</sup> Správce daně nese důkazní břemeno jen v omezené míře ve vybraných situacích (důvodné pochybnosti<sup>13</sup> o účetnictví daňového subjektu, prokazování účasti na podvodu na DPH, aj.).

Lze tak shrnout, že každý orgán má „svým“ procesním předpisem daný vlastní postup zjišťování skutkového stavu. Přitom možnosti orgánů činných v trestním řízení jsou v tomto širší. Disponují totiž zejména operativně pátracími prostředky, možnostmi činit domovní prohlídky či odposlouchávat telekomunikační provoz. Tyto úkony jsou natolik intenzivním vpádem do práv jednotlivců, že je zákon světuje toliko jim. Správci daně je k dispozici nemají. To ale správcům daně nebrání v tom, aby jejich výsledky do svých řízení od orgánů činných v trestním řízení přebírali.<sup>14</sup>

V tomto ohledu jak trestní řád (§ 8 odst. 1), tak daňový řád (§ 57 odst. 1) umožňují příslušnému orgánu svůj „protějšek“ vytěžit. Tím se oba orgány mohou dostat k informacím shromážděným druhým orgánem podle odlišného procesního předpisu. Pro správce daně se jedná zejména o výstupy z užití shora popsanych invazivních úkonů, pro orgány činné v trestním řízení pak vyjádření a podklady daňového subjektu – podezřelého. To z důvodu, že v daňovém řízení se daňový subjekt mnohdy ještě snaží spolupracovat, jakož i předkládá pravidelně daňová tvrzení. V trestním řízení již ale velice často míru spolupráce omezuje, to s odkazem na zásadu *nemo tenetur se ipsum accusare* (nikdo není povinen sám sebe obviňovat).

## Právní hodnocení

Je-li objektivně zjištěn skutkový stav, případně hluchá místa jsou vyplněna za pomoci důkazního břemene, je na toto zjištění aplikována příslušná právní norma daňového práva hmotného. Výsledkem je zjištění správné daňové povinnosti, s kterou je dále v řízení pracováno.

Daňové právo je velice obsáhlá a právně složitá materie. Vyznat se v něm není jednoduché. Stejně jako učinit správný výklad příslušné daňové právní normy. Ani tato složitost ale nezabavuje příslušný orgán odpovědnosti za správnost v jeho postupech. Přitom v tomto nelehkém úkolu si orgán nemůže vypomoci ani znalcem, jelikož se jedná o otázku právní.<sup>15</sup>

<sup>11</sup> Viz ŠÁMAL, P. Základná zásady trestního řízení v demokratickém systému. 2. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1999. s. 314 a násl. ISBN 80-85963-89-2

<sup>12</sup> Viz BAXA, J. in BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 510. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>13</sup> K definici tohoto neurčitého právního pojmu blíže viz PELC, V., PELC, V. Prokazování původu majetku a daňové trestné činy. Praha: Anag, 2017, s. 66 a násl. ISBN 978-80-7554-072-0.

<sup>14</sup> Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 AfS 58/2017, ze dne 2. 8. 2017, který umožnil správci daně postupem dle ustanovení § 57 odst. 1 DŘ informačně vytěžit orgány činné v trestním řízení.

<sup>15</sup> Viz LICHNOVSKÝ, O., KŘÍSTEK, L. Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní. *Právní rozhledy*. 2016 (13-14), 480–483. ISSN 1210-6410.

Pro účely výkladu příslušné právní normy využívá orgán veřejné moci standardních metod interpretace, kam patří jazykový, logický a systematický výklad. Vedle nich pak může sáhnout i po objektivně teleologickém výkladu. Ten dbá o to, aby výsledky výkladu byly co možná nejvíce slučitelné s vnitřním systémem práva.<sup>16</sup> Jakékoliv dovtáření práva prostřednictvím teleologické redukce nebo analogií in malam partem je zde ale vyloučeno, jelikož se pohybujeme na poli trestního práva a daňového práva.<sup>17</sup> A právě zde je nutno vždy pamatovat, že připouští-li právní norma více výkladů, je třeba dát přednost té pro jednotlivce příznivější. V tomto viz náleze Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 643/06 ze dne 13. září 2007:

*„V právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. in 215/2004 Sb.NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem. Pravidlo in dubio pro libertate je vyjadřováno uplatňováním různých maxim ve všech oblastech veřejného práva. Má např. podobu pravidla in dubio mitius nebo pravidla in dubio pro reo.“*

Citace z nálezu tak ukazuje, že velice důležitým vodítkem bude při výkladu právní normy judikatura soudů s tím, že významnost roste s postavením soudu samého. Pro účely daňových trestných činů lze pracovat s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva (právo na spravedlivý proces), Soudního dvora EU (spadá-li věc do aplikačního rámce evropského práva<sup>18</sup>), Ústavního soudu, a dále pak Nejvyššího soudu a Nejvyššího správního soudu. Zejména posledně jmenovanému je třeba při výkladu daňových předpisů věnovat patřičnou pozornost, jelikož toto je pro něj „denním chlebem“.

## DISKUSE

### Rozdílnost ve výsledcích řízení

Výše byly popsány právní základy situace. Nyní se mohu zaměřit na odlišnosti, ke kterým při řešení týchž otázek správci daně i orgány činnými v trestním řízení do-

<sup>16</sup> Viz MELZER, F. Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 153. ISBN 978-80-7400-382-0.

<sup>17</sup> Viz KOTLÁN, P. Jazyková metoda jako východisko při interpretaci norem trestního práva. *Právník*. 2023, roč. 162, č. 9, s. 628.

<sup>18</sup> Viz BOBEK, M., BŘÍZA, P., HUBKOVÁ, P. Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 32 a násl. ISBN 978-80-7400-896-2.



chází. Lze si přitom představit celkem 9 odlišných situací. To v závislosti na tom, jak jednotlivá řízení skončí, pokud byla vůbec započata.

U daňového řízení předpokládám, že toto může (i) proběhnout bez nálezů, (ii) s pravomocným doměřením daně, případně (iii) nebude vůbec zahájeno. U trestního řízení (i) sice bude zahájeno sdělením obvinění, avšak skončí zastavením trestního stíhání či zproštěním obžaloby,<sup>19</sup> (ii) skončí pravomocným odsuzujícím rozsudkem,<sup>20</sup> případně (iii) nebude vůbec zahájeno a zůstane nanejvýš u prověřování.

Situace A: Daňové řízení skončí bez nálezů a trestní řízení ani nezačne.

V praxi nejčastější stav, dle kterého nedošlo k žádnému pochybení na straně daňového subjektu.

Situace B: Daňové řízení skončí bez nálezů a trestní řízení je odloženo/zproštěno.

V těchto případech budou na straně orgánů činných v trestním řízení pochybnosti, které se ale v dalších fázích řízení nepotvrdí, resp. nepodaří se je prokázat. Daňový subjekt je tak vystaven negativům vedeného trestního řízení, za což mu náleží náhrada škody.

Situace C: Daňové řízení skončí bez nálezů a trestní řízení odsouzením.

Této situaci se budu věnovat podrobněji dále.

Situace D: Daňové řízení skončí s doměrkem a trestní řízení ani nezačne.

Bude se jednat nejčastěji o situace, které budou postrádat naplnění subjektivní stránky. To byt' rozdíl mezi správnou a vykázanou daňovou povinností bude dán.

Situace E: Daňové řízení skončí doměrkem a trestní řízení je odloženo/zproštěno.

V praxi relativně častý stav podobný situaci D.

Situace F: Daňové řízení skončí doměrkem a trestní řízení skončí odsouzením.

Zde se jedná o typický případ odhalení krácení daně jak správci daně, tak orgány činnými v trestním řízení.

Situace G: Daňové řízení a ani trestní řízení nikdy neproběhne.

Navzdory relativně silnému personálnímu obsazení je nereálné předpokládat, že v praxi bude každý zkontrolován. Proto nelze ani určit, zda takto končí drtivá většina řádných daňových subjektů, či zda takto spravedlnosti neutíká významná část hříšníků.

---

<sup>19</sup> Trestní řád předjímá množství dalších způsobů, jak může trestní řízení skončit, aniž by došlo k potrestání pachatele. Na tomto místě se ale pro zjednodušení věnuji jen těm nejčastějším, jakým je právě zastavení trestního stíhání, protože se skutek nestal, pro který se trestní stíhání vedlo [§ 172 odst. 1 písm. a) TZ], nebo je obžalovaný obžaloby zproštěn [§ 226 odst. 1 písm. a) TZ].

<sup>20</sup> Trestní řád předjímá další způsoby, jak může trestní řízení skončit potrestáním pachatele. To aniž by se tak stalo pravomocným odsuzujícím rozsudkem. Na tomto místě se ale pro zjednodušení věnuji jen tomuto nejčastějšímu způsobu.

Situace H: Daňové řízení nikdy neproběhne a trestní řízení je odloženo/zproštěno.

V praxi ojedinělý stav, který se co do důsledků velmi podobá situaci B.

Situace I: Daňové řízení nikdy neproběhne a trestní řízení skončí odsouzením.

Nejpravděpodobnější vysvětlení tohoto stavu je uplynutí lhůty pro stanovení daně. Nicméně i v tomto případě má správce daně díky ustanovení § 148 odst. 6 DŘ možnost daň doměřit. To do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, že již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Pro účely tohoto článku se budu dále věnovat situaci C, v níž daňové řízení skončí bez doměrku, avšak trestní řízení odsouzením. Tato situace totiž v praxi není nijak ojedinělá a (nejenom) na straně pachatelů vede k pocitu, že řízení nebylo spravedlivé a zákonné.

Pokud v rovině skutkové dochází u téže věci mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení k naznačeným rozdílům, jako první se nabízí otázka důkazního břemene. Nebyl-li totiž objektivně zjištěn skutkový stav, načež se ke slovu dostalo důkazní břemeno, je toto v jednotlivých řízeních koncipováno zcela odlišně. Zatímco v daňovém řízení jej nese daňový subjekt, v trestním řízení orgány činné v trestním řízení. Proto při stavu non liquet a aplikaci důkazního břemene může docházet k odlišnostem. Nicméně zde lze předpokládat, že zatímco správce daně daň doměří, orgány činné v trestním řízení věc do „úspěšného“ odsouzení nedotáhnou. Situaci C tak rozdílnost důkazního břemene nijak nevysvětluje.

Vedle důkazního břemene může rozdílnost způsobovat také časové hledisko. Je to totiž správce daně, kdo velice často věc dostává do rukou jako první, jakož i kdo řízení jako první dotáhne do jeho pravomocného skončení. A teprve následně si na základě jím podaného trestního oznámení případ přebírají orgány činné v trestním řízení. Správce daně tak již nemá možnost využít důkazů následně obstaraných v trestním řízení. Daňové řízení v takovém případě často disponuje menším okruhem důkazů než řízení trestní.<sup>21</sup> Jedná se tak o racionální vysvětlení, proč v praxi může k situaci C dojít, aniž by se jednalo o projev nezákonnosti na kterékoliv straně.

Poslední racionální vysvětlení rozdílnosti, jakkoliv ne příliš pravděpodobné, je založeno na tzv. „šedé zóně“ dokazování. V praxi totiž mohou existovat případy, kdy důkazy bude možno hodnotit na obě strany. O výsledku tak budou rozhodovat nuance, zejména subjektivní hodnocení jednotlivce hodnotícího důkazy. Tyto hraniční případy mohou nastávat, jelikož hodnocení důkazů je ve svém jádru ryze subjektivním hodno-

<sup>21</sup> V menším počtu případů ale uvedené bude mutatis mutandis platit i obráceně tam, kde jako první věc dostanou do rukou orgány činné v trestním řízení, přičemž správce daně se k ní dostane až následně. A ačkoliv jsou tyto případy mnohem méně častější, autor se s nimi již ve své praxi setkal a setkává. A to s přibývajícím lety s rostoucí četností. Jde zejména o závažnou kriminalitu v nejvyšší kvalifikované skutkové podstatě, případně páchanou v rámci organizované zločinecké skupiny (§ 129 TZ).

cením lidské mysli, jakkoliv je svázáno procesem snažícím se o maximální objektivitu. O to více vychází do popředí potřeba řádného odůvodnění a podrobného ozřejmení hodnocení důkazů ve výsledném rozhodnutí.

Jsou-li ale důkazy v obou řízeních shodné, přičemž výsledkem je situace C, aniž by se jednalo o hraniční případ šedé zóny, pak se jedná o krajně nechtěný stav. To z důvodu, že jej lze logicky vysvětlit pouze tak, že buďto správce daně při hodnocení důkazů postupoval příliš mírně, případně orgány činné v trestním řízení příliš přísně. Tak jako tak se jedná o nezákonnost na straně jednoho či druhého orgánu veřejné moci.

Ke stejnému výsledku bude docházet i tam, kde právní výklad stejné normy bude mezi správcem daně a orgány činnými v trestním řízení odlišný. Ačkoliv je daňové právo složité, přičemž možnost příslušného orgánu vypomoci si znaleckým posudkem v právních otázkách není možná, nelze neznalost zákona (identifikování správné právní normy a znalost jejího správného výkladu) nijak omluvit.

### **Ukázkový příklad podvodu na DPH na principu missing trader**

Šedá je teorie, zelený strom života. Tolik výstižná parafráze Johanna Wolfganga von Goetheho. Pro účely demonstrace rozdílnosti v náhledu správce daně a orgánů činných v trestním řízení na hledání správné daňové povinnosti zde blíže osvětlím jeden případ podvodu na DPH. V tomto ohledu je z čeho vybírat, jelikož podvody na DPH se i v České republice s vyvrcholením v roce 2009 vyskytly u obchodů s emisními povolenkami. Tyto podvody měly celkový dopad na veřejné rozpočty v celé Evropské unii 8 až 10 miliard EUR.<sup>22</sup> Konkrétní případy byly i v České republice, přičemž nejznámějším byl asi případ TES Praha, a. s. s vyšší zkrácené daně dosahující téměř 400 mil. Kč řešený jak správními, tak trestními soudy.<sup>23</sup>

Pro účely tohoto článku jsem si ale vybral jiný v minulosti proběhlý případ podvodů na DPH založených na principu missing trader<sup>24</sup> rozsouzený jak Nejvyšším soudem, tak Nejvyšším správním soudem. Jedná se o případ CARPO CZ a dalších, v němž předmětem řízení byly reklamní služby.

V trestní rovině byla věc Nejvyšším soudem rozhodnuta usnesením č. j. 3 Tdo 613/2022-5343 ze dne 26. dubna 2023 (dále jen usnesení NS). V rovině daňové byla věc správními soudy řešena nadvakrát. Poprvé se jednalo o rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 94/2016 ze dne 29. října 2018 (dále jen první krajský rozsudek), proti kterému sice Odvolací finanční ředitelství podalo kasační stížnost. Tu však záhy

<sup>22</sup> Viz FRUNZA, M. Ch. Fraud and Carbon Markets. The carbon connection. Abingdon (UK): 2015, s. 96. ISBN13 978-1-138-92809-1.

<sup>23</sup> Blíže viz LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KŘÍSTEK, L. Trestní právo daňové. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 258 a násl. ISBN 978-80-7400-922-8.

<sup>24</sup> K tomuto případu blíže viz Lichnovský in LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KŘÍSTEK, L. *Trestní právo daňové*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 153 a násl. ISBN 978-80-7400-922-8 či ŠEFČÍK, M. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, s. 25 a násl. ISBN978-80-7502-252-3.

vzalo zpět (sp. zn. 3 Afs 186/2018). Napodruhé<sup>25</sup> se jednalo o rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 69/2019 ze dne 21. prosince 2021 (dále jen druhý krajský rozsudek), který dosud u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 20/2022 čeká na své rozsouzení. Nicméně rozsudek krajského soudu stojí z podstatné části na rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 147/2017 ze dne 27. září 2018 (dále jen rozsudek NSS), který se skutkově vztahuje k téže věci. Tudíž názor Nejvyššího správního soudu z něj lze vylévat.

V daňové rovině správce daně brzy osvědčil naplnění hmotněprávních nároků na odpočet. Za těchto okolností lze nárok odeprít pouze v jediném případě. Jedná se přitom o případ, který nemá oporu v zákoně, avšak opírá se výhradně o judikaturu Soudního dvora EU.<sup>26</sup> Ta má tak fakticky hmotněprávní povahu a je pro vnitrostátní soudy členských států závazná.<sup>27</sup>

Dle té dojde-li u transakcí k daňové ztrátě, přičemž tato je důsledkem podvodného jednání, o kterém daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, pak nárok na odpočet ztrácí. To navzdory tomu, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet jsou zcela splněny. V tomto viz body 20-27 prvního krajského rozsudku či 12-15 druhého krajského rozsudku.

Aby správci daně mohli daň doměřit a dosáhnout tak správné daňové povinnosti, musí nejdříve najít daňovou ztrátu (body 27-29 rozsudku NSS či 16-22 druhého krajského rozsudku), jakož i následně prokázat vědomí daňového subjektu o ní, resp. zavinění alespoň ve formě nedbalosti.

Porovnáme-li tento postup s postupem Nejvyššího soudu, zjistíme zásadní odlišnosti. Jednak ze skutkové věty rekapitulované v úvodu usnesení NS nelze zcela seznat, zda obžalovaným bylo kladeno za vinu nenaplnění hmotněprávních podmínek (fiktivní fakturace na úrovni středových/zprostředkovatelských společností), či vědomá účast na podvodu na DPH.

Pokud je to první možnost, pak již v tomto je zásadní odlišnost mezi náhledem správce daně a orgánů činných v trestním řízení.

A pokud je to možnost druhá, pak orgány činné v trestním řízení zcela upustily od zjišťování daňové ztráty. Zcela se spokojily se zjištěním, že „jediným účelem pronájmu reklamních ploch bylo právě snížení daňové povinnosti příslušných daňových subjektů a nikoli tedy jejich propagace a zviditelnění.“ Jak ale bylo připomenuto v bodu 24 prvního krajského rozsudku, „zásada daňové neutrality brání obecné dife-

<sup>25</sup> Odvolací finanční ředitelství krajským soudem vytýkané vady odstranilo a celou věc znova doměřilo. Tím se případ dostal podruhé před správní soudy.

<sup>26</sup> Samotný základ je odvozen od rozsudků Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, Optigen a ze dne 7. 6. 2006 ve věci C-439/04, Axel Kittel. K těmto blíže viz HÁLEK, V. Karuselové podvody. Hradec Králové: Dr. Ing. Vítězslav Hálek, MBA, Ph.D., 2015, s. 73 až 78. ISBN 978-80-260-8723-6.

<sup>27</sup> Viz BOBEK, M. in BOBEK, M., KÜHN, Z. a kol. Judikatura a právní argumentace. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 305. ISBN 978-80-87284-35-3.

renciaci mezi legálními a protiprávními plněními.“ Jinými slovy pohledem harmonizované právní úpravy DPH ve světle výkladu Soudního dvora EU je nerozhodné, s jakým skutečným úmyslem daňový subjekt činí určitý náklad. Odpočet je dán, pokud z objektivního hlediska má tento (být jen z části) souvislost s ekonomickou činností. A to reklama z podstaty věci bude mít vždy.

Skrze výše uvedenou zkratku se tak orgány činné v trestním řízení zcela vyhnuly hledání daňové ztráty. Daňové povinnosti jednotlivých článků řetězce, vyjma článků posledních, je nezajímaly.

V případě CARPO CZ tak evidentně dochází k rozkolu nejspíše v otázce naplnění hmotněprávních podmínek, ale zejména ve způsobu postihu podvodu na DPH na principu missing trader. Zatímco správce daně plně respektoval test tak, jak jej formulovala judikatura Soudního dvora EU, orgány činné v trestním řízení tento test zcela ignorovaly. Nahradily jej vlastní argumentační zkratkou, která ale judikaturu Soudního dvora EU nijak nerespektuje.

Jedná se přitom o poměrně častý nešvar. Orgány činné v trestním řízení se snaží roubovat případy krácení daní na fiktivní fakturaci nenaplňující hmotněprávní podmínky daňových nároků. Tento přístup je ale velice zkratkovitý, odlišující se mnohdy od toho, jak postupuje správce daně. Lze proto pochybovat, že na základě naprosto odlišných konceptů hledání správné daňové povinnosti správci daně i orgány činné v trestním řízení tuto v takovýchto případech společně nacházejí. Jako pravděpodobnější se jeví, že minimálně jeden z nich se mylí.

## ZÁVĚR

Správci daně a orgány činné v trestním řízení při postihování daňových trestných činů u týchž případů nezřídka dochází k rozdílným závěrům. Účelem článku bylo tyto případy popsat a dát odpověď na otázku, zda jejich výskyt je souladný s právem.

Bylo prokázáno, že rozdílnost je ovlivněna jiným procesním pozadím. Nicméně za určitých okolností se tato rozdílnost stírá. Jde zejména o případy, v nichž jsou shromážděny shodné důkazy. Odhlédneme-li od hraničních případů, kterých se v praxi nebude vyskytovat příliš, pak lze rozdílnost ospravedlnit pouze jednostranně – je-li postup orgánů činných v trestním řízení mírnější než postup správců daně. Je-li ale výsledek opačný – orgány činné v trestním řízení postupují přísněji než správce daně – jedná se o nezákonnost na straně jednoho z orgánů.

Takovýchto případů by se měli správci daně i orgány činné v trestním řízení vyvarovat. Skutková zjištění a právní hodnocení druhého orgánu by měli ve svých vlastních řízeních zohledňovat a vypořádávat se s nimi. V opačném případě odsouzení pachatelé budou celou věc považovat za selhání právního státu a důkaz nezákonnosti ve své trestní věci. To jakkoliv chyba může být i na straně správce daně, v jeho nesprávné benevolentnosti.

## ZDROJE

### Literatura

BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s 510. ISBN 978-80-7357-564-9.

BOBEK, M., BŘÍZA, P., HUBKOVÁ, P. Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 32 a násl. ISBN 978-80-7400-896-2.

BOBEK, M., KÜHN, Z. a kol. Judikatura a právní argumentace. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013, s. 305. ISBN 978-80-87284-35-3.

FRUNZA, M. Ch. Fraud and Carbon Markets. The carbon connection. Abingdon (UK): 2015, s 96. ISBN13 978-1-138-92809-1.

HÁLEK, V. Karuselové podvody. Hradec Králové: Dr. Ing. Vítězslav Hálek, MBA, Ph.D., 2015, s. 73 až 78. ISBN 978-80-260-8723-6.

KOCINA, J. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 171. ISBN 978-80-7380-442-8.

KOTLÁN, P. Jazyková metoda jako východisko při interpretaci norem trestního práva. Právník. 2023, roč. 162, č. 9, s. 628.

LAVICKÝ, P. Důkazní břemeno v civilním řízení soudním. Praha: Leges, 2017, s. 43. ISBN 978-80-7502-203-5.

LICHNOVSKÝ, O., VUČKA, J., KŘÍSTEK, L. Trestní právo daňové. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 153 a násl. ISBN 978-80-7400-922-8.

LICHNOVSKÝ, O., KŘÍSTEK, L. Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní. Právní rozhledy. 2016 (13-14), 480-483. ISSN 1210-6410.

MELZER, F. Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace. 2 vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 153. ISBN 978-80-7400-382-0.

MUSIL, J., KRATOCHVÍL, V., ŠÁMAL, P. a kol. Kurs trestního práva. Trestní právo procesní. 3. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s 373. ISBN 978-80-7179-572-8.

PELC, V., PELC, V. Prokazování původu majetku a daňové trestné činy. Praha: Anag, 2017, s. 66 a násl. ISBN 978-80-7554-072-0.

SEJKORA, t. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, s. 51. ISBN 978-80-7501-226-4.

SOUKOP, J. Vazby správy daní a trestního řízení. daucD – DAUC.CZ . daně (časopis Daně a právo v praxi). 2022 [cit. 2023-11-9]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10193/vazby-spravy-dani-a-trestniho-rizeni>

ŠÁMAL, P. Základná zásady trestního řízení v demokratickém systému. 2. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1999. s. 314 a násl. ISBN 80-85963-89-2

ŠÁMAL P. a kol. Trestní zákoník. Komentář. 3 vydání. Praha: C. H. Beck, s. 3111. ISBN 978-80-7400-893-1.

ŠEFČÍK, M. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, s. 25 a násl. ISBN 978-80-7502-252-3.

### **Právní předpisy**

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

### **Judikatura**

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, Optigen

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 7. 6. 2006 ve věci C-439/04, Axel Kittel

Nález Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 643/06 ze dne 13. září 2007

Usnesení velkého senátu Nejvyššího soudu sp. zn. 15 Tdo 1671/2011 ze dne 28. března 2012

Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 4 Tz 62/78, ze dne 14. 9. 1978

Rozsudek Nejvyššího soudu 21 Cdo 762/2001 ze dne 28. února 2002

Usnesení č. j. 3 Tdo 613/2022-5343 ze dne 26. dubna 2023

Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 4 Tdo 1106/2022, ze dne 24. ledna 2023.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 199/2020, ze dne 18. října. 2021.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 147/2017 ze dne 27. září 2018

Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017, ze dne 2. 8. 2017

Rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 94/2016 ze dne 29. října 2018

Rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Af 69/2019 ze dne 21. prosince 2021

**Pavel Martiník<sup>1</sup>**

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0000-0003-2178-0723

[martinik@prf.cuni.cz](mailto:martinik@prf.cuni.cz)

## VÁZANOST SPRÁVCE DANĚ ROZHODNUTÍM V TRESTNÍ VĚCI

### ABSTRAKT

Cílem článku je odpovědět na otázku, zda je správce daně vázán vybranými procesními rozhodnutími vydanými orgánem činným v trestním řízení, které umožňují získání důkazních prostředků specifickým způsobem a zda na základě těchto rozhodnutí může správce daně použít takto získané prostředky v rámci správy daní.

Výsledkem článku je konstatování, že vzhledem ke specifickému charakteru těchto postupů ze strany orgánu činného v trestním řízení a závažnosti zásahu do práv dotčené osoby takovéto použití ze strany správce daně možné není.

**Klíčová slova:** dokazování; řízení při správě daní; správa daní

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.10>

## BINDING OF THE TAX ADMINISTRATOR BY A DECISION IN CRIMINAL PROCEEDINGS

### ABSTRACT

The aim of the article is to answer the question whether the tax administrator is bound by selected procedural decisions issued by the law enforcement authority, which allow obtaining evidence in a specific way, and whether the tax administrator can use such obtained evidence in the tax administration on the basis of these decisions.

As a result, the article concludes that, given the specific nature of such procedures conducted by enforcement authority and the seriousness of the interference with the rights of the person concerned, such use by the tax administrator is not possible.

**Keywords:** evidence procedure; tax procedure; tax administration

---

<sup>1</sup> JUDr. Bc. Pavel Martiník, Ph.D., působí jako odborný asistent a tajemník katedry finančního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast nepřímých daní, daňového práva procesního a právní regulace osob působících na finančních trhu.



## ÚVOD

Jak již název článku napovídá, v této stati se zaměřím na otázku, do jaké míry je správce daně vázán rozhodnutím v trestní věci. Nebude se však jednat pouze o rozhodnutí, kterým se trestní řízení končí, ale zejména o procesní rozhodnutí, která jsou v jeho průběhu činěna. Důraz přitom bude kladen na rozhodnutí předcházející získání důkazních prostředků v rámci trestního řízení.

První otázkou, na kterou se bude tento článek snažit najít odpověď je, zda jsou použité při správě daní poznatky získané postupem podle ustanovení sedmého oddílu hlavy čtvrté zákona č. 151/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**trestní řád**“), tedy odposlechem a záznamem telekomunikačního provozu, jehož použití předcházelo procesní rozhodnutí v trestní věci.

Druhou otázkou, na kterou má tento článek odpovědět, je, zda a za jakých podmínek lze při správě daní použít jako důkaz poznatky získané operativně pátracími prostředky ve smyslu ustanovení § 158b odst. 1 trestního řádu, tedy prostřednictvím předstíraného převodu, sledování osob a věci nebo použití agenta. Předpokladem pro užití těchto postupů pro získání důkazů je totiž také vždy předchozí rozhodnutí soudu nebo státního zástupce, které musí naplňovat zákonem stanovené předpoklady.

V případě, že bude odpověď na některou z výše otázek kladná, dovodím zároveň podmínky, za kterých budou tyto poznatky použité.

Moje hypotéza ve vztahu k těmto otázkám nicméně je, že správce daně poznatky takto získané užitím výše uvedených postupů užít nemůže, byť by jejich získání předcházelo bezvadné rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení. K tomuto názoru jsem dospěl zejména s přihlédnutím k odlišnému charakteru správy daní a trestního řízení a jejich rozdílných cílů.

Argumentem pro užití takto získaných důkazů nicméně může být to, že správce daně je sám oprávněn v některých případech vést prověřování. Tento fakt pramení z toho, že pověřený orgán celní správy je považován za policejní orgán ve smyslu ustanovení § 158 odst. 1 trestního řádu<sup>2</sup>, a tedy zejména záznamy získané za užití předstíraného převodu, sledování osob nebo použití agenta může získat bezprostředně. V této souvislosti je třeba konstatovat, že činnost policejního orgánu a další činnosti správce daně jsou vnitřně odděleny. To ale nic nemění na tom, že se stále z vnějšího hlediska jedná o jeden celek, a může tak docházet alespoň k neformálnímu sdílení poznatků.

Mám za to, že zvolené téma je aktuální a důležité, neboť v současné době neexistuje odborná literatura, jež by ho řešila. Aktuální stav poznání je totiž koncentrován zejména okolo otázek týkající se převzetí závěrů rozhodnutí, kterým se trestní řízení končí, správcem daně, přičemž k tomuto existuje i poměrně jasná judikatura<sup>3</sup>. Stejně je momentálně vytvářena judikatura, která dopadá na situaci, kdy orgán veřejné moci

<sup>2</sup> Viz ustanovení § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu.

<sup>3</sup> Viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 AfS 125/2021-56 ze dne 28. února 2023.

předá správci daně údaje, které vytvořil v rámci své činnosti, a správce daně tyto poznatky následně při správě daní použije<sup>4</sup>.

Ve vztahu k použití důkazních prostředků opatřených specifickými postupy podle trestního řádu ale podle mého názoru tato judikatura zcela absentuje. Ve své advokátní praxi jsem se přitom setkal s pokusy užít důkazy získané pomocí postupu uvedeného v ustanovení § 158d trestního řádu správním orgánem jako podklad pro zahájení řízení o obnově řízení ve smyslu ustanovení § 100 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Jedná se tak o téma aktuální, a to využitelné jak v praxi, tak pro zahájení vědeckého diskursu v této oblasti.

## METODOLOGIE

V tomto článku je použita zejména metoda analytická, popisná a hodnotová. Prostřednictvím popisné metody autor popisuje současný stav diskursu ve vztahu k tématu tohoto článku, tedy k vázanosti správce daně rozhodnutím přijatým v trestním řízení. Tato metoda slouží nicméně jako předstupeň k metodě analytické.

Analytická metoda je pak důkladně rozpracována v části diskuse, kdy je za její pomocí hodnocen aktuální přístup k vázanosti správce daně rozhodnutím v trestní věci v daňovém řízení.

Normativní neboli hodnotový postup pak byl použit ke zkoumání, zda mnou navržený postup na základě provedené analýzy odpovídá zásadám činnosti orgánů veřejné moci, které jsou vymezeny zejména v ustanovení článku 2 odst. 3 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**Ústava**“)<sup>5</sup>, a zásadám činnosti orgánů veřejné moci při správě daní stanovených v ustanoveních § 5 – 9 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“)<sup>6</sup>.

Jak je patrné z výše uvedených řádků, autor vyšel při tvorbě této stati zejména z rozdělení výzkumných jurisdikčních metod z článku M. Bobka<sup>7</sup>.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

Pro provedení výzkumu je nejprve nutné definovat základní pojmy. Správcem daně se rozumí správní orgán nebo jiný správní orgán v rozsahu, v jakém mu je na zá-

<sup>4</sup> Viz například náleze Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 2621/22 ze dne 21. února 2023 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 147/2020-34 ze dne 21. července 2022.

<sup>5</sup> Tento právní princip je někdy v odborné literatuře označován jako zásada veřejnoprávních pretenzí.

<sup>6</sup> Vzhledem k tématu této práce se bude jednat zejména o ustanovení § 5 daňového řádu.

<sup>7</sup> BOBEK, Michal. Výzkum v právu: reklama na Nike anebo kvantová fyzika? *Jurisprudence*. 2016, roč. 25, č. 6, s. 3-10. ISSN 1802-3843.

kladě zákona svěřená působnost v oblasti správy daní (v širším slova smyslu)<sup>8</sup>. Jedná se tak o poměrně širokou paletu orgánů veřejné moci, mezi které patří orgány finanční správy a celní správy, ale také například obecní úřady<sup>9</sup>.

Správou daní se rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady<sup>10</sup>. Na správu daní dopadají principy její správy kodifikované ve výše uvedených ustanoveních Ústavy a daňového řádu, přičemž pro účely této práce se jedná zejména o zásadu legality uvedenou v ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí uvedenou v ustanovení článku 2 odst. 3 Ústavy a ustanovení § 5 odst. 2 daňového řádu a zásadu přiměřenosti kodifikovanou v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu.

Ve vztahu ke správě daní je pak dále nutné konstatovat, že není tvořena toliko daňovým řízením, ale obsahuje celou řadu dalších postupů a řízení. Poznatky předané orgány činnými v trestním řízení tak nemusí být použity správcem daně jako důkazní prostředky ve smyslu ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, ale může se jednat například toliko o podněty k zahájení místního šetření. Podle ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Komentářová literatura pak výslovně uvádí, že se může jednat i o poklady získané během trestního řízení<sup>11</sup>.

Podle ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu pak platí, že orgány veřejné moci mají povinnost poskytnout údaje správci daně na vyžádání, přičemž orgány činné v trestním řízení nejsou v této povinnosti v následujících ustanoveních nijak omezeny.

Předběžnou otázku v rámci správy daní pak upravuje ustanovení § 99 daňového řádu, které jednak stanoví, že vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Judikatura pak stanovila následující kritéria pro posouzení, zda se jedná o předběžnou otázku: „*a) jde o otázku, jejíž vyřešení je nezbytné pro rozhodnutí ve věci, b) tato otázka není přímo předmětem řízení, c) může být samostatným předmětem jiného řízení a d) rozhodnutí o ní přísluší jinému orgánu veřejné moci*“<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Viz ustanovení § 10 odst. 1 daňového řádu.

<sup>9</sup> Viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 AfS 101/2007-49 ze dne 19. února 2008.

<sup>10</sup> Viz ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu.

<sup>11</sup> Viz komentář k ustanovení § 93 v MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015. 2. aktualizované a doplněné vydání. Komentátor. Praha: Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9.

<sup>12</sup> Viz odst. 22 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 AfS 125/2021-56 ze dne 28. února 2023.

Dále jsou v tomto ustanovení stanoveny výjimky, kdy si správce daně nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani úsudek o otázkách osobního stavu.

Rozhodnutím v trestní věci je pak jakékoliv rozhodnutí přijaté orgánem veřejné moci bez ohledu na jeho formu, přičemž ustanovení § 119 trestního řádu výslovně stanoví, že co do způsobu rozhodování není orgán činný v trestním řízení omezen na rozsudky a usnesení. Toto ustavení trestního řádu je klíčové, neboť pouze proti vybraným rozhodnutím lze brojit opravnými prostředky<sup>13</sup>.

V diskutovaném případě se tak pro první otázku jedná o rozhodnutí soudce nebo předsedy senátu *sui generis*<sup>14</sup> nařízení odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu ve smyslu ustanovení § 88 odst. 2 trestního řádu a nařízení vydání údajů o telekomunikačním provozu, které jsou předmětem telekomunikačního tajemství anebo na něž se vztahuje ochrana osobních a zprostředkovacích dat ve smyslu ustanovení § 88a odst. 1 trestního řádu (dále společně jen jako „**nařízení odposlechů**“).

Podle ustanovení § 314l a násl. trestního řádu lze pak podat návrh na přezkoumání zákonnosti příkazu k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu a příkazu k zjištění údajů o telekomunikačním provozu. V tomto řízení může Nejvyšší soud usnesením vyslovit, že tyto příkazy byly vydány nebo provedeny v rozporu se zákonem.

Pro druhou otázku se bude taktéž jednat o rozhodnutí *sui generis*, a to o písemné povolení státního zástupce pro provedení předstíraného převodu ve smyslu ustanovení § 158c odst. 2 trestního řádu, písemné povolení státního zástupce, soudce nebo předsedy senátu soudu prvního stupně<sup>15</sup> pro sledování, při kterém mají být pořizovány zvukové, obrazové nebo jiné záznamy ve smyslu ustanovení § 158d odst. 2 nebo 3 trestního řádu a povolení soudce vrchního soudu nebo předsedy senátu soudu prvního stupně<sup>16</sup> povolující použití agenta ve smyslu ustanovení § 158e odst. 4 trestního řádu (dále společně jen jako „**nařízení použití operativně pátracích prostředků**“). Na všechna tato rozhodnutí přitom klade trestní řád požadavky, a to co se týká formy i obsahu. Pro přezkoumání zákonnosti těchto rozhodnutí nicméně neexistuje specifická procedura, tak jako je to v případě výše uvedených příkazů.

Ustanovení § 158d odst. 10 trestního řádu nicméně stanoví, že záznam ze sledování osob a věci lze v jiné trestní věci použít jako důkaz pouze tehdy, je-li i v této věci vedeno řízení o úmyslném trestném činu nebo souhlasí-li s tím osoba, do jejíž práv a svobod bylo sledováním zasahováno. Pro použití všech důkazů získaných za pomoci operativně pátracích prostředků se pak uplatní obecné ustanovení § 158b odst. 3

<sup>13</sup> Viz komentář k ustanovení § 119 v DRAŠTÍK, Antonín. Trestní řád: komentář. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-600-7.

<sup>14</sup> Za rozhodnutí *sui generis* v tomto případě považují takové rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení, které není usnesením, rozsudkem nebo trestním příkazem.

<sup>15</sup> Viz ustanovení § 158f trestního řádu.

<sup>16</sup> Opět viz ustanovení § 158f trestního řádu.

trestního řádu, které stanoví, že zvukové, obrazové a jiné záznamy získané při použití operativně pátracích prostředků způsobem odpovídajícím ustanovením tohoto zákona lze použít jako důkaz.

## DISKUSE

Podle výše uvedeného ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu je správce daně vázán rozhodnutím jiného orgánu veřejné moci a podle ustanovení § 119 odst. 1 trestního řádu se považuje za rozhodnutí i nařízení odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu nebo výše uvedená rozhodnutí o použití operativně pátracích prostředků<sup>17</sup>.

Z povahy ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu tak vyplývá, že by správce daně mohl rozhodnutí je nařizující považovat bez dalšího za zákonná. I kdyby tomu tak bylo, mám za to, že splnění této nutné podmínky (tedy užití těchto institutů v trestním řízení zákonným způsobem) nepostačuje k vyslovení závěru, že tyto poznatky lze při správě daní použít jako důkazní prostředky ve smyslu daňového řádu.

Ve vztahu k nařízení odposlechlů je podle mého názoru jasné, že tomu tak není již z důvodu ustanovení § 88 odst. 1 a § 88a odst. 1 trestního řádu, kdy tato ustanovení stanoví, že nařízení odposlechlů lze vydat pouze v případě trestního řízení vedeného pro vybrané úmyslné trestné činy<sup>18</sup>. *A contrario* tak lze dovodit, že pro jiná protiprávní jednání provedení těchto institutů nařídit, a tedy ani použít, nelze<sup>19</sup>.

Mám za to, že i v případě, že by trestní soud v rámci rozhodnutí ve věci nebo Nejvyšší soud v rámci řízení o přezkumu zákonnosti shledal, že nařízení odposlechlů bylo zákonné v rámci výše uvedeného řízení, ke kterému je příslušný, neznamenalo by to možnost užít poznatky získané na základě nařízení odposlechlů jako důkaz v daňovém řízení. Toto rozhodnutí Nejvyššího soudu by totiž toliko konstatovalo, že v době rozhodnutí o nařízení odposlechlů byly splněny podmínky vyžadované zákonem, a to v souvislosti s objasňováním vymezené trestné činnosti.

Ve vztahu k poznatkům získaných na základě nařízení použití operativně pátracích prostředků je situace zdánlivě složitější, a to zejména ve vztahu k důkazním prostředkům získaným předstíraným převodem nebo sledováním osob a věcí. V případě použití agenta je totiž opět užití tohoto institutu omezeno pouze na závažné trestné

---

<sup>17</sup> Shodně k nařízení odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu viz str. 1207 v ŠÁMAL, Pavel. Trestní řád: komentář. 7., dopl. a přeprac. vyd. Velké komentáře. V Praze: C.H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-465-0.

<sup>18</sup> Viz tato ustanovení.

<sup>19</sup> Je na místě zdůraznit, že i s jejich použitím v jiné trestní věci je spojena celá řada podmínek, kdy ustanovení § 88 odst. 6 stanoví, že v jiné trestní věci, než je ta, v níž byl odposlech a záznam telekomunikačního provozu proveden, lze záznam jako důkaz užít tehdy, pokud je v této věci vedeno trestní stíhání pro trestný čin uvedený v odstavci 1, nebo souhlasí-li s tím uživatel odposlouchávané stanice.

činy<sup>20</sup>, kdy v případě zbývajících dvou postupů se jedná o omezení pouze na úmyslné trestné činy.

Trestní řád sice výslovně připouští užití poznatků získaných operativně pátracími prostředky jako důkazu, nicméně mám za to, že toto oprávnění se vztahuje pouze na zjišťování skutečností důležitých pro trestní řízení za současné nemožnosti sledovaného účelu dosáhnout jinak, přičemž důraz je kladen na šetření základních práv a svobod jednotlivců. Nelze je tak uplatnit na jiné typy řízení, kdy J. Tlapák Navrátilová a I. Galovcová dokonce uvádí, že tyto poznatky nelze uplatnit ani při vykonávacím řízení, které je částí řízení trestního. Argumentem pro tento závěr, se kterým se plně ztotožňuji, je skutečnost, že v takovém případě není cílem vyšetřování trestných činů a stíhání jejich pachatelů. Jednalo by se tak o nepřipustnou analogii způsobující zásah do práva na soukromí v neprospěch sledované osoby.<sup>21</sup>

Mám tak za to, že užití poznatků získaných na základě nařízení odposlechů nebo nařízení použití operativně pátracích prostředků v daňovém řízení jakožto důkazu je v rozporu s trestním řádem, respektive se zásadou zákazu analogie ve prospěch podezřelého.

Tento můj závěr nicméně do jisté míry naráží na závěry Nejvyššího správního soudu, které jsou uvedeny v jeho rozsudku č.j. 4 Afs 58/2017-78 ze dne 2. srpna 2017. Nejvyšší správní soud v tomto svém rozhodnutí uvedl, že: *“Podle § 57 odst. 1 daňového řádu mají orgány veřejné moci a osoby, které a) vedou evidenci osob nebo věcí, b) poskytují plnění, které je předmětem daně, c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně.*

*Správce daně tak může po orgánech veřejné moci a osobách splňujících uvedené požadavky vyžadovat poskytnutí informací, které jsou nezbytné pro správu daní. Ustanovení § 57 v odst. 2 - 6 daňového řádu následně obsahuje omezení okruhu informací, které může správce daně po subjektech, jako jsou zdravotní pojišťovny a banky, požadovat. Vůči jiným orgánům tak rozsah požadovaných informací a contrario omezen ze zákona není. Z povahy věci zde dochází k prolomení mlčenlivosti, která povinným subjektům náleží ve vztahu k informacím relevantním pro předmětné daňové řízení. Není přitom pochyb o tom, že Policii ČR je třeba považovat za orgán veřejné moci ve smyslu § 57 odst. 1 daňového řádu.”<sup>22</sup>*

Toto rozhodnutí navazovalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. ledna 2008, které se ale opět vztahovalo pouze k použití a důkazní síle listin, z nichž je patrný obsah výpovědi nebo podání vysvětlení v jiných řízeních.

<sup>20</sup> Viz ustanovení § 158e věta první trestního řádu.

<sup>21</sup> Viz TLAPÁK NAVRÁTILOVÁ, Jana a GALOVCOVÁ, Ingrid. Sledování osob po skončení trestního stíhání. Bulletin advokacie. 2020, roč. 2020, č. 1-2, s. 25. ISSN 1210-6348.

<sup>22</sup> Viz odst. 58–59 rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 58/2017-78 ze dne 2. srpna 2017.

Mám tak za to, že tento závěr nelze generalizovat i na použití poznatků získaných na základě nařízení odposlechů a nařízení operativně pátracích prostředků, neboť se spor v této věci týkal užití záznamu o podání vysvětlení, který byl nadto užit pouze ke zpochybnění jiného důkazního prostředku. Zhotovení záznamu o podání vysvětlení totiž nevyžaduje předchozí povolení soudu nebo státního zástupce se zásahem do základních práv dotčené osoby a není omezeno na objasňování vybraných protiprávních jednání.

Pokud by nicméně bylo hypoteticky použití těchto poznatků na základě trestního řádu možné, mám za to, že by první podmínkou možnosti tyto skutečnosti použít v rámci správy daní bylo jejich předchozí vyžádání na základě ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu.

Následně by správce daně musel v každém jednotlivém případě posuzovat zákonnost získání těchto poznatků, a tedy zákonnost nařízení odposlechů nebo nařízení operativně pátracích prostředků s výjimkou případů, kdy o této zákonnosti bylo již rozhodnuto jiným orgánem. Tyto výjimky by byly v zásadě dvě, a to pokud by nařízení odposlechů bylo přezkoumáno v rámci řízení před Nejvyšším soudem výše uvedeným postupem nebo pokud by toto nařízení bylo přezkoumáno v rámci trestního řízení nalézacím soudem.

Tento můj závěr pramení z dikce výše citovaného ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, které stanoví, že jediné důkazní prostředky použitelné při správě daní jsou ty, které nebyly získány v rozporu s právním předpisem.

Správce daně by tak měl posuzovat zákonnost nařízení odposlechů i nařízení použitých operativně pátracích prostředků jako předběžnou otázku pro jejich použití, protože s výjimkou řízení o přezkumu nařízení o odposlechu Nejvyšším soudem nebo rozhodnutím ve věci tato otázka (tedy zda bylo uvedeného postupu pro získání poznatků užito v souladu s trestním řádem) jiným orgánem řešena není.

Po vyhodnocení, zda byly tyto prostředky získány v souladu se zákonem by následně správce daně měl vyhodnotit, zda je jejich použití v rámci správy daní v souladu se zásadami, které ji ovládají, zejména v souladu se zásadou přiměřenosti.

Využití poznatků jiným způsobem při správě daní

V případě, že by správce daně chtěl poznatky využít jiným způsobem než jako důkazních prostředků, měl by situaci jednodušší v tom, že by nemusel posuzovat zákonnost jejich získání.

V takovém případě by tak postačovala předchozí žádost na základě ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu orgánům činným v trestním řízení a posouzení, zda je toto užití v souladu se zásadami, jimiž se musí daňové řízení řídit, zejména se zásadou proporcionality.

## ZÁVĚR

Lze konstatovat, že hypotézy byly s určitou mírou nejistoty potvrzeny.

Mám tak to, že užití poznatků získaných v trestním řízení v rámci postupů na základě příkazu k odposlechům nebo příkazu použití operativně pátracích prostředků při správě daní není možné, neboť toto použití trestní řád neumožňuje.

V případě, že by takovéto použití trestní řád umožnil, muselo by použití ze strany správce daně předcházet výzvy podle ustanovení § 57 odst. 1 trestního řádu a vyhodnocení, zda je využití těchto informací v souladu se zásadami správy daní.

Pokud by správce daně chtěl tyto poznatky využít jako důkazní prostředky, musel by také sám zhodnotit, zda byly získány zákonným způsobem, pokud by již o této skutečnosti nerozhodl jiný orgán.



## ZDROJE

### Literatura

BOBEK, Michal. Výzkum v právu: reklama na Nike anebo kvantová fyzika? Jurisprudence. 2016, roč. 25, č. 6, s. 3-10. ISSN 1802-3843.

DRAŠTÍK, Antonín. Trestní řád: komentář. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-600-7.

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

MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015. 2. aktualizované a doplněné vydání. Komentátor. Praha: Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9.

ŠÁMAL, Pavel. Trestní řád: komentář. 7., dopl. a přeprac. vyd. Velké komentáře. V Praze: C.H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-465-0.

TLAPÁK NAVRÁTILOVÁ, Jana a GALOVCOVÁ, Ingrid. Sledování osob po skončení trestního stíhání. Bulletin advokacie. 2020, roč. 2020, č. 1-2, s. 25. ISSN 1210-6348.

### Právní předpisy

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 151/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů

### Judikatura

Nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 2621/22 ze dne 21. února 2023

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 125/2021-56 ze dne 28. února 2023

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 147/2020-34 ze dne 21. července 2022

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 58/2017-78 ze dne 2. srpna 2017

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 101/2007-49 ze dne 19. února 2008

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

**Wojciech Morawski<sup>1</sup>**

Právnická a správní fakulta Univerzity Mikuláše Koperníka (Toruń, Polsko)

ORCID: 0000-0002-2396-9434

wmoraw@umk.pl wojciechmorawski.torun@gmail.com

**VYTVOŘÍ PRAVIDLA PROTI NEDOVOLENÉ STÁTNÍ  
PODPOŘE NOVÝ DAŇOVÝ SUPERORGÁN – ANEB  
PROČ BY MĚL PŘÍPAD ENGIE GLOBAL LNG HOLDING SÀRL,  
ENGIE INVEST INTERNATIONAL SA, ENGIE SA  
V. EVROPSKÁ KOMISE (C-451/21 P) ZAJÍMAT PRÁVNÍKY  
NA VISLE A VLTAVĚ?**

**ABSTRAKT**

Ve věci Engie Soud rozhodl, že vydání daňové interpretace v rozporu s vnitrostátním právem může zakládat nepřipustnou státní podporu podle práva EU. Společnost Engie i Lucembursko napadly rozsudek u SDEU a poukázaly mimo jiné na chybné chápání lucemburského práva Tribunálem. Generální advokátka Juliane Kokottová ve svém stanovisku ve věci C-451/21 P tvrdí, že ne každé věcně nesprávné stanovisko vnitrostátního daňového orgánu zakládá nepřipustnou státní podporu. Bude tomu tak pouze tehdy, pokud existuje zjevný rozpor s vnitrostátním právem a zároveň se jedná o úmyslné jednání státních orgánů směřující k poskytnutí státní podpory. Článek tento postoj podporuje.

**Klíčová slova:** státní podpora; daňové právo; daňová rozhodnutí; daňové řízení

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.11>

**WILL THE RULES AGAINST UNLAWFUL STATE AID CREATE  
A NEW TAX SUPER-ORGAN – OR WHY SHOULD THE CASE  
OF ENGIE GLOBAL LNG HOLDING SÀRL, ENGIE INVEST  
INTERNATIONAL SA, ENGIE SA V. EUROPEAN COMMISSION  
(C-451/21 P) INTEREST LAWYERS ON THE VISTULA  
AND VLTAVA RIVERS?**

**ABSTRACT**

In the Engie case, the Tribunal held that the issuance of a tax interpretation contrary to national law could create inadmissible state aid under EU law. Both Engie and Luxembourg challenged the judgment before the CJEU, pointing, inter alia, to

<sup>1</sup> Wojciech Morawski, PhD, profesor na Univerzitě Mikuláše Koperníka (UMK) – působí jako vedoucí Katedry finančního práva Právnické a správní fakulty Univerzity Mikuláše Koperníka v Toruniu (Polsko). Zabývá se problematikou daňového práva, zejména jeho výkladem.

an error in the Tribunal's understanding of Luxembourg law. Advocate General Juliane Kokott, in her opinion in case C-451/21 P, argues that not every factually erroneous position of a national tax authority will create prohibited state aid. This will only be the case if there is a clear contradiction with national law and, at the same time, it is a deliberate action by the state authorities aimed at granting state aid. The article endorses this position.

**Keywords:** state aid; tax law; tax rulings; tax procedure

## ÚVOD

Pohled na případ uvedený v názvu by mohl naznačovat, že se jedná o státní podporu. Spor skutečně vznikl na pozadí unijní úpravy této problematiky. Dopady případného rozsudku Soudního dvora EU se však dotknou i daňového řízení, soudního přezkumu činnosti daňové správy, ale i důležitých obecných principů, na nichž je založena naše (česká i polská) právní kultura, jako je princip ochrany legitimního očekávání nebo i princip nezávislosti soudce.

## METODIKY

V článku bude použita formálně-dogmatická metoda. Hlavním předmětem analýzy budou ustanovení unijního i vnitrostátního práva v kontextu judikatury soudů a Soudního dvora EU.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

Výzkum spočíval ve stanovení dopadů hypotetického rozhodnutí Soudního dvora EU na praxi při uplatňování daňového práva. Analýza byla provedena za předpokladu důsledného uplatňování přijatého názoru Soudního dvora EU ve všech obdobných případech. To umožnilo uznat správnost koncepce generální advokátky Julianne Kokottové, která se domnívala, že státní podpory v případě vadné aplikace vnitrostátního práva se lze domáhat pouze tehdy, je-li vada výkladu vnitrostátního práva vnitrostátním orgánem zjevná.

## DISKUSE

### O čem byl případ společnosti Engie?

O daňovém případě skupiny společností Engie<sup>2</sup> již rozhodl Tribunal ve svém rozsudku ze dne 12. května 2021<sup>3</sup>, který je rovněž podrobně popsán ve stanovisku ge-

<sup>2</sup> V tomto článku budu používat termín Engie pro všechny subjekty, které tvoří skupinu společností.

<sup>3</sup> Rozsudek Tribunálu ze dne 12. května 2021 ve věcech T-516/18 a T-525/18, Lucemburské velkovévodství (žalobkyně ve věci T-516/18) a Engie Global LNG Holding Sàrl, se sídlem v Lucembursku, Engie Invest International SA, se sídlem v Lucembursku, Engie, se sídlem v Courbevoie (žalobkyně ve věci T-525/18) -v. Evropská komise. Dále bude používán termín věc Engie.

nerální advokátky Juliane Kokottová<sup>4</sup>. Zájemce, kteří si chtějí přečíst popis složitého daňového režimu obrovské skupiny společností působících v několika zemích EU, lze odkázat na tyto materiály. Podrobný popis problematiky se zdá být zbytečný. Ostatně ani sám autor tohoto článku není příliš obeznámen s těmito složitými operacemi, které údajně způsobily, že skupina Engie – podle Evropské komise – zaplatila nižší daň, než měla zaplatit podle lucemburských vnitrostátních předpisů. Spor se právě točí kolem toho, jak jsou chápána národní pravidla. To však zdaleka neznamená, že se jedná o závěr, neboť Engie a Lucembursko v žalobě tvrdí, že Tribunál nepochopil vnitrostátní pravidla platná v Lucembursku. Druhou otázkou, která byla v rozsudku vznesena, je nepoužitelnost lucemburské obecné doložky proti vyhýbání se daňovým povinnostem (General Anti-Avoidance Rule – GAAR). I zde se také jedná o otázku chápání vnitrostátní právní úpravy, která je mezi stranami sporná.

Koncepci výkladu vnitrostátních právních předpisů společnosti Engie přijala lucemburská daňová správa v řadě daňových výkladů (daňových interpretací<sup>5</sup>) vydaných v letech 2008-2012. Na jejich základě mohla společnost Engie s klidným svědomím využívat nízké zdanění svých obchodních aktivit. Daňové výklady jsou výkladové akty. Formálně tedy nejsou akty aplikace práva, ale obsahují pouze názor na to, jak by měl být zákon vykládán<sup>6</sup>. Obvykle jsou vydávány před vznikem zdanitelného plnění a mají poskytnout právní jistotu daňovému subjektu, který může na základě takového dokumentu jednat. Daňový poplatník se tak nemusí obávat, že správce daně nečekaně změní názor a nařídí mu zaplatit daň za období několika let zpětně.

Zdá se tedy, že jádrem sporu je problém s pochopením vnitrostátních předpisů platných v Lucembursku. Zbytek, tj. otázka uplatňování pravidel EU pro státní podporu, je spíše důsledkem tohoto základního problému. Pouze generální advokátka Julianne Kokottová vidí problém v mnohem širším kontextu.

## **Jak Evropská komise vnímá státní podporu?**

Podle článku 107 Smlouvy o fungování Evropské unie „Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak“. Ve světle tohoto ustanovení není pochyb o tom, že pro konstatování státní podpory jsou nutné 4 prvky. Jedná se o tyto prvky:

- a) existence výhody,

<sup>4</sup> Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 4. května 2023 ve věci Engie.

<sup>5</sup> Eng. advance tax ruling,

<sup>6</sup> Wojciech Morawski, Akt interpretacyjny, akt normatywny, akt administracyjny – jasne granice? w: Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego: podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian: księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesława Miemiec (ed.: Borsowski Paweł), Warszawa Wolters Kluwer Polska, 2020 s.446–455.

- b) selektivita,
- c) státní zdroje jako zdroj pomoci,
- d) dopad na obchod mezi členskými státy.

Komise se domnívala, že vzhledem k tomu, že jednotlivé výklady byly vydány lucemburskými daňovými orgány a znamenaly ztrátu daňových příjmů, lze hospodářskou výhodu poskytnutou dotčenými jednotlivými výklady přičíst Lucemburskému velkovévodství a považovat ji za financovanou ze státních prostředků<sup>7</sup>. Pokud jde o poskytnutí výhody společnosti Engie, Komise se domnívala, že nevyvolává žádné pochybnosti, neboť společnosti zaplatily nižší daň, než by vyplývalo z lucemburského práva<sup>8</sup>. Stručně řečeno, lze předpokládat, že Evropská komise porovnávala výši daně, která by podle jejího názoru vyplývala z vnitrostátních daňových předpisů, s daní, kterou společnost Engie<sup>9</sup> zaplatila na základě daňových výkladů. Rovněž selektivita podpory nezbudila u Evropské komise žádné pochybnosti.

Evropská komise netvrdí, že daňové výklady samy o sobě představují státní podporu, ale výklad vnitrostátních právních předpisů v nich přijatý již státní podporu zakládat může.

### **Proč Evropskou komisi lákají pravidla státní podpory?**

Pravidla státní podpory se jeví jako vhodný nástroj pro boj proti nezákonným činnostem, které mají rysy daňové optimalizace. Nejjednodušší by samozřejmě bylo využít stále propracovanější vnitrostátní předpisy proti zneužívání. Problém spočívá v tom, že různé vnitrostátní předpisy někdy znemožňují boj proti daňové optimalizaci. Dobrým příkladem jsou daňové výklady. Důležité je, že obvykle vnitrostátní předpisy zaručují držiteli takového výkladu, že nebude zdaněn v rozporu s názorem vyjádřeným v tomto výkladu. Tím je právní postavení daňového poplatníka poměrně silné, což je v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání.

Někdy členské státy EU s uplatňováním těchto předpisů proti zneužívání vůbec nespěchají. Zneužívání ze strany daňových poplatníků se bohužel někdy setkává s příznivou reakcí států, které v takových případech vidí možnost neočekávaných daňových zisků. To však může být doprovázeno výrazně vyššími rozpočtovými ztrátami pro ostatní státy. Škodlivá daňová konkurence je jev, který je již poměrně dobře prozkoumán a popsán v literatuře<sup>10</sup>.

Daňové výklady se zdají být ideálním právním mechanismem, který poskytuje daňovému poplatníkovi právní jistotu v případě použití škodlivých nástrojů daňové

<sup>7</sup> Bod 66 rozsudku Tribunálu.

<sup>8</sup> Body 67-73 rozsudku Tribunálu.

<sup>9</sup> Chápeme je zde jako skupinu i jako jednotlivé společnosti skupiny.

<sup>10</sup> [https://taxation-customs.ec.europa.eu/harmful-tax-competition\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/harmful-tax-competition_en)

konkurence nabízených některými státy. Vždyť stát vydáním příznivého daňového výkladu zaručuje ochranu, která je důležitým prvkem institutu daňového výkladu.

Záchranou jsou zde právní předpisy o státní podpoře. Jedná se však spíše o záchranu pouze pro Evropskou komisi, neboť stát je koneckonců „ve spolčení“ s daňovým poplatníkem, kterému poskytl státní podporu zaručenou daňovým výkladem. Pravidla pro státní podporu jsou přece absolutní – nezákonná státní podpora musí být vrácena<sup>11</sup>. Teoreticky by samozřejmě stát mohl využít i těchto ustanovení, pokud by měl pocit, že se mu přece jen vyplatí státní podporu vrátit.

Zásada ochrany legitimního očekávání, která je rovněž zásadou práva EU, samozřejmě stále platí, ale rozsah jejího uplatnění je v kontextu pravidel státní podpory spíše iluzorní. Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU je navrácení podpory na základě zásady ochrany legitimního očekávání vyloučeno pouze ve výjimečných případech. Soudní dvůr rozhodl, že zásady ochrany legitimního očekávání se může dovolávat pouze osoba, u níž orgán Evropské unie poskytnutím konkrétních záruk vyvolal legitimní očekávání<sup>12</sup>. Skutečnost, že členský stát vzbudil v daňovém poplatníkovi důvěru, je irelevantní<sup>13</sup>. Tento postoj je v jistém smyslu logickým důsledkem právního postoje Evropské komise. Vždyť poskytnutí nepovolené státní podpory je společným jednáním státu a daňového poplatníka. Pokud by tedy jednání státu mohlo vzbudit legitimní očekávání daňového poplatníka, nemohla by být žádná státní podpora nikdy navrácena. Je tomu tak proto, že daňový poplatník by se vždy dovolával ochrany legitimního očekávání.

## Daňové výklady v Lucembursku – kontroverzní téma

V rozsudku Tribunálu ani ve stanovisku generální advokátky Kokottové slovo Luxleaks vůbec nezaznívá. Přitom Lucembursko je zemí, která je dlouhodobě proslulá tím, že hromadně vydává daňové výklady, aby poskytla jistotu různým velkým nadnárodním korporacím, které využívají atraktivních daňových předpisů této země. Není pochyb o tom, že aféra Luxleaks byla jedním z hlavních faktorů zvýšeného zájmu EU a OECD o daňové výklady<sup>14</sup>.

Lucembursko mělo daňový systém, který byl pro zahraniční daňové poplatníky poměrně příznivý, a zároveň mělo uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění s mnoha ekonomicky vyspělými zeměmi. Podmínkou pro využití výhod lucemburského daňového systému bylo dosažení příjmů v Lucembursku. Lucembursko se svým poměrně omezeným populačním potenciálem mohlo mít problém s reálným přílivem

<sup>11</sup> Odstavce 164–170 stanoviska generální advokátky Juliane Kokott.

<sup>12</sup> Rozsudek SDUE ze dne 21. března 1990, Belgie/Komise (C142/87-, EU:C:1990:125, bod 66).

<sup>13</sup> Bod 167 a následující stanoviska generální advokátky Juliane Kokott.

<sup>14</sup> Tomas Balco, Xenia Yeroshenko, How Are We Doing with BEPS Recommendation in the EU? [w:] Tax Sovereignty in the BEPS Era, red. Sergio André Rocha, Allison Christians, Wolters Kluwer International 2017, s. 263.

subjektů, které by zde skutečně působily a vytvářely příjmy. Východiskem z této situace bylo umělé propojení aktivit daňových poplatníků s touto zemí, aby tam mohli být zdaněni (nebo dokonce nebyli zdaněni). K tomuto účelu bylo možné využít smlouvy o zamezení dvojího zdanění právě v kombinaci s daňovými výklady. Obvykle se jednalo o výklady převodních cen. Ve věci Engie se výjimečně nejednalo o otázky převodních cen.

Pokud bychom se podívali na právní úpravu platnou v Lucembursku v době Luxleaks, došli bychom k závěru, že se jedná o zemi bez daňových výkladů.<sup>15</sup> V době, kdy byla lucemburská „továrna na výklady“ v plném proudu, neposkytoval žádný jasný základ pro jakýkoli oficiální výklad daňového práva. To však neznamená, že výklady neměly žádný právní základ. Poskytovaly ho obecné právní zásady, jako je zásada dobré víry, zásada právní jistoty<sup>16</sup>, které v praxi poskytovaly nositelům takových daňových výkladů plnou právní jistotu.

Ještě před více než deseti lety byly „postupy“ vydávání daňových výkladů v Lucembursku – eufemisticky řečeno – poměrně skromné a nepřiliš formalizované. Vše řídil jeden člověk. Po 32 let, až do svého odchodu do důchodu v roce 2013, vedl oddělení odpovědné za vydávání daňových výkladů stejný člověk – Marius Kohl<sup>17</sup>. Daňové výklady prostě vydával jako jeden muž, proto se mu dokonce říkalo Monsieur Ruling<sup>18</sup>. Daňové výklady, které vydával, obvykle pouze konstatovaly, že akceptuje stanovisko žadatele, bez věcného odůvodnění<sup>19</sup>. Uplatnění daňového výkladu vedlo k tomu, že daňový poplatník nesl v Lucembursku pouze symbolické daňové zatížení. V tomto řízení M. Kohl spolupracoval s daňovými poradci. A právě od jedné z velkých daňových poradenských firem (PwC) přišla rána, která ukončila kariéru M. Kohla. Bývalý zaměstnanec této firmy Antoine Deltour okopíroval obrovské množství dokumentů, které byly zaslány novinářům a analyzovány nejprve Mezinárodním konsorciem investigativních novinářů (ICIJ)<sup>20</sup>, a poté mnoha výzkumníky a daňovými úřady i právními službami Evropské komise.

---

<sup>15</sup> Postup vydávání výkladů je nyní v Lucembursku upraven: Patrick Mischo, Franz Kerger, *The New Luxembourg Tax Ruling Procedure*, *European Taxation*, 2015, červenec/7, s. 331–332.

<sup>16</sup> Zajímavé je, že v literatuře je někdy považován za specifický pramen práva. Takto Alain Steichen, *Manuel de droit fiscal. Droit fiscal général*, Luxembourg 2006, s. 548 a násl.

<sup>17</sup> Ve funkci by byl možná ještě déle, ale poté, co skandál vyšel najevo, odešel do předčasného důchodu, mimochodem s tvrzením, že ničeho nelituje, protože zemi dobře sloužil; Matthew Karnitschnig, Robin van Daalen, *Business-Friendly Bureaucrat Helped Build Tax Haven in Luxembourg* (*Wall Street Journal*, aktualizováno 21. října 2014 22:44, <https://www.wsj.com/articles/luxembourg-tax-deals-under-pressure-1413930593> – přístup 10.01.2023).

<sup>18</sup> M. Karnitschnig, R. van Daalen, op. cit.

<sup>19</sup> Omri Y. Marian, *The State Administration of International Tax Avoidance*, *Harvard Business Law Review*, 2017, Vol. 7, s. 217-218. Je obtížné napsat odůvodnění, když je značné množství daňových výkladů vydáváno ještě v den podání.

<sup>20</sup> Viz <https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/your-head-spinning-5-tips-understand-lux-leaks-files> (navštíveno 10.1.2023).

Mohl Luxleaks ovlivnit přístup Evropské komise k případu Engie? Lze se domnívat, že kdyby se Lucembursko neangažovalo, Evropská komise by zde neviděla veřejnou pomoc? Na takovou otázku je obtížné jednoznačně odpovědět. Jistě, ani Tribunál, ani generální advokát přímo nevznášejí argumenty odkazující na kauzu Luxleaks. Je však možné, že nebýt Luxleaks, nikdo by se těmito podivnými daňovými výklady vůbec nezabýval. Nepochybně však Luxleaks důrazně ukazuje, že daňové výklady mohou být nebezpečným nástrojem škodlivé daňové konkurence a mohou být posuzovány v kontextu pravidel státní podpory.

## Jde jen o daňový výklad?

Český právník si při pohledu na výše uvedený popis může na první pohled myslet, že se jedná o problém pouze jeho polských kolegů. Vždyť právě v Polsku máme tisíce daňových výkladů<sup>21</sup>. Samozřejmě i v České republice existují instituty, které lze podle mého názoru považovat za individuální výklady (závazné posouzení)<sup>22</sup> a také, které jsou obecnými výklady (D-pokyny). Rozsah aplikace zejména českých individuálních výkladů je však nesrovnatelný se situací v Polsku.

Problém však nespočívá jen v posouzení správnosti daňových výkladů. Soud nespatřuje problém v samotných daňových výkladech, ale v tom, že došlo k chybnému výkladu vnitrostátního práva. K takovému pochybení nemusí nutně dojít pouze v souvislosti s vydáním daňového výkladu, ale jakéhokoli aktu aplikace práva. Pokud tedy daňový orgán vydá rozhodnutí, v němž stanoví vyšší daň a vychází z chybného výkladu daňového práva, bylo by následně třeba mít za to, že došlo k poskytnutí státní podpory. Stejně tak by státní podporu zakládalo i chybné soudní rozhodnutí, které se odchyluje od ustálené judikatury. Ve skutečnosti by také individuální soudní rozhodnutí mohlo být považováno za rozhodnutí zakládající státní podporu, pokud by bylo v rozporu se zákonem. To by koneckonců znamenalo odchylku od referenčního rámce, kterým je zákon.

Kromě toho případ nastoluje otázku správného, tj. pečlivého uplatňování ustanovení proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Tato doložka se uplatňuje jak v Polsku<sup>23</sup>, tak v České republice. Podle směrnice ATAD<sup>24</sup> ji musí mít ve svých právních řádech všechny země EU. V každé zemi může mít samozřejmě svou specifickou podobu a rozsah aplikace. Pokud by se však Evropská komise měla vyjadřovat k výkladu GAAR a posuzovat, zda vnitrostátní orgány uplatňují „národní“ GAAR správně, mohla by se

<sup>21</sup> Tento problém jsem podrobněji popsal v článku: W. Morawski, How to survive with a half a million advance tax rulings: the Polish experience, *European Taxation*, 2023, roč. 63, č. 4, s. 133–146.

<sup>22</sup> Čl. 132–133 Zákon daňový řád, Sb.280/2009.

<sup>23</sup> Článek 119a a následující zákona o daňovém řádu ze dne 29. srpna 1997, *Sbírka zákonů 2022*, položka 2651, dále jen „o.p.“.

<sup>24</sup> Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, *OJ L 193*, 19.7.2016, p. 1–14



projevit tendence sjednotit její uplatňování harmonizací výkladu jednotlivých vnitrostátních právních předpisů.

Je tedy zřejmé, že případný rozsudek může mít mnohem širší rozsah „nehoráznosti“ než jen zdanění poměrně určité skupiny lucemburských společností.

### **Soudní dvůr EU jako další soudní instance v daňových sporech?**

Přijetí stanoviska Tribunálu by mohlo mít dopad i na podobu EU v tom smyslu, že by mohlo změnit vztah mezi členskými státy a EU a zcela jistě i vztah mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem EU. S trochou nadsázky lze říci, že by se SD EU stal další instancí správního soudnictví v daňových věcech v členských státech. Nepochybujeme o tom, že Soudní dvůr EU pomáhá vnitrostátním soudům porozumět pravidlům EU. Vnitrostátní soudy skutečně mohou předkládat SD EU právní otázky, ale daňový poplatník, který prohraje daňový spor u vnitrostátního soudu, se samozřejmě nemůže odvolat proti rozsudku vnitrostátního soudu k SD EU.

Přijetí stanoviska Tribunálu by na tom samozřejmě nic přímo nezměnilo. Evropská komise by však de facto mohla prohlásit, že došlo k chybnému výkladu vnitrostátního práva, a tedy k poskytnutí (údajně) státní podpory, a požadovat navrácení státní podpory. Případ by se dostal před Soudní dvůr EU, který by – stejně jako vnitrostátní soud – vykládal vnitrostátní právo. Rozsudek vnitrostátního soudu by sice stále existoval, ale neměl by žádný význam, protože by daňovému poplatníkovi mohlo být nařízeno vrácení veřejné podpory, kterou rozsudek vnitrostátního soudu vytvořil. Rozsah činnosti Soudního dvora EU by zde byl samozřejmě omezen. Soudní dvůr EU by totiž mohl pouze oslabit účinky rozsudku příznivého pro daňového poplatníka a jednat ve prospěch daňového orgánu. Stejně tak by SD EU mohl na žádost Evropské komise napadnout jakékoli daňové rozhodnutí a jakýkoli daňový výklad. Mohla by také nechat SD EU provést faktické vyměření daně namísto daňového orgánu. Je ovšem třeba mít na paměti, že z právního hlediska by se ve všech případech jednalo o kroky, které by nespočívaly ve vyměření daně, ale v nařízení navrácení veřejné podpory.

Stojí za zmínku, že případ Engie se týká situace, kdy se daňový poplatník a stát dohodnou, že daň není splatná. Jednají tedy ruku v ruce proti Evropské komisi. Teoreticky si však lze představit situaci, kdy stát, který spor u vnitrostátního soudu prohraje, požaduje po Evropské komisi žalobu na vrácení státní podpory. Koneckonců soud v případě Engie se domnívá, že porušení daňových předpisů vytváří státní podporu. Pokud tedy vnitrostátní soud, rovněž proti daňovým orgánům, vyřeší spor o výklad daňového práva ve prospěch daňového poplatníka, mohlo by se jednat o státní podporu. Ta by byla poskytnuta státem, neboť vnitrostátní soud je součástí státního aparátu. Výše uvedené připomínky je samozřejmě třeba chápat pouze jako pokus o vyzvození logických závěrů z názoru vyjádřeného Tribunálem v rozsudku Engie. Takové názory totiž Tribunál (zatím) neformuloval.

Výše uvedené úvahy je třeba hodnotit přinejmenším jako znepokojivé. Samozřejmě očekávám i námitku, že jsou v rozporu s duchem práva EU v oblasti státní podpory a logikou Soudního dvora EU. A musím souhlasit – pokud bychom důsledně aplikovali názory Tribunálu z výše citovaných rozsudků, dospěli bychom k absurdní situaci.

## Rozumné moderování Generální advokátky Juliane Kokottové

Proti rozsudku Tribunálu bylo naštěstí podáno odvolání k Soudnímu dvoru EU. A právě zde vstupuje do hry generální advokátka Juliane Kokottová a pokládá logickou otázku:

„Pokud je předběžné daňové rozhodnutí předmětem přezkumu z hlediska právních předpisů v oblasti státních podpor, vyvstává však otázka, zda může podporu ve smyslu Smluv představovat každá odchylka od daňových předpisů, která je příznivá pro daňového poplatníka (tedy každé předběžné daňové rozhodnutí, které je nesprávné ve prospěch daňového poplatníka). Sám o sobě by takový výklad odpovídal znění čl. 107 odst. 1 SFEU.“<sup>25</sup>

Generální advokátka poukazuje na svobodu členských států při určování daňového zatížení, které se uplatňuje v jednotlivých členských státech.

*„91. Meze tohoto prostoru členských států pro uvážení jsou všude však překročeny, pokud členské státy zneužijí své daňové právo k tomu, aby přesto jednotlivým podnikům poskytl výhody „obcházením pravidel státních podpor“<sup>26</sup>. K závěru o takovém zneužití daňové autonomie může vést zjevně nesoudržná podoba daňového zákona – jak se stalo například v případě Gibraltar<sup>27</sup>. Soudní dvůr tak ve své novější judikatuře provádí přezkum obecných rozhodnutí, na jejichž základě vzniká daňové zatížení, pouze v případě, že byla koncipována zjevně diskriminačním způsobem ve snaze obejít požadavky vyplývající z unijního práva v oblasti státních podpor<sup>28</sup>.*

*92. Není zřejmě žádný důvod nevztáhnout tuto judikaturu na nesprávné právní posouzení ve prospěch daňového poplatníka. Z toho vyplývá, že selektivní legalizace se nevztahuje na žádné nesprávné, byť ne nutně nezákonné rozhodnutí v souvislosti s návrhy daňového poplatníka. Je zřejmé, že existují takové odchylky od platného vnitřního referenč-*

<sup>25</sup> Bod 89 stanoviska generální advokátky Juliane Kokott.

<sup>26</sup> Rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C106/09 -P a C107/09 -P, EU:C:2011:732, bod 72).

<sup>27</sup> Rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C106/09 -P a C107/09 -P, EU:C:2011:732, bod 101 a násl. Ani v této věci nebylo Spojené království s to objasnit smysl použitých ekonomických parametrů (bod 149).

<sup>28</sup> Rozsudky ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C705/20, -EU:C:2022:680, bod 61), ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C562/19 -P, EU:C:2021:201, bod 42 a násl., zejména bod 44), a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C596/19 -P, EU:C:2021:202, bod 48 a násl., zejména bod 50). Již v rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C106/09 -P a C107/09 -P, EU:C:2011:732, bod 101), Soudní dvůr hovoří o právních základech, které „ve skutečnosti diskriminuj[í]“ daňové poplatníky (kurzivou zvýrazněno jen zde).

*ního rámce, které nelze objasnit třetím stranám, jako je Komise nebo soudy EU, a které jsou obtížné i pro příslušného daňového poplatníka. V takových případech lze mít za to, že se jedná o obcházení pravidel o státních podporách zjevně diskriminačním způsobu uplatňování zákona. Otázky, zda někteří zástupci lucemburské právní vědy nebo lucemburské prvostupňové soudy vykládají lucemburské daňové právo skutečně jinak než finanční správa a ostatní zástupci lucemburské právní vědy, které byly vzneseny při jednání, pak mohou zůstat nezodpovězeny.“*

Generální advokátka oprávněně poukazuje na to, že požadavek, aby soudy EU a Evropská komise vykládaly 27 právních systémů, je nadměrným požadavkem na tyto instituce. Generální advokát má v tomto případě silné argumenty. Poukazuje totiž na to, že ve věci Engie daňový poplatník a Lucembursko zcela jasně uvádějí, že se Tribunál v prvoinstančním rozsudku jednoduše ztratil ve výkladu lucemburského práva.

### **Rozdílnost soudních výkladů v daňových věcech – normální nebo nepřijatelná situace?**

Postoj, který Soudní dvůr vyjádřil ve věci Engie, může ve skutečnosti podkopat základy evropské právní kultury. Pro každého právníka je nepochybně zřejmá zásada nezávislosti soudce. Jejím důsledkem je omezení možnosti ovlivňovat rozhodnutí soudce. Nejde o možnost ovlivnění ze strany správních orgánů – takové ovlivnění je samozřejmě vyloučeno. Soudce je do určité míry nezávislý obecně, tj. nezávislý na celém okolí, a tedy i na ostatních soudcích. Samozřejmě existuje soudní přezkum instancí. V Polsku je soudce soudu prvního stupně (Krajový správní soud/Wojewódzki Sąd Administracyjny – WSA) vázán stanoviskem Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny – NSA). Nemůže nerespektovat rozsudek NSA, když se k němu věc dostane k novému projednání. V zásadě neexistují žádné právní možnosti, jak soudce Nejvyššího správního soudu nebo soudce jakéhokoli jiného soudu přimět k vydání rozhodnutí v souladu s „ustálenou judikaturou“. Výjimkou je, že soudce NSA musí vydávat rozsudky, které jsou v souladu s usneseními rozšířených senátů NSA<sup>29</sup>. Může však napadnout usnesení tím, že věc předloží celému senátu NSA nebo dokonce celému složení NSA. Není-li usnesení rozšířeného senátu NSA, může soudce vydat rozsudek podle svého přesvědčení, v rozporu s jinými rozsudky.

To samozřejmě vnáší do právního postavení daňového poplatníka určitý prvek nejistoty. Podle mého názoru je to však cena, kterou stojí za to zaplatit za nezávislost soudů. Lze předpokládat, že stav nejednotnosti judikatury správních soudů není ideálním stavem, ale je to stav, který je v jistém smyslu zabudován do soudního systému v Polsku, stejně jako v České republice. K logice systému správního soudnictví v demokratické zemi patří i variabilita soudního výkladu, a dokonce i omyl soudce. To jsou imanentní prvky tohoto systému.

<sup>29</sup> Článek 269 zákona ze dne 30. srpna 2002. Zákon o řízení před správními soudy, Sbírka zákonů z roku 2023, položka 1634 ve znění pozdějších předpisů.

Problém spočívá v tom, že rozsudek Tribunálu ve věci Engie – pokud je uplatňován důsledně – znamená, že chyba ve prospěch daňového poplatníka může být považována za státní podporu. Generální advokátka Kokottová proto správně vyzývá k umírněnosti při uplatňování pravidel státní podpory a k omezení uplatňování těchto pravidel na situace, kdy dojde k zjevnému nesprávnému právnímu posouzení vnitrostátním soudem. Kromě toho by se podle ní měla uplatnit podmínka, že se jedná o úmyslné jednání orgánů.

### **Výklad vnitrostátního práva obsažený v rozsudku SDEU – časová působnost**

Změna výkladového stanoviska orgánu veřejné moci má v zásadě zpětnou účinnost. Koneckonců změna výkladu neznamená změnu práva, ale pouze odhalení skutečného smyslu právního ustanovení. Nový názor je použitelný i na staré případy. Pokud však již bylo o těchto případech pravomocně rozhodnuto, samotná změna názoru daňového orgánu platnost dřívějších rozhodnutí nezpochybňuje. Stejně tak nepříznivý nebo příznivý rozsudek správního soudu v jedné věci nemá automatický účinek ve vztahu k jiným věcem, zejména k věcem, které již byly ukončeny. Je zřejmé, že daňovým poplatníkům je třeba zajistit minimální stabilitu právního stavu.

Pokud však do hry vstoupí regulace státní podpory, je situace zcela odlišná. Zásada ochrany legitimního očekávání zde má jen omezený význam.<sup>30</sup> Zjednodušeně řečeno, státní podpora musí být od svého příjemce navrácena. Prezentace určitého názoru na výklad vnitrostátního práva v rozsudku SDEU, pokud by se mělo za to, že chybný výklad daňového práva zakládá státní podporu, by tedy znamenala, že státní podpora by musela být navrácena, a to i v případě, že by dané případy již byly uzavřeny. Rozsudek Tribunálu ve věci Engie by tedy pro daňové poplatníky představoval obrovské riziko, které by prakticky zlikvidovalo jakoukoli důvěru v rozhodnutí daňových orgánů a vnitrostátních soudů.

### **Nedostatky řešení generální advokátky Kokottové**

Stanovisko generální advokátky Juliane Kokottové si zaslouží být přijato. To však neznamená, že by případ byl jednoduchý a že by jí navrhované řešení nemělo některé nedostatky. Je tomu tak proto, že před Soudní dvůr EU se zpravidla nedostávají případy, které mají jednoduché a snadné řešení. Problémem bude především vágnost kritéria, podle něhož by měl být za faktor umožňující uznat existenci státní podpory považován pouze „zjevně chybný“ výklad práva přijatý daňovým orgánem. Problém spočívá rovněž v tom, že je obtížné určit, kdy je pochybení správního orgánu zjevnější a kdy méně zjevné. Mohou přece nastat situace zjevných chyb, kdy jsou náhodné. Může jít jednoduše o nekompetentnost úředníka. Pak bude chyba zřejmá, ale není výsledkem nějaké záměrné politiky státu.

<sup>30</sup> Viz výše bod 3 *Proč Evropskou komisi lákají pravidla státní podpory?*

Zde pomáhá druhé kritérium navržené generálním advokátem, kritérium státního záměru. Poukazuje na možnost zneužití volné úvahy ze strany států při uplatňování daňového práva. Jak tomu rozumím, aby bylo možné považovat uvažovat o státní podpoře, musela by Evropská komise prokázat, že se jednalo o úmyslný záměr daňových orgánů. To může být samozřejmě obtížné.

Přitom by teoreticky mohla nastat situace, kdy by se ke dvěma poplatníkům používajícím stejný výklad přistupovalo rozdílně. Nejedná se ani o situaci, kdy by jednoduše v případě jednoho z poplatníků nebylo možné nalézt důkazy o špatných úmyslech ze strany úřadů. Rozdílnost může být důsledkem specifických vnitrostátních právních řešení. Dobrým příkladem je polský institut „ustálené výkladové praxe“. Podle ustanovení daňového řádu, pokud v obsahu daňových výkladů v daném účetním období a v předchozích dvanácti měsících převažuje určitý způsob výkladu, nemusí již daňoví poplatníci žádat o další daňové rozhodnutí. Mohou vycházet z předchozích daňových výkladů a využívat jejich ochrany<sup>31</sup>. Pokud tedy např. dvěma poplatníkům stát vědomě poskytl veřejnou podporu vydáním příznivých daňových výkladů, mohou z nich následní poplatníci těžit již bez toho, aby o ně žádali. Měli by však být i oni považováni za příjemce státní podpory, pokud stát neměl v úmyslu jim státní podporu poskytnout? Mělo by se přihlížet k záměrnému vytvoření mechanismu státní podpory vydáním dvou daňových výkladů, nebo by se měl účel postupu státu vůči každému jednotlivému daňovému poplatníkovi posuzovat samostatně?

## ZÁVĚR

V posuzované případové studii jsou rizika spojená s evropeizací daňového práva jasně patrná. Boj proti nedovolené státní podpoře je samozřejmě sám o sobě legitimním cílem. Problémem je zdrženlivost soudů EU při zasahování do uplatňování těchto neuvěřitelně přísných pravidel pro navrácení státní podpory. Generální advokátka Juliane Kokottová zde ve vši slušnosti navrhuje velmi umírněný přístup. Její postoj se zdá být ještě oprávněnější, pokud se na něj podíváme i z hlediska stability právního postavení jednotlivce.

## AFILIACE, DEDIKACE, PODĚKOVÁNÍ

The research carried out by Wojciech Morawski is being funded by the National Science Centre/Narodowe Centrum Nauki (Poland) as part of project no. 2019/35/B/HS5/00554— Interpretation of tax law in the context of passing time.

---

<sup>31</sup> Čl. 14n o.s.ř., podrobněji in: Michał Wilk, Utrwalona praktyka interpretacyjna jako element systemu interpretacji podatkowych, *Przegląd Podatkowy*, 2017, Nr 10, s. 18-22.

## ZDROJE

### Literatura

BALCO, Tomas, YEROSHENKO, Xenia, How Are We Doing with BEPS Recommendation in the EU? [w:] Tax Sovereignty in the BEPS Era, red. Sergio André Rocha, Allison Christians, Wolters Kluwer International 2017,

KARNITSCHNIG, Matthew, van DAALEN, Robin, Business-Friendly Bureaucrat Helped Build Tax Haven in Luxembourg (Wall Street Journal, aktualizováno 21. 10. 2014 22:44, <https://www.wsj.com/articles/luxembourg-tax-deals-under-pressure-1413930593> – přístup 10. 9. 2023),

MARIAN, Omri Y., The State Administration of International Tax Avoidance, Harvard Business Law Review, 2017, sv. 7,

MISCHO, Patrick, KERGER, „The New Luxembourg Tax Ruling Procedure“, European Taxation, 2015, červenec/7,

MORAWSKI, Wojciech, How to survive with a half a million advance tax rulings: the Polish experience, European Taxation, 2023, roč. 63, č. 4,

MORAWSKI, Wojciech, Akt interpretacyjny, akt normatywny, akt administracyjny – jasne granice? w: Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego: podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian : księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec (Borszowski Paweł (ed.), Warszawa Wolters Kluwer Polska, 2020, s. 446-455.

STEICHEN, Alain, Manuel de droit fiscal. Droit fiscal général, Lucemburk 2006

WILK, Michał, Utrwalona praktyka interpretacyjna jako element systemu interpretacji podatkowych, Przegląd Podatkowy, 2017, č. 10.

### Právní ustanovení

Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, OJ L 193, 19.7.2016, p. 1–14

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Czechia).

Zákon ze dne 29. srpna 1997 Daňový řád, Sbíрка zákonů 2022, položka 2651 (Polsko).

Zákon ze dne 30. srpna 2002. Zákon o řízení před správními soudy, Sbíрка zákonů 2023, položka 1634 (Polsko).

## **Judikatura**

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 15. září 2022, Fossil (Gibraltar) (C705/20-, EU:C:2022:680),

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko (C562/19 -P, EU:C:2021:201),

Rozsudek Soudního dvora EU a ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C596/19 -P, EU:C:2021:202),

Rozsudek Tribunálu EU ze dne 12. května 2021 ve věcech T-516/18 a T-525/18 Lucemburské velkovévodství (žalobkyně ve věci T-516/18) a Engie Global LNG Holding Sàrl, se sídlem v Lucembursku, Engie Invest International SA, se sídlem v Lucembursku, Engie, se sídlem v Courbevoie (žalobkyně ve věci T525/18) v. Evropská komise,

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C106/09 -P a C107/09 -P, EU:C:2011:732),

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. března 1990, Belgie/Komise (C142/87-, EU:C:1990:125, bod 66).

**Daniela Radikovská<sup>1</sup>**

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID 0009-0000-3861-3820

daniela.radikovska@seznam.cz

## DAŇOVÉ POVINNOSTI PŘI ZÁNIKU S VĚŘENSKÉHO FONDU

### ABSTRAKT

Daňový řád ve spojení s jednotlivými daňovými zákony označuje svěřenský fond za daňový subjekt a zároveň určuje, že svěřenský správce má stejná práva a povinnosti jako svěřenský fond. Svěřenský správce tak vykonává vůči správci daně veškeré procesněprávní povinnosti svěřenského fondu, které lze v situacích při vzniku i trvání svěřenského fondu připodobnit k povinnostem daňového subjektu, který je právníčkou osobou, při zániku však nikoliv.

Současná daňová právní úprava nestanoví pro situaci zániku svěřenského fondu konkrétní postup svěřenského správce vůči správci daně, lhůty pro podání posledního přiznání k dani a úhradu případné daně, ani pravidla pro přechod daňové povinnosti zaniklého svěřenského fondu. Ke konkrétním daňovým povinnostem souvisejícím se zánikem svěřenského fondu je tak nutno dojít výkladem, přičemž jednotný výklad je stěžejní jak pro právní jistotu svěřenských fondů v postavení daňových subjektů a jejich svěřenských správců, tak pro správce daně. Tento článek si tak klade za cíl za využití kvalitativní metody včetně analýzy, jazykového a logického výkladu relevantních právních norem, zhodnotit stávající daňovou právní úpravu týkající se zániku svěřenského fondu a možnost určení konkrétní podoby povinnosti svěřenského správce podat daňové přiznání svěřenského fondu při jeho zániku.

V důsledku zásadních odlišností mezi koncepcí svěřenského fondu a právníčkou osobou a rovněž způsoby jejich zániku nelze na zánik svěřenského fondu uplatnit speciální ustanovení týkající se zániku daňových subjektů. Nutné použití obecných pravidel pro stanovení a úhradu daně však vyvolává mnohé nejasnosti a způsobuje nerovnost v právech a povinnostech mezi zanikajícími daňovými subjekty různých právních forem. Závěrem článku je tak zejména poukázání na nedostatečnost stávající daňové právní úpravy ve vztahu k zániku svěřenského fondu, s níž je spojena přetrvávající právní nejistota daňových subjektů.

**Klíčová slova:** svěřenský fond; daňové právo procesní; zánik svěřenského fondu; právní nástupnictví

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.12>

<sup>1</sup> Mgr. Ing. Daniela Radikovská je doktorandkou na katedře finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy a současně členkou týmu advokátní kanceláře AVENTAS.



# TAX OBLIGATIONS UPON DISSOLUTION OF TRUSTS

## ABSTRACT

The Tax Code, in connection with individual tax laws, identifies trusts as tax entities and also determines that trustees have the same rights and obligations as trusts. The trustee therefore performs all the procedural obligations of a trust towards the tax authorities, which may be comparable to those of a tax entity which is a legal person, in a situation where the trust is established and continues, but not in situation where it is dissolved.

The current tax legislation does not provide for any specific procedure to be followed before the tax authorities in the event of the dissolution of the trust, deadlines for filing the last tax return and payment of any tax or rules for the transfer of tax liability upon the dissolution of the trust. The specific tax liabilities related to the dissolution of trusts must therefore be reached by interpretation, and a unified interpretation is crucial both for the legal certainty of trusts as tax entities, their trustees and for the tax authorities. Therefore, this article aims to assess the existing tax legislation relating to the dissolution of trusts and the possibility of determining the specific form of the trustee's obligation to file a tax return upon the dissolution of the trust, using a qualitative method including analysis, linguistic and logical interpretation of the relevant legal norms.

As a result of the fundamental differences between the concept of trusts and legal persons, as well as the manner of their dissolution, the special provisions relating to the dissolution of tax entities cannot be applied to the dissolution of trusts. However, the necessary application of the general rules for the determination and payment of tax gives rise to many uncertainties and causes inequality in rights and obligations between the dissolution of tax entities of different legal forms. The article concludes by pointing in particular to the insufficiency of the current tax legislation in relation to the dissolution of trusts, which is associated with persistent legal uncertainty of tax subjects.

**Keywords:** trust; procedural tax law; dissolution of trust; legal succession

## ÚVOD

Završení první dekády existence institutu svěřenského fondu v současném českém právním řádu klepe na dveře. V jejím průběhu proběhlo nemalé množství učených debat a bylo publikováno mnoho odborných příspěvků k srovnání českého svěřenského fondu s jeho quebeckým inspiračním zdrojem i dalšími zahraničními trust-like instituty, samotnému koncepčnímu pojetí českého svěřenského fondu i řadě aspektům jeho praktického fungování. Přesto lze stále nalézt otázky, na které dosavadní vývoj relevantní legislativy, judikatury i doktríny nepřinesl jednoznačné odpovědi.

Jednou z nich je otázka splnění daňových povinností či jejich přechod při zániku svěřenského fondu. Z daňověprávního pohledu je svěřenský fond v mnoha ohledech připodobňován k právnické osobě, pro její zánik je však úpravou soukromého i veřejného práva stanoven formalizovaný sled kroků vedoucích k vypořádání veškerých existujících práv a povinností, bez nichž nemůže dojít k výmazu právnické osoby z veřejného rejstříku, tedy k jejímu efektivnímu zániku. Civilněprávní úprava staví koncept svěřenského fondu na majetku, který je jako oddělené samostatné vlastnictví spravován správcem k určitému účelu, přičemž v momentě naplnění účelu správce převede majetek na obmyšleného a svěřenský fond tak zaniká, jelikož bez majetku není svěřenský fond. Svěřenský správce je tak postaven do pozice, kdy nemá k dispozici jednoznačný zákonný návod pro vypořádání daňových povinností souvisejících se zánikem svěřenského fondu, k čemuž je navíc z principu věci možné přistoupit až ve chvíli, kdy již svěřenský fond neexistuje.

Cílem tohoto článku je zhodnocení stávající daňové právní úpravy ve vztahu k zániku svěřenského fondu a možnosti určení podoby povinnosti svěřenského správce podat daňové přiznání svěřenského fondu v souvislosti s jeho zánikem. Vzhledem k rozsahu se článek konkrétně zaměřuje pouze na daň z příjmů právnických osob, jejímž poplatníkem je narozdíl od ostatních daní každý svěřenský fond, který dle české právní úpravy vznikne. Z tohoto důvodu bude v textu článku z terminologického hlediska používán pouze pojem daňové přiznání, a to i na místech, kde bude pojednáváno o právní normě dopadající obecně na všechna daňová tvrzení.

Svěřenské fondy mohou být ideálním funkčním institutem pro udržení celistvosti majetku, jeho efektivní správu a předání vybraným obmyšleným osobám, vše dle přání a zájmů zakladatele bez limitace, která je spojena např. s dědickým právem. Jakékoliv výkladové nejasnosti nebo mezery v platné právní úpravě však mohou vyústit v nesprávné naplňování (nejen) daňových povinností, což s sebou přináší potenciálně ušlý daňový příjem státu nebo zbytečně vynaložené náklady na daňové řízení jak ze strany státu, tak daňového subjektu, a zároveň tak mohou snižovat atraktivitu tohoto institutu v důsledku omezené právní jistoty. Z uvedeného důvodu považuji předmět tohoto článku za nikoliv bezvýznamný z hlediska vyplnění výkladové mezery stávající právní úpravy a související právní jistoty.

## **METODOLOGIE**

K dosažení stanoveného cíle článku bude použita zejména kvalitativní metoda zahrnující vylíčení koncepce svěřenského fondu a okolností jeho zániku a zasazení tohoto do kontextu daňového práva, analýza relevantních právních norem daňového práva za využití především jazykového a logického výkladu.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

### Povaha svěřenského fondu

Koncepce svěřenského fondu je v českém občanském zákoníku postavena na odděleném a nezávislém vlastnictví majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn, aby jej za stanoveným účelem spravoval svěřenský správce. Občanský zákoník pro vyloučení pochybností výslovně konstatuje, že majetek ve svěřenském fondu není vlastnictvím svěřenského správce, zakladatele ani obmyšlených osob.<sup>2</sup> Vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu vykonává svěřenský správce na účet fondu, avšak vlastním jménem. Z těchto základních parametrů svěřenského fondu je patrné, že český svěřenský fond v sobě kombinuje prvky věcně právní i obligačně právní povahy.<sup>3</sup>

Svěřenskému fondu není občanským zákoníkem výslovně přiznána právní osobnost, svěřenský fond tak není právnickou osobou a nemůže mít práva a povinnosti. V rámci debat odborné veřejnosti se stále objevují úvahy o možnosti právní osobnosti svěřenského fondu dovodit, případně ji de lege ferenda přiznat. Tyto jsou postaveny zejména na obtížnosti uchopení konceptu autonomního jmění v kontinentálním právním řádu, v teoretické rovině na definici právnické osoby udávané občanským zákoníkem, dle níž je právnickou osobou organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uznává, i na faktické podobnosti svěřenského fondu s některými právnickými osobami, např. nadačními fondy.<sup>4</sup> K podobnosti svěřenských fondů s právnickými osobami přispěla rovněž novela občanského zákoníku, která v souvislosti se zavedením evidence svěřenských fondů za účelem zvýšení transparentnosti tohoto institutu určila, že svěřenský fond vzniká až konstitutivním zápisem do této evidence.<sup>5</sup> Přesto doposud lze označit přesvědčení, že svěřenský fond je institutem bez právní osobnosti, za převažující.<sup>7</sup>

K aspektům, které přispívají k narušování neochvějnosti bezsubjektivní povahy svěřenského fondu, lze nicméně přiřadit i klasifikaci svěřenského fondu jako účetní

---

<sup>2</sup> § 1448 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

<sup>3</sup> viz např. HAVEL, Bohumil, PIHERA, Vlastimil, Trust, fiducie, treuhand v Evropě a svěřenství v České republice. In: TICHÝ, Luboš, RONOVSÁ, Kateřina, a KOCÍ, Miloš, ed. Trust a srovnatelné instituty v Evropě. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2014, s. 53 – 66. ISBN 978-80-87488-14-0.

<sup>4</sup> § 20 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

<sup>5</sup> viz např. HAVEL, Bohumil. Právní osobnost (právní subjektivita) svěřenského fondu ve světle českého občanského zákoníku. In: TICHÝ, Luboš, RONOVSÁ, Kateřina, a KOCÍ, Miloš, ed. Trust a srovnatelné instituty v Evropě. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2014, str. 203–206. ISBN 978-80-87488-14-0.

<sup>6</sup> § 1451 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

<sup>7</sup> viz např. PIHERA, Vladislav, RONOVSÁ, Kateřina, K některým mýtům a omylům o svěřenských fondech, *Bulletin advokacie*. 2020 (7-8), s. 44, nebo JAROLÍM, Jiří, Je svěřenský fond právnickou osobou? Měl by se jí stát? *Bulletin advokacie*. 2022 (4), s. 45

jednotky<sup>8</sup> a přiřknutí daňové subjektivity. Daňové právo jde částečně proti výše popsanému civilněprávnímu pojetí, když dle hmotněprávních daňových zákonů je svěřenský fond výslovně označen za poplatníka daně z příjmů právnických osob, poplatníka daně z pozemků a daně ze staveb a jednotek a v případě zákona o dani z přidaného hodnoty je na něj nahlíženo jako na právnickou osobu<sup>9</sup>. Daňový řád pak stanoví, že daňovým subjektem je osoba, kterou zákon označuje za daňový subjekt, poplatníka nebo plátce daně. Ačkoliv doslovné znění této definice může být v použití spojení „daňovým subjektem je osoba“ zavádějící, není v současnosti o daňové subjektivitě svěřenského fondu pochyb. Svěřenský fond nicméně sám o sobě nemůže vykonávat práva a plnit povinnosti, proto je určeno, že osoba, která plní povinnosti stanovené daňovému subjektu, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce či insolvenční správce, má stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.<sup>10</sup>

## Zánik svěřenského fondu

Pro ukončení existence svěřenského fondu občanský zákoník rozlišuje moment ukončení správy svěřenského fondu a samotný zánik svěřenského fondu. Správa svěřenského fondu končí, pokud uplyne doba, na kterou byl svěřenský fond zřízen, je dosaženo účelu svěřenského fondu, rozhodne tak soud nebo v případě svěřenského fondu zřízeného za soukromým účelem se všichni obmyšlení vzdají svého práva na plnění z tohoto svěřenského fondu.<sup>11</sup> Svěřenský správce je následně povinen vypořádat zbylý majetek ve svěřenském fondu a vydat jej osobám, které na něj mají právo, tedy nejčastěji obmyšlený. Ukončení správy svěřenského fondu je tak konstruováno jako fáze předcházející zániku svěřenského fondu, který nastane ve chvíli, kdy je vydána poslední součást majetku ze svěřenského fondu.

Občanský zákoník nepředpokládá likvidaci ani proces zániku svěřenského fondu žádným jiným způsobem neformalizuje. Zároveň oproti vzniku svěřenského fondu, k němuž dochází až ve chvíli jeho zápisu do evidence svěřenských fondů, zákon nepodmiňuje zánik svěřenského fondu jeho výmazem z této evidence, který tak má pouze deklaratorní povahu.<sup>12</sup>

V praxi navíc dochází k faktickému zániku svěřenského fondu nejčastěji opačným způsobem oproti předpokladu občanského zákoníku, a to převodem majetku správcem na obmyšleného v souladu se statutem svěřenského fondu. Důsledkem takového převodu je automatický zánik svěřenského fondu, jelikož podstata svěřenského fondu

<sup>8</sup> § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

<sup>9</sup> § 17 odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 3 odst. 2 písm. b) a 8 odst. 2 písm. b) zákona České národní rady č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, a § 4b odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

<sup>10</sup> § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>11</sup> § 1471 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

<sup>12</sup> např. viz. ZIMA, Petr, a kol. Občanský zákoník. Komentář. 2. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023; nebo také usnesení Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 27 Cdo 1929/2022, ze dne 20. 12. 2022

je samostatně oddělené vlastnictví majetku, a pokud již není majetek, resp. majetek je převeden do vlastnictví obmyšleného, nemůže svěřenský fond nadále existovat. Jelikož občanský zákoník tento způsob zániku svěřenského fondu výslovně neuvádí, lze výkladem dovodit, že se jedná o případ skončení správy svěřenského fondu dosažením účelu.<sup>13</sup> Převodem majetku obmyšlenému v souladu s úmyslem zakladatele dochází ke skončení správy svěřenského fondu a jeho zániku prakticky v jednom okamžiku a bez jakékoliv výslovné úpravy postupu pro vypořádání potenciálních práv a povinností svěřenského fondu, třeba právě i v rovině daňového práva.

### **Povinnost podání daňového přiznání při zániku svěřenského fondu**

Pro určení konkrétní podoby povinnosti svěřenského správce podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob svěřenského fondu při jeho zániku se lze v první řadě odrazit od povinnosti týkající se vedení účetnictví, vzhledem k tomu, že pro zjištění základu daně je výchozím výsledkem hospodaření. Jak již bylo výše zmíněno, svěřenský fond je zákonem o účetnictví zařazen mezi účetní jednotky. Zákon o účetnictví pak výslovně stanoví, že účetní jednotky, mezi něž spadá svěřenský fond, jsou povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku.<sup>14</sup> Ke dni zániku povinnosti vést účetnictví jsou pak uzavírány účetní knihy.<sup>15</sup>

V daňové rovině je svěřenský fond poplatníkem daně z příjmů právnických osob, a tedy i daňovým subjektem. Dle obecného pravidla stanoveného daňovým řádem je každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván, povinen podat řádné daňové přiznání, v něm sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje a případně další okolnosti, které byly pro vyměření daně rozhodné<sup>16</sup>.

Daňový řád ani zákon o daních z příjmů neobsahují žádné speciální ustanovení, jímž by bylo výslovně upraveno, k jakému dni a v jaké lhůtě je svěřenský správce povinen podat daňové přiznání, ani přechod případné přetrvávající daňové povinnosti po zániku svěřenského fondu. K zodpovězení těchto otázek tak je nutno dojít výkladem za použití ustanovení, která upravují obecná pravidla uplatňující se na všechny daňové subjekty, příp. poplatníky daně z příjmů právnických osob, a rovněž ustanovení daňového řádu týkající se právnických osob, která se použijí obdobně mj. i na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní.<sup>17</sup>

<sup>13</sup> SVEJKOVSKÝ, Jaroslav, MAREK, Radan a kol. Správa cizího majetku v novém občanském zákoníku. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-548-0

<sup>14</sup> § 4 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

<sup>15</sup> § 17 odst. 2 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

<sup>16</sup> § 135 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>17</sup> § 24 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Dle obecného pravidla pro určení lhůty pro podání daňového přiznání se u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, daňové přiznání podává do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období<sup>18</sup>, pokud je však zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů od uplynutí zdaňovacího období.<sup>19</sup> Z důvodové zprávy k daňovému řádu<sup>20</sup> lze dovodit, že úmyslem zákonodárce při stanovení lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období kratší než 1 rok, bylo stanovit tuto lhůtu ve vztahu k nepřímým daním, které jsou většinou vyměřovány za kratší období, než je 1 rok.

Zákon o daních z příjmů pro poplatníky daně z příjmů právnických obecně pravidlo modifikuje, když stanoví, že za zdaňovací období kratší než 1 rok se podává daňové přiznání ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců.<sup>21</sup> Tříměsíční lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob se tak aplikuje i v případě, že zdaňovací období je kratší než 1 rok.

Zdaňovací období je zákonem o daních z příjmů konkrétně definováno jako (i) kalendářní rok, (ii) hospodářský rok, (iii) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo (iv) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců<sup>22</sup>. Dále pak tento zákon výslovně stanoví případy období, za která je poplatník také povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, tato období jsou však upravena speciálními ustanoveními a nejsou považována za zdaňovací období.

Zánik poplatníka daně z příjmů právnických osob je jednou ze skutečností, které mohou vyvolat povinnost podat daňové přiznání za období, které je kratší než 1 rok. Zákon o daních z příjmů společně s daňovým řádem rozlišují postupy pro podání daňového přiznání za poslední období zanikajícího poplatníka daně z příjmů právnických osob v závislosti na konkrétní formě jeho zániku, které jsou dány speciálními ustanoveními oproti výše uvedeným obecným pravidlům.

### **Zrušení právnické osoby s likvidací (§ 238 a 240c daňového řádu)**

Pravděpodobně nejběžnějším způsobem zániku právnické osoby, tj. poplatníka daně z příjmů právnických osob, je její zrušení s likvidací, tedy bez právního nástupce.

<sup>18</sup> Obecná 3měsíční lhůta se prodlužuje na 4 měsíce od uplynutí zdaňovacího období, pokud je daňové přiznání podáno elektronicky, nebo na 6 měsíců od uplynutí zdaňovacího období, pokud účetní závěrka daňového subjektu ze zákona podléhá povinnému auditu nebo daňové přiznání podává za daňový subjekt poradce.

<sup>19</sup> § 136 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>20</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>21</sup> § 38m zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

<sup>22</sup> § 21a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Likvidace společnosti je značně formalizovaným procesem spočívajícím ve vypořádání majetku, jehož pravidla jsou předmětem jak soukromoprávní úpravy, tak daňového práva. Vymezení povinností podávat daňové příznání při zrušení právnické osoby s likvidací je soustředěno v daňovém řádu. Vzhledem k likvidacím, které mohou probíhat i několik standardních zdaňovacích období, daňový řád v první řadě konstatuje trvání povinnosti podávat daňové příznání až do dne zániku právnické osoby. Tím jsou vyloučeny jakékoliv potenciální pochybnosti ohledně povinnosti podávat daňové příznání v průběhu likvidace. Vedle tohoto pravidla pak daňový řád určuje dva mezníky, s nimiž spojuje povinnost podat daňové příznání, a to vstup do likvidace a zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku.<sup>23</sup>

Právnická osoba, o jejímž zrušení bylo ze strany jejích společníků rozhodnuto, je povinna podat daňové příznání do 30 dnů ode dne jejího vstupu do likvidace, a to za část zdaňovacího období, která přede dnem jejího vstupu do likvidace uplynula. Při ukončování likvidace je pak tato právnická osoba povinna podat řádné daňové příznání do 15 dnů ode dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem zpracování tohoto návrhu. Daňový řád předpokládá i situaci, kdy daňová povinnost vznikne likvidované právnické osobě po dni zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku, a stanoví, že se tato povinnost považuje za vzniklou do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku a právnická osoba je tak povinna podat dodatečné daňové příznání. Tato povinnost však již nemůže být splněna po zániku právnické osoby<sup>24</sup>, tedy po jejím výmazu z obchodního rejstříku, který má konstitutivní účinky, a to právě vzhledem k tomu, že zrušení právnické osoby s likvidací je zrušením bez právního nástupce, veškeré povinnosti mají být vypořádány v rámci procesu likvidace a po jeho ukončení nepřechází na žádný jiný daňový subjekt.

K minimalizaci potenciálního ohrožení správného a úplného stanovení a vybrání daně daňový řád stanoví nad rámec pravidel pro podávání daňových příznání v procesu likvidace daňovému subjektu, který je právnickou osobou zanikající bez právního nástupce, povinnost předložit současně se žádostí o výmaz z obchodního či jiného obdobného veřejného rejstříku souhlas správce daně.<sup>25</sup> Bez souhlasu správce daně nemůže být daňový subjekt z veřejného rejstříku smazán, a tedy ani nemůže dojít k jeho zániku, aniž by byly splněny všechny jeho povinnosti vůči správci daně.<sup>26</sup> Výjimkou může být pouze nečinnost správce daně, jelikož pokud není rozhodnutí o žádosti daňového subjektu o souhlas s výmazem, ať už kladné či zamítavé, vydáno do 2 měsíců od podání žádosti, má se za to, že byl souhlas správcem daně udělen.

<sup>23</sup> § 240c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>24</sup> ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.

<sup>25</sup> § 238 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>26</sup> Za předpokladu, že dokud nejsou splněny všechny daňové povinnosti dotčeného daňového subjektu správce daně rozhodnutí o souhlasu s výmazem z veřejného rejstříku nevydává.

I přes existenci ustanovení daňového řádu, dle kterého se ustanovení týkající se právnických osob použijí obdobně mj. i na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní, mám za to, že nelze při zániku svěřenského fondu výše uvedená speciální ustanovení pro podání daňového přiznání v případě zrušení právnické osoby s likvidací použít. Při zániku svěřenského fondu žádný proces likvidace neprobíhá, nedochází ke vstupu do likvidace ani zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku a tyto mezníky nelze ani žádným logickým způsobem připodobnit k mezníkům zániku svěřenského fondu, a to zejména v případě naznačeném výše, kdy správa svěřenského fondu končí dosažením účelu, který spočívá v převodu majetku do vlastnictví obmyšlenému v souladu s úmyslem zakladatele, a svěřenský fond tak zaniká prakticky v jednom okamžiku.

Doplňující otázkou zůstává, zda se při zániku svěřenského fondu uplatní povinnost předložit současně se žádostí o výmaz z veřejného rejstříku souhlas správce daně. Evidence svěřenských fondů není dle zákona o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů veřejným rejstříkem, a to primárně z důvodu, že do evidence svěřenských fondů nejsou zapisovány fyzické ani právnické osoby. Ustanovení tohoto zákona týkající se veřejných rejstříků se však na evidenci svěřenských fondů použijí obdobně. Při propojení s úmyslem použití ustanovení daňového řádu týkajících se právnických osob obdobně mj. i na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní, tak lze uplatnění povinnosti předložit při výmazu souhlas správce daně skutečně uvažovat. Zásadním rozdílem výmazu svěřenského fondu z evidence oproti výmazu právnické osoby z veřejného rejstříku jsou však účinky onoho výmazu. Výmaz právnické osoby z veřejného rejstříku má konstitutivní účinky, bez jeho provedení tak právnická osoba nemůže zaniknout. Svěřenský fond oproti tomu automaticky zaniká, pokud byl veškerý majetek v souladu se statutem převeden do vlastnictví obmyšleným nebo jiným osobám, které na něj mají právo, samotný výmaz svěřenského fondu z evidence pak má účinky pouze deklaratorní. Povinnost předložit souhlas správce tak pro účely zániku svěřenského fondu postrádá svůj původní smysl. Z toho důvodu mám za to, že lze dojít k záporné odpovědi, tedy že svěřenský správce povinnost předkládat souhlas správce daně společně s žádostí o výmaz svěřenského fondu z evidence svěřenských fondů nemá.

### **Zánik právnické osoby bez likvidace (§ 240 až 240b daňového řádu)**

Dalším způsobem zániku právnické osoby je její zrušení bez likvidace s univerzálním právním nástupcem, který nabývá jmění zanikající osoby. Daňový řád explicitně stanoví, že při zániku právnické osoby s právním nástupcem přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce, který tím získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby.<sup>27</sup> Ohledně lhůty pro podání daňového přiznání je daňovým řádem stanoveno obecné pravidlo, dle kterého, pokud dojde ke zrušení práv-

<sup>27</sup> § 240 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád



nické osoby bez likvidace, je právní nástupce této právnické osoby povinen podat řádné daňové tvrzení týkající se její daňové povinnosti do 30 dnů ode dne jejího zániku, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jejího zániku.<sup>28</sup>

Typickým případem zániku právnické osoby bez likvidace je realizace fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace. Dle speciální úpravy zákona o daních z příjmů je zanikající poplatník v těchto případech povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období, které předchází rozhodnému dni dané přeměny, nebylo za něj dosud daňové přiznání podáno a rozhodný den není prvním dnem kalendářního, příp. hospodářského roku. Lhůta pro podání daňového přiznání v tomto případě činí 3 měsíce<sup>29</sup> a začíná běžet po uplynutí měsíce, v němž nejvyšší orgán obchodní korporace o přeměně rozhodl, pokud je tento den pozdějším rozhodnému dni, případně posledním dnem období, za které se daňové přiznání podává, pokud se jedná o přeměnu s rozhodným dnem dopředu.

Za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku již není zanikající právnická osoba povinna daňové přiznání podat.<sup>30</sup> Období od rozhodného dne do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, je zdaňovacím obdobím<sup>31</sup>. Za toto zdaňovací období tak již daňové přiznání podává pouze poplatník daně z příjmů, který je v rámci přeměny nástupnickou právnickou osobou.

Pro případy zániku právnické osoby bez likvidace jiné než důsledek uskutečnění přeměny daňový řád rovněž konkrétně vyjmenovává osoby, které považuje pro účely správy daní za právní nástupce zaniklé právnické osoby, mezi něž zařazuje zřizovatele nebo zakladatele právnické osoby v případě zrušení právnické osoby bez likvidace a současné neexistence jiného právního nástupce.<sup>32</sup> Dle důvodové zprávy k novele daňového řádu, která toto ustanovení do daňového řádu začlenila se má toto pravidlo uplatnit například u příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.<sup>33</sup>

Ustanovení týkající se zániku právnické osoby v důsledku realizace přeměny zcela jistě nelze na případ zániku svěřenského fondu uplatnit, jelikož svěřenský fond nemůže být účastníkem přeměny a přeměna je velmi specifickým a striktně formalizovaným procesem. Z výše uvedeného je zároveň zřejmé, že pravidla týkající se zániku právnické osoby bez likvidace jsou postavena na existenci právního nástupce daného zanikajícího daňového subjektu. Svěřenský fond však žádného právního nástupce z principu své koncepce nemá, ani jej daňový řád pro svěřenský fond výslovně neurčuje za pomoci

<sup>28</sup> § 240a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>29</sup> viz speciální úprava § 38ma zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

<sup>30</sup> § 38mb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákonem stanovené výjimky z tohoto pravidla (přeshraniční přeměny) nejsou pro účely tohoto příspěvku relevantní

<sup>31</sup> § 21a písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

<sup>32</sup> § 240 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>33</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

právní fikce. Ani analogickým výkladem tak nelze dojít k závěru, že na základě stávajících ustanovení daňového řádu týkajících se zániku právnické osoby bez likvidace, přechází daňová povinnost zaniklého svěřenského fondu na jeho právního nástupce, a proto ani nelze na zánik svěřenského fondu uplatnit pravidlo, dle kterého, pokud dojde ke zrušení právnické osoby bez likvidace, je právní nástupce této právnické osoby povinen podat řádné daňové tvrzení týkající se její daňové povinnosti do 30 dnů ode dne jejího zániku, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jejího zániku.

### **Daňové povinnosti v souvislosti s pozůstalostí (§§ 239a až 239c daňového řádu)**

Samostatně daňový řád stanoví pravidla pro splnění daňových povinností fyzické osoby, která je daňovým subjektem, po její smrti ve vztahu k její pozůstalosti<sup>34</sup>. Vzhledem k tomu, že na osobu spravující pozůstalost daňový řád nahlíží stejně jako na svěřenského správce, a to jako na osobu, která plní povinnosti stanovené daňovým subjektům a má tedy stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt, je vhodné vzít ustanovení týkající se plnění daňových povinností v souvislosti s pozůstalostí rovněž do úvahy.

Oproti civilněprávní úpravě, dle níž vzniká právo na pozůstalost k okamžiku smrti, daňový řád upravuje fikci, dle níž se pro účely správy daní na zůstavitele, který je daňový subjekt, hledí, jako by žil do dne předcházejícímu dni skončení řízení o pozůstalosti.<sup>35</sup> Daňová povinnost zůstavitele, která musí být po jeho smrti vypořádána, tak zahrnuje povinnost vzniklou do smrti zůstavitele a rovněž povinnost vzniklou po smrti zůstavitele do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

Daňové povinnosti zůstavitele plní osoba spravující pozůstalost, která tak činí vlastním jménem a na účet pozůstalosti. Konkrétně je osoba spravující pozůstalost povinna nejprve podat řádné daňové přiznání do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem smrti zůstavitele, a později je povinna podat řádné daňové přiznání do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti, a to za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.<sup>36</sup>

Rozhodnutím soudu o dědictví, tj. skončením řízení o pozůstalosti, přechází daňová povinnost zůstavitele na jeho dědice, a zůstavitel se tak dočká i své „daňové smrti“.<sup>37</sup>

V případě, že je pozůstalost předlužená a je soudem nařízena její likvidace, je osobou spravující pozůstalost likvidační správce, který je povinen podat řádné daňové přiznání do 15 dnů ode dne předložení řádné zprávy o zpeněžení majetku likvidační

<sup>34</sup> Souhrnu jmění zůstavitele k okamžiku jeho smrti

<sup>35</sup> § 239a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>36</sup> § 239b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>37</sup> ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.

podstaty nebo jeho části soudu, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem předložení této zprávy, a přiznanou daň zahrnout do zprávy.<sup>38</sup>

V postavení svěřenského správce a správce pozůstalosti lze spatřovat určitou podobnost, když oba jednájí vlastním jménem na účet svěřenského fondu či pozůstalosti a na oba se pohlíží jako na osobu, která plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, které mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt. Přesto mám za to, že ani pravidla pro splnění daňové povinnosti vázící se k pozůstalosti nelze na svěřenský fond analogicky použít. Důvodem je jednak rozdělení daňové povinnosti na dva časové úseky, k nimž nelze při zániku svěřenského fondu najít žádné mezníky, které by bylo možné úpravě připodobnit, a jednak opětovná nutnost existence právního nástupce, kterého v případě zániku svěřenského fondu nenajdeme.

### **Povinnost při zániku svěřenského fondu**

Závěry z výše předložené analýzy speciálních ustanovení týkajících se konkrétních způsobů zániku daňového subjektu, s tím spojené daňové povinnosti a jejího případného přechodu lze shrnout tak, že žádné stávající speciální pravidlo nelze na zánik svěřenského fondu analogicky uplatnit. Důvodem je zásadní odlišnost koncepce svěřenského fondu a způsobu jeho zániku v elementárních aspektech od případů předpokládaných speciálními ustanovení daňového řádu a zákona o daních z příjmů, a tedy nemožnost uplatnění analogické aplikace daných pravidel, která by mohla vést k absurdním závěrům. Zároveň nesmí být opomenuta zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, která na daňové právo, jakožto právo veřejné, dopadá, v jejímž rámci lze uplatňovat státní moc jen v případech, v mezích a způsobu, které stanoví zákon, a nelze zákonem stanovená pravidla svévolně dotvářet.

Při snaze najít odpovědi na otázky, k jakému dni a v jaké lhůtě má být správcem daně podáno poslední daňové přiznání zaniklého svěřenského fondu, je tak zjevně nutné vystačit si s obecnými pravidly daňového řádu a zákona o daních z příjmů. Jelikož zákon o daních z příjmů je vůči daňovému řádu v postavení speciality, lze dojít k aplikaci ustanovení, dle kterého je poplatník daně z příjmů právnických osob povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, přičemž pokud je zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, tedy vždy do 3 měsíců od uplynutí zdaňovacího období.

Zákon o daních z příjmů výslovně definuje zdaňovací období jako (i) kalendářní rok, (ii) hospodářský rok, (iii) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo (iv) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích

<sup>38</sup> § 239c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

12 měsíců<sup>39</sup>. Vzhledem k tomu, že nelze uplatnit žádné speciální ustanovení týkající se jiného kratšího období, za které má být daňové přiznání při zániku svěřenského fondu podáno, mám za to, že dle obecných pravidel je nutno nakonec dospět k tomu, že svěřenský správce je povinen podat poslední daňové přiznání svěřenského fondu za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok<sup>40</sup>, v němž došlo k zániku svěřenského fondu, a to ve lhůtě 3 měsíců od uplynutí zdaňovacího období.

Na okraj samozřejmě nelze opomenout oznamovací povinnost<sup>41</sup>, svěřenský správce je tak zánik svěřenského fondu povinen do 15 dnů od zániku oznámit správcí daně a požádat o zrušení registrace. Tato je však na povinnosti podat daňové přiznání nezávislá.

## DISKUSE

Na základě provedené analýzy lze dle mého názoru zhodnotit stávající daňovou právní úpravu povinnosti svěřenského správce podat daňové přiznání svěřenského fondu v souvislosti s jeho zánikem za nedostatečnou. Základní kámen úrazu spatřuji v nekompatibilitě pojmání institutu svěřenského fondu soukromým právem, dle níž je svěřenský fond samostatným odděleným vlastnictvím majetku bez právní osobnosti, a daňovým právem procesním, které na svěřenský fond nahlíží spíše jako na právnickou osobu s čistě technickým doplněním, že práva a povinnosti, které svěřenský fond ze své povahy nemůže mít, ale z daňových zákonů mu vyplývají, má ve stejné míře svěřenský správce.

Vzhledem k elementárním odlišnostem mezi svěřenským fondem a právnickou osobou a způsobu jejich zániku z mého pohledu nelze při zániku svěřenského fondu aplikovat žádné ze speciálních ustanovení stanovených daňovým řádem či zákonem o daních z příjmů, týkajících se zániku daňových subjektů a přechodu daňové povinnosti. Nezbyvá tak než použít obecná pravidla, při jejichž aplikaci však mohou v praxi vyvstat nejasnosti týkající se časové mezery mezi zánikem svěřenského fondu, a tedy zánikem povinnosti vést účetnictví, a koncem zdaňovacího období.

Použití obecného pravidla totiž může vést k absurdní situaci, kdy svěřenský fond zanikne a v souladu se zákonem o účetnictví uzavře své účetní knihy v lednu, tedy na samém počátku zdaňovacího období, a obecná lhůta pro podání daňového přiznání je značně delší než jakákoliv lhůta ve speciálně stanovených případech zániku jiného daňového subjektu a zároveň tak neodpovídá systematické snaze zákonodárce sjednotit lhůty a odstranit nerovnosti mezi zanikajícími daňovými subjekty.<sup>42</sup>

<sup>39</sup> § 21a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

<sup>40</sup> Za předpokladu, že nebyla provedena změna na hospodářský rok

<sup>41</sup> § 127 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>42</sup> deklarováno v důvodové zprávě k zákonu č. č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

Logickým by bylo nastavení lhůty 30 dnů ode dne zániku svěřenského fondu, jako je tomu při podání daňového přiznání právnické osoby při jejím vstupu do likvidace, při podání daňového přiznání právním nástupcem při zrušení právnické osoby bez likvidace i při podání daňového přiznání osobou spravující pozůstalost v návaznosti na skončení řízení o pozůstalosti. Mám však za to, že ze současné právní úpravy vzhledem k již výše vylíčeným důvodům takovýto závěr nelze bez dalšího dovodit a úmysl zákonodárce tak dotvářet. Svěřenský fond by si v rámci své daňověprávní úpravy zasloužil zakotvení vlastního výslovného speciálního ustanovení, kterým by byla určena pravidla pro vypořádání daňových povinností svěřenským správcem při zániku svěřenského fondu, která by dostatečně reflektovala specifickou povahu svěřenského fondu a její odlišnosti od právnické osoby. Jedině tak by byla odstraněna současná právní nejistota s touto problematikou spojená.

## ZÁVĚR

Předmětem tohoto článku bylo vylíčení analýzy s cílem zhodnotit stávající daňovou právní úpravu týkající se zániku daňového subjektu, a to konkrétně ve vztahu ke svěřenským fondům, a v souvislosti s tím určení možné podoby povinnosti svěřenského správce podat daňové přiznání svěřenského fondu v souvislosti s jeho zánikem, vše se zaměřením na daň z příjmů právnických osob.

Daňový řád ani zákon o daních z příjmů neobsahují žádná speciální ustanovení týkající se zániku svěřenského fondu, jakožto daňového subjektu, která by zohledňovala právní i faktická specifika tohoto institutu a způsobu jeho zániku. Daňový řád sice stanoví pravidlo, dle něhož se na svěřenské fondy, resp. jejich svěřenské správce, použije obdobně ustanovení týkající se právnických osob, aspekty zániku právnických osob, ať už s likvidací bez právního nástupce či bez likvidace s právním nástupcem, jsou však natolik odlišné od koncepce svěřenského fondu a jeho zániku, že se obdobně použití ustanovení dotýkajících se této problematiky nejeví jako možné. Svěřenský fond neprochází žádným procesem, který by bylo možné připodobnit k likvidaci, ani z principu své povahy samostatného odděleného vlastnictví majetku nemá žádného právního nástupce.

Z toho důvodu z mého pohledu nezbyvá než uplatnit obecná pravidla pro podání daňového přiznání daňovým subjektem za zdaňovací období, s čímž však mohou být vzhledem ke specifické povaze svěřenského fondu a jeho účinného zániku bez předchozího formalizovaného procesu spojeny mnohé nejasnosti.

Bez pochybností lze konstatovat, že svěřenský správce je povinen do 15 dnů od zániku svěřenského fondu oznámit tuto skutečnost správci daně a požádat o zrušení registrace k dani z příjmů právnických osob. Co se však týká lhůty pro podání posledního daňového přiznání svěřenského fondu je nutno dojít k obecnému pravidlu, dle kterého je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání do 3 měsíců od uplynutí zdaňovacího období. Jelikož pojem zdaňovací období je zákonem o daních z příjmů

konkrétně definován jako (i) kalendářní rok, (ii) hospodářský rok, (iii) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo (iv) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců, musí být i v případě zániku svěřenského fondu za zdaňovací období považován kalendářní rok, v němž k zániku došlo.

Tento závěr nepovažuji za optimální vzhledem k jeho nesystematičnosti vůči speciálně stanoveným případům zániku jiných daňových subjektů. Právní úprava by tak měla doznat odpovídající změny spočívající v zakotvení výslovného ustanovení s konkrétní úpravou daňové povinnosti při zániku svěřenského fondu, čímž by byla odstraněna současná právní nejistota primárně svěřenských správců.

## ZDROJE

### Literatura

HAVEL, Bohumil, PIHERA, Vlastimil, Trust, fiducie, treuhand v Evropě a svěřenství v České republice. In: TICHÝ, Luboš, RONOVSKÁ, Kateřina, a KOCÍ, Miloš, ed. Trust a srovnatelné instituty v Evropě. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2014, s. 53–66. ISBN 978-80-87488-14-0.

JAROLÍM, Jiří, Je svěřenský fond právnickou osobou? Měl by se jí stát? *Bulletin advokacie*. 2022 (4), s. 45

PIHERA, Vladislav, RONOVSKÁ, Kateřina, K některým mýtům a omylům o svěřenských fondech, *Bulletin advokacie*. 2020 (7-8), s. 44

ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.

SVEJKOVSKÝ, Jaroslav, MAREK, Radan a kol. Správa cizího majetku v novém občanském zákoníku. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-548-0

ZIMA, Petr, a kol. Občanský zákoník. Komentář. 2. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023

### Právní předpisy a důvodové zprávy

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

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

**Damir Solak**<sup>1</sup>

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

ORCID: 0000-0001-5814-7505

damir@muni.cz

## **SPRÁVA POPLATKŮ, NA KTERÉ NEDOPADÁ DAŇOVÝ ŘÁD**

Účelem příspěvku je analýza některých druhů poplatků, které zná český právní řád. V úvodu autor stručně vymezí termín poplatků a jednotlivé druhy poplatků. Následně se autor bude věnovat vybraným poplatkům, na které nedopadá daňový řád. Bude charakterizována povaha těchto poplatků, výhody a nevýhody dopadu jiných právních předpisů a důsledky případného podřazení pod daňový řád. Autor se v příspěvku bude zejména věnovat poplatkům podle vysokoškolského zákona a rozhlasovým a televizním poplatkům. V závěru autor zhodnotí případná doporučení pro změny právní úpravy.

**Klíčová slova:** poplatky; daňový řád; zákon o vysokých školách; rozhlasové a televizní poplatky

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.13>

## **ADMINISTRATION OF FEES NOT COVERED BY THE TAX CODE**

### **ABSTRACT**

The purpose of this paper is to analyse some of the different types of fees known in the Czech legal system. In the introduction, the author briefly defines the term fee and the different types of fees. Subsequently, the author will deal with several examples of fees that are not covered by the Tax Code. The nature of these fees, the advantages, and disadvantages of the impact of other legislation and the consequences of their possible classification under the Tax Code will be characterised. In particular, the author will discuss fees under the Higher Education Act and radio and television fees. Finally, the author will assess possible recommendations for changes to the legislation.

**Keywords:** fees; Tax Code; Higher Education Act; radio and television licences

---

<sup>1</sup> Mgr. Damir Solak působí jako doktorand na Katedře finančního práva Právnické fakulty Masarykovy univerzity. Odborně se věnuje financování veřejnoprávních médií.



## ÚVOD

Pojem poplatek odborná literatura rozumí peněžní ekvivalent „za služby poskytované veřejným sektorem. Jako takový je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný.“<sup>2</sup> Jsou vybírány za určité protiplnění a ve většině případů jednorázově právě ve spojitosti s ním. Poplatky můžeme dělit na poplatky místní, soudní a správní. Nad rámec tohoto dělení však dle Boháče pak „existuje v právním řádu celá řada poplatků, které přesto, že naplňují všechny obligatorní (základní) znaky poplatků, nepatří mezi správní ani soudní poplatky.“<sup>3</sup> Jde například o poplatek za znečišťování podle § 15 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů, či poplatek za odebrané množství podzemní vody podle § 88 a násl. zákona č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů. V jazyce se však termín poplatek používá i pro platby soukromoprávní povahy, které neplynou do veřejných rozpočtů, typicky jde o různé bankovní poplatky.

V současné době probíhá novelizace zákona o vysokých školách, která se mimo jiné dotýká i úpravy poplatků vybíraných podle tohoto zákona. Stejně tak byla představena novela zákona o rozhlasových a televizních poplatcích. Obě novely se nyní nachází ve stavu vypořádání připomínek po ukončeném připomínkovém řízení<sup>4,5</sup>. Ani v jednom z uvedených případů na správu poplatků nedopadá daňový řád, který je v jiných případech standardním právním předpisem užívaným pro správu poplatků. V obou případech však v rámci připomínkového řízení navrhlo Ministerstvo financí, aby na správu uvedených poplatků dopadal daňový řád. Je tedy žádoucí provést analýzu právní úpravy těchto poplatků a shrnout výhody a nevýhody aktuální právní úpravy.

V příspěvku se tak autor zaměří na odlišnosti úpravy správy poplatků, na které nedopadá daňový řád. Dále bude uvažováno, jaké výhody či nevýhody by přineslo podřazení těchto poplatků pod daňový řád. Bude pracováno s hypotézou, že použití jednotného právního předpisu, daňového řádu, je pro správu poplatků výhodnější.

---

<sup>2</sup> Srov. např. KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika – 7., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

<sup>3</sup> BOHÁČ, Radim. *Pojem poplatek v právním řádu České republiky* [online]. Brno: Masarykova univerzita. [cit. 2023-10-24]. Dostupné z: [https://www.law.muni.cz/sborniky/dny\\_prava\\_2012/files/Verejnafinancnicinnost/BohacRadim.pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/BohacRadim.pdf)

<sup>4</sup> *Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů* [online]. Praha: Úřad vlády České republiky. [cit. 2023-10-22]. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORN-CVDDHD4D/>

<sup>5</sup> *Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony* [online]. Praha: Úřad vlády České republiky. [cit. 2023-10-22]. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCNUTLWVM/>

## METODOLOGIE

V úvodu autor popíše a definuje, co poplatkem je a jak je můžeme dělit. V případě poplatků podle zákona o vysokých školách provede vymezení, o jaké poplatky se jedná a jakým způsobem probíhá jejich správa, zejména vyměření a případné vymáhání nezaplacených poplatků. Praktické aspekty správy poplatků podle zákona o vysokých školách zjistí na základě debaty s právníky působícími ve vysokém školství na jejich celorepublikovém setkání v říjnu 2023. Na uvedeném setkání jsou pravidelně přítomni zástupci z většiny veřejných a státních vysokých škol.

Totožně bude postupováno v případě rozhlasových a televizních poplatků, kde autor navíc provede úvahu nad otázkou možnosti provedení kontroly, zdali poplatník podléhá poplatkové povinnosti či nikoliv. Dále pak stručně uvede další příklady poplatků, na které nedopadá daňový řád. V závěru pak zhodnotí všechna zjištění a odpoví na stanovené výzkumné otázky a hypotézu.

V další části porovná specifika správy výše uvedených poplatků a standardního modelu správy poplatků podle daňového řádu a na základě uvedeného zhodnotí výhody a nevýhody současného stavu. V závěru pak dojde na základě zjištěných poznatků ke zhodnocení závěrů a potvrzení, případně vyvrácení hypotézy. Autor připomíná, že oblast správy poplatků podle zákona o vysokých školách a rozhlasových a televizních poplatků je v českém právním prostředí pokryta spíše okrajově.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

### **Zákon o vysokých školách**

Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZVŠ“), vymezuje několik druhů poplatků, které vysoká škola musí či může stanovit. Autor je podle jejich povahy rozdělil pro účely tohoto příspěvku do několika skupin.

První skupinu poplatků tvoří poplatky spojené s uchazeči o studium, jde o poplatky za úkony spojené s přijímacím řízením (§ 58 odst. 1 ZVŠ) a dále poplatky spojené s posouzením splnění podmínky pro přijetí ke studiu, bylo-li předchozí vzdělání získáno v zahraničí (§ 48 odst. 7 ZVŠ). Jedná se o poplatky, které vysoká škola stanovit může. Legislativa však neobsahuje přesný postup v případě nezaplacení poplatku, lze však uvažovat o aplikaci § 66 odst. 1 písm. d) zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů. Autor však pozitivně hodnotí explicitní stanovení fikce zpětvzetí žádosti při nezaplacení v navrženém novelizovaném § 58 ZVŠ.

Druhou skupinu tvoří poplatky spojené se studium, které zahrnují poplatky za prodlouženou délku studia podle § 58 odst. 2 ZVŠ, kdy délka studia v bakalářském a magisterském studiu přesahuje standardní délku studia zvětšenou o jeden rok, přičemž se zároveň započítávají i předchozí neúspěšná studia v bakalářských a magister-

ských studijních programech. Při správním řízení má rektor vysoké školy, na základě podaného odvolání moderační pravomoc, kterým může poplatek snížit, prominout či odložit termín jeho splatnosti.

Tato skupina také zahrnuje poplatek za studium v cizojazyčném studijním programu podle odstavce 4 téhož paragrafu. Uvedené poplatky vysoká škola stanovit musí a rozhodování o nich spadá do rozhodování o právech a povinnostech studentů dle § 68 ZVŠ.

Vysoká škola dále může stanovit poplatek za úkony spojené s přijetím přihlášky ke státní rigorózní zkoušce a s konáním této zkoušky (§ 46 odst. 5 ZVŠ), poplatky za úkony spojené s habilitačním řízením (§ 72 odst. 16 ZVŠ) a poplatky za úkony spojené s řízením ke jmenování profesorem (§ 74 odst. 10 ZVŠ). V případě posledních dvou poplatků je třeba připomenout, že na obě řízení se správní řád nevztahuje a stanovení těchto poplatků spadá do samosprávné působnosti veřejné vysoké školy (§ 6 odst. 1 písm. n) ZVŠ). Případné zastavení řízení pro nezaplacení poplatku je nutné upravit ve vnitřních předpisech vysoké školy nebo její součástí. U prvně zmíněného poplatku dochází též v rámci novelizace k doplnění fikce zpětvzetí přihlášky při nezaplacení poplatku.

Všechny uvedené oblasti, za které se poplatky vybírají spadají do oblastí, které jsou v samosprávné působnosti vysokých škol. S výjimkou poplatků vybíraných v rámci habilitačního řízení a řízení ke jmenování profesorem, dopadá na správu uvedených poplatků správní řád.

Pravomocné správní rozhodnutí je pak považováno za exekuční titul podle § 74 správního řádu ve spojení s § 40 odst. 1 písm. f) zákona č. 120/2001 Sb. o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a je tak vykonatelné prostřednictvím soudního exekutora. Z praxe vysokých škol, zjištěné na základě rozhovorů, vyplývá, že výkon rozhodnutí je problematický u studentů, kteří nejsou občany České republiky, a v těchto případech tak ani není majetek, který by mohl být exekucí postižen. Dle vyjádření zástupců vysokých škol je výkon rozhodnutí v zahraničí většinou neúspěšný, kdy uvádějí, že částečný úspěch vysoké školy zaznamenávají v případech výkonu rozhodnutí v zemích západní Evropy, v jiných případech je výkon rozhodnutí bezvýsledný. Výsledek je závislý na podmínkách uznatelnosti jednotlivých rozhodnutí podle národních právních řádů jednotlivých zemí.

Jde-li o další nástroje, jak předcházet vzniku prodlení s placením poplatku, být dané řízení (habilitační, případně řízení ke jmenování profesorem) na základě úpravy ve vnitřních předpisech vysoké školy zastaveno. V ostatních typech řízení (zejména v řízení přijímacím) však aktuální právní úprava vyvolává nejasnosti. Lze však shrnout, že by osoba neměla mít možnost úspěšně ukončit řízení a být tak například přijata ke studiu, aniž by poplatek v daném řízení uhradila.

Složitější situace také nastávají v případě poplatků podle § 58 odst. 3 a 4 ZVŠ, které se běžně vybírají v průběhu studia a jsou spojeny s platbami za každých dalších započatých 6 měsíců studia. V případě poplatku za studium v cizím jazyce (§ 58 odst. 4 ZVŠ) se poplatek vybírá po celou dobu studia, v případě poplatku za delší studium (§ 58 odst. 3 ZVŠ) pak od doby, kdy délka studia studenta se započtením doby neúspěšných předchozích studií přesáhne standardní délku studia zvětšenou o jeden rok. Následně je poplatek vybírán po dobu trvání studia. Právní úprava však nezná možnost ukončení studia pro nezaplacení pravomocně vyměřeného poplatku. V tomto případě však vysoké školy mohou stanovit ve svých disciplinárních rádech<sup>6</sup> samostatnou skutkovou podstatu disciplinárního přestupku podle § 64 ZVŠ. Následně je tak nutné vést disciplinární řízení s možností vyloučení studenta ze studia. Lze uvažovat o stanovení možnosti přerušení studia z moci úřední v souladu s § 54 ZVŠ, takovou možnost lze uplatnit až v případě prodloužení. Samotný poplatek však může být vyměřen až tehdy, kdy je jasné, že student bude pokračovat v další části studia, a dojde tak k překročení standardní doby studia. Rozhodnutí o vyměření poplatku lze podle § 58 odst. 3 vydat alespoň 90 dnů před splatností poplatku, v takovém případě tak mohou nastávat situace, kdy osoba již studuje v další části studia podléhající poplatku, aniž by ještě nastala splatnost poplatků. V této situaci je tak možné, že osoba přijala protiplnění (možnost studovat), za které nezaplátí.

## **Zákon o rozhlasových a televizních poplatcích**

V případě zákona č. 565/1990 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Z RTP“) jsou vymezeny pouze dva poplatky, a to poplatek rozhlasový a televizní, které jsou spojeny s vlastnictvím, případně držbou či užíváním příslušného přijímače.

Přestože jsou rozhlasové a televizní poplatky z hlediska jejich názvu považovány za poplatky, v odborných kruzích je však dlouhodobě diskutováno, zdali lze tyto povinné platby bez výhrad podřadit pod poplatky, nebo zdali se spíše fakticky nejedná o daň z vlastnictví televizního a rozhlasového přijímače, a to na základě vymezeného předmětu zdanění.<sup>7</sup>

Autor dále poznamenává, že označení poplatek není vhodné ani z důvodu absence protiplnění, jelikož pro povinnost platit poplatek není podstatné, zdali osoba vysílání sleduje či poslouchá, ale pouze, že má možnost vysílání přijímat. Navíc jsou tyto poplatky vybírány pravidelně.

<sup>6</sup> Např. *Disciplinární řád pro studenty Masarykovy univerzity* [online]. Brno: Masarykova univerzita. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: [https://is.muni.cz/do/mu/Uredni\\_deska/Predpisy\\_MU/Masarykova\\_univerzita/Vnitni\\_predpisy\\_MU/Disciplinari\\_rad\\_pro\\_studenty\\_masarykovy\\_univerzity/Disciplinari\\_rad\\_pro\\_studenty\\_Masarykovy\\_univerzity\\_\\_ucinny\\_od\\_1.9.2022\\_.pdf](https://is.muni.cz/do/mu/Uredni_deska/Predpisy_MU/Masarykova_univerzita/Vnitni_predpisy_MU/Disciplinari_rad_pro_studenty_masarykovy_univerzity/Disciplinari_rad_pro_studenty_Masarykovy_univerzity__ucinny_od_1.9.2022_.pdf)

<sup>7</sup> RADVAN, Michal. Rozhlasový a televizní poplatek aneb daň z rádia a z televizoru. *Daně a finance*. 2006, 14(3), 16-18. ISSN 1801-6006.

Na rozdíl od většiny poplatků, které bývají správcem daně samy vyměřeny, je v případě rozhlasových a televizních poplatků nutné, aby se poplatník sám přihlásil k poplatkové povinnosti. Uvedené tak připomíná spíše autoaplikaci charakteristickou pro platbu daně, které jsou definována jako „povinná, zákonem určená platba<sup>8</sup> do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová, neekvivalentní a pravidelně se opakující buď v časových intervalech, nebo při stejných okolnostech a je nenávratná“. Uvedenou definici však nelze aplikovat plně, jelikož rozhlasové a televizní poplatky jsou platbami účelovými. Rozhlasové a televizní poplatky nemohou být považovány ani za příspěvky, které spíše označují platby z veřejných rozpočtů. V obecné rovině je lze označit za poplatky *sui generis* a v trestněprávní rovině za jinou povinnou platbu (§ 241 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů), a to v souladu s usnesením Nejvyššího soudu České republiky, č.j.: 7 Tdo 1229/2020-881.

Zásadním rozdílem oproti ostatním poplatkům představuje způsob vymáhání rozhlasových a televizních poplatků. V § 10 ZRTP je uvedena výslovná zmínka o možnosti vymáhání dlužných poplatků a případné přírážky k poplatkům podle § 9 ZRTP u soudu, a to včetně případných úroků podle práva občanského. V takovém případě je tak nutné, aby provozovatelé vysílání ze zákona (Česká televize nebo Český rozhlas) nejprve vyzvali poplatníka k zaplacení a následně uplatnily své právo na zaplacení pohledávky u soudu v nalézacím řízení. V případě úspěchu u soudu a případného dobrovolného nezaplacení na základě pravomocného soudního rozhodnutí je uvedenou pohledávku nutné uplatnit ještě v exekucním řízení. Zároveň je třeba zmínit, že ZRTP dává pouze jediné oprávnění v oblasti vyhledávacích postupů, a to v oblasti předávání osobních údajů ze strany dodavatelů elektřiny, kteří jsou podle § 8 odst. 10 ZRTP povinni na vyžádání sdělit, se kterými odběrateli mají uzavřenou smlouvu o dodávce energie. Na základě těchto údajů pak může nastoupit fikce poplatníka podle § 3 odst. 4 ZRTP, pokud není čestným prohlášením oznámeno, že daná osoba nemá být považována za poplatníka ve smyslu ZRTP. Zcela však v zákoně absentují vyhledávací postupy, které jinak náleží správci daně, zejména provádění místních šetření za účelem zjištění, zdali se u daného poplatníka, ať jim je fyzická či právnická osoba, nachází rozhlasový či televizní přijímač.

## Správa poplatků podle daňového řádu

Správu většiny poplatků upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), který nahradil k 1. 1. 2011 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Právě správa poplatků podle DŘ probíhá na základě ustanovení § 2 odst. 3 DŘ.

Správa daní *sensu largo* je upravena v § 10 až § 245 DŘ. Kromě poplatků podle ZVŠ a ZRTP je množina poplatků, na které daňový řád nedopadá, takřka prázdná. Lze

<sup>8</sup> Srov. např. GROSSOVÁ, Marie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: Key Publishing, 2008. Právo. ISBN 978-80-87071-77-9.

dále uvažovat například o regulačním poplatku podle § 16a zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Jaká specifika daňového řízení by tedy mohla být využitelná na správu těchto poplatků?

Jedním ze specifík je možnost využití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiného správce daně podle § 158 DŘ. Tuto možnost lze využít pro snížení nákladů spojených s vymáháním dlužných poplatků. Stejně tak je možné, podle § 156 DŘ, žádat správce poplatku a rozložení platby poplatků či posečkání s jejich úhradou.

Pro samotné možnosti využití přeplatků na úhradu nedoplatků by bylo nutné uvažovat o nutnosti propojení osobních daňových účtů vedených dle § 149 DŘ s evidencemi vedenými vysokými školami a provozovateli vysílání ze zákona. Oproti úpravě ve zvláštních zákonech je právní úprava v DŘ daleko detailnější, avšak je třeba vnímat, že lze část úpravy pro správu poplatků vyloučit.<sup>9</sup> Jde-li o postup podle § 156 DŘ, zná podobný postup pouze správní řád v § 113 v případě posečkání s povinný a stejně tak je možné odložení termínů splatnosti dosáhnout i na základě moderační pravomoci rektora podle § 58 odst. 7 ZVŠ v případě poplatku za prodlouženou délku studia, naopak v případě ostatních poplatků podle ZVŠ ani v případě rozhlasových a televizních poplatků právní úprava tuto možnost nezná.

Na druhou stranu je nutné též vnímat, že přechod na správu poplatků podle daňového řádu by byl v případě rozhlasových a televizních poplatků složitější, v případě poplatků podle zákona o vysokých školách pak odlišný oproti dosavadnímu stavu, a tak by si případná změna právní úpravy vyžádala další dodatečné náklady.

## DISKUSE

Problémy a nejasnosti vyvolává správa různých poplatků, které lze vyměřit podle zákona o vysokých školách. Pokud jde o poplatky spojené se studiem, lze nezávisle na výkonu správního rozhodnutí přistoupit k disciplinárnímu řízení, a to na základě samostatně stanovené skutkové podstaty disciplinárního přestupku. Taktéž lze uvažovat, zdali by nezaplacení pravomocně vyměřeného poplatku nemělo být obligatorně důvodem pro přerušení studia na všech VŠ s ohledem na to, že vysoká škola v tomto případě poskytuje studium bez adekvátního protiplnění, tedy bez toho, aby ji byl poplatek zaplacen. Zároveň by bylo možné, na rozdíl od situace spojené s vyloučením ze studia na základě disciplinárního řízení, studium ihned obnovit např. v případech, kdy se v soudním přezkumu zjistí, že poplatek byl vyměřen chybně. V případě poplatků spojených s habilitačním řízením a řízení ke jmenování profesorem lze podmínit zahájení řízení zaplacením poplatku, jelikož je tato záležitost ve samosprávné působnosti vysoké školy a správní řád se na tato řízení nevztahuje. V případě poplatků za úkony spojené s přijímacím řízením a za úkony spojené s přijetím přihlášky ke státní ri-

---

<sup>9</sup> Srov. např. § 11 odst. 5 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích

gorózní zkoušce a s konáním této zkoušky autor hodnotí kladně navrženou úpravu, která vytváří fikci vzetí přihlášky zpět při nezaplacení poplatku. Pokud jde o výkon rozhodnutí, nelze předpokládat, že by daňová exekuce přinášela výhodu oproti výkonu rozhodnutí prostřednictvím soudního exekutora na základě vykonatelného správního rozhodnutí, jelikož praxe považuje za problematický výkon rozhodnutí u studentů, kteří jsou cizinci. Jedinou výhodou, kterou lze spatřovat by byly nižší náklady pro povinného oproti exekuci prováděné soudním exekutorem.

V případech rozhlasových a televizních poplatků spatřuje autor za nevýhodu v současném stavu zejména v nutnosti vymáhat dlužné poplatky, přírážku k poplatkům a úroky z prodlení v civilním soudnictví. Přestože se jedná o povinnou platbu stanovenou zákonem, je třeba nejprve prokázat nárok provozovatele vysílání ze zákona na zaplacení v nalézacím řízení až následně přistoupit k výkonu rozhodnutí, zatímco v případě daňové exekuce je exekučním titulem vykonatelné rozhodnutí (§ 73 odst. 4 písm. b) DŘ).

Nespornou výhodou použití daňového řádu na správu obou skupin poplatků by bylo odstranění procesních nejasností a možnost použití judikatury vztahující se k daňovému řádu, jelikož by se na správu všech poplatků použil jeden procesní předpis. V případech rozhlasových a televizních poplatků by také došlo ke výraznému zjednodušení při vymáhání dlužných poplatků, přírážek k poplatkům a úrokům z prodlení o padnutím nalézacího řízení.

Upozornit je však třeba i na případná úskalí. Jde zejména o podrobnost daňového řádu a nutnosti pečlivě zvážit, jaká ustanovení by se na správu předmětných poplatků uplatňovala nebo neuplatňovala. V tomto kontextu je nutné pamatovat i na specifika úpravy jednotlivých poplatků, například moderační pravomoc rektora při vyměřování poplatků za prodlouženou délku studia, která je v porovnání s běžnými poplatky zcela neobvyklá. V takovém případě by bylo nutné v zákoně o vysokých školách pečlivě zohlednit, která ustanovení daňového řádu by se na správu poplatků nevztahovala. Autor se též domnívá, že by daňový řád nemusel nutně dopadat na správu všech poplatků, zejména v případech poplatků za úkony spojené s habilitačním řízením či řízením ke jmenování profesorem, kde je autonomie vysoké školy zdůrazněna do té míry, že se na tato řízení nevztahuje ani správní řád.

Dále by též bylo nutné zajistit propojení jednotlivých evidencí České televize, Českého rozhlasu, vysokých škol a Finanční správy České republiky pro zjištění, zdali se na některém z daňových účtů nevyskytuje přeplatek. Navíc lze poznamenat, že uvedené řešení by nepřineslo žádné změny u zahraničních studentů.

Lze uzavřít, že použití jednoho procesního předpisu je pro správu poplatků výhodnější zejména pro nastavení jednotných pravidel správy poplatků, tvorbu judikatury a možnost bezprostředního výkonu rozhodnutí. Poslední z uvedených je relevantní pro rozhlasové a televizní poplatky, zatímco v případech poplatků podle zákona o vysoko-

kých školách by změna v praxi neměla pozitivní dopad na zlepšení výběru poplatků. Hypotéza tak byla částečně potvrzena ve vztahu k poplatkům podle ZRTP.

V budoucnu je v této oblasti možno pokračovat dalším výzkumem, a to především ohledně případných dalších poplatků, které nepodléhají daňovému řádu, jako je například regulační poplatek.

## ZÁVĚR

Autor se v příspěvku zabýval poplatky, na které nedopadá daňový řád, a jejich odlišnostmi. Ve svém příspěvku uvažoval, jaké výhody či nevýhody by přineslo podřazení těchto poplatků pod daňový řád. Po provedené analýze lze potvrdit, že výhody přechodu na správu poplatků podle daňového řádu lze spatřovat u rozhlasových a televizních poplatků, které se v současné době vymáhají v civilním soudnictví. Použití správního řádu na správu poplatků podle zákona o vysokých školách pak dává vysokým školám dostatečné možnosti a nelze předpokládat, že by správa dle daňového řádu zefektivnila výběr poplatků. Samotná změna právní úpravy týkající se toho, jaký právní předpis se použije pro správu poplatků, by pak vyvolala dodatečné náklady a možné počáteční složitosti. Uvedený příspěvek tak provedl analýzu primárně dvou skupin poplatků, které jsou právě upravovány novelizací, a tak může posloužit jako jeden z podkladů pro úvahy de lege ferenda.

## ZDROJE

### Literatura

BOHÁČ, Radim. Pojem poplatek v právním řádu České republiky [online]. Brno: Masarykova univerzita. [cit. 2023-10-24]. Dostupné z: "

[https://www.law.muni.cz/sborniky/dny\\_prava\\_2012/files/Verejnafinancnicinnost/BohacRadim.pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/BohacRadim.pdf)

GROSSOVÁ, Marie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: Key Publishing, 2008. Právo. ISBN 978-80-87071-77-9.

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

*Disciplinární řád pro studenty Masarykovy univerzity* [online]. Brno: Masarykova univerzita. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: [https://is.muni.cz/do/mu/Uredni\\_deska/Predpisy\\_MU/Masarykova\\_univerzita/Vnitri\\_predpisy\\_MU/Disciplinari\\_rad\\_pro\\_studenty\\_masarykovy\\_univerzity/Disciplinari\\_rad\\_pro\\_studenty\\_Masarykovy\\_univerzity\\_\\_ucinny\\_od\\_1.9.2022\\_.pdf](https://is.muni.cz/do/mu/Uredni_deska/Predpisy_MU/Masarykova_univerzita/Vnitri_predpisy_MU/Disciplinari_rad_pro_studenty_masarykovy_univerzity/Disciplinari_rad_pro_studenty_Masarykovy_univerzity__ucinny_od_1.9.2022_.pdf)



Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 15. 12. 2020, č.j.: 7 Tdo 1229/2020-881. Dostupné z: [https://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura\\_ns.nsf/WebSearch/BD84A97FFCA00450C12586A1001B8651?openDocument&Highlight=0](https://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/BD84A97FFCA00450C12586A1001B8651?openDocument&Highlight=0),

RADVAN, Michal. Rozhlasový a televizní poplatek aneb daň z rádia a z televizoru. *Daně a finance*. 2006, **14**(3), 16-18. ISSN 1801-6006.

*Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 484/1991 Sb., o Českém rozhlasu, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů* [online]. Praha: Úřad vlády České republiky. [cit. 2023-10-22]. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORN-CVDDHD4D/>

*Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony* [online]. Praha: Úřad vlády České republiky. [cit. 2023-10-22]. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORN-CNUTLVWM/>

## **Právní předpisy**

Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 120/2001 Sb. o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 345/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů.

**Josef Staša<sup>1</sup>**

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0000-0001-5384-5152

stasa@prf.cuni.cz

## O (NEVYMEZENÉM) VZTAHU DAŇOVÉ KONTROLY A KONTROLNÍHO ŘÁDU

### ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá jednak vztahem úpravy daňové kontroly, která je nejvýznamnější kontrolní agendou upravenou daňovým řádem, a obecné úpravy kontrolních postupů veřejné správy v kontrolním řádu, jednak vhodnosti/možnosti uplatnění úpravy daňové kontroly při výkonu „nedaňových“ (a „necelních“) kontrolních agend orgánů celní správy. Obsahové srovnání kontrolního řádu a daňového řádu vede k závěru, že subsidiární uplatnění kontrolního řádu při výkonu daňové kontroly není zapotřebí a že nedostatkem úpravy daňové kontroly je v podstatě pouze absence explicitní výluky kontrolního řádu. U některých „nedaňových“ (a „necelních“) kontrolních agend orgánů celní správy může být naopak (ve srovnání se subsidiárním uplatňováním daňového řádu) smysluplnější subsidiární uplatňování kontrolního řádu.

**Klíčová slova:** daňová kontrola; kontrolní agendy orgánů celní správy; daňový řád; kontrolní řád; správní řád

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.14>

## ON (UNDEFINED) RELATIONSHIP BETWEEN TAX INSPECTION AND INSPECTION CODE

### ABSTRACT

The paper deals with the relationship between the regulation of tax inspection, which is the most important inspection agenda contained in the Tax Code, and the general regulation of inspection procedures of public administration in the Inspection Code, as well as the suitability/possibility of applying the regulation of tax inspection when performing „non-tax“ (and „non-customs“) inspection agendas of the customs authorities. The content comparison of the Inspection Code and the Tax Code leads to the conclusion that the subsidiary application of the Inspection Code in the performance of tax control is not necessary and that the lack of regulations of the tax control is essentially only the absence of an explicit exclusion of the Inspection

---

<sup>1</sup> JUDr. Ing. Josef Staša, CSc., působí jako na katedře správního práva a správní vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast správní činnosti a správních postupů.

Code. For some „non-tax“ (and „non-customs“) inspection agendas of the customs authorities, on the contrary (compared to the subsidiary application of the Tax Code), the subsidiary application of the Inspection Code may be more meaningful.

**Keywords:** tax inspection; Tax Code; Inspection Code; inspection agendas of the customs authorities; Code of Administrative Procedure

## NA ÚVOD

Cílem tohoto příspěvku je posoudit jednak potřebnost, či zbytnost subsidiárního uplatnění obecné úpravy kontrolních postupů uskutečňovaných při výkonu veřejné správy vůči úpravě daňové kontroly, jednak (prozatím pouze v hrubých rysech) vhodnost, či nevhodnost uplatňování úpravy daňové kontroly, resp. možnost uplatnění kontrolního řádu v případě některých kontrolních agend/postupů orgánů celní správy přímo nesouvisejících s výkonem celnictví a/nebo s daňovou kontrolou (v rámci působnosti orgánu celní správy coby správce daně).

## K METODĚ

Metodologickým východiskem následujících úvah je komparace institutů obecné zákonné úpravy kontrolních postupů uskutečňovaných při výkonu veřejné správy a zákonné úpravy daňové kontroly (textu předmětných ustanovení a jejich systematických souvislostí), jakož i fragmentárních zákonných úprav některých dalších kontrol v působnosti orgánů celní správy.

## EXKLUZIVITA, ČI SPECIALITA DAŇOVÉ PROCESNÍ ÚPRAVY KONTROLNÍCH AGEND?

Daňová kontrola coby součást správy daní je základní kontrolní agendou upravenou zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).<sup>2</sup>

Obecnou úpravu kontrolních postupů uskutečňovaných při výkonu veřejné správy obsahuje zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „kontrolní řád“), který počítá se subsidiaritou zákona č. 500/204 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „správní řád“).

Daňový řád kategoricky v § 262 vylučuje použití obecné úpravy postupů při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy obsažené ve správním řádu, ale vztah ke kontrolnímu řádu explicitně neřeší.

---

<sup>2</sup> Daňový řád označuje jako kontrolní postupy daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností. Pozornost zasluhuje na jedné straně vztah k vyhledávacím postupům (vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření), jednak vztah k dokazování a daňovému řízení. Součástí pravomocí správce daně je kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Vnějšímu pozorovateli se může úprava zdát poněkud nepřehledná.

Významná odlišnost daňové kontroly od obecné kontrolní činnosti spočívá v tom, že daňová kontrola pojmově souvisí s daňovým (nalézacím; vyměřovacím, nebo doměřovacím) řízením (arg. § 85 odst. 1 a 4 daňového řádu), zatímco obecná kontrolní činnost se správním řízením nikoli.<sup>3</sup> Nicméně uvedený rozdíl se zdá být málo na to, aby bylo možno věc odbyt konstatováním, že ve vztahu k daňové kontrole je použití kontrolního řádu *a priori* vyloučeno.

Vztah daňového řádu a kontrolního řádu tak může být nejistý. I když na první pohled jde spíše o otázku teoretickou, bude dobré pokusit se posoudit, zda je úprava daňové kontroly úpravou výlučnou (exkluzivní), nebo „pouze“ úpravou speciální, jakož i to, jaký praktický význam má rozdíl mezi těmito koncepty.

Věc se dále komplikuje tím, že se procesní úprava obsažená v daňovém řádu používá nejen v rámci vlastní správy daní, pročež dopadá, resp. může dopadat i na některé „nedaňové“ kontrolní agendy/postupy. Je otázkou, zda vymezení daňové kontroly obsažené v daňovém řádu spolehlivě pokrývá obsah právních vztahů při výkonu všech kontrol podle speciálních zákonů, kde příslušné orgány veřejné správy (v postavení správce daně nebo na základě jiného postavení explicitně založeného zákonem, popřípadě ve zjevném kontextu s takovým postavením) postupují podle daňového řádu, či zda tyto speciální zákony upravují všechna potřebná „doplnění“ a/nebo všechny potřebné odchylky.

## SROVNÁNÍ ÚPRAVY KONTROLNÍHO ŘÁDU A DAŇOVÉHO ŘÁDU

Odpověď na uvedenou otázku vyžaduje srovnat alespoň vybrané instituty obou zákonů.

Předeslat je třeba, že kontrolní řád a daňový řád samozřejmě používá různou výchozí terminologii. Kontrolnímu orgánu (podle kontrolního řádu) „odpovídá“ (v daňovém řádu) správce daně, kontrolujícímu úřední osoba, kontrolované osobě daňový subjekt a povinné osobě třetí osoba (= též jiná osoba než správce daně zúčastněná na správě daní).<sup>4</sup> Koncept přizvané osoby je v daňovém řádu značně užší; to nelze považovat za mezeru za předpokladu, že při postupech podle daňového řádu není zapotřebí, aby povinnosti, které má daňový subjekt nebo třetí osoba vůči úředním osobám, měl (obdobně/přiměřeně) i vůči jiným osobám, které plní úkoly správce daně.<sup>5</sup> Rozdíl je pochopitelný, daňový řád se zdaleka nevěnuje pouze problematice kontroly.

Podle kontrolního řádu lze před zahájením kontroly provádět úkony, jejichž účelem je opatření podkladů pro posouzení, zda zahájit kontrolu, s tím, že kontrolní

<sup>3</sup> Správní řízení nemusí následovat, nebo následuje (v návaznosti na výsledky kontroly, popřípadě na průběh kontroly) logicky a pravidelně i chronologicky.

<sup>4</sup> Srov. §1 odst.1, § 4 odst.1 a § 5 odst. 1 písm. a) kontrolního řádu na straně jedné a § 1 odst.1 a 2, § 12 odst. 1 a 2, § 20 odst. 1, a § 22 (§ 5 odst. 3) daňového řádu na straně druhé.

<sup>5</sup> Srov. § 6 odst. 1 kontrolního řádu na straně jedné a § 80 odst. 2 daňového řádu na straně druhé.

orgán nemá žádné právně mocenské prostředky k zajištění tohoto postupu.<sup>6</sup> Daňové kontrole mohou předcházet jiné postupy (vyhledávací činnost, postup k odstranění pochybností), v jejichž rámci má správce daně „silnější“ postavení; použití určitého postupu je věcí volby, použitím jiného postupu však nesmí správce daně obcházet institut daňové kontroly.<sup>7</sup> V některých případech má zahájení daňové kontroly předcházet výzva (předchozí výzva k podání daňového tvrzení).<sup>8</sup>

Pověření ke kontrole podle kontrolního řádu může mít jednak formu průkazu, jednak formu písemného pověření k jednotlivé kontrole.<sup>9</sup> Podle daňového řádu prokazuje úřední osoba svoje oprávnění služebním průkazem, popřípadě jiným způsobem (zřejmě v případě, že služební průkaz nemá; půjde o jiný průkaz totožnosti a o písemné pověření ke kontrole).<sup>10</sup> Související/navazující úprava obsažená v kontrolním řádu je „náznornější“.

Úprava vyloučení kontrolujícího není obsažena v kontrolním řádu, v této otázce se použije správní řád.<sup>11</sup> V textu kontrolního řádu je pouze zakotveno oprávnění kontrolované osoby „namítat podjatost“ kontrolujícího, jehož izolovanost působí poněkud útržkovitě.<sup>12</sup> Na daňovou kontrolu dopadá ustanovení daňového řádu o vyloučení úřední osoby.<sup>13</sup>

Zahájení kontroly je podle kontrolního řádu možné trojím způsobem (formálním oznámením o zahájení kontroly, které má povahu sdělení, předložením pověření ke kontrole, nebo skrytě prvním z kontrolních úkonů bezprostředně předcházejících předložením pověření ke kontrole, jestliže je provedení takových úkonů k výkonu kontroly třeba).<sup>14</sup> Daňový řád předepisuje formální oznámení o zahájení daňové kontroly, které má podobu rozhodnutí (to neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky), v němž je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly; k provedení tvrzené daňové povinnosti prostřednictvím daňové kontroly lze přistoupit i bez konkrétních pochybností o její správnosti, a to jak před vyměřením daně, tak po jejím vyměření); není-li výslovně vymezen rozsah daňové kontroly, má se za to, že daňová

<sup>6</sup> Viz § 3 kontrolního řádu ve vztahu k jeho § 15 odst. 1, potažmo § 10 odst. 2 a 3.

<sup>7</sup> Viz § 78 až 84 (sankcí je pořádková pokuta) a § 89 a 90 (sankcí je zahájení daňové kontroly, popřípadě stanovení daně podle pomůcek) daňového řádu, jakož i rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 107/2014-31 ze dne 10. září 2014 a č. j. 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31. května 2017.

<sup>8</sup> Arg. § 87 odst. 4 daňového řádu. Viz též jeho § 145.

<sup>9</sup> Viz § 4 odst. 3 kontrolního řádu.

<sup>10</sup> Viz § 12 odst. 3 daňového řádu. K doplnění viz odstavce 4 téhož ustanovení. Podrobnější administraci pověřování daňový řád nezmiňuje. K služebnímu průkazu státních zaměstnanců viz platné znění § 154 zákona č. 234/2012 Sb., o státní službě.

<sup>11</sup> Viz § 14 odst. 1 až 5 správního řádu se zřetelem na § 28 kontrolního řádu.

<sup>12</sup> Viz § 10 odst. 1 písm. b) kontrolního řádu.

<sup>13</sup> Viz § 77 daňového řádu.

<sup>14</sup> Viz § 5 odst. 2 a 3 kontrolního řádu.

kontrola je zahájena v nejširším možném rozsahu (že se týká všech okolností souvisejících s předmětem kontroly).<sup>15</sup>

Oprávnění/povinnosti kontrolního orgánu a kontrolované osoby popisuje kontrolní řád v několika ustanoveních.<sup>16</sup> Výslovná úprava jak některých oprávnění/povinností, tak jim korespondujících povinností/oprávnění působí příliš explanativně.<sup>17</sup> Úspornější úprava v daňovém řádu (i vzhledem k tomu, že některá oprávnění by byla s ohledem na charakter daňové kontroly zbytečná) je ve srovnání s kontrolním řádem roztržštěnější; rozdíly jsou z textu obou zákonů patrné, ale lze je buď překlenout výkladem, nebo se nezdá, že by mohly ohrožovat efektivnost provádění daňové kontroly.<sup>18</sup>

Průběh/účel procesu uskutečňovaného podle kontrolního řádu je zajišťován hmotněprávně; zákon formuluje skutkové podstaty přestupků (porušení povinnosti kontrolované osoby vytvořit podmínky pro výkon kontroly, umožnit kontrolujícímu výkon jeho oprávnění a poskytovat k tomu potřebnou součinnost; porušení povinnosti povinné osoby poskytnout kontrolujícímu potřebnou součinnost).<sup>19</sup> Přestože je porušení uvedené povinnosti zároveň ztěžováním postupu při kontrole, nepřichází prakticky téměř v úvahu jeho postih uložením pořádkové pokuty podle správního řádu.<sup>20</sup> Naproti tomu k zajištění průběhu/účelu daňového řízení slouží pořádková pokuta, předpokladem jejího nesplnění je nevyhovění výzvě správce daně.<sup>21</sup> Finální postup vedoucí k uložení sankce je jednodušší podle daňového řádu.

Kontrolní zjištění se podle kontrolního řádu formalizuje do podoby protokolu o kontrole; zákon stanoví jeho minimální náležitosti, lhůtu pro vyhotovení a povin-

<sup>15</sup> Viz § 87 odst. 1, jakož i § 85 odst. 5 daňového řádu. Dále viz rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 AfS 107/2014-31 ze dne 10. září 2014 a č. j. 1 AfS 148/2019-59 ze dne 19. listopadu 2019. Zajímavý je judikatorní vývoj ohledně otázky konkrétnosti důvodu zahájení daňové kontroly (nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. listopadu 2008, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 AfS 10/2010-71 ze dne 27. května 2010 a stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. listopadu 2011).

<sup>16</sup> Viz § 7 až 11 kontrolního řádu.

<sup>17</sup> Srov. např. § 9 písm. f) s § 10 odst. 1 písm. c) kontrolního řádu; „nesouladně“ k prvnímu z uvedených ustanovení pak působí § 12 odst. 2.

<sup>18</sup> Viz § 86, ale rovněž § 80 až 84 daňového řádu.

<sup>19</sup> Viz již zmíněný § 15 odst. 1 kontrolního řádu. Dále viz zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů, a subsidiárně ještě správní řád.

<sup>20</sup> Kontrolní orgán je povinen projednat porušení povinností, které naplňuje skutkovou podstatu přestupku, jako přestupek (zásada legality). Prostor pro ukládání pořádkové pokuty (§ 62 správního řádu; v souvislosti s kontrolou s ohledem na jeho § 154) se tak zužuje na případy, kdy skutková podstata přestupku naplněna nebude. Kromě hrubě urážlivého podání jde o „nejistý“ terén (rušení pořádku, neuposlechnutí pokynu). Obecnější úvaha, že by mohlo jít o porušení povinností podle kontrolního řádu nenaplnující materiální znak přestupku, se zdá být příliš odvážná. K odklonu kontrolního řádu od pořádkových pokut došlo v průběhu přípravy vládního návrhu zákona s ohledem na zkušenosti s nešťastnou úpravou pořádkové pokuty v zákoně č. 552/1991 Sb., o státní kontrole.

<sup>21</sup> Viz § 247 odst. 2 daňového řádu. K jejímu ukládání viz jeho §247 odst. 5 a §248 a 249.

nost doručit stejnopis kontrolované osobě.<sup>22</sup> Pro kontroly v režimu kontrolního řádu není zásadně stanoven zákonný požadavek projednat s kontrolovanou osobou kontrolní zjištění před vyhotovením protokolu.<sup>23</sup> Úprava v daňovém řádu je ve srovnání s kontrolním řádem složitější; rozlišuje „dosavadní výsledek kontrolního zjištění“ a „konečný výsledek kontrolního zjištění“; sepsaný dosavadní výsledek se za stanovených okolností sděluje daňovému subjektu, k němuž se ten může případně vyjádřit a v rámci vyjádření vznést výhradu nebo podat návrh na doplnění; na základě vyjádření se může proces komplikovat; konečný výsledek (včetně hodnocení zjištěných důkazů a stanoviska k vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku) se uvádí (= podstatná náležitost) v závěrečné zprávě o kontrole.<sup>24</sup>

Proti kontrolnímu zjištění uvedenému v protokolu o kontrole lze podle kontrolního řádu podat námitky; o nich se formálně nerozhoduje (pouze „se vyřizují“).<sup>25</sup> Obecně lze proti postupu kontrolního orgánu, resp. kontrolujících podat stížnost podle správního řádu.<sup>26</sup> Po seznámení se s obsahem protokolu nemusí být rozhraní mezi námitkou a stížností triviální; požadavek jejich kategorického oddělování je jak nepraktický (dvojitý režim vyřizování), tak škodlivý (= nežádoucí byrokratizování). Daňový řád s žádným specifickým prostředkem, jímž lze brojit proti zprávě o daňové kontrole (coby „obdobě“ protokolu podle kontrolního řádu), nepočítá, což je vzhledem k etapizovanému postupu formalizace kontrolního zjištění víceméně samozřejmé. V průběhu daňové kontroly lze proti postupu správce daně, resp. jeho úředních osob podat stížnost podle daňového řádu.<sup>27</sup> Dojde-li (výlučně i nevýlučně) na základě daňové kontroly ke stanovení daně, lze proti rozhodnutí o stanovení daně podat odvolání; odvolací důvody se mohou týkat (i) postupu správce daně v průběhu daňové kontroly a/nebo obsahu zprávy o daňové kontrole.<sup>28</sup>

K ukončení kontroly dochází podle kontrolního řádu neformálně (nedošlo-li k podání námitek), nebo vyřízením námitek, či předáním námitek k vyřízení.<sup>29</sup> Daňová kontrola je ukončena „posledním“/„závěrečným“ formálním oznámením, jehož přílo-

<sup>22</sup> Viz § 12 kontrolního řádu.

<sup>23</sup> Vzhledem k různorodosti kontrol, na které úprava kontrolního řádu dopadá, to je pochopitelné. Opačné řešení je výjimečné; zná je ustanovení § 24f odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů (týká se tzv. kontrol kvality; požadavek odpovídá charakteru kontroly; slabinou je nedostatečná propracovanost cit. ustanovení, kde chybí zejména úprava vztahu výsledků projednání k obsahu protokolu a úprava důsledků neprojednání, resp. neshod objevených se při projednávání).

<sup>24</sup> Viz § 88 a 88a daňového řádu.

<sup>25</sup> Viz §13 a 14 kontrolního řádu.

<sup>26</sup> Viz § 175 správního řádu.

<sup>27</sup> Viz § 261 daňového řádu. Původní znění § 261 odst. 4 se zmiňovalo (v souvislosti se stanovením lhůty pro vyřízení stížnosti) o daňové kontrole (tato úprava byla zrušena k 1. červenci 2017). Dřívější zákonná úprava daňové kontroly znala institut námitek „proti postupu pracovníka správce daně [§ 16 odst. 4 písm. d) a odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků].

<sup>28</sup> Viz § 147 a § 111 a násl. daňového řádu.

<sup>29</sup> Viz § 18 kontrolního řádu.

hou je zpráva o daňové kontrole; může dojít i ke koincinci ukončení daňové kontroly a ukončení vyměřovacího řízení nebo doměřovacího řízení (*ex lege*), popřípadě s rozhodnutím o stanovení daně, resp. s jeho oznámením.<sup>30</sup> Při kontrolách podle kontrolního řádu i při daňové kontrole lze v rámci správního soudnictví uplatnit tzv. zásahovou žalobu (nezákonný zásah může souviset se zahájením kontroly, s postupem při vlastním provádění kontroly, ale i s průtahy při provádění kontroly).<sup>31</sup>

Duální (formální i materiální) charakter má institut opravy nesprávnosti v kontrolním řádu; „nesprávnostmi“ totiž kontrolní řád rozumí i věcná pochybení; označovat věcné změny za opravu je terminologicky (ve srovnání s běžným chápáním „opravy“ v jiných procesních předpisech) pochybné; problematické je ale zejména to, že kontrolní řád nepamatuje (s výjimkou případu, kdy provedení opravy vyžaduje předchozí došetření věci) na potřebu interakce s kontrolovanou osobou (zejména bude-li výsledkem „oprava k horšímu“).<sup>32</sup> Daňový řád zná institut opravy zřejmých nesprávností, který se váže k rozhodnutím.<sup>33</sup>

V souvislosti s vyřizováním námitek nebo v souvislosti s opravou nesprávnosti se v kontrolním řádu nachází institut došetření věci; v důsledku došetření dochází k „zasmyčkování“ a může dojít i k opakovanému „zasmyčkování“ procesu kontroly.<sup>34</sup> Jistou paralelu v daňovém řádu představuje opakovaná daňová kontrola, která je speciálním institutem ve vztahu k obnově řízení.<sup>35</sup> Opakovaná daňová kontrola je ve vztahu k „původní“ daňové kontrole daleko zřetelněji separovaným postupem než došetření věci ve vztahu k „původní“ kontrole.

Raritou ve vztahu ke správnímu řádu je ustanovení kontrolního řádu nadepsané jako „Zvláštní ustanovení o nahlížení do spisu“, které z nahlížení vylučuje dokumenty nebo jejich části, z nichž lze zjistit totožnost osoby, která podala podnět ke kontrole.<sup>36</sup> Podle daňového řádu se omezení práva nahlížet do spisu týká vyhledávací části spisu.<sup>37</sup> Za úvahu stojí zabývat se možností znečitelnění dokumentu nebo jeho části v zájmu

<sup>30</sup> Viz § 88a odst. 1, 3 a 4 daňového řádu.

<sup>31</sup> Viz § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>32</sup> Viz § 21 odst. 1 kontrolního řádu. Přínejmenším ve vztahu k věcné opravě v neprospěch kontrolované osoby je úprava zjevně nedostatečná (minimem by byla obdoba § 21 odst. 3).

<sup>33</sup> Viz § 104 daňového řádu.

<sup>34</sup> Viz § 21 odst. 2 a 3 kontrolního řádu. O došetření věci se pořizuje dodatek protokolu, proti kontrolnímu zjištění v něm obsaženému lze podat námitky. Nelze vyloučit, že vyřízení námitek může vést k dalšímu došetření věci. Postup se tak může opakovat.

<sup>35</sup> Viz § 85a daňového řádu, jakož i rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 AfS 79/2015-39 ze dne 2. března 2016.

<sup>36</sup> Viz § 22 kontrolního řádu. Subsidiárním ustanovením je § 38 správního řádu. Ustanovení správního řádu však z nahlížení do spisu dokumenty, z nichž lze zjistit totožnost osoby, která podala podnět k zahájení řízení z moci úřední, nevylučuje. Jde o nedůvodný rozdíl; buď je to „mezera“ úpravy obsažené ve správním řádu, nebo nebylo třeba „konkretizované“ úpravy v kontrolním řádu.

<sup>37</sup> Viz § 66 odst. 1 a 2 daňového řádu.



ochrany osobních údajů podatele a/nebo (na základě inspirace úpravou obsaženou ve správním řádu) *de lege ferenda* možností uchování takového podnětu mimo spis.<sup>38</sup>

Obecné ustanovení kontrolního řádu o nákladech kontroly je u řady kontrol modifikováno.<sup>39</sup> Ve vztahu k daňové se kontrole uplatní ustanovení daňového řádu o nákladech řízení.<sup>40</sup>

Kontrolní řád obsahuje velice vágní ustanovení o atrakci (převzetí výkonu kontroly); nadřízený správní orgán může převzít výkon kontroly „v odůvodněných případech“.<sup>41</sup> Daňový řád je ohledně důvodů atrakce přesnější.<sup>42</sup>

Takové „svodné“ instituty kontrolního řádu jakými jsou zveřejňování informací o kontrolách nebo plánování kontrol lze ve vztahu k daňové kontrole s ohledem na její již zmíněnou vazbu na daňové řízení považovat za prakticky neupotřebitelné.<sup>43</sup>

## DAŇOVÝ ŘÁD A „NEDAŇOVÉ“ KONTROLNÍ AGENDY

Díky expanzi daňového řádu se úprava daňové kontroly vztahuje i na některé „nedaňové“ kontrolní agendy/postupy, popřípadě je otázkou, zda/nakolik se na ně vztahuje, či nevztahuje; lze uvažovat i o agendách z tohoto hlediska v různé míře smíšených (do jisté míry procesně obojakých).

Bez nároku na úplnost lze uvést následující příklady kontrolních agend, u nichž mohou nastat pochybnosti o vhodnosti uplatnění, či o uplatnění pravidel platných pro daňovou kontrolu (nebo naopak pravidel kontrolního řádu). Prakticky jde o samostatné „necelní“ agendy orgánů celní správy.

„Necelní“ agendy jsou, zhruba řečeno, výrazem působnosti orgánů celní správy, která nespočívá ani ve správě cla, ani v rozhodování o propuštění zboží.<sup>44</sup> „Necelní“ agendy jsou vykonávány spolu s celními agendami, nebo samostatně. „Samostatné necelní“ agendy nejsou systematicky vykonávány v časové a prostorové souvislosti s celními agendami.

<sup>38</sup> Srov. § 17 odst. 3, § 36 odst. 3 a § 68 odst. 3 správního řádu.

<sup>39</sup> Viz § 23 kontrolního řádu; příkladem modifikace je ustanovení § 3 odst. 1 písm. c) zákona č. 64/1986 Sb., o České obchodní inspekci, ve znění pozdějších předpisů, nebo ustanovení § 16 odst. 11 zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Ve vztahu k uvedenému ustanovení kontrolního řádu se subsidiárně uplatní § 79 správního řádu.

<sup>40</sup> Viz § 107 daňového řádu.

<sup>41</sup> Viz § 24 kontrolního řádu, které prakticky „překrývá“ jak ustanovení § 80 odst. 4 písm. b), tak ustanovení § 131 odst. 1 správního řádu.

<sup>42</sup> Viz § 19 daňového řádu.

<sup>43</sup> Viz § 26 a 27 kontrolního řádu.

<sup>44</sup> Přitom celní kontrola patří mezi celní agendy. Mezi celní kontrolou a daňovou kontrolou existuje průnik (správa cla je inkluzí správy daní). Ve vztahu k celní kontrole lze učinit obdobný závěr jako ve vztahu k daňové kontrole (což vyplývá z porovnání s příslušnými ustanoveními celního práva Evropské unie, jakož i s českým celním zákonem).

Mezi naposled uvedené patří:

- kontrolní agendy v rámci výkonu další (= kromě vlastní správy daní/cel) působnosti ve vztahu k nakládání s tzv. vybranými výrobky (minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, některé tabákové výrobky) a surovým tabákem, jejichž rámec je dán zákonem o spotřebních daních; sám tento zákon zmiňuje fyzickou kontrolu některých údajů, stálý daňový dozor nad lihovarem a úřední dozor nad zničením tabákových nálepek; při jejich výkonu se postupuje podle daňového řádu,<sup>45</sup>
- kontrola měřidla a váhová měrná zkouška měřidla podle zákona o lihu; při jejich výkonu se postupuje podle daňového řádu,<sup>46</sup>
- prověřování plnění povinností při značení lihu; dálkové a nepřetržité sledování míst značení lihu a daňových skladů (sledovacím zařízením, jímž je kamerový systém umožňující dálkové a nepřetržité sledování); jiný kontrolní postup není upraven; zákon věnuje pozornost až reakci na zjištěné porušení povinnosti; postupuje se podle daňového řádu,<sup>47</sup>
- v souvislosti s „jinou“ působností orgánů celní správy (= vyhledávací činnost, místní šetření, daňová kontrola při výkonu působnosti podle jiného zákona) zákon zmiňuje reakci na zjištění (slovy důvodové zprávy „podezření“), že mohla být porušena některá z vymezených povinností uložená zákonem o ochraně před škodlivými účinky návykových látek (zákaz/omezení prodeje a povinnosti při prodeji tabákových výrobků, kuřáckých potřeb, bylinných výrobků určených ke kouření, elektronických cigaret a nikotinových sáčků bez obsahu tabáku, zákaz dovozu potravinářských výrobků a hraček napodobujících tvar/vzhled tabákových výrobků nebo kuřáckých potřeb, zákaz/omezení prodeje a podávání a povinnosti při prodeji alkoholických nápojů, zákaz dovozu hraček napodobujících tvar/vzhled alkoholických nápojů; následně (v reakci na ono podezření) je předepsán postup podle daňového řádu; speciální je úprava zajištění zboží (= faktický zásah; úřední záznam se sepisuje podle daňového řádu), proti němuž lze podat námitky [pouze podle důvodové zprávy nikoli však v režimu daňového řádu; subsidiarita správního řádu je ovšem ve vztahu k rozhodování o námitkách (jako ke správnímu řízení) v návaznosti na předchozí postup podle daňového řádu těžko představitelná],<sup>48</sup>

<sup>45</sup> Viz § 1 odst. 1, 2 a odst. 4 písm. b), § 26 odst. 3, § 27a odst. 5, § 78 odst. 1 a 2 a § 122 odst. 10 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>46</sup> Viz § 7 odst. 2 a 3 a § 20 odst. 2 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů.

<sup>47</sup> Viz § 2 odst. 2, § 22 a § 58 zákona č. 307/2013 Sb. o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů. Termín „prověřování povinností“ se vyskytuje pouze v §21 písm. b) a v nadpisu části páté.

<sup>48</sup> Viz § 33 zákona č. 65/2017 Sb., o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek, ve znění pozdějších předpisů; orgán celní správy je též správcem spotřební daně; cit. ustanovení se týká i orgánů finanční správy. Orgány celní správy přitom nevykonávají kontrolu podle § 30 cit. zákona. Ve vztahu

- kontrolní agendy ve věcech pěstování máku setého a ve věcech dodržování povinností při dopravě stanovených návykových látek; zákon upravuje některé speciality kontrolního postupu inspektorů (v traktované souvislosti = příslušníků celní správy); jde o oprávnění provádět i předem neoznámené kontroly, o stanovená oprávnění při vlastním provádění kontroly, o povinnost projednat s kontrolovanou osobou zjištěné nedostatky a způsob a lhůtu jejich odstranění a o povinnost sepsat o průběhu a výsledku kontroly protokol; při nedostatku jiné úpravy lze obecně usuzovat na subsidiaritu kontrolního řádu a je otázkou, zda to má, či nemá platit i ve vztahu k celní správě,<sup>49</sup>
- dozor nad dodržováním povinností stanovených zákonem o hazardních hrách; speciálně je upraveno právo vstupu dozorcujícího orgánu (a to jediné ono s odkazem na ustanovení kontrolního řádu), právo testovat hrací zařízení a právo zadržet věc, jakož i doručování při výkonu dozoru; při nedostatku jiné úpravy by měl být zřejmě uplatňován kontrolní řád (v textu zákona může vyvolávat nejistotu výslovná zmínka pouze u „dílčí“ otázky vstupu); stejný závěr se nabízí ke kontrolním agendám, které ve vztahu k hazardním hrám vykonávají orgány celní správy podle průřezových zákonných úprav ochrany spotřebitele (dozor nad ochranou spotřebitele) a regulace reklamy (dozor nad dodržováním zákona),<sup>50</sup>
- nízkorychlostní kontrolní vážení podle zákona o pozemních komunikacích; procesní režim kontroly není stanoven; oprávnění celníků (= příslušníků celní správy) zastavovat vozidla stanoví zákon o silničním provozu; postup je iniciován výzvou podrobit se nízkorychlostnímu kontrolnímu vážení; řidič je povinen řídit se pokyny osoby obsluhující zařízení na nízkorychlostní kontrolní vážení; na zjištěné porušení stanovených hodnot nebo podmínek navazují faktické zásahy (faktický pokyn = zákaz pokračovat v jízdě, popřípadě bezprostřední zásah = zabránění v jízdě).<sup>51</sup>

---

k subsidiárnímu uplatnění daňového řádu a kontrolního řádu jde o příklad hraniční povahy. Z minulosti snad může být zajímavá i působnost orgánů celní správy (a orgánů finanční správy) podle někdejšího § 60e zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění účinném do 30. června 2008.

<sup>49</sup> Viz § 11 a § 34 odst. 1 písm. b) bod 2. a odst. 2 až 7 zákona č. 167/1998 Sb., o návykových látkách a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>50</sup> Viz § 116 písm. a) a § 118 až 121a zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů. Dále viz § 23c odst. 2 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, a § 7 písm. h) 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů; kontrolu podle uvedených zákonů vykonává řada orgánů veřejné správy.

<sup>51</sup> Viz § 38a odst. 1, odst. 2 písm. b) a odst. 3 a § 38b a 38c zákona š. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, a § 51a a 51b vyhlášky č. 104/1997 Sb., kterou se provádí zákon o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, jakož i § 79 odst. 1 písm. k) zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů. Kromě orgánů celní správy přísluší nízkorychlostní kontrolní vážení též Policii České republiky.

Uvedený přehled zahrnuje kontrolní agendy po věcné stránce mnohdy značně odlišné a mající těsnější, či volnější vztah k daňovým (danověprávním) agendám, ale i „kmenový“ vztah k různým jiným úsekům/oborům veřejné správy.

U kontrol „blízkých“ daňověprávním agendám (konkrétně správě spotřebních daní), pro které je předepsáno použití daňového řádu, ale které jsou vykonávány zjevně odlišným způsobem než daňová kontrola, vyvstává otázka vhodnosti úpravy přinejmenším ve vztahu k oznámení o zahájení kontroly nebo k postupu před formalizací kontrolního zjištění (úprava daňové kontroly v daňovém řádu je v těchto ohledech málo operativní), popřípadě ve vztahu k šetření na místě (úprava daňové kontroly je příliš obecná); některá specifika nejsou prakticky podchycena (např. možná iniciace úředního dozoru kontrolovanou osobou nebo přístup ke sledovacím zařízením, resp. jejich kontrola).

U kontrol „kmenově“ svázaných s jinými úseky/obory veřejné správy (než s daňovým nebo celním; ve výše uvedených případech jde jednak o veřejnou správu na úseku ochrany před návykovými látkami, jednak o veřejnou správu na úseku hazardních her a ve vztahu k hazardním hrám o veřejnou správu na úsecích ochrany spotřebitele a regulace reklamy, jednak o veřejnou správu na úseku ochrany pozemních komunikací) zákon zakládá působnost orgánů celní správy, aniž by se zmínil o procesním režimu výkonu kontroly a aniž by odkazoval na souvislost s „jinou“ jejich působností. Je otázkou, zda u zákonných úprav, které svěřují kontrolní agendu více orgánům veřejné správy, upřednostnit jednotný subsidiární procesní režim výkonu kontroly (= kontrolní řád), nebo zda jej diferencovat a přizpůsobit procesnímu prostředí „vlastnímu“ jednotlivým orgánům veřejné správy nadaným podle této zákonné úpravy kontrolní pravomocí (= pro orgány celní správy daňový řád). První přístup se zdá být čitelnější (přinejmenším pro kontrolované osoby). Dlužno dodat, že hledání odpovědi spíše zatemňují „dlíží“ odkazy na postup podle té, či oné úpravy. Až následně (po „volbě“/určení subsidiárně platné úpravy) půjde o posouzení úplnosti speciální úpravy.

Otazníky kolem možnosti uplatnění kontrolního řádu pro „samostatné necelní“ kontrolní agendy orgánů celní správy zviditelňuje i skutečnost, že se o kontrolním řádu zmiňuje zákonná úprava jedné z kontrol, která pro orgány celní správy představuje „nesamostatnou necelní“ kontrolní agendu (= jde o kontrolu při dovozu a vývozu reprodukčního materiálu lesních dřevin); kontrolující (= zaměstnanci orgánů veřejné správy a jimi pověřené osoby; mezi orgány veřejné správy zde patří i celní úřad) „mají při výkonu kontroly práva a povinnosti“ stanovená zásadně kontrolním řádem (jeho vyluku by samo o sobě nemělo znamenat to, že celní úřady provádějí kontrolu „pouze“ při dovozu a vývozu); nelze ale vyloučit, že jde „jen“ o (dosti nepříjemnou) neuspořádanost ustanovení předmětného zákona.<sup>52</sup>

<sup>52</sup> Viz § 30 zákona č. 149/2003 Sb., o uvádění do oběhu reprodukčního materiálu lesních dřevin lesnický významných druhů a umělých kříženců, určeného k obnově lesa a k zalesňování, a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o obchodu s reprodukčním materiálem lesních dřevin). Srov. zejména jeho

## DOPORUČENÍ ... NEBO ALESPŮŇ K ZAMYŠLENÍ

Provedené srovnání vybraných ustanovení daňového řádu a kontrolního řádu nasvědčuje tomu, že úprava obsažená v ustanoveních o daňové kontrole a v ustanoveních, která její provádění podmiňují a/nebo na ně esenciálně navazují, je ve srovnání s obecnou úpravou kontrolních postupů ve veřejné správě (s ohledem na charakter daňové kontroly) prakticky úpravou úplnou a že subsidiární použití kontrolního řádu tak prakticky nepřichází do úvahy. Otázku exkluzivity či subsidiarity daňověprávní procesní úpravy zde proto netřeba dramatizovat. Absence výluky kontrolního řádu je ve vztahu k daňové kontrole nanejvýš kosmetickým defektem daňového řádu, který sice může vzbuzovat pochybnosti z hlediska systematiky procesního práva uplatňujícího se při výkonu kontrolních agend veřejné správy, ale je materiálně vzato bezvýznamný.<sup>53</sup> Tuto vadu krásy by bylo možné odstranit doplněním jediného ustanovení.

Jednoznačný závěr prozatím nelze učinit ve vztahu k používání ustanovení o daňové kontrole (nebo naopak ustanovení kontrolního řádu) při výkonu přinejmenším některých „nedaňových“ / „necelních“ kontrolních agend/postupů orgánů celní správy. Ve vztahu k agendám, u nichž je předepsán postup podle daňového řádu mohou vznikat a vznikají (v závislosti na jejich povaze s rozdílnou intenzitou) pochybnosti o příležitosti/vhodnosti uplatňování pravidel platných pro daňovou kontrolu, nebo (při nedostatku speciální úpravy) alespoň o jejich úplnosti z hlediska potřeb té které kontrolní agendy. Ve vztahu k agendám, u nichž není předepsáno, podle které zákonné úpravy subsidiárně postupovat, vznikají obdobné pochybnosti jak ve vztahu k ustanovením o daňové kontrole, tak ve vztahu k ustanovením kontrolního řádu.

Ony pochybnosti bude zapotřebí nejprve prověřit podrobnější věcnou analýzou postupů při výkonu „nedaňových“ / „necelních“ kontrolních agend. Jestliže se potvrdí, nabízí se volba ze tří řešení.

Prvním z nich je buď výslovný odkaz na kontrolní řád, popřípadě (s ohledem na kontext úpravy dané kontrolní agendy) výluka daňového řádu „ve prospěch“ kontrolního řádu, a to spolu se stanovením potřebných specialit v zákoně upravujícím příslušný „nedaňový“ / „necelní“ kontrolní postup.

Druhým, již na první pohled komplikovanějším, je založení subsidiarity kontrolního řádu, popřípadě jeho některých ustanovení (nebo s výlukou některých jeho ustanovení) vůči procesní úpravě daňové kontroly obsažené v daňovém řádu, opět spolu s obdobným stanovením specialit.

Třetím pak „pouhé“ obdobné stanovení specialit vůči úpravě daňové kontroly v daňovém řádu bez toho, že by se uplatnil kontrolní řád.

---

§ 26 odst. 1 písm. e) s § 30 odst. 1. Rozdíl mezi „zaměstnancem“ a „příslušníkem“ (celní správy) nemůže být v naposled uvedeném ustanovení pro výklad zákona relevantní. Nemusí být ale „jasný“ vztah k § 30 odst. 2.

<sup>53</sup> Kromě nepřehlednosti úpravy (viz poznámku pod čarou č. 2).

Při úvahách o využití kontrolního řádu je ovšem třeba pamatovat na skutečnost, že jde o neúplnou procesní úpravu, která nejenže počítá se subsidiaritou správního řádu, ale dává poměrně značný prostor pro jeho uplatnění. V kontextu výkonu ostatních agend daného orgánu by mohlo být „praktičtější“ pro případ použití kontrolního řádu zde zvlášť založit subsidiaritu daňového řádu.<sup>54</sup>

Skutečnost, že by se vůči kontrolnímu řádu obecně (vůbec) někdy subsidiárně uplatňoval správní řád a někdy daňový řád, není znepokojivá. Pamětníkům je známa myšlenka exekučního řádu správního, vůči němuž se měl v případech exekucí na peněžitá plnění podpůrně používat zákon o správě daní a poplatků a u nepeněžitých plnění správní řád.<sup>55</sup>

V pozadí v této souvislosti ale opět vyvstává pro mnohé nepříjemná otázka, která je rovněž starší než daňový řád a kontrolní řád. Je vyluka správního řádu obsažená v daňovém řádu nejlepším řešením? V té souvislosti nelze zapomenout na jeden argument z doby více než před 20 lety. Výhodou mělo být, že se daňovému subjektu podá jeho procesní postavení z jediného zákona. Protiargumentem bylo, že daňový subjekt je nejen daňovým subjektem a že není dobré štěpit úpravu nejobecnějších (i dalších „technických“) procesních pravidel.<sup>56</sup> Nehledě na problémy, které to vyvolává i na straně vykonavatelů veřejné správy, kteří nejsou alespoň převážně správci daně a pohybují se ve dvojitým procesním režimu.<sup>57</sup>

## NA ZÁVĚR

Otázka potřebnosti, či zbytnosti subsidiárního uplatnění kontrolního řádu ve vztahu k daňové kontrole se zdá být vyřešena. Úpravu daňové kontroly v daňovém řádu lze považovat za ucelenou exkluzivní (nikoli speciální ve vztahu ke kontrolnímu řádu). Projasnění může přispět drobné doplnění textu daňového řádu spočívající v explicitním vyjádření vyluky kontrolního řádu.

Otázka porovnání vhodnosti/nevhodnosti subsidiárního uplatňování úpravy daňové kontroly a/nebo úpravy kontrolního řádu v rámci „nedaňových“ (a „necelních“) kontrolních agend orgánů celní správy naproti tomu vyžaduje další výzkum.

---

<sup>54</sup> Ani správci daně ovšem není postup podle správního řádu zcela cizí. Viz § 246 daňového řádu. (Procesní úprava je obsažena v části třetí zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů; subsidiárně se postupuje podle správního řádu.)

<sup>55</sup> Tisk Poslanecké sněmovny PČR č. 1085, III. volební období.

<sup>56</sup> Lapidárně a v dobrém, případně s omluvou. Má být jedinec více daňovým subjektem, nebo více člověkem?

<sup>57</sup> Typicky v souvislosti se správním trestáním a s vymáháním pokut „vlastními silami“.

## ZDROJE

### Literatura

ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 572 s. ISBN 978-80-7598-963-5.

VEDRAL, Josef. *Kontrolní řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: Bova Polygon, 2015, 254 s. ISBN 978-80-7273-175-6.

### Základní právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

### Judikatura

Stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 ze dne 8. listopadu 2011.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 107/2014-31 ze dne 10. září 2014.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 79/2015-39 ze dne 2. března 2016.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017-36 ze dne 31. května 2017.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 148/2019-59 ze dne 19. listopadu 2019.

### Ostatní

Generální finanční ředitelství, Sekce právní. *Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly* ze dne 27. června 2022. (dostupné z <https://financnisprava/www..cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-k-procesnim-aspektem>).

Generální ředitelství cel. *Daňová kontrola a dokazování v daňovém řízení*. Metodická informace č. 13/2021. (dostupné z <https://www.celnisprava.cz/cz/Stranky/metodika.aspx>).

**Miroslava Večeř<sup>1</sup>**

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0009-0003-0749-9414

vecer@prf.cuni.cz

## DAŇOVÝ DOMICIL SPORTOVců, VÝHODY A RIZIKA JEHO PŘESUNU

### ABSTRAKT

Profesionální sportovci představují specifickou kategorii daňových poplatníků. Vzhledem k jejich vysoké globální mobilitě, kdy cestují na turnaje a zápasy často po celém světě, nebo působí v angažmá v zahraničním klubu, je otázka určení jejich daňového domicilu, jako místa, kde jsou pokládáni za rezidenta pro daňové účely, klíčovým a pro správce daně mnohdy nelehkým úkolem. Z pohledu zdanění příjmů sportovců tak může nastat situace, kdy při stanovení daňového rezidentství sportovce není možné vycházet pouze z kritérií stanovených zákonem o daních z příjmů, ale je nutné aplikovat na konkrétní případ ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, které mají jakožto mezinárodní smlouvy přednost před zákonem. Tento příspěvek se zabývá však nejen otázkou určení daňového rezidentství, ale rovněž se snaží identifikovat povahu a význam výhod a rizik se změnou daňového rezidentství spojených, jelikož právě sportovci jsou skupinou daňových poplatníků, kteří často řeší otázku, jak si lze cestou přesunu daňového rezidentství snížit výši své daňové povinnosti. Proto tento příspěvek řeší také potenciálních rizik s přesunem daňového domicilu spojených a snaží se o nalezení odpovědi na otázku, zda výhody a potenciální přínosy převyšují možná rizika.

**Klíčová slova:** profesionální sportovec; daňový domicil; daňové rezidentství; daňová povinnost; riziko

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.15>

---

<sup>1</sup> JUDr. Miroslava Večeř, Ph.D., advokátka, je externí spolupracovnicí katedry Finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast daní z příjmů s akcentem na oblast mezinárodního zdanění příjmů a na daňové otázky související se sportem. Působí jako advokátka v advokátní kanceláři Kutějová, Maršál, Briaský, s.r.o. a ve své advokátní praxi se věnuje právu finančnímu, sportovnímu, obchodnímu, civilním sporům, právu mediálnímu a ochraně osobnosti.



# TAX DOMICILE OF ATHLETES, ADVANTAGES AND RISKS OF MOVING IT

## ABSTRACT

Athletes are a specific category of taxpayers. Due to their high global mobility, when they travel to tournaments and matches often around the world, or work in a foreign club, the question of determining their tax residence as a place where they are considered resident for tax purposes is a key and often difficult task for tax administrators. From the point of view of taxation of athletes' income, a situation may arise where it is not possible to base the determination of the tax residency of an athlete solely on the criteria laid down by the Income Tax Act, but it is necessary to apply to a specific case the provisions of double taxation treaties which, as international treaties, take precedence over the Czech law. Therefore, this paper deals with the issue of determining tax residency, but also tries to identify the nature and significance of the benefits and risks associated with changing tax residency, because it is athletes who are taxpayer participants who often deal with the question of how to move through tax residency to reduce the amount of their tax obligations. Therefore, this paper also addresses the potential risks associated with moving domicile and tries to find answers to the question of whether the tax benefits and potential benefits outweigh the possible risks.

**Keywords:** professional athlete, tax domicile, tax residency, tax liability, risk

## ÚVOD

Sportovci<sup>2</sup> jsou zcela specifickou kategorií daňových poplatníků vyznačujících se několika signifikantními charakteristickými znaky, jimiž jsou zejména vysoká míra mobility, kdy se sportovci již ze samotné povahy sportovní činnosti často stěhují do angažmá v zahraničních klubech, cestují na mezinárodní turnaje, či pobývají v zahraničí za účelem tréninkové přípravy, dále je to diverzita zdrojů příjmů, jelikož příjmy sportovců často plynou nikoli pouze ze smlouvy se sportovním klubem, či turnajových „prize money“, ale rovněž z reklamy, sponzoringu, mediální prezentace, sociálních sítí, darů apod., a dále jsou profesionální sportovci zejména některých sportů (fotbal, hokej, tenis) jedněmi z nejlépe placených profesí na světě.<sup>3</sup> Nelze však rovněž opomenout tzv. nepeněžní příjmy sportovců, který pobírají v podobě zajištění zdravotní péče, rehabilitačních služeb, stravy, nebo dopravy. Sportovce lze dále kategorizovat jak z hlediska typu sportu, jemuž se daný sportovec věnuje, na sportovce vykonávající individuál-

<sup>2</sup> § 2 odst. 3, zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X: „Sportovcem je pro účely tohoto zákona každá fyzická osoba, která v daném kalendářním roce skutečně vykonává sportovní činnost, pro kterou je u sportovní organizace evidována.“

<sup>3</sup> Srov. SCHWEIGER, Gottfried. (2012). Achieving income justice in professional sports: Limitation, taxation, or donation. *Physical Culture and Sport*, 56, 12. doi:<https://doi.org/10.2478/v10141-012-0022-3>.

ní sporty (např. tenis, badminton, plavání, curling, biatlon) a sportovce věnující se na profesionální, či poloprofesionální úrovni některému z kolektivních sportů (např. lední hokej, fotbal, basketball, házená, rugby apod.) Dalším významným hlediskem je úroveň, na které sportovec sportovní činnost<sup>4</sup> vykonává, zda na amatérské, poloprofesionální, či plně profesionální úrovni. V tomto ohledu lze vyzdvihnout pro komparativní pohled právní úpravu Slovenska, která definuje sportovce v první hlavě druhé části zákona č. 440/2015 Z. z., o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ve znění pozdějších předpisů, nazvané „Osoby ve sportu“. Zde zcela správně rozděluje sportovce na sportovce neorganizovaného, amatérského a profesionálního a jde ještě dále, kdy se snaží definovat osobu sportovce talentovaného a tzv. sportovce aktivního.<sup>5</sup>

Zejména u sportovců profesionálních lze pozorovat obecně vyšší tendenci k přesunu svého daňového domicilu do země s nižší daňovou zátěží, proto se tento příspěvek bude dále zabývat zejména kategorií sportovců profesionálních. Sportovec sleduje svými úvahami nad přesunem daňového domicilu do země s nižší mírou daňové zátěže často především hledisko ekonomické, představované významným snížením své daňové povinnosti. Ne vždy je však změna daňového domicilu možná a je nutné předem uvážit, zda pokud možná je, zda se sportovci vyplatí, a to nikoli pouze z krátkodobého pohledu, ale rovněž v dlouhodobém horizontu. Tento výzkum se snaží zkoumat tento problém jak z pohledu profesionálního sportovce, tak ze strany správce daně, reprezentujícího zájem státu na správném zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, jakož i otázky daně jako příjmové stránky státního rozpočtu. Tento článek si tak klade za cíl identifikaci výhod spojených se změnou daňového domicilu profesionálního sportovce a klade otázku, zda rizika, která jsou se změnou daňového domicilu pro osobu profesionálního sportovce spojena, převyšují výhody, které sportovci tato změna přinese, zohledňující časovou a finanční náročnost změny daňového domicilu.

## METODOLOGIE

Nejprve je z hlediska zkoumání daňového domicilu sportovců nutné vyřešit otázku podmínek daňového rezidentství a právního postavení sportovců z hlediska povahy jejich činnosti, a to, zda je na jejich činnost nahlíženo jako na činnost závislou, ve smyslu zákoníku práce, nebo zda se jedná o činnost samostatnou, ve smyslu činnosti podnikatelské. Tato otázka je klíčová pro možnost aplikovat správný postup a metodu zdanění sportovce. K tomu bude nutné užít metodu analytickou a syntetickou. Stejně metody budou dále aplikovány na otázku změn daňového domicilu a problematiku mezinárodního zdanění příjmů. Autorka nejprve analyticky rozebere právní postavení

<sup>4</sup> Tamtéž, § 2 odst. 3 „*Sportem je pro účely tohoto zákona každá forma tělesné činnosti, která si prostřednictvím organizované i neorganizované účasti klade za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice, rozvoj společenských vztahů, upevňování zdraví a dosahování sportovních výkonů rekreačně nebo v soutěžích všech úrovní, a to individuálně nebo společně.*“

<sup>5</sup> § 4 odst. 1 zákona č. 440/2015 o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ve znění pozdějších předpisů, Hlava I., Část II.

sportovců a následně pomocí syntetické metody bude sestavena konstrukce postavení sportovce pro účely zdanění a bude provedena analýza systému mezinárodní spolupráce při správě daní. Závěrem bude autorka metodou implikace vyvozovat jednotlivé výhody se změnou daňového domicilu spojené a usilovat o nalezení faktorů, působících na motivaci sportovců ke změně jejich daňového domicilu a provede vyhodnocení míry přínosu změny daňového domicilu pro sportovce cestou tvorby koeficientu přínosnosti a jemu odpovídajícího potenciálního rizika. Závěrem se v rámci diskuse autorka pokusí shrnout a vyhodnotit, zda přínosy změny domicilu sportovce převažují nad jeho negativy, či naopak.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

### Zákonné podmínky daňového rezidentství v České republice

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“) rozděluje daňové poplatníky na dvě základní skupiny, daňové rezidenty České republiky (dále jen „ČR“) a daňové nerezidenty.<sup>6</sup> Univerzálně platným pravidlem daňového rezidentství je navíc skutečnost, že daňový poplatník se může stát rezidentem toliko v jedné zemi,<sup>7</sup> v níž potom daní své celosvětové příjmy, daňová povinnost daňového rezidenta je tak neomezená<sup>8</sup> a vztahuje se jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území státu rezidentství, tak na příjmy plynoucí ze zdrojů zahraničních,<sup>9</sup> zatímco daňoví nerezidenti podléhají zdanění pouze svými příjmy plynoucími ze zdrojů na území příslušného státu.<sup>10</sup> Daňové rezidentství ve většině zemí zpravidla, stejně jako v ČR, není spojeno se státním občanstvím. Výjimky v rámci některých zahraničních právních úprav však nalézt lze, např. ve Spojených státech amerických je státní občanství uvedeno jako jedno z předních kritérií pro určení, zda daná osoba je americkým daňovým rezidentem.<sup>11</sup>

<sup>6</sup> § 2 odst. 1, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

<sup>7</sup> JAKE&JAMES. *Zdanění příjmu sportovců a daňové rezidentství* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.jake-james.cz/blog/zdaneni-prijmu-sportovcu-a-danove-rezidentstvi#:~:text=Zdan%C4%9Bn%C3%AD%20p%C5%99%C3%ADjmu%20sportovc%C5%AF%20a%20da%C5%88o-v%C3%A9%20rezidentstv%C3%AD%201%20Jak,zm%C4%9Bny%20rezidentstv%C3%AD%20pro%20sportovce%20...%204%20Dan%C4%9B%3F%20>

<sup>8</sup> BERÁNEK, P., BLÁHA, R., DRÁB, O., HLAVÁČ, J., HRDLIČKA, L., MORÁVEK, Z., NEŠLEHA, M. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. ASPI\_ID KO586\_1992CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X, komentář k odst. 1 zákona o daních z příjmů.

<sup>9</sup> § 2 odst. 2 a 3, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

<sup>10</sup> Tamtéž.

<sup>11</sup> BARTOŠOVÁ, M., FEKAR, P., MAŠEK, J., NEŠLEHA, M., SOJKA, V., VAŇOUSOVÁ, I. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 4. aktualizované vyd.*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer (dříve ASPI) [cit. 2023-9-22]. ASPI\_ID MN103CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

Zákon o daních z příjmů ve svém výkladovém ustanovení k pojmu „zdroj příjmů“ explicitně jako jeden z příjmů ze zdrojů na území ČR u poplatníků, kteří jsou daňovými nerezidenty, vyjmenovává ceny ze sportovních soutěží.<sup>12</sup> Kritérii při určení, jestli lze pokládat daňového poplatníka za daňového rezidenta ČR je test, jehož obsahem je zjištění, zda má daný poplatník na jejím území své bydliště nebo se zde obvykle zdržuje.<sup>13</sup>

Pojem „bydliště“ vykládá zákon o daních z příjmů jako místo, kde má daňový poplatník zřízen svůj „stálý byt“, přičemž za takových okolností, z nichž je možné vyvodit, že tento poplatník zamýšlí se v tomto bytě trvale zdržovat.<sup>14</sup> Taková podmínka je tak splněna ve chvíli, kdy poplatník má ve svém stálém bytě faktické bydlení dlouhodobého charakteru,<sup>15</sup> které je mu z časového pohledu kdykoli dostupné, ať již je vlastníkem takového bytu, či ho užívá na základě nájemní či obdobné smlouvy. Z hlediska dokazování existence stálého bytu poplatníka lze tak využít jako důkaz listiny s tímto bydlením související, poukazující na skutečnost, že poplatník tento byt skutečně dlouhodobě užívá a zdržuje se v něm, jako například faktura za úhradu služeb spojených s bytem, nebo spotřebu energií v bytě, tedy prokazující spotřebu vody, tepla a elektřiny, fakturu za využívání pevného internetu a televize, úhrady nájemného, či v případě vlastnictví takové nemovitosti také výpisu z katastru nemovitosti.<sup>16</sup>

Podle Pokynu č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn D-300“), se stálým bytem rozumí: *„byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod).“*<sup>17</sup>

<sup>12</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X. § 22 odst. 1 písm. g) bod 8: „Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují: příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kterými jsou 8. výhry z hazardních her, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží“

<sup>13</sup> Tamtéž § 2 odst. 3.

<sup>14</sup> Tamtéž § 2 odst. 4.

<sup>15</sup> NOVÁKOVÁ, Lenka a Daniela KRÁLOVÁ. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-233-6, s. 19–21.

<sup>16</sup> JAKE&JAMES. *Zdanění příjmu sportovců a daňové rezidentství* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.jake-james.cz/blog/zdaneni-prijmu-sportovcu-a-danove-rezidentstvi#:~:text=Zdan%C4%9BN%C3%AD%20p%C5%99%C3%ADJmu%20sportovc%C5%AF%20a%20da%C5%88ov%C3%A9%20rezidentstv%C3%AD%201%20Jak,zm%C4%9Bny%20rezidentstv%C3%AD%20pro%20sportovce%20...%204%20Dan%C4%9B%3F%20>

<sup>17</sup> Pokyn č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X, výklad k § 2.

K otázce výkladu pojmu stálý byt se rovněž vyjadřoval Nejvyšší správní soud ve věci 7 Afs 120/2014-68: „Bydlištěm se dle § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů rozumí stálý byt, který může daňový subjekt neustále (nepřetržitě) využívat (nikoliv jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu)<sup>18</sup>“

Při zjišťování, zda má poplatník tzv. obvyklý pobyt na území ČR aplikuje zákon o daních z příjmů požadavek splnění časového testu, kdy za poplatníky obvykle se zdržující na území ČR jsou uznáni poplatníci, jež zde splní podmínku pobytu na území ČR alespoň po dobu 183 dnů v příslušném kalendářním roce, přičemž tuto podmínku mohou splnit buď souvisle nebo v několika obdobích, a do této doby zákon přikazuje započít každý započatý den pobytu na území ČR.<sup>19</sup>

Pokyn D-300 pamatuje rovněž na situace, kdy dojde ke změně v rozsahu povinnosti poplatníka vůči ČR v průběhu zdaňovacího období, a to v důsledku, že u poplatníka dojde ke změně bydliště. Tato situace má být tak ze strany správce daně řešena tak, že statut daného poplatníka bude posuzován samostatně za příslušné části roku. Pokud však v důsledku faktického obvyklého pobytu poplatníka na území ČR dojde ke vzniku neomezené daňové povinnosti v ČR, pak se tento statut poplatníka uplatní již pro celé zdaňovací období.<sup>20</sup>

## Daňový domicil a aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění

V praxi však může nastat situace, kdy osoba poplatníka – profesionálního sportovce bude splňovat podmínky pro přiznání daňového domicilu ve dvou státech současně a dojde ke rozporu mezi dvěma právními úpravami různých států v otázce určení daňového rezidentství. V takovém případě je nutné aplikovat ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, pokud má Česká republika takovou smlouvu s příslušným státem uzavřenu.<sup>21</sup> Aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění má v takovém pří-

<sup>18</sup> Rozsudek (SJSd) Nejvyšší správní soud – senát (ostatní) ze dne 13.11.2014 sp. zn. 7 Afs 120/2014 – 68 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X: „Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou, zda lze za stálý byt ve smyslu ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů považovat byt, ve kterém měl stěžovatel nahlášený trvalý pobyt, avšak tvrdil, že neměl v úmyslu se na uvedené adrese trvale zdržovat. „Stálost bytu mimo jiné znamená, že daňový subjekt může místo užívat neustále (nepřetržitě) a ne jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu, jako je rekreace, vzdělávací kurzy či krátkodobé pobyty související s podnikatelskými aktivitami apod. Podstatné pro posouzení „stálosti“ bytu je tedy možnost stěžovatele daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba zdůraznit, že možnost byt užívat neznamená povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívání bytu podle vlastního uvážení.... úmysl daňového subjektu se podle dikce ust. § 2 odst. 4 odvozuje od okolností případu, nikoliv pouze od tvrzení daňového subjektu“

<sup>19</sup> § 2 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

<sup>20</sup> Pokyn č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X, výklad k § 2 ZDP.

<sup>21</sup> BAHÝLOVÁ, L., FILIP, J., MOLEK, P., PODHRÁZKÝ, M., SUCHÁNEK, R., ŠIMÍČEK, V., VY-

padě jakožto mezinárodní smlouva vyšší právní sílu a má přednost<sup>22</sup> před zákonnou právní úpravou.<sup>23</sup>

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění tak řeší otázku, kterému ze smluvních států náleží v konkrétním případě právo na zdanění příjmů, přičemž tyto smlouvy nestanoví způsob, jakým má dojít ke zdanění příjmů, ale toliko určují, že daný stát je nadán právem na zdanění, v některých případech však rovněž jejich ustanovení determinují přípustnou výši možného zdanění v rámci jednotlivých států. Výpočet jako takový je následně proveden prostřednictvím samotného daňového přiznání, či jeho příloh.<sup>24</sup>

V praxi rozeznáváme dvě základní metody zamezení dvojího zdanění, jimiž jsou metoda vynětí a metoda zápočtu. Podstatou metody vynětí je odečtení zahraničního příjmu od základu daně, přičemž platí domněnka výběru daně ve státu zdroje příjmů, proto tento příjem již ve státě daňové rezidence poplatníka podroben dani nebude. Dále lze rozlišovat dva typy vynětí, a to úplné vynětí a dále tzv. vynětí s výhradou progresu. Metoda zápočtu se zakládá na započtení daně, jež byla uhrazena v zahraničí, která se započte na celkovou daňovou povinnost ve státě, v němž je poplatník daňovým rezidentem. Zde pak rozlišujeme zápočet úplný, v podobě celé částky uhrazené daňové povinnosti a částečný ve vyšší hodnoty v jakém se zahraniční příjmy podílí na základu daně celkovém.<sup>25</sup>

## Modelová smlouva OECD a kritéria pro určení daňového domicilu

Z článku 4, jménem „Rezident“ (dříve „Daňový domicil“) modelové smlouvy OECD<sup>26</sup> vyplývá proces stanovení daňového rezidentství fyzických osob. Jedná se o přesně stanovenou posloupnost jednotlivých hodnocených aspektů. Podle významu, jaký jim smlouva přisuzuje řadíme tato kritéria následovně (sestupně od 1. do 5.):<sup>27</sup>

---

HNÁNEK, L. *Ústava České republiky: Komentář*. [Systém ASPI]. Nakladatelství Linde [cit. 2023-9-22]. ASPI\_ID KO1i1993CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X, komentář k čl. 10 Ústavy ČR.

<sup>22</sup> Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X, Čl. 10: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament soublas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“

<sup>23</sup> NOVÁKOVÁ, Lenka a Daniela KRÁLOVÁ. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-233-6, s. 25.

<sup>24</sup> BERÁNEK, P., BLÁHA, R., DRÁB, O., HLAVÁČ, J., HRDLIČKA, L., MORÁVEK, Z., NEŠLEHA, M. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. ASPI\_ID KO586\_1992CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X, komentář k § 2 odst. 1.

<sup>25</sup> Tamtéž.

<sup>26</sup> OECD. *ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL [as they read on 21 November 2017]* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>, Article 4.

<sup>27</sup> Tamtéž. Viz také NOVÁKOVÁ, Lenka a Daniela KRÁLOVÁ. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-233-6, s. 26–27.

1. **stálý byt** („permanent home“) – který má sportovec k dispozici, pokud má sportovec stálý byt, neboli trvalý domov k dispozici v obou členských státech, má se za to, že má bydliště pouze v tom státě, v němž má užití hospodářské, jakož i osobní vztahy (viz níže):
2. **centrum životních zájmů** (bližší osobní a ekonomické vztahy), nelze-li však určit stát, v němž má osoba sportovce životně důležité zájmy, nebo nemá-li v žádném státě k dispozici stálý domov, bude pokládán za daňového rezidenta pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje (viz níže):
3. **obvyklý pobyt** („habitual abode“) – má-li sportovec obvyklé bydliště v obou státech nebo v žádném z nich, uplatní se domněnka, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je tento sportovec státním příslušníkem (viz níže):
4. **státní příslušnost** – pokud je sportovec státním příslušníkem obou smluvních států nebo žádného z nich, příslušné orgány těchto států vyřeší tuto otázku vzájemnou dohodou (viz níže).
5. **dohoda příslušných orgánů obou států**<sup>28</sup>.

### Potvrzení o daňovém domicilu

Správce daně vydává Potvrzení o daňovém domicilu, a to na základě podané žádosti ze strany daňového subjektu, či jeho zplnomocněného zástupce, učiněné podáním dle ustanovení § 70 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, učiněné daňovým subjektem nebo jeho zplnomocněným zástupcem, přičemž forma takového podání není zákonem předepsána. Požádat správce daně o vydání potvrzení o daňovém rezidentství, neboli daňovém domicilu ČR, lze jednak pro účel sledující zamezení dvojímu zdanění, jakož i k dosažení výhod založených smlouvami o zamezení dvojího zdanění v případě příjmů plynoucích ze zdrojů ze zahraničí, jako jsou např. licenční poplatky, dividendy, úrokové příjmy, dále z důvodu čerpání daňových zvýhodnění, která jsou založena zahraničními daňovými předpisy, popř. z důvodu podnikatelských aktivit v zahraničí apod.<sup>29</sup>

### Postavení profesionálních sportovců v právu ČR a EU ve vztahu ke zdanění příjmů

K tomu, abychom mohli řešit zdanění příjmů profesionálních sportovců v ČR, je nutné se nejprve zamyslet se nad tím, jaký je právní status činnosti sportovců. V České republice absentuje komplexní právní úprava jasně determinující a vymezující jasné postavení profesionálního sportovce v systému práva, a to v zásadním rozporu s praxí standardně aplikovanou v právních řádech zahraničních. O povaze činnosti profes-

<sup>28</sup> Tamtéž.

<sup>29</sup> GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace GFR k vydávání potvrzení o daňovém domicilu* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/P1\\_Informace\\_GFR.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/P1_Informace_GFR.pdf)



onálního sportovce je v České republice vedena letitá diskuse. Tato situace se však zásadním způsobem dostává do rozporu s principem právní jistoty.

Touto otázkou se zabýval také jak Nejvyšší správní soud, tak Soudní dvůr Evropské unie. Nejvyšší správní soud si kladl tuto otázku z hlediska právní úpravy ČR ve svém rozhodnutí ze dne 29. 11. 2011 sp. zn. 2 Afs 16/2011 – 78,<sup>30</sup> v jehož rámci deklaroval, že právní postavení sportovců v České republice je v podstatě nejasné, a proto není možné, při absenci jednoznačného legislativního rámce, aby se stát autoritativně, a to ani v rámci otázek daňových, snažil vynutit některou z forem smluvního vztahu mezi profesionálním sportovcem a jeho klubem.<sup>31</sup> Nejvyšší správní soud dále judikoval, že není možné jednoznačně podřadit sportovní činnost, kterou vyvíjí pro své kluby profesionální sportovci pod terminologickou oblast „závislé práce“, tak jak je chápe zákoník práce. Uzavírání jiného typu smluv, odlišných od smlouvy pracovní, mezi profesionálními sportovci a sportovními kluby tak nejen, že nelze zakázat, ale nelze ani označit za porušení práva, či sankcionovat.<sup>32</sup> V rámci tzv. *Obiter dictum* soud dále naznačil, že problémem, kvůli němuž v této otázce vznikají spory je právě fakt, že v oblasti smluv profesionálního sportu chybí zákonná úprava reflektující potřeby a zvláštnosti této činnosti. Soud se dále zabýval otázkou znaků činnosti profesionálního sportovce, a porovnával je se znaky pracovního poměru,<sup>33</sup> kdy sportovec vyvíjí činnost pro jediný klub (zaměstnavatele), užívá jeho pracovní prostředky, lze dodat také nad rámec soudního rozhodnutí, že sportovec postupuje podle pokynů svého klubu. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud vyslovil však zajímavou myšlenku, že v případě chápání tohoto vztahu z pohledu zákoníku práce tak jak znějí jeho normy, by to pro profesionální sport mohlo být naopak velkou nevýhodou.<sup>34</sup>

Stěžejním podkladem pro určení, do jaké kategorie dílčího základu daně bude příjem sportovce ze sportovní činnosti spadat, je právní titul, na jehož základě sportovec svoji činnost pro sportovní klub vykonává, zda se jedná o pracovní smlouvu, nebo samostatnou výdělečnou činnost. Nejvýznamnějším hlediskem, které je v tomto ohledu nutné vyjasnit, je otázka „samostatnosti“,<sup>35</sup> nebo „závislosti“ činnosti profesio-

---

<sup>30</sup> Rozsudek (SJSd) Nejvyšší správní soud – senát (ostatní) ze dne 29.11.2011 sp. zn. 2 Afs 16/2011 – 78 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-1-14]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

<sup>31</sup> Tamtéž bod 31.

<sup>32</sup> Tamtéž bod 30.

<sup>33</sup> Srov. VYBÍRAL, Roman. Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic. In LOTKO, E., Zawadzka-Pąk, U. et Radvan, M. (eds). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*. Białystok: Temida 2, 2018. str. 692.

<sup>34</sup> Rozsudek (SJSd) Nejvyšší správní soud – senát (ostatní) ze dne 29.11.2011 sp. zn. 2 Afs 16/2011 – 78 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-1-14]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

<sup>35</sup> § 2 zákona 262/2006 Sb. zákoníku práce: „(1) *Závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.* (2) *Závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstna-*



nálního sportovce. Podle vyhodnocení tohoto kritéria a otázky, zda činnost sportovce splňuje znaky závislé práce stanovené zákoníkem práce, je nutné uvážit, zda jsou naplněny všechny podmínky k tomu, aby bylo možné příjmy sportovce zdaňovat jako příjem zaměstnance ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, kdy sportovec by měl všechny výhody a jistoty, které právo poskytuje pro zaměstnance, a otevřela by se mu možnost aplikovat s tím související osvobození podle § 6 odst. 9 ZDP, jakož i uplatnit výhody plynoucí z vynětí z předmětu daně podle ustanovení § 6 odst. 7 ZDP<sup>36</sup>.

V případě samostatné činnosti profesionálního sportovce výkladové stanovisko soudu vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 AfS 278/2016, který judikoval, že: „*Samostatnou činností profesionálního sportovce je možné vykonávat buďto jako živnostenské podnikání, nebo jako nezávislé povolání. Pokud daňový subjekt vykonává činnost profesionálního fotbalového hráče jako živnost na základě příslušného živnostenského oprávnění, příjmy z této činnosti představují příjmy ze živnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.*“<sup>37</sup> Vzhledem ke stále nejasnému znění právní úpravy je v zásadě přípustné, aby profesionální hráč kolektivního sportu vykonával samostatnou činnost podle ustanovení § 7 ZDP, přičemž zde je možné tuto činnost vykonávat buď jako živnostenské podnikání, pokud hráč příslušným živnostenským oprávněním disponuje, v tom případě bude podléhat zdanění jako osoba provozující živnostenské podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, nebo jako povolání nezávislé, a to na základě ustanovení § 7 odst. 2 písm. c) ZDP.<sup>38,39</sup> Správné podřazení činnosti sportovce je velmi významné zejména pro určení výše aplikovatelných výdajových paušálů s tím spojených.

---

vatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě.“ § 3 zákona 262/2006 Sb. zákoníku práce: „*Závislá práce může být vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, není-li upravena zvláštními právními předpisy*“). *Základními pracovněprávními vztahy jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.*“

<sup>36</sup> EKP ADVISORY, S.R.O. *Jak je zdaněn profesionální sportovec? Nepromarněte lhůtu pro zpětnou žádost o uplatnění 60 % výdajového paušálu* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.ekp.cz/novinky-blog/jak-je-zdanen-profesionalni-sportovec-nepromarnete-lhutu-pro-zpetnou-zadost-o-uplatneni-60-vydajoveho-pausalu/#:~:text=Dle%20rozsudku%20Nejvy%C5%A1%C5%A1%C3%ADho%20spr%C3%A1vn%C3%ADho%20soudu%20z%20%C4%8Dervna%20roku,v%20n%C4%9Bm%C5%BE%20uplynula%20lh%C5%AFta%20pro%20pod%C3%A1n%C3%AD%20da%C5%88ov%C3%A9ho%20p%C5%99izn%C3%A1n%C3%AD>.

<sup>37</sup> ZÁKONY PRO LIDI. *6 AfS 278/2016 – 54* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-278-2016-54>

<sup>38</sup> EKP ADVISORY, S.R.O. *Jak je zdaněn profesionální sportovec? Nepromarněte lhůtu pro zpětnou žádost o uplatnění 60 % výdajového paušálu* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.ekp.cz/novinky-blog/jak-je-zdanen-profesionalni-sportovec-nepromarnete-lhutu-pro-zpetnou-zadost-o-uplatneni-60-vydajoveho-pausalu/#:~:text=Dle%20rozsudku%20Nejvy%C5%A1%C5%A1%C3%ADho%20spr%C3%A1vn%C3%ADho%20soudu%20z%20%C4%8Dervna%20roku,v%20n%C4%9Bm%C5%BE%20uplynula%20lh%C5%AFta%20pro%20pod%C3%A1n%C3%AD%20da%C5%88ov%C3%A9ho%20p%C5%99izn%C3%A1n%C3%AD>.

<sup>39</sup> K tomu srov. také Rozsudek (SJSd) Městský soud v Praze ze dne 27.04.2023 sp. zn. 5 Af 19/2020 – 47 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

Otázkou právního postavení sportovců se zabýval JUDr. Roman Vybíral, Ph.D., který ve svém vědeckém článku s názvem „*Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic*“<sup>40</sup> poukazuje na obrat v názoru Nejvyššího správního soudu vyplývající z Rozsudku ze dne 29. listopadu 2011, čj. zn. 2 Afs 16/2011,<sup>41</sup> jakož i z výše uvedeného rozsudku ze dne 13. července 2017, č. 6 Afs 278/2016,<sup>42</sup> přičemž dle jeho názoru „*v obou rozhodnutích soud judikoval, že právní úprava postavení profesionálních sportovců není v České republice jednotně zakotvena a při aplikaci principů in dubio mitius a in dubiis contra fi scum je na subjektech zdanění, jak se rozhodnou, jaký daňový režim je pro ně vhodnější*“<sup>43</sup> Roman Vybíral ve své práci dále hodnotí hledisko veřejného zájmu, kdy uvádí: „*Jsem přesvědčen, že judikatura namísto aby přinesla řešení sporných situací v oblasti profesionálního sportu, tak naopak nastolila nová kontroverzní témata v této oblasti. Skutečnost, že sportovci a kluby si budou moci vybrat daňový režim, který je pro ně nejvýhodnější, není nepochybně v souladu s veřejným zájmem.*“<sup>44</sup> S výše uvedenými závěry je nutné se ztotožnit, a v této souvislosti je nezbytné poukázat na skutečnost, že tato situace může z určitého pohledu narazit na rozpor se základním pravidlem daňového práva a principem ukládání daní zakotveném v článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že: „*Daně a poplatky lze ukládat je na základě zákona*“<sup>45</sup> Daňové zákony by neměly umožňovat žádný prostor pro možnost volby výhodnějšího způsobu zdanění. Neměla by existovat pochybnost, jakým způsobem bude ten který daňový subjekt podroben dani, jelikož taková situace nejenže není v souladu s veřejným zájmem, ale je rovněž v přímém rozporu s principy demokratického právního státu. Daňová povinnost musí být stanovena jasně a přesně, jen tak může daňový systém správně fungovat.

Z pohledu judikatury SDEU lze za nejvýznamnější rozhodnutí SDEU v oblasti právní povahy činnosti profesionálního sportovce možné označit rozsudek SDEU

<sup>40</sup> VYBÍRAL, Roman. Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic. In LOTKO, E., Zawadzka-Pąk, U. et Radvan, M. (eds). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*. Białystok: Temida 2, 2018. str. 689–695.

<sup>41</sup> NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, čj. zn. 2 Afs 16/2011 [online]. [cit. 2023-11-12]. Dostupné z: [https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=SOUNDNI\\_VYKON/2011/0016\\_2Afs\\_110\\_20111201084929\\_prevedeno.pdf](https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=SOUNDNI_VYKON/2011/0016_2Afs_110_20111201084929_prevedeno.pdf).

<sup>42</sup> ZÁKONY PRO LIDI. 6 Afs 278/2016 – 54 [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-278-2016-54>

<sup>43</sup> VYBÍRAL, Roman. Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic. In LOTKO, E., Zawadzka-Pąk, U. et Radvan, M. (eds). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*. Białystok: Temida 2, 2018. str. 693.

<sup>44</sup> VYBÍRAL, Roman. Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic. In LOTKO, E., Zawadzka-Pąk, U. et Radvan, M. (eds). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*. Białystok: Temida 2, 2018. str. 694–695.

<sup>45</sup> Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-11-12]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

ve věci *Walrave a Koch*<sup>46</sup>, jímž bylo ze strany Soudního dvora EU potvrzeno, že profesionální sportovci mohou být z pohledu své právní povahy jak pracovníky, tak poskytovateli služeb.<sup>47</sup>

## Mezinárodní spolupráce při správě daní

Jedním z nejvýznamnějších předpisů na úrovni Evropské unie, který významně přispěl k nastavení standardů při spolupráci při správě daní mezi členskými státy EU je směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EH.<sup>48</sup> Tento právní předpis vyjmenovává a představuje konkrétní nástroje, jimiž je výměna informací a spolupráce při správě daní realizována, a to jak na žádost, z vlastního podnětu, tak automaticky, řešeny jsou také otázky souběžných daňových kontrol či problematika doručování. Tato směrnice byla do českého právního řádu transponována v podobě zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů.<sup>49</sup>

## Výhody změny daňového domicilu do země s nižším zdaněním a koeficient jejich přínosnosti pro sportovce

Pro možnost zhodnotit a komparovat mezi sebou jednotlivé faktory a motivy, které mají přímý vliv na rozhodování sportovce při zvažování změny daňového domicilu je nutné zavést koeficient přínosnosti daného faktoru pro sportovce, který nám umožní změřit a zhodnotit váhu těchto kritérií a komparovat míru jejich významu navzájem mezi sebou. Stupnice bude nastavena od 0 do 100, přičemž 0 odpovídá nejnižší přínos a 100 přínos maximální. Jako jedny z nejvýznamnějších výhod pro sportovce bychom mohly označit zejména snížení výše daňové povinnosti. Tomuto hledisku by tak bylo nutné přiřadit koeficient nejvýznamnější, přesahující více než dvě třetiny váhy kritéria. Domnívám se, že by se měla výše tohoto koeficientu blížit hodnotě sto, ale nikdy není možné, aby jí dosáhla, z tohoto důvodu by toto kritérium mělo být nastaveno na hodnotu 90. Motivace v podobě předpokladu snížení výše daňové povinnosti, které odpovídá úspora prostředků vynakládaných na úhradu daní, se tak jeví jako hledisko rozhodující. Dalším faktorem, jež by mohl být však pouze zdánlivou výhodou, je

<sup>46</sup> Tamtéž a Rozsudek SDEU ze dne 12. prosince 1974 *Walrave v Koch* (case 36/74) [1974] ECR 1405 ve věci BRUNO NILS OLAF Walrave, Longin JOHANNES NORBERT KOCH proti Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie a Federación Española Ciclismo. [cit. 2023-1-14]. Dostupné z: <https://app.codexdata.cz/evropska-judikatura/vec-36-743a-rozsudek-soudniho-dvora-ze-dne-12-prosince-1974-ES4175>.

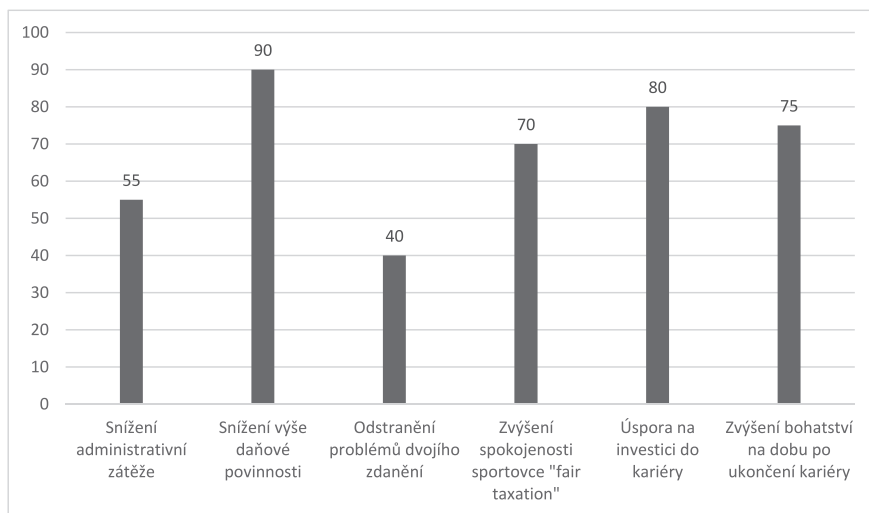
<sup>47</sup> LINHARTOVÁ, Denisa. *Rovné odměňování žen a mužů v profesionálním sportu*. Praha: Leges, 2021. Teoretik. ISBN 978-80-7502-505-0, s.25.

<sup>48</sup> SMĚRNICE RADY 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EH. In: Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016>

<sup>49</sup> Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

potenciální možnost snížení administrativní zátěže. To by však nemuselo být v konečném důsledku reálné, jelikož je nutné vzít v úvahu jak administrativu spojenou se samotným přesunem daňového domicilu, jakož i následně nutnost daňové administrace ve státě nového domicilu. Proto by toto kritérium mělo odpovídat koeficientu 55. Následně je nutné zařadit do koše potenciálních přínosných faktorů odstranění nutnosti řešit otázku zamezení dvojího zdanění příjmů, která s hlediskem snížení administrativní zátěže úzce souvisí, ale význam tohoto faktoru je značně nižší a lze mu tak přiřadit koeficient 40. Ústřední úlohu z hlediska výhod však sehrává jednak zvýšení spokojenosti sportovce a pocitu, že je zdaněn férově ve smyslu principu „fair taxation“. Záměr v podobě zvětšení majetku sportovce pro období po ukončení své kariéry, kdy sportovci jsou na vrcholu své kariéry pouze určitou časově velmi omezenou dobu a jsou permanentně vystaveni riziku zranění, či jiných důvodů a překážek, které mohou vést k ukončení jejich kariéry, a proto je zde silná motivace sportovce být co nejefektivnější a shromáždit pro své budoucí zabezpečení co nejvíce hodnot, se jeví jako jeden z významnějších určovačů, proto obou těmto kritériím je nutné přiřadit koeficient 75. Ještě větší zájem však může mít sportovec na tom, investovat do rozvoje své kariéry namísto úhrady daňové povinnosti, přičemž toto hledisko tak zcela oprávněně dosahuje ještě významnější váhy a plně odpovídá koeficientu 80.

### Graf koeficientu přínosnosti změny daňového domicilu a komparace významnosti jednotlivých výhod změny daňového domicilu pro sportovce



*Autor: JUDr. Miroslava Věčeř, Ph.D. Zdroj dat: Model sestavený podle predikce autorky na základě vyhodnocení jednotlivých motivů sportovce a objektivních faktorů.*

## Rizika změny daňového domicilu pro sportovce

Potenciální přínosy je však nutné podrobit kritickému pohledu, a to otázky identifikace rizik se změnou daňového domicilu spojených. Vysoká investice do pořízení, či pronájmu nemovitosti v zahraničí, je nepochybně jedním z faktorů, který se může zcela zásadně promítnout do otázky přínosnosti změny daňového domicilu a může tuto přínosnost zásadním způsobem ovlivnit a snížit. S touto otázkou rovněž souvisí riziko v podobě dlouhého časového období pro návratnost investice do změny daňového domicilu. Dalším z těch poněkud zásadnějších faktorů je nejistá udržitelnost daňových výhod plynoucích z nového domicilu, přičemž zde bude sehrávat základní úlohu rovněž konkrétní volba státu, do něhož sportovec svůj daňový domicil přesune. V tomto ohledu by na snížení tohoto rizika mohlo pomoci sledování ratingu jednotlivých zemí, vypracovaného renomovanými ratingovými agenturami, což by mohlo nápomoci sportovci při jeho rozhodování o vhodnosti investice v tom kterém státě. V tomto ohledu je tak nutné dále uvést riziko v podobě potenciálně nejisté politické, ekonomické a legislativní situace v některých daňových rájích. Nelze opomenout rovněž existenci rizikového faktoru v podobě potenciální možnosti doměření daně ve státě původního daňového domicilu. S tímto faktorem může v jistém ohledu souviset také riziko vzniku komplikací spojených s přesunem střediska životních zájmů do zahraničí, tam nám však jako rozhodující nebudou působit izolovaně toliko faktory právní, ale je nutné vzít v úvahu rovněž faktory sociologické. Závěrem lze doplnit riziko v podobě možného zvýšení výdajů na administrativu spojenou s podáním daňového příznání ve státě nového rezidentství, na což bylo upozorněno již výše, při zvažování přínosnosti, kdy očekáváním sportovce může být snížení administrativy, které nemusí být v konečném důsledku však reálné.

## DISKUSE

Zahraníční výzkumy v této oblasti, při nichž byly komparovány jednotlivé sazby daně poukázaly, že stěžejní úlohu sehrává při rozhodování sportovců o změně svého daňového domicilu rovněž výše daňových sazeb. Lze si klást otázku, proč tomu tak je. Bylo by možné usuzovat na jistou míru signifikance tohoto ukazatele.<sup>50</sup> Tuto skutečnost potvrdil i výzkum v oblasti Kanady a severní Ameriky, který poukázal na vysokou míru citlivosti daňových subjektů na výši daňových sazeb a vysokou míru daňového zatížení jako primární motiv pro změnu daňového domicilu. Tato skutečnost se však projevuje v nejvyšší míře u právnických osob, u jednotlivců až v řadě druhé.<sup>51</sup> Snížení výše daňové povinnosti má tak zcela oprávněně vysoký koeficient přínosnosti v hladině 90 ze 100 možných bodů. Další určité výhody může přinést změna daňového domicilu

<sup>50</sup> HEMBRE, Erik. (2022). State income taxes and team performance. *International Tax and Public Finance*, 29(3), 704–725. doi:<https://doi.org/10.1007/s10797-021-09685-y>, s. 704 . 722.

<sup>51</sup> CONKLIN, David. W., & Robertson, Darroch. A. (1999). Will a tax haven work for you? *Ivey Business Journal*, 64(1), 36–41. Retrieved from <http://ezproxy.techlib.cz/login?url=https://www.proquest.com/trade-journals/will-tax-haven-work-you/docview/225366223/se-2, s. 36>.

v podobě úlevy od administrativní zátěže s koeficientem 50 a jemu blízkým motivem v podobě snahy o odstranění nutnosti řešit otázku zamezení dvojího zdanění příjmu s koeficientem přínosnosti 40.

V neposlední řadě je v otázce výhod však nutné diskutovat význam nemateriální, který bychom mohly přirovnat k externalitám. V našem případě se jedná o určité vedlejší efekty, přičemž jejich význam je pro sportovce patrný a projevuje se přímo v rámci jeho sportovní činnosti, a to jednak v podobě dosažení celkové zvýšené spokojenosti sportovce a jeho pocit, že jeho příjmy podléhají férovému zdanění, přičemž samotná otázka férovosti zdanění je však velmi diskutabilní a subjektivní, je jí však nutné přiznat velkou váhu s významným koeficientem 70.

Za jeden z nejvýznamnějších efektů pro kariéru sportovce lze dále pokládat motiv k investici uspořené prostředků do rozvoje sportovcovi další kariéry (koeficient 80), ale rovněž, vzhledem k tomu, že sportovec zpravidla vykonává sportovní činnost pouze v časově omezeném období v rámci celého svého života, musí se v této poměrně krátké době zajistit na dobu po ukončení své kariéry a pokud změnou daňového domicilu dokáže uspořit na toto období, má to pro něho význam s koeficientem až 75.

Všechny výše uvedené motivy podporují obecnou tendenci k růstu zájmu sportovců o přesun daňového domicilu do zahraničí. Vlády při záměru k daňovým úpravám musí i tuto skutečnost mít na paměti a předem uvážit možný negativní efekt zvýšení daňové zátěže. Země označované za daňové ráje tak v poslední době zaznamenaly velký nárůst nových daňových rezidentů. Tento rozvoj daňových rájů podporuje i poměrně volný peněžní oběh v rámci celého světa.<sup>52</sup>

## ZÁVĚR

Tento příspěvek spojující poznatky sportovního a finančního (daňového) práva, se velmi podrobně zabýval analýzou institutu daňového rezidentství, určení daňového domicilu v případech, kdy musí dojít k aplikaci mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a řeší také právní postavení sportovců, které je stále nejasnou otázkou, kterou, jak se v rámci výzkumu ukázalo, není možné zodpovědět jednoznačně a vždy závisí na individuálních podmínkách každého jednotlivého právního vztahu. Tuto otázku jednoznačně nevyřešil ani Nejvyšší správní soud. Z hlediska cílů bylo nutné identifikovat výhody a motivy, vedoucí sportovce ke snahám o změnu daňového domicilu. Výzkum poukázal na skutečnost, že mnohé z těchto výhod nejsou pouze ekonomického charakteru, i když finanční a majetkové motivy převažují. Z motivů, které nejsou determinovány snahou o snížení daňové zátěže je pak nutné vyzdvihnout výhody, které takový krok přináší pro samotnou kariéru sportovce. Pokud však dáme

<sup>52</sup> K tomu srov. RAPOSO, Ana. Margarida., PhDc, & Mourão, Paulo. Reis., PhD. (2013). Tax havens or tax hells? A discussion of the historical roots and present consequences of tax havens. *Financial Theory and Practice*, 37(3), 311-330. Retrieved from <http://ezproxy.techlib.cz/login?url=https://www.proquest.com/scholarly-journals/tax-havens-hells-discussion-historical-roots/docview/1471942584/se-2>, s. 323.

na misky vah výši investice, kterou musí sportovec na pořízení své rezidence v zahraničí vynaložit, administrativní zátěž s tím spojenou, dlouhou časovou návratnost takové investice, ale také nejistotu v otázce, zda daňové výhody daného státu budou pro sportovce udržitelné, míru rizika, že dojde k doměření daně ve státě původního daňového rezidentství sportovce, jakož i uvážíme-li komplikace, které sportovci přinesl celkový přesun střediska životních zájmů do zahraničí, i ve spojení se současnou nejistou globální politickou a ekonomickou situací, lze vyjádřit závěr, že takový krok se sportovci vyplatí až od určité vyšší míry ekonomické úspory, kterou lze označit jako „*Point of profitability of a change in tax residence*“. Tento bod tak bude u každého sportovce nutné určit individuálně, na základě přesně na míru stanoveného koše jednotlivých výhod, rizik a dalších dodatečných faktorů.

## ZDROJE

### Literatura

BAHÝĽOVÁ, L., FILIP, J., MOLEK, P., PODHRÁZKÝ, M., SUCHÁNEK, R., ŠIMÍČEK, V., VYHNÁNEK, L. *Ústava České republiky: Komentář*. [Systém ASPI]. Nakladatelství Linde [cit. 2023-9-22]. ASPI\_ID KO1i1993CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X

BARTOŠOVÁ, M., FEKAR, P., MAŠEK, J., NEŠLEHA, M., SOJKA, V., VAŇOUŠOVÁ, I. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 4. aktualizované vyd.*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer (dříve ASPI) [cit. 2023-9-22]. ASPI\_ID MN103CZ.

BERÁNEK, P., BLÁHA, R., DRÁB, O., HLAVÁČ, J., HRDLIČKA, L., MORÁVEK, Z., NEŠLEHA, M. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. ASPI\_ID KO586\_1992CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

CONKLIN, David. W., & Robertson, Darroch. A. (1999). Will a tax haven work for you? *Ivey Business Journal*, 64(1), 36-41. Retrieved from <http://ezproxy.techlib.cz/login?url=https://www.proquest.com/trade-journals/will-tax-haven-work-you/docview/225366223/se-2>.

HEMBRE, Erik. (2022). State income taxes and team performance. *International Tax and Public Finance*, 29(3), 704-725. doi:<https://doi.org/10.1007/s10797-021-09685-y>.

LINHARTOVÁ, Denisa. *Rovné odměňování žen a mužů v profesionálním sportu*. Praha: Leges, 2021. Teoretik. ISBN 978-80-7502-505-0.



NOVÁKOVÁ, Lenka a Daniela KRÁLOVÁ. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Daň (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-233-6.

RAPOSO, Ana. Margarida., PhDc, & Mourão, Paulo. Reis., PhD. (2013). Tax havens or tax hells? A discussion of the historical roots and present consequences of tax havens. *Financial Theory and Practice*, 37(3), 311-330. Retrieved from <http://ezproxy.techlib.cz/login?url=https://www.proquest.com/scholarly-journals/tax-havens-hells-discussion-historical-roots/docview/1471942584/se-2>.

SCHWEIGER, Gottfried. (2012). Achieving income justice in professional sports: Limitation, taxation, or donation. *Physical Culture and Sport*, 56, 12. doi:<https://doi.org/10.2478/v10141-012-0022-3>.

VYBÍRAL, Roman. *Public Interest in Taxation of Professional Sportsmen in the Czech Republic*. In LOTKO, E., Zawadzka-Pąk, U. et Radvan, M. (eds). *Optimization of Organization and Legal Solutions concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*. Białystok: Temida 2, 2018. str. 689-695.

## Právní předpisy

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace GFŘ k vydávání potvrzení o daňovém domicilu* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/P1\\_Informace\\_GFR.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/P1_Informace_GFR.pdf).

OECD. *ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL [as they read on 21 November 2017]* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>.

Pokyn č. D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

SMĚRNICE RADY 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EH. In: Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů.

Zákon č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu.

Zákon č. 440/2015 o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov.



## Judikatura

Rozsudek (SJSd) Nejvyšší správní soud – senát (ostatní) ze dne 13.11.2014 sp. zn. 7 Afs 120/2014 – 68 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016.

Rozsudek (SJSd) Městský soud v Praze ze dne 27.04.2023 sp. zn. 5 Af 19/2020 – 47 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-9-22]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

Rozsudek (SJSd) Nejvyšší správní soud – senát (ostatní) ze dne 29.11.2011 sp. zn. 2 Afs 16/2011 – 78 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-1-14]. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

Rozsudek SDEU ze dne 12. prosince 1974 Walrave v Koch (case 36/74) [1974] ECR 1405 ve věci BRUNO NILS OLAF Walrave , Longin JOHANNES NORBERT KOCH proti Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie a Federación Española Ciclismo. [cit. 2023-1-14]. Dostupné z: <https://app.codexdata.cz/evropska-judikatura/vec-36-743a-rozsudek-soudniho-dvora-ze-dne-12-prosince-1974-ES4175>.

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, čj. zn. 2 Afs 16/2011 [online]. [cit. 2023-11-12]. Dostupné z: [https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?file-path=SOUDNI\\_VYKON/2011/0016\\_2Afs\\_110\\_20111201084929\\_prevedeno.pdf](https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?file-path=SOUDNI_VYKON/2011/0016_2Afs_110_20111201084929_prevedeno.pdf).

## Internetové prameny

JAKE&JAMES. *Zdanění příjmu sportovců a daňové rezidentství* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.jake-james.cz/blog/zdaneni-prijmu-sportovcu-a-danove-rezidentstvi#:~:text=Zdan%C4%9Bn%C3%AD%20p%C5%99%C3%AD-jmu%20sportovc%C5%AF%20a%20da%C5%88ov%C3%A9%20rezidentstv%C3%AD%20%20Jak,zm%C4%9Bny%20rezidentstv%C3%AD%20pro%20sportovce%20...%204%20Dan%C4%9B%3F%20>.

EKP ADVISORY, S.R.O. *Jak je zdaněn profesionální sportovec? Nepromarněte lhůtu pro zpětnou žádost o uplatnění 60 % výdajového paušálu* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.ekp.cz/novinky-blog/jak-je-zdanen-profesionalni-sportovec-nepromarnete-lhutu-pro-zpetnou-zadost-o-uplatneni-60-vydajoveho-pausalu/#:~:text=Dle%20rozsudku%20Nejvy%C5%A1%C5%A1%C3%ADho%20spr%C3%A1vn%C3%ADho%20soudu%20z%20%C4%8Dervna%20roku,v%20n%C4%9Bm%C5%BE%20uplynula%20lh%C5%AFta%20pro%20pod%C3%A1n%C3%AD%20da%C5%88ov%C3%A9ho%20p%C5%99izn%C3%A1n%C3%AD>.

ZÁKONY PRO LIDI. *6 Afs 278/2016 – 54* [online]. [cit. 2023-09-22]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-278-2016-54>.

**Gabriela Vlková<sup>1</sup>**

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID: 0000-0002-4524-6579

[gabriela.vlkova@post.cz](mailto:gabriela.vlkova@post.cz)

## **DŮKAZNÍ BŘEMENO DAŇOVÉHO SUBJEKTU PŘI UPLATŇOVÁNÍ DAŇOVÉHO ODPOČTU NA VÝZKUM A VÝVOJ**

### **ABSTRAKT**

Základní princip, který ovládá dokazování v rámci daňového řízení, je povinnost daňového subjektu dokázat skutečnosti, které tvrdil nebo měl tvrdit v rámci svých daňových tvrzení. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, blíže stanovuje podmínky a pravidla dokazování jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně. Náplní tohoto příspěvku je bližší analýza rozsahu a limitů důkazního břemene daňového subjektu, a to zejména při uplatňování daňového odpočtu na výzkum a vývoj ve smyslu § 34 odst. 4 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V současné právní úpravě absentuje bližší úprava rozsahu důkazního břemene a jeho limitů. Uplatňování daňového odpočtu na výzkum a vývoj daňovými subjekty je v aplikační praxi provázáno nesčetnými problémy, přičemž jedním z nejnápadnějších problémů je vymezení důkazního břemene daňového subjektu a stanovení okamžiku přenosu důkazního břemene zpět na správce daně. V rámci příspěvku je stručně vymezen právní rámec dokazování, důkazního břemene a uplatňování daňového odpočtu na výzkum a vývoj, přičemž zkoumaná problematika je dále rozebrána na základě vybraných soudních rozhodnutí. Rozsah a limity důkazního břemene daňového subjektu při uplatňování daňového odpočtu na výzkum a vývoj jsou zkoumány pouze z pohledu materiální stránky daňového odpočtu na výzkum a vývoj a to v oblasti způsobilosti činností výzkumu a vývoje, způsobilosti nákladů na dovolenou, a evidence nákladů vynaložených při řešení projektu výzkumu a vývoje. S ohledem na zaměření příspěvku je využita zejména metoda analýzy, indukce a v omezeném rozsahu metoda deskripce.

**Klíčová slova:** odpočet na výzkum a vývoj; důkazní břemeno; daňový řád

**DOI:** <https://doi.org/10.14712/9788076300361.16>

---

<sup>1</sup> JUDr. Gabriela Vlková, působí jako externí doktorand katedry finančního práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy. Odborně se zaměřuje zejména na oblast finančního a daňového práva.

# BURDEN OF PROOF OF THE TAX SUBJECT UTILIZING TAX CREDIT ON R&D ACTIVITIES

## ABSTRACT

The basic principle which governs the taking of evidence within the tax proceeding is the obligation of the tax subject to prove the facts that the tax subject claimed or should have claimed in its tax filings. Act no. 280/2009 Coll., Tax Code, sets out in more detail conditions and rules for the taking of evidence either for the tax subject and also for the tax administrator. The object of this article is deeper analysis of the scope and limits of the burden of proof of the tax payer, especially when applying the tax credit for research and development activities in accordance with Sec. 34(4) et seq. of Act no. 586/1992 Coll., on income taxes. The current legislation lacks more detailed regulation of the scope and limits of the burden of proof. The application of the tax credit on research and development activities by the tax subjects is accompanied by countless problems, whereas one of the most significant problem is definition of the burden of proof of the tax payer and determination of the moment when the burden of proof is transferred back to the tax administrator. The article includes brief description of the legal framework of the process of taking of evidence, burden of proof and application of the tax credit on research and development activities, while the analysed topic is further analysed on the basis of selected court decisions. The scope and limits of the tax subject's burden of proof when applying the tax credit on research and development activities are examined only from the perspective of the material side of the tax credit on research and development, in the area of eligibility of research and development activities, eligibility of vacation costs, and the evidence of costs incurred in relation with the realization of the project of research and development. With respect to the topic of the article, the methods of analysis, induction and description (limited use) are used in particular.

**Keywords:** R&D tax credit; burden of proof; Tax Code

## ÚVOD

Daňová praxe se potýká s řadou problematických oblastí. Tento příspěvek v sobě propojuje problematiku dvou specifických oblastí, a to oblast důkazního břemene daňového subjektu a daňového odpočtu na výzkum a vývoj (dále jen „VaV“). Problematika rozsahu a limitů důkazního břemene je poměrně obecná, ve spojení s daňovým odpočtem na VaV je však specifičtější a konkrétnější, a z výzkumného hlediska tedy zajímavější. Zkoumaná témata nejsou příliš teoreticky zmapovaná, neboť právní úprava je relativně strohá a neobsahuje konkrétnější vymezení, je tedy nutné obrátit vědeckou pozornost do aplikační praxe. V důsledku tohoto stavu může v aplikační praxi převládat určitá míra nejistoty týkající se správné aplikace daňového odpočtu na VaV. Hlavním účelem tohoto příspěvku je jednak nabídnout adresátům to-

hoto příspěvku vědecké poznatky, které mohou napomoci při uplatňování daňového odpočtu na VaV v praxi, a také identifikace problematických oblastí, kterým je třeba věnovat další vědeckou pozornost. Obsahem tohoto příspěvku je vytyčení specifických problematických oblastí důkazního břemene při aplikaci daňového odpočtu na VaV a analýza vybraných soudních rozhodnutí. Vzhledem k omezenému rozsahu tohoto příspěvku je důkazní břemeno daňového subjektu zkoumáno pouze z pohledu materiální stránky daňového odpočtu na VaV, a to v následujících vybraných oblastech (způsobilost činností VaV, způsobilost nákladů na dovolenou, evidence nákladů vynaložených při řešení projektu VaV). Cílem příspěvku pak je vymezení rozsahu a limitů důkazního břemene u daňových poplatníků uplatňujících daňový odpočet na VaV. Poznatky z výzkumu mohou napomoci ve správném nastavení a uplatňování této odčitatelné položky a snížit tak riziko daňové kontroly ze strany správce daně a souvisejících negativních dopadů.

### **Daňový odpočet na výzkum a vývoj**

Daňový odpočet na výzkum a vývoj (dále jen „VaV“) je upraven v § 34 odst. 4 a 5 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a představuje pro poplatníka daně z příjmů jednu z možných položek odčitatelných od základu daně. Největší benefit daňového odpočtu na VaV spočívá zejména v tom, že jedny a tytéž náklady vynaložené na aktivity VaV je možné efektivně využít hned dvakrát.

Poprvé je možno náklady, které poplatník vynaloží na VaV, zařadit do kategorie nákladů podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Náklady, které splňují legální podmínky zde uvedené a lze je tedy podřadit pod toto generální ustanovení, jsou obecně považovány za daňově uznatelné a pozitivně ovlivňují výsledek hospodaření společnosti. Tyto náklady jsou automaticky součástí řádku 10 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob („přiznání k DPPO“).

Podruhé jsou náklady vynaložené na VaV využity jako položka odčitatelná od základu daně. Náklady způsobilé pro daňový odpočet na VaV se uvádějí na řádku 242 daňového přiznání k DPPO. Dvojnásobným uplatněním nákladů na VaV je tedy dosaženo následujícího efektu:

- Suma způsobilých nákladů automaticky vstupuje do výpočtu základu daně (náklady se započítávají oproti výnosům a snižují výsledek hospodaření);
- Tytéž náklady, způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV, snižují základ daně (zjednodušeně snižují částku, ze které je procentní sazbou stanovena daň). V současné době je sazba daně z příjmů pro právnické osoby stanovena ve výši 19 % (§ 21 odst. 1 ZDP).

Dle ustanovení § 34 odst. 4 a 5 ZDP je daňový odpočet na VaV považován za jednu z položek odčitatelných od základu daně. V případě, že je poplatník ve ztrá-

tě, nebo má příliš nízký základ daně, je možno daňový odpočet na VaV využít nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikl.

Ustanovení § 34a až §34e ZDP dále stanoví specifické podmínky týkající se zejména výše odpočtu, způsobilých výdajů, formálních požadavků na oznámení záměru odečíst od základu daně odpočet na VaV, konkrétních požadavků na projektovou dokumentaci a závazného posouzení výdajů vynaložených na VaV a zahrnovaných do odpočtu.

Právní úpravu daňového odpočtu na VaV lze tedy rozdělit na část formální (zejména požadavky na oznámení záměru, struktura projektové dokumentace) a část materiální (např. způsobilé náklady, požadavky na evidenci způsobilých nákladů, způsobilé činnosti VaV). Okamžikem uplatnění daňového odpočtu na VaV v rámci přiznání k DPPPO vzniká daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti související s jeho tvrzením. S ohledem na požadavky výzkumu rozsahu a limitů důkazního břemene daňového subjektu v rámci tohoto příspěvku, budou zkoumána výhradně soudní rozhodnutí zabývající se **materiální** stránkou daňového odpočtu na VaV.

## Důkazní břemeno daňového subjektu

Základní právní úprava dokazování v rámci daňového řízení je obsažena v § 8 a § 92 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Obsahem § 8 DŘ jsou základní zásady dokazování v rámci daňového řízení. Jedná se o následující zásady:

- Zásada volného hodnocení důkazů – Správce daně v rámci dokazování není vázán žádnými pevně stanovenými pravidly, která by upravovala váhu jednotlivých důkazních prostředků. Při hodnocení důkazů přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo a postupuje podle své úvahy, přičemž každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy pak ve vzájemné souvislosti.
- Zásada legitimního očekávání – Skutkově shodné případy by měly být správcem daně rozhodovány konzistentně a při rozhodování těchto případů by neměly vzniknout nedůvodné rozdíly.
- Zásada materiální pravdy – Správce daně při rozhodování vychází ze skutečného obsahu právních jednání (převaha obsahu nad formou).
- Zásada nepřihlížet k jednání, které se kvalifikuje jako zneužití práva – Poslední zásada byla do DŘ inkorporována relativně nedávno a představuje explicitní úpravu zákazu zneužití práva. Správce daně nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daně, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

Ustanovení § 92 a násl. DŘ dále upravuje základní pravidla, postupy a důkazní prostředky využívané v rámci dokazování. Ve vztahu k povinnostem daňového

subjektu je třeba uvést § 92 odst. 3 DŘ, který stanoví povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a dalších podáních. Toto ustanovení upravuje návaznost důkazního břemene neseného daňovým subjektem, které přímo navazuje na jeho povinnost tvrzení. Nikde se však dále neuvádí, jaký je rozsah takového důkazního břemene a jaké jsou jeho limity.

## METODOLOGIE

S ohledem na zaměření příspěvku je využita zejména metoda analýzy, indukce a v omezeném rozsahu metoda deskripce. Metoda analýzy a indukce je využita v částech příspěvku věnovaných rozboru vybraných soudních rozhodnutí, přičemž v rámci příspěvku bylo využito i četné citace a to za účelem přenosu stěžejních částí argumentace Nejvyššího správního soudu do příspěvku.

## VÝZKUM A VÝSLEDKY

### Způsobilstv činností VaV pro daňový odpočet na VaV

Posouzení způsobilosti činností VaV pro účely uplatnění daňového odpočtu na VaV je velice složité a to zejména s ohledem na to, že konstatování toho, zda konkrétní činnost VaV vykazuje prvky novosti a vyjasnění technické nejistoty je zodpovězení právní otázky. Pro posouzení takové právní otázky je však nezbytné, aby orgán, který činí takový právní závěr (v tomto případě správce daně), disponoval takovými technickými znalostmi, jejichž prostřednictvím je schopen dostatečným způsobem posoudit skutkový stav. V praxi vzniká problém v okamžiku, kdy správce daně posoudí prostřednictvím svých vlastních technických znalostí, zda činnosti vykazují prvky novosti a zda je v rámci jejich řešení odstraňována technická nejistota. Proti tomuto postupu, považmo úvaze správce daně, nelze nic namítat, ovšem až do okamžiku, kdy správce daně není této úvahy schopen, neboť nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi.

Dle § 95 odst. 1 odst. a) DŘ může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, jestliže jeho rozhodnutí závisí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Uvedené ustanovení však nelze vnímat jako možnost správce daně využít znaleckého posouzení, nýbrž jako povinnost správce daně ustanovit znalce, není-li posouzení technických skutečností sám schopen.<sup>2 3</sup> K tomuto závěru došel rovněž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ve svém rozhodnutí ze dne 11. června 2015,

---

<sup>2</sup> „Při zjišťování skutkového stavu jde často o objasňování složitých otázek, k nimž je třeba odborných znalostí. Závisí-li rozhodnutí na posouzení takových otázek a přitom správce daně odborné znalosti nemá, nezbyvá než ustanovit znalce. Zákon sice používá pojem „může“, nicméně jsou-li splněny zde uvedené podmínky, k ustanovení znalce dojí zřejmě musí.“

<sup>3</sup> BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. I díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 543.

sp. zn. 10 Afs 24/2014 (dále jen „rozhodnutí FORTELL“), v němž konstatoval pochybení správce daně v tom, že tento nepostupoval v souladu s § 95 odst. 1 písm. a) DŘ, jestliže nestanovil znalce pro posouzení technických údajů, jejichž posouzení bylo nezbytné pro učinění právního závěru.

*„Správní orgány v projednávané věci pochybily, pokud se odmítly zabývat stěžovatelem předkládanými a navrhovanými důkazy zpochybňujícími jejich závěr ohledně absence ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u jednotlivých zpochybněných projektů stěžovatele. Pro jejich náležitě zhodnocení bylo nutno vyhodnotit mimo již zjištěných skutečností i technické údaje, k jejichž řádnému prokázání a posouzení bylo v posuzovaném případě nezbytné ustanovení znalce dle § 95 odst. 1 odst. a) daňového řádu. V tomto směru pochybil i krajský soud, pokud závěry žalovaného plně převzal, případně se sám vyjadřoval k ryze technickým otázkám, a rozhodnutí žalovaného pro tuto vadu nezrušil.“*

Úkolem znalce v rámci posouzení činností VaV pro účely daňového odpočtu na VaV je přiblížení odborných souvislostí pro účely následného právního posouzení, zda lze určitou činnost považovat za VaV či nikoliv. Znalci by tedy měly být pokládány toliko technické otázky, jelikož pokládat mu právní otázky je nepřipustné.<sup>4</sup> V rámci posouzení odlišnosti mezi otázkou právní a skutkovou je pak právní praxi využíváno příhodného příkladu posuzování červené barvy.

*„Rozdíl mezi otázkou právní a otázkou skutkovou lze ilustrovat na příkladu posouzení barevnosti zkoumaného předmětu. Představme si, že právní norma spojuje určité účinky s případem, kde konkrétní předmět má červenou barvu, aniž by červená barva byla zákonem blíže identifikována. Správce daně je barvoslepý (nemá předpoklady nutné k posouzení), tudíž není schopen onu barevnost posoudit. Za tímto účelem tak angažuje znalce, který předpoklady nutné k posouzení má (není barvoslepý). Toho se však nelze ptát na to, zda je zkoumaná věc červená. Pouze správce daně rozhoduje o tom, zda předmět je či není červený, kdy jeho rozhodnutí musí být přezkoumatelné. Přezkoumatelné by pak nebylo, pakliže by znalec do rozsudku napsal, že se podíval a viděl, že předmět je červený. Znalce se tedy nelze ptát na to, jaká je barva zkoumaného předmětu (otázka právní), avšak na to, jaká je vlnová délka odraženého světla od zkoumaného předmětu (otázka skutková). Znalec tak v rámci svého znaleckého posouzení dojde k závěru, že uvedená vlnová délka činí 630 nm. Uvede-li znalec zároveň, že zkoumaný předmět je červený, nelze této informaci přikládat žádnou důležitost, jelikož toto znalci nepřísluší.“<sup>5</sup>*

V praxi se nezdá stávat, že si daňové subjekty nechávají vypracovávat znalecké posudky za účelem posouzení svých činností realizovaných v rámci projektu VaV. Jestliže daňový subjekt pak k doložení oprávněnosti uplatnění daňového odpočtu na VaV předloží znalecký posudek správci daně, nemůže jej správce daně bez dalšího ignorovat. Správce daně je povinen se s takovým důkazním prostředkem řádně

<sup>4</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, KRÍSTEK, Lukáš. Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní. Právní rozhledy, 2016, č. 13-14, s. 480–483.

<sup>5</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 369.



vypořádat v souladu s § 92 a násl. DŘ. Má-li správce daně pochybnosti ohledně znaleckého posouzení obsaženého ve znaleckém posudku, nemůže jej bez dalšího označit za irelevantní a nevypořádat se s ním, byť to pro něj představuje zvýšené náklady. Často (ne nutně vždy) tedy bude na základě konkrétních skutkových okolností povinen ustanovit znalce za účelem vypracování revizního znaleckého posudku. K tomuto závěru viz níže citovaná část z rozhodnutí FORTELL.

*„Je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i Ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Nejvyšší správní soud výše vysloveným závěrem nepředjímá, že ve všech sporech týkajících se posouzení projektů výzkumu a vývoje je bez výjimky nezbytné provést znalecké posouzení. Předkládá-li však daňový subjekt tvrzení, která nelze bez odborného posouzení označit za zcela irelevantní, není možno jejich hodnocení odmítnat. Nejvyšší správní soud si je vědom náročnosti takového postupu pro správce daně, nicméně tato potřeba je dána záměrem zákonodárce podpořit daňovým zvýhodněním výzkum a vývoj. Pokud je tato možnost daňovým subjektům zákonem o daních z příjmu nabídnuta, nelze ji v praxi neumožnit z důvodu, že posouzení splnění podmínek je složité a nákladné.“*

V rámci rozhodnutí FORTELL soud procesně vrátil věc k dalšímu řízení správci daně, který byl v rámci svého rozhodování vázán právním názorem NSS. V souladu s tímto právně závazným názorem NSS tedy správce daně ustanovil znalce za účelem posouzení činností VaV realizovaných daňovým subjektem. Správce daně však ustanovil znalce na slib (ad hoc znalce)<sup>6</sup>, který, dle vyjádření daňového subjektu, od roku 1993 aktivně působí ve dvou obchodních společnostech, které jsou přímými konkurenty daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že předmětem vypracování posudku je detailní seznámení znalce s know-how daňového subjektu, pojal daňový subjekt důvodné pochybnosti o nepodjatosti jmenovaného znalce. Správce daně a ani krajský soud však této námitce daňového subjektu nepřisvědčily. Učinil tak tedy až NSS svým rozhodnutím ze dne 11. května 2017, sp. zn. 10 Afs 128/2016 (dále jen „rozhodnutí FORTELL II“), kterým věc vrátil k dalšímu řízení krajskému soudu.

*„Ve věci není sporu o tom, že ustanovený znalec je obchodním ředitelem a jednatelem dvou společností, které lze považovat za přímé obchodní konkurenty daňového subjektu, u kterého má vykonávat znaleckou činnost. Ani žalovaný tuto skutečnost nezpochybnil. Podstata činnosti znalce spočívá v podrobném seznámení se s výrobními návody a postupy stěžovatele, aby mohl vyhodnotit, zda obsahují prvky novosti či vyjasnění výzkumné a technické nejistoty. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že prozrazení obchodního tajemství a výrobních postupů, o kterých se lze domnívat, že mu zaručují dobré postavení na trhu*

---

<sup>6</sup> V souladu s ustanovením § 26 zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, ve znění pozdějších předpisů, je možné ustanovit pro ad hoc případy znalcem osobu, která není zapsána do veřejného rejstříku znalců a tlumočnicků.



*a konkurenceschopnost, je možno hodnotit jako zásah do práva na svobodné podnikání ve smyslu článku 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.“*

Závěry přijaté NSS v rozhodnutí FORTELL byly dále potvrzeny/podpořeny např. rozhodnutím NSS ze dne 27. září 2016, sp. zn. 1 Afs 174/2016 (dále jen „rozhodnutí FILL – PACK“).

*„Nejvyšší správní soud má však vzhledem ke všemu shora uvedenému za zjevné, že v daném případě stěžovatel učinil tvrzení a předložil důkazy, které měly ryze technickou povahu a měly vést k prokázání prvků novosti a technické nejistoty. Jak konstatoval soud již v posledně uvedeném rozsudku je zřejmé, že správce daně je při posuzování splnění podmínek ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve velmi obtížné situaci. Toho si bylo ostatně vědomo i Ministerstvo financí, které k provedení tohoto ustanovení vydalo samostatný metodický pokyn. Znalecký posudek však správnímu orgánu umožní komplexně zjišťovat a posoudit veškeré skutkové okolnosti spočívající v charakteru projektů stěžovatele, včetně jejich technické stránky (přítomnost technické nejistoty a ocenitelného prvku novosti). Pouze na základě všech těchto skutečností ve spojení s již použitými a správcem daně zjištěnými skutečnostmi lze dospět ke správnému závěru o tom, zda stěžovatel oprávněně uplatnil odpočet nákladů na projekty výzkumu a vývoje od základu daně dle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Bez dostatečného porozumění technickým aspektům projektů stěžovatele totiž správní orgány nemohly spolehlivě vyvrátit závěr stěžovatele o tom, že jeho projekty splňovaly podmínky pro podřazení pod pojem výzkumu a vývoje.“*

Z výše uvedeného je zřejmé, jaký přístup zaujímá NSS k posouzení technické stránky projektu VaV správcem daně. Ostatně sama finanční správa tento přístup akceptuje, což dokládá interní neveřejný Metodický pokyn k problematice ustanovení znalce pro účely posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje podle zákona o daních z příjmů, č. j. 73006/17/7100-10110-013213, ve kterém se výslovně uvádí, že ustanovení § 95 odst. 1 DŘ lze za určitých okolností vykládat jako povinnost správce daně ustanovit znalce.

*„Výklad pojmu „může ustanovit znalce“ lze chápat coby možnost správce daně ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady), nikoli povinnost správce daně (viz Informace). Pokud nastane situace, kdy na základě zjištěných skutečností správce daně vyhodnotí, že je nutné posouzení skutečností vztahujících se např. k prokázání technických, technologických, postupových, materiálních skutečností, a zároveň správce daně nemá potřebné odborné a technické znalosti, pak je nutné vykládat pojem „může“ vždy jako povinnost správce daně ustanovit znalce (nebo osobu s odbornými předpoklady).“*

## **Náklady způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV**

Další oblast, kde zaznamenáváme třetí plochu mezi daňovým subjektem a správcem daně je zahrnutí nákladů na náhradu mezd za dovolenou do způsobilých výdajů.

ZDP vymezuje poměrně jasně, jaké náklady lze zahrnout mezi náklady způsobitelné pro daňový odpočet na VaV.

V § 34b odst. 1 ZDP jsou upraveny tři obecné zákonné podmínky způsobitelnosti nákladů pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV. Tyto tři podmínky musí být ze strany daňového subjektu splněny kumulativně a jsou definovány následovně:

- Náklady musí být vynaloženy při realizaci projektu VaV na vybrané výzkumně-vývojové činnosti definované v § 34b odst. 1 odst. a) bodech 1. – 5. ZDP.
- Náklady musí být náklady na dosažení zajištění a udržení příjmů (musí splňovat obecnou podmínku daňové uznatelnosti nákladů stanovenou v § 24 odst. 1 ZDP).
- Náklady musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (pozn. požadavek na konkrétní formu vedení oddělené evidence není stanoven, tedy ani podmínka vedení analytických účtů).

V odst. 2 téhož ustanovení je následně uveden negativní výčet nákladů, které nelze považovat za náklady způsobitelné pro daňový odpočet na VaV. Náhrada mzdy za dovolenou není obsažena v uvedeném negativním výčtu nezpůsobitelných nákladů. Obecně lze tedy dovozovat, že náklady, které splňují všechny tři kumulativní podmínky stanovené v odst. 1 dotčeného ustanovení, lze považovat za způsobitelné pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV. Finanční správa však v praxi neaplikuje takový výklad zákona a svůj vlastní (opačný) výklad opírá výhradně o znění Pokynu MF-17 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn MF-17“). Pokyn MF-17 je následovníkem předchozího Pokynu Ministerstva financí České republiky D-288 ze dne 3. 10. 2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (čj. 15/96003/2005), (dále jen „D-288“). V oblasti uplatnění nákladů na náhradu mezd za dovolenou je však znění obou pokynů konstantní.

Na tomto místě je třeba opětovně podotknout, že Pokyn MF-17, ani jeho předchůdce D-288, není právně závazným předpisem a nemůže ukládat povinnosti nad rámec zákona. Toto dovodil i NSS ve svém rozhodnutí ze dne 25. října 2006, sp. zn. 8 Afs 3/2005 kde konstatoval, *„Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní. Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplňují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu.“*

Pokyny Ministerstva financí tedy nelze v žádném případě považovat za právní předpisy se silou zákona, které by mohly ukládat svým adresátům práva a povinnosti. Jedná se toliko o interní předpisy, které jsou aplikovatelné a závazné pouze v rámci finanční správy. Pro úplnost je nutno podotknout, že ani pokyn MF-17 (D-288) náhradu mzdy za dovolenou výslovně nevylučuje ze způsobilých nákladů, což pouze umocňuje pochybnosti o správnosti a zákonnosti přístupu finanční správy k této problematice.

Hlavní argument finanční správy uplatňovaný v rámci KOOV ze dne 22. dubna 2015, č. 451/22.04.15<sup>7</sup> spočívá v následujícím tvrzení „Z výše uvedeného lze dovodit závěr, že pokud pracovník pracující na projektu výzkumu a vývoje čerpá dovolenou, pak na projektu výzkumu a vývoje osobně na pracovišti zaměstnavatele nepracuje (nevykonává práci pro zaměstnavatele), tj. nepodílí se na jeho realizaci. Pokud se zaměstnanec v době dovolené nepodílí osobně na pracovišti zaměstnavatele na realizaci výzkumu a vývoje, není splněna základní zákonná podmínka stanovená pro uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje v ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, tj., že náklad souvisí přímo a bezprostředně s realizací projektu. Náhrada mzdy přímo nesouvisí s řešením projektu, ale souvisí s čerpáním dovolené, tj. s odpočinkem zaměstnance v kalendářním roce. Lze tak dovodit, že za mzdu ve smyslu Pokynu D – 288 lze považovat pouze daňové výdaje vynaložené na práce související s projekty výzkumu a vývoje a nikoliv další náhrady jako je např. náhrada za dovolenou, za státní svátek či nemocenskou a s nimi související zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění.“

Z citovaného tvrzení v zásadě vyplývá, že finanční správa nepovažuje náhradu mzdy za dovolenou za způsobilý náklad pro daňový odpočet na VaV z toho důvodu, že se nejedná o náklad vynaložený při realizaci projektu VaV, neboť nepracující zaměstnanec čerpající dovolenou se nepodílí na přímé realizaci projektu. Právo na dovolenou přitom zahrnuje jak právo na pracovní volno, tak i právo na náhradu mzdy či platu po dobu jejího čerpání. Odborná literatura k tomuto uvádí „Dovolená představuje právo zaměstnance, který práci koná v pracovním poměru, na dlouhodobý odpočinek v kalendářním roce a jejím účelem je zajistit poskytnutí minimálního volna k reprodukci pracovní síly zaměstnance.“<sup>8</sup>

Právo zaměstnance na dovolenou a související právo na náhradu mzdy za dovolenou je přímo spjaté a odvozené od zaměstnancem vykonané práce. Neposkytnutí dovolené nebo související náhrady je kvalifikováno jako správní delikt, za který zaměstnavateli hrozí pokuta.<sup>9</sup> Náhradu mzdy za dovolenou tedy nelze chápat jako zaměstnanecký benefit, ale jako nedílnou součást nákladů, které je zaměstnavatel

<sup>7</sup> Takzvaný Koordinační výbor vznikl v roce 1993 z iniciativy Komory daňových poradců jako platforma, na které jsou s Ministerstvem financí projednávány problematické otázky související s výkladem zákonů a jejich aplikací.

<sup>8</sup> BĚLINA, Miroslav a kol. Zákoník práce. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 913.

<sup>9</sup> § 29 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce

povinen vynaložit v souvislosti s každým zaměstnancem. Náhrada mzdy za dovolenou představuje pro zaměstnavatele povinný zákonný náklad práce, který lze postavit na roveň s povinnými zákonnými odvody na sociální a zdravotní pojištění (dále jen „SZP“). Jestliže jsou splněny zákonné podmínky pro vznik nároku na náhradu mzdy za dovolenou ze strany zaměstnance, zaměstnavatel je povinen tuto náhradu zaměstnanci poskytnout. Z uvedeného lze tedy dovozovat, že náhradu mzdy za dovolenou by mělo být možné uplatnit v rámci daňového odpočtu na VaV stejným způsobem jako povinné odvody na SZP. Povinné odvody na SZP jsou ze strany finanční správy akceptovány jako náklad způsobitelný pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV a jsou výslovně uvedeny v bodu 5. odst. a) pokynu MF-17.

### **Evidence nákladů vynaložených při řešení projektu VaV**

Právní úprava týkající se evidence nákladů vynaložených pro řešení projektu VaV je obsažena pouze v ustanovení § 34b odst. 1 odst. c) ZDP, které uvádí, že náklady zahrnované do daňového odpočtu na VaV mají být evidovány odděleně od ostatních nákladů. Pokyn MF-17 uvedené ustanovení dále rozvádí v tom smyslu, že oddělená evidence má být vedena v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy, přičemž má být přehledná. Takto vedená evidence musí splňovat požadavek přehlednosti a prokazatelnosti s tím, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu.

Vzhledem k absenci zákonného vymezení požadavků na evidenci nákladů vynaložených v souvislosti s realizací projektu VaV je opět nutno využít výkladu NSS, např. v rozhodnutí NSS ze dne 12. ledna 2017, sp. zn. 9 Afs 144/2016 („rozhodnutí ABADIA“). NSS v předmětném rozhodnutí nastínil kritéria, které by měla splňovat oddělená evidence nákladů zahrnovaných do daňového odpočtu na VaV. Taková evidence by měla být

- komplexní,
- jednoznačná,
- jednotlivé náklady by měly být zcela jasně oddělitelné/odlišitelné od ostatních nákladů a
- jednotlivé náklady by mělo být možné provázat s konkrétními účetními doklady.

*„Zákon o daních z příjmů v § 34 odst. 4 stanovuje, že výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje musí být evidovány odděleně od ostatních výdajů (nákladů) poplatníka. Smysl oddělené evidence Nejvyšší správní soud spatřuje ve vytvoření úplného soupisu všech výdajů (nákladů) vynaložených daňovým subjektem při realizaci projektu výzkumu a vývoje, přičemž již ze samotné evidence musí být dostatečně patrna návaznost na konkrétní výdaj (náklad) vynaložený při realizaci projektu výzkumu a vývoje. Identifikace jednotlivých výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být natolik jednoznačná, aby nemohly vzniknout pochybnosti, který z jednotlivě vynaložených výdajů*

*(nákladů) je do evidence zahrnut, tj. na základě evidence musí být možno jednoznačně oddělit jednotlivé výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektu výzkumu a vývoje od ostatních výdajů (nákladů) daňového subjektu, které s projektem výzkumu a vývoje nesouvisí. Identifikace výdajů (nákladů) v oddělené evidenci musí být takového charakteru, aby na jejím základě bylo možno propojit jednotlivé účetní doklady s evidovanými výdaji (náklady).“*

Ve světle rozhodnutí ABADIA mám za to, že ideální formou oddělené evidence by například v případě nákladů na materiál spotřebovaný při realizaci projektu VaV mohlo být následující:

- Účtování o nákladech na materiál prostřednictvím samostatných analytických účtů – Na jednotlivé analytické účty by byl materiál určený k realizaci projektu VaV účtován v průběhu účetního období na základě konkrétních účetních dokladů. Pokud by nebylo možné účtovat o těchto nákladech na samostatné účty v průběhu účetního období, pak by mělo být možné a plně v souladu se zásadou oddělené evidence nákladů, aby tyto náklady byly přeúčtovány na samostatné analytické účty na konci účetního období. V praxi se totiž může stát, a na základě mých zkušeností je to docela běžné, že osoby, které provádí zaúčtování konkrétních operací, nemají dostatečné povědomí o detailní náplni konkrétních účetních dokladů. Jinými slovy je pro ně velmi složité, ne-li nemožné, posoudit, zda se daný účetní doklad vztahuje k realizaci projektu VaV a v jakém rozsahu. Takové posouzení vyžaduje odborné znalosti a detailní vědomosti o realizovaném projektu VaV. Přeúčtování na konci účetního období by tedy mohlo proběhnout na základě podkladu určeného pracovníka, který provede detailní analýzu materiálových nákladů a vymezí, které náklady jsou způsobilé pro zahrnutí do daňového odpočtu na VaV a které nikoliv.
- Vedení podrozvahové evidence majetku (materiálu) – V mnoha případech se za materiál využitý k realizaci projektu VaV považuje i drobný majetek, který nespĺňuje definici hmotného majetku stanovenou § 26 odst. 2 ZDP. Takový drobný majetek (například tablet v hodnotě 6 000 Kč využitý jako řídicí jednotka) je zpravidla zaúčtován přímo do spotřeby a není o něm vedena žádná podrobnější evidence. S ohledem na skutečnost, že přístup finanční správy k daňovému odpočtu na VaV je velice striktní, mohla by evidence materiálu tohoto typu pomoci v unesení důkazního břemene daňovým subjektem. Pro tyto účely mohou daňové subjekty využít možnosti podrozvahového účetnictví.
- Oddělitelnost způsobilých nákladů – Jestliže u daňového subjektu není možné vést samostatnou evidenci nákladů vynaložených v přímé souvislosti s realizací projektu VaV, existuje dle mého názoru alternativní způsob, jakým lze dostat požadavku na oddělenou evidenci nákladů. Jsem přesvědčená o tom, že by měla být dostačující i evidence, která obsahuje všechny náklady vynaložené v průběhu účetního období. V rámci této evidence však musí být možné jednotlivé náklady, které byly

vynaloženy v přímé souvislosti s realizovaným projektem VaV, přesně a určitě oddělit (např. prostřednictvím přiřazení kódu projektu tak, aby bylo možné v takové evidenci bezproblémově filtrovat).

Přestože jsou závěry NSS k formě a obsahu oddělené evidence nákladů poměrně jasné, stále se v praxi setkáváme s tím, že správce daně takovou evidenci odmítá. Domnívám se, že tento přístup je ze strany správce daně neudržitelný a dlouhodobě neobhajitelný. Viz příklad reálné situace, kdy správce daně odmítl evidenci nákladů v Excel souboru jenom proto, že některé řádky byly skryté – daňový subjekt využil funkce filtru. Správce daně na základě této skutečnosti dovodil, že se jedná o nedůvěryhodný dokument, se kterým bylo manipulováno. Takový závěr správce daně je však nutno považovat za zcela absurdní a to zejména s ohledem na zákonný požadavek oddělitelnosti nákladů. Není právě využití filtru tím vhodným způsobem oddělení způsobilých nákladů od těch nezpůsobilých? Nadto se opět jedná o závěr zcela nepodložený, nevyplývající z žádného relevantního zákonného ustanovení.

## DISKUSE

Důkazní břemeno daňového subjektu bylo rámci tohoto příspěvku zkoumáno ve třech hlavních oblastech (způsobilost činností VaV, způsobilost nákladů na dovolenou, evidence nákladů vynaložených při řešení projektu VaV). Všechny oblasti mají poměrně obecnou právní úpravu, z čehož pak vznikají aplikační spory mezi daňovými subjekty a správcem daně. Správce daně totiž často extenzivním způsobem interpretuje právní úpravu a to prostřednictvím vlastních interních předpisů a výkladů, které však nejsou právně závazné pro daňové subjekty. Ve shora zkoumaných oblastech je možné vyzorovat tendenci správce daně považovat důkazní břemeno daňového subjektu za bezbřehé. Díky závěrům zkoumaných soudních rozhodnutí však můžeme konstatovat, že důkazní břemeno daňového subjektu není neomezené a má své limity.

Správce daně je povinen reagovat na důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a nemůže po něm požadovat předložení dalších důkazů, aniž by se vypořádal s doposud předloženými. Jestliže daňový subjekt předloží znalecký posudek, správce daně jeho závěry nemůže sám vyvracet (nemá-li sám odbornou způsobilost) a je povinen zajistit si vlastní (revizní) znalecký posudek.

Správce daně není oprávněn, ať už extenzivně nebo restriktivně, upravovat požadavky stanovené zákonem. V žádném případě není oprávněn opírat své rozhodnutí o podzákonné právní předpisy, které jsou závazné pouze interně a za žádných okolností nezavazují daňové subjekty a nedisponují právní silou zákona.

Správce daně musí při posouzení unesení důkazního břemene daňovým subjektem uvážit, jaké jsou požadavky a smysl zákona, co všechno daňový subjekt předložil a zda je oprávněně požadovat předložení dalších důkazních prostředků. Opět platí, že

správce daně nemůže bez dalšího konstatovat prosté neunesení důkazního břemene, vždy se musí vypořádat s již předloženými důkazními prostředky a pokud je považuje za nedostačující, musí být konkrétní v čem konkrétně je považuje za nedostačující k prokázání tvrzených skutečností.

## ZÁVĚR

Obsahem a cílem tohoto příspěvku byla analýza důkazního břemene daňového subjektu při uplatňování daňového odpočtu na VaV a to zejména jeho rozsahu a limitů. Důkazní břemeno bylo zkoumáno ve vztahu k materiální stránce daňového odpočtu na VaV a to na konkrétních příkladech z praxe v rámci rozhodovací činnosti NSS.

Pokud bych měla shrnout základní praktické poznatky ze zkoumané oblasti pro unesení důkazního břemene daňovým subjektem při uplatňování odpočtu na výzkum a vývoj, byly by to následující:

- V případech, kdy správce daně nedisponuje dostatečnými technickými znalostmi pro posouzení činností VaV, je povinen ustanovit znalce, neboť posuzování odborných technických otázek v této oblasti mu nepřísluší. Správce daně nemůže sám vyvrátit znalecký posudek předložený daňovým subjektem, pro tyto případy musí ustanovit znalce pro vlastní znalecký posudek.
- Náhrada mzdy za dovolenou, za určitých podmínek, bezpochyby patří do způsobilých nákladů daňového odpočtu na VaV. Náhrada mzdy za dovolenou bezprostředně souvisí s odpracovaným časem zaměstnance na projektu VaV a představuje tak pro zaměstnavatele (daňový subjekt) zákonný náklad práce, který byl vynaložený při realizaci projektu VaV. Náhrada mzdy za dovolenou by samozřejmě měla vstupovat do výpočtu způsobilých nákladů proporcčně a to v poměru, v jakém zaměstnanec v daném období skutečně pracoval na realizaci projektu VaV.
- Požadavek na vedení oddělené evidence po jednotlivých projektech VaV a účetních případech je stanoven nad rámec zákona a ze znění příslušných ustanovení ZDP nijak nevyplývá. Požadavek finanční správy formulovaný v pokynu MF-17 často klade absurdní a nadměrnou zátěž na daňové subjekty, přičemž k takovému postupu finanční správa nemá oporu v zákoně.

## AFILIACE, DEDIKACE, PODĚKOVÁNÍ

Článek vznikl v rámci projektu GAUK č. 528119 s názvem Agresivní daňové plánování – limity v judikatuře a mezinárodních iniciativách řešeného na Univerzitě Karlově, Právnické fakultě.

## ZDROJE

### Literatura

BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. I díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 543. ISBN: 978-80-7357-564-9.

BĚLINA, Miroslav a kol. Zákoník práce. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 913. ISBN: 978-80-7400-290-8.

LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 369. ISBN: 978-80-7400-604-3.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, KRÍSTEK, Lukáš. Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní. Právní rozhledy. 2016, č. 13-14, s. 480-483. ISSN: 1210-6410.

### Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

### Podzákoné právní předpisy

Pokyn Ministerstva financí České republiky D-288 ze dne 3. 10. 2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (čj. 15/96003/2005).

Pokyn MF-17 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. a pozdějších předpisů.

Metodický pokyn k problematice ustanovení znalce pro účely posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na podporu výzkumu a vývoje podle zákona o daních z příjmů, č. j. 73006/17/7100-10110-013213

### Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 24/2014-119 ze dne 11. června 2015.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 37/2018-42 ze dne 16. května 2018.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 174/2016-38 ze dne 27. září 2016.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 3/2005-59 ze dne 25. října 2006.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 144/2016-51 ze dne 12. ledna 2017.

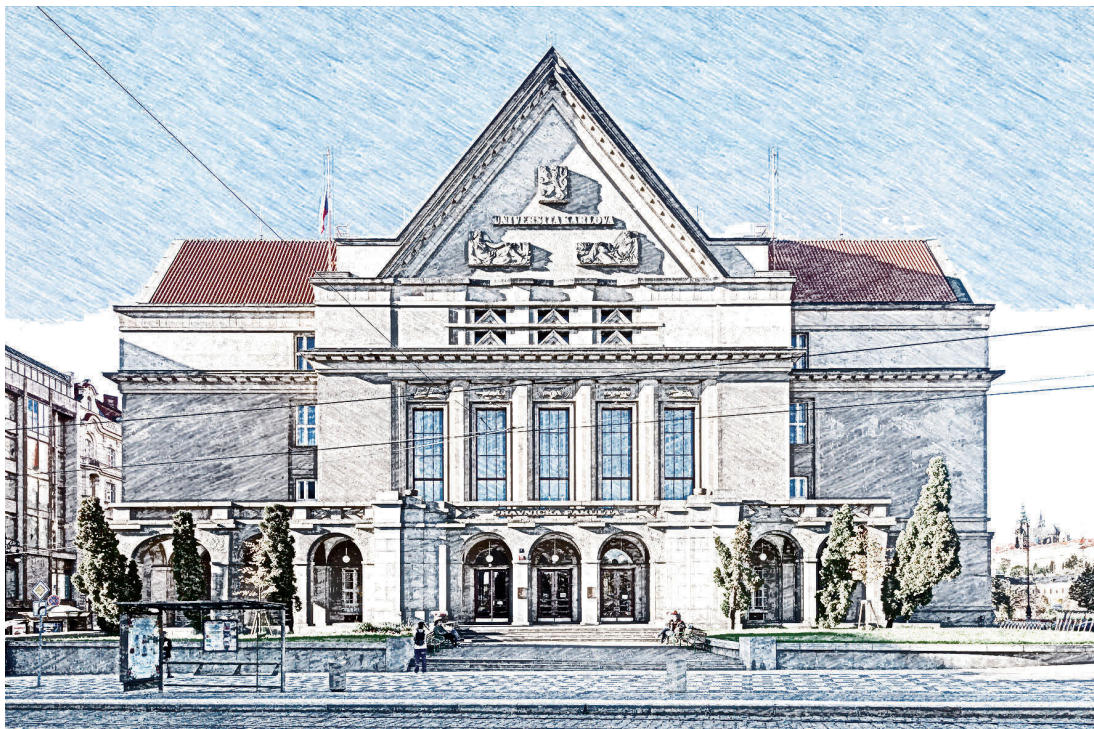






**Univerzita Karlova**  
**Právnická fakulta**  
nám. Curieových 901/7  
116 40 Praha 1

<https://www.prf.cuni.cz>



DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361>  
ISBN: 978-80-7630-036-1