

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostního managementu
Katedra správního práva a správní vědy

Povinnost mlčenlivosti v daňovém řízení z pohledu daňového subjektu a advokáta jako jeho zástupce

Diplomová práce

**Duty of tacitness in tax proceedings from the point of view of the tax subject
and the lawyer as his representative**

Diploma thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

doc. JUDr. Olga Sovová, Ph. D.

AUTOR PRÁCE

Bc. Patricie Chudáčková

PRAHA

2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V Praze dne 15. 3. 2022

Poděkování

Chtěla bych věnovat zvláštní poděkování vedoucí mé diplomové práce, paní doc. JUDr. Olze Sovové, Ph. D., za odborné vedení mé práce, vstřícnost a cenné rady při psaní.

ANOTACE

Diplomová práce se zabývá aktuální úpravou profesní mlčenlivosti v daňovém řízení z pohledu daňového subjektu a advokáta jako jeho zástupce. Teoretická část popisuje zejména vymezení mlčenlivost v rámci daňového řádu a subjekty podléhající mlčenlivosti. Součástí práce je také zvláštní část, součástí které, je komparace naší právní úpravy se Slovenským daňovým poriadkom a analýza dotazníkového průzkumu mezi advokáty. Cílem práce je představení nynější právní úpravy advokátů a daňových poradců s ohledem na profesní mlčenlivost, včetně komparace povinností u těchto profesí a rozbor příkladů porušení mlčenlivosti v praxi.

KLÍČOVÁ SLOVA

povinnost mlčenlivost * advokát * daňový řád * správce daně * kárné řízení

ANNOTATION

The diploma thesis deals with the current regulation of professional secrecy in tax proceedings from the perspective of the tax subject and the lawyer as his representative. The theoretical part describes in particular the definition of confidentiality within the tax code and the subjects subject to confidentiality. Part of the work is also a special part, part of which is a comparison of our legislation with the Slovak Tax Code and an analysis of a questionnaire survey among lawyers. The aim of the thesis is to present the current legislation of lawyers and tax advisors with regard to professional secrecy, including a comparison of obligations in these professions and an analysis of examples of breaches of confidentiality in practice.

KEY WORDS

duty of confidentiality * lawyer * tax code * tax administrator * disciplinary proceedings *

OBSAH

ÚVOD	7
I TEORETICKÁ ČÁST	10
1 ÚVOD DO PROBLEMATIKY	11
1.1 Základní pojmy daňového řádu.....	11
1.2 Mlčenlivost státem uložená a uznaná, vymezení mlčenlivosti v rámci daňového řádu.....	13
1.3 Povinnost mlčenlivosti	17
1.4 Porušení povinnosti mlčenlivosti.....	20
1.5 Advokát jako daňový poradce	21
1.6 Etický kodex daňových poradců (představení, porovnání s Etickým kodexem advokátů).....	23
2 SUBJEKTY PODLÉHAJÍCÍ MLČENLIVOSTI	32
2.1 Správce daně	32
2.1.1 Úřední osoby.....	35
2.2 Daňový subjekt	35
2.3 Třetí osoba.....	36
2.4 Zástupce	36
2.4.1 Zástupce – zmocněnec (advokát)	37
2.4.2 Zástupce – společný zástupce.....	38
2.5 Odborný konzultant	38
2.6 Ručitel.....	38
3 POVINNOST MLČENLIVOSTI	41
3.1 Prolomení mlčenlivosti daňového subjektu	41
3.2 Prolomení mlčenlivosti advokáta	42
3.2.1 Podle daňového řádu	42
3.2.2 Podle zákona o GDPR	43
3.3 Mlčenlivost při aplikaci směrnic DAC a AML.....	43
3.4 Doporučení třetím stranám, jak se dostat k informacím v rámci daňového řízení de lege lata.....	48
II ZVLÁŠTNÍ ČÁST	51
4 KOMPARACE, PRŮZKUM, ANALÝZA	52

4.1	Průzkum mezi kolegy.....	52
4.2	Komparace české právní úpravy se Slovenským daňovým poriadkom	55
4.3	Komparace zaměstnanců a zúčastněných osob na daňovém řízení – práva a povinnosti	59
4.4	Kárná řízení – skutečné případy	63
	ZÁVĚR, NÁMĚTY DE LEGE FERENDA.....	68
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	72
	SEZNAM POUŽITÝCH OBJEKTŮ	78

ÚVOD

Cílem této práce s názvem *Povinnost mlčenlivosti v daňovém řízení z pohledu daňového subjektu a advokáta jako jeho zástupce* je prostřednictvím teoretické a praktické části práce pojednat o povinnosti mlčenlivosti v rámci daňového řízení.

V kapitole první teoretické části je práce soustředěna na základní vymezení daňového řádu (dále jen DŘ), je vysvětlen termín mlčenlivost v rámci DŘ. Aby mohla být povinnost mlčenlivosti podrobena kritice, je nutno nejprve tuto povinnost řádně charakterizovat a vymezit, což bude dalším bodem této kapitoly. Následovat bude pojednání o advokátovi jako daňovém poradci. Na závěr kapitoly bude prostor věnován Etickému kodexu daňových poradců se zamyšlením nad etikou v daňovém procesu.

Druhá kapitola práce je věnována subjektům podléhajícím mlčenlivosti v daňovém procesu, kteří jsou velmi důležitou součástí v této problematice. Jsou jimi správce daně, daňový subjekt, třetí osoba, zástupce – zmocněnec (advokát), zástupce – společný zástupce a ručitel. S ohledem na rozsah práce se budu subjektům věnovat poněkud stručně.

Třetí kapitola deklaruje povinnost mlčenlivosti s rozdělením na prolomení mlčenlivosti daňového subjektu se zaměřením na okolnosti, za jakých může daňový subjekt zprostit povinnosti mlčenlivosti třetí osoby zúčastněné na daňovém řízení a pracovníky daňového orgánu (správce daně). Dále také prolomení mlčenlivosti advokáta podle DŘ, podle zákona o DPH a podle zákona o GDPR. Poté je pozornost věnována povinnosti mlčenlivosti při aplikaci směrnic DAC a AML. U prvních tří kapitol, které jsou zaměřeny spíše teoreticky, je využito především metod popisných a komparačních. Na závěr této části je objasněno, zda může třetí strana získat informace v rámci daňového řízení a jsou definovány konkrétní možnosti a doporučení k těmto informacím v souladu s platnou právní úpravou.

Zvláštní část je směřována k povinné mlčenlivosti a situacím, kdy advokáti musí v praxi poukázat výslovně na zákaz výslechu. Z tohoto pohledu je také provedena

komparace se Slovenským daňovým poriadkom. Vzhľadom k tomu, že nejsem advokátka ani advokátní koncipientka, budu vycházet ze zprostředkované praktické zkušenosti advokátů na základě průzkumu. Předsudek první: Advokáti se vymlouvají na profesní mlčenlivost a brání tak spravedlnosti. Pokusy o prolomení advokátní mlčenlivosti zaznamenáváme již řadu let, a to především v oblasti opatření proti legalizaci výnosu z trestné činnosti a v oblasti boje proti daňovým únikům. Zčásti se jedná o implementaci evropských předpisů, ale zčásti i o gold-plating.

Nejvýznamnějším skutkem České advokátní komory bylo zamezení pokusu zavést povinnost advokátů předávat informace a podklady získané od klientů tuzemské daňové správě při implementaci směrnice DAC 5. Představa, že advokát má k dispozici údaje od klienta, které mohou klienta usvědčit z obcházení nebo porušování daňových předpisů, se ostatně prolíná i preambulí směrnice DAC 6, kterou jsou poradci, včetně advokátů, obviněni z aktivní účasti na erozi daňových systémů členských států EU.

„Je velmi snadné říct, že advokát může hájit jen oprávněné zájmy svého klienta – a neplacení daní není oprávněným zájmem. Daněmi to však může začít a trestním procesem skončit. Advokát není a nesmí být tím, kdo bude spolupracovat s daňovou správou nebo orgány činnými v trestním řízení na usvědčení a “spravedlivém” postihu jeho klienta. Advokát je jedinou osobou, která stojí na straně klienta proti celému aparátu, který má stát ať v daňovém či trestním procesu. Procesní pravidla, která byla nastavena v souladu s ústavním pořádkem, nelze prolamovat jen proto, že by pak (dle předsudku zastánců takového názoru) mohl být postih eventuálního deliktu rychlejší a snazší.“¹

Práce je proto zaměřena i na diskusi k tomuto předsudku – nejen tento předsudek se budu snažit vyvrátit, a to především na základě využití odborné judikatury vztahující se k tomuto tématu.

¹ NOVOTNÁ, Monika. Advokatnidenik.cz. *Pýcha a předsudek*. [online]. 2021 [cit. 2022-01-25]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/10/20/pycha-a-predsudek/>

Při zpracování práce budu vycházet zejména z komentářů k jednotlivým ustanovením týkajícím se mlčenlivosti, ale také publikací z řad odborných časopisů, Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, informačních systémů Beck online, ASPI a další vhodné judikatury.

I TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚVOD DO PROBLEMATIKY

V této teoretické části práce budou uvedeny pojmy DŘ, objasněna mlčenlivost a její vymezení v rámci DŘ. Další podkapitoly se budou věnovat povinnosti mlčenlivosti a porušení mlčenlivosti. Následující podkapitola představí advokáta jako daňového poradce a v poslední podkapitole bude analyzován Etický kodex daňových poradců.

1.1 Základní pojmy daňového řádu

V této podkapitole bude v základní rovině popsán DŘ. DŘ se rozumí zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, platný od 3.9.2009 a účinný od 1. 1. 2011, kdy nahradil zákon č. 337/1992 Sb., České národní rady o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Aktuální znění uvedeného zákona je platné od 1. 6. 2021, které představuje v pořadí již 16. verzi zákona přijetím novely č. 527/2020 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, zákony související s přijetím zákona o evidenci skutečných majitelů a zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů.

Předchozí DŘ, které platily na území České republiky, byly:

- vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů; účinná od 8.6.1953 do 28.2.1962;
- vyhláška Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků; účinná od 28.2.1962 do 16.11.1992;
- zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; účinný od 1.1.1993 do 31.12.2010.

Pro lepší představu, z jakých částí DŘ sestává, je uvedena následující tabulka níže. Z tabulky je patrné, že DŘ se skládá z šesti částí, několika hlav, dílů a oddílů a celkem 266 paragrafů.

Tabulka 1: Přehled zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Část	Název části	Hlava	Název hlavy	Paragrafy
První	Úvodní ustanovení	I	Předmět a účel úpravy	§ 1-4
		II	Základní zásady správy daní	§ 5-9
Druhá	Obecná část o správě daně	I	Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní	§ 10-31
		II	Lhůty	§ 32-38
		III	Doručování	§ 39-51
		IV	Ochrana a poskytování informací	§ 52-59a
		V	Dokumentace	§ 60-69b
		VI	Řízení a další postupy	§ 70-107
		VII	Opravné a dozorčí prostředky	§ 108-124a
Třetí	Zvláštní část o správě daní	I	Registrační zařízení	§ 125-131
		II	Řízení o závazném posouzení	§ 132-133
		III	Daňové řízení	§ 134
		IV	Nalézací řízení	§ 135-148
		V	Placení daní	§ 149-232
		VI	Správa daně vybírané srážkou	§ 233-237
		VII	Právní nástupnictví a vztah k insolvenční	§ 238-245
Čtvrtá	Následky porušení povinnosti při správě daní a náhrady	I		§ 246
		II		§ 247-251
		III	Úroky	§ 251-254a
Pátá	Společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná ustanovení			§ 255-264
Šestá	Účinnost			§ 266

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Pro tuto podkapitolu je důležitá část první – úvodní ustanovení, hlava I – předmět a účel úpravy, § 1:

„(1) Tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.

(2) Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

(3) Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem.

(4) *Daňovým tvrzením je*

a) řádné daňové tvrzení, a to daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování,

b) dodatečné daňové tvrzení, a to dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.“

V zákoně jsou deklarovány nové termíny, tzv. legislativní zkratky jako řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení. V porovnání s předcházejícím zák. č. 337/1992 Sb. - (ZSDP), obsahuje tento jak nové pojmy (osoba zúčastněná na správě daně, úřední osoba, atrakce, nicotnost rozhodnutí apod.), tak i významově stejné pojmy, zatímco jiné byly úplně odstraněny a některým byl dán nový obsah. Terminologie není jedinou změnou v novém DŘ, ale jsou v něm také věcné a procesní odlišnosti.

Vzhledem k tomu, že přijetím DŘ nastaly změny i v dalších zákonech, došlo k současnému přijetí zákona č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím DŘ. Tím nastaly změny příslušných paragrafů, které se týkají správy daní, u 198 zákonů.

1.2 Mlčenlivost státem uložená a uznaná, vymezení mlčenlivosti v rámci daňového řádu

Cílem této podkapitoly je vysvětlit, co je to mlčenlivost a vymežit význam termínu v rámci DŘ.

Při hledání významu slova mlčenlivost byla zjištěna zajímavá skutečnost. Žádná právní norma jej nedefinuje. Z toho důvodu je nutné použít tzv. obyčejný selský rozum a vnímat význam slova jako nic neříkání, nesdělování ničeho, udržení utajených záležitostí či tajemství. *„Definice mlčenlivosti není v českém právním řádu obsažena a je tedy třeba vycházet z obecného chápání tohoto pojmu. Mlčenlivostí lze rozumět povinnost konkrétní fyzické osoby jednat takovým způsobem, aby se chráněné informace ... nedozvěděla třetí osoba, která k tomu není oprávněna.*

Dodržování povinnosti mlčenlivosti je především spojeno s očekávanou pasivitou konkrétní fyzické osoby, s jejím nekonáním, resp. zdržením se určitého jednání.“²

K povinnosti zachovávat povinnou mlčenlivost zaujal právní řád dva přístupy. Hovoříme buď o povinné mlčenlivosti státem uložené v zájmu ochrany veřejného zájmu nebo v rámci ochrany stanovené soukromým právem.³

S povinností mlčenlivosti je možné se setkat v různých oblastech. Zdravotnictví – lékařské tajemství (§ 51 zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (zákon o zdravotních službách)), advokacie (§ 21 ZA), Úřad (§ 59 zákona č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů).

Jak již bylo nastíněno, definice termínu není popsána ani v jednom výše uvedeném předpisu týkajících se daní, nicméně termín je zde vysvětlen popisnou metodou v rámci jednotlivých paragrafů. Aleš Brejcha⁴ zdůrazňuje, že povinnost zachovávat mlčenlivost se dotýká nejen údajů zjištěných cíleně – např. rodinná anamnéza, ale i náhodně.

Za pozornost stojí analyzovat také státem uloženou a uznanou povinnost mlčenlivosti. Ta je zakotvena v § 124 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, jehož znění je přílohou této práce. Podle první věty zmíněného paragrafu státem uloženou a uznanou povinností mlčenlivosti je taková mlčenlivost, kterou ukládá nebo uznává jiný právní předpis, např. zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, zákonem č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád) a další. Některé právní předpisy pouze obecně stanovují povinnou mlčenlivost nebo její respektování, jiné vymezují okruh skutečností týkajících se mlčenlivosti či důvody zproštění mlčenlivosti.

Ve druhé větě zákon uvádí, co stát nepovažuje za uznanou povinnost mlčenlivosti.

² JANEČKOVÁ, Eva. *GDPR: řešení problémů v praxi obcí*. Praha: Grada Publishing, 2019. Právo pro praxi. ISBN 978-80-247-2925-1, s. 216.

³ jedná se např. o povinnou mlčenlivost podle zákona č. 148/1998 Sb., o utajovaných skutečnostech nebo podle zákona č. 101/2000 Sb. o ochraně osobních údajů

⁴ BREJCHA, Aleš. *Právo na informace a povinnost mlčenlivosti v českém právním řádu*. Praha: Codex Bohemia, 1998. ISBN 80-85963-47-7, s. 99.

„Státem uložená nebo uznaná povinnost mlčenlivosti je znakem trestného činu neoprávněného nakládání s osobními údaji podle § 180 odst. 2.“⁵ § 124 také říká, že za státem uznanou povinnost mlčenlivosti se podle tohoto zákona nepovažuje taková povinnost, jejíž rozsah není vymezen jiným právním předpisem, ale vyplývá z právního úkonu učiněného na základě jiného právního předpisu.⁶

Mlčenlivost je předmětem trestního práva také v zákoně č. 141/1961 Sb., trestní řád, konkrétně § 7-8. Odtud plyne, že mlčenlivost je respektována také v trestním právu za předpokladu, že ji stanovují speciální právní předpisy. Výjimku tvoří obecné oznamovací povinnosti na základě § 367-368 tr. zákoníku či situace, kdy osoba mající podat informace je současně oznamovatelem trestného činu. V těchto případech není možné dovolávat se mlčenlivosti a je zapotřebí spolupracovat v trestním řízení.⁷

Je na místě konstatovat, že odborná literatura je poměrně nejednotná v názoru, co je považováno za povinnou mlčenlivost státem uloženou. Část praxe i teorie se přiklání k tomu, že za tento typ mlčenlivosti je možno považovat pouze povinnost zachovávat mlčenlivost ve veřejném zájmu.⁸

V ZSDP se termín mlčenlivost vyskytuje ve 36 případech. V DŘ se jedná už jen o 33 výskytů. Konkrétně se jedná o výskyt v následujících paragrafech, jejichž znění je pro lepší orientaci uvedeno v příloze:

1. § 9 odst. 1 týkající se základní zásady správy daní;
2. § 52-55 týkající se povinnosti mlčenlivosti, kterým se podrobně věnuje následující podkapitola;
3. § 68 odst. 3 týkající se nahlížení do spisů;
4. § 96 odst. 1, 3 a 4 týkající se svědků;
5. § 172 odst. 1 týkající se ručení;

⁵ VANTUCH, Pavel. *Trestní zákoník s komentářem k 1. 8. 2011*. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-677-8, s. 413.

⁶ zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

⁷ ŠPATENKOVÁ, Naděžda. *Krise a krizová intervence*. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-247-5327-0, kap. 7.1.

⁸ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní řád, komentář*. Praha: C.H. Beck, 2002. ISBN 978-80-7400-428-5, s. 647–648.

6. § 180 odst. 1 týkající se prohlášení o majetku;
7. § 246 odst. 1 a 3 týkající se porušení povinnosti mlčenlivosti;
8. § 255 odst. 1 a 2 týkající se zvláštních ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci;
9. § 264 odst. 11 týkající se přechodných ustanovení.

Jak je patrné z výňatků přítomnosti termínu *mlčenlivost* v paragrafech DŘ, na jedné straně je řešena mlčenlivost a na straně druhé nezamlčování. Skutečnosti o mlčenlivosti lze shrnout následovně:

- správa daní není veřejná;
- mlčenlivost je závazná pro osoby zúčastněné na správě daní, úřední osoby, svědky a ručitele jako daňového subjektu;
- porušením mlčenlivosti se fyzická osoba dopouští přestupku pod hrozbou pokuty až do půl milionu korun;
- správci daně je umožněno vstoupit do prostoru z obsahující skutečnosti podléhající mlčenlivosti pouze za přítomnosti poradce vázaného povinností mlčenlivosti;
- správce daně se může seznámit s obsahem písemností obsahující podle advokáta skutečnosti podléhající povinnosti mlčenlivosti jenom za přítomnosti a se souhlasem zástupce České advokátní komory.

Oproti tomu svědek má povinnost při správě daní nic nezamlčovat. K tomu lze uvést výňatek z Rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24.3.2005 pod č. 7 Afs 9/2003–94:

„Nejvyšší správní soud k tomuto stížnímu bodu konstatuje, že shledává stěžovatelův úsudek, že svědci měli být správcem daně poučeni o možných následcích nepravdivé či neúplné výpovědi v daňovém řízení i s ohledem na existenci této skutkové podstaty v zákoně č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „přestupkový zákon“), správným, neboť je povinností správce daně poučit daňové subjekty o všech následcích neúplné či nepravdivé výpovědi. Na daňové řízení, které je bezpochyby řízením správním, dopadá mimo

jiné i ust. § 21 odst. 1 písm. g) přestupkového zákona, dle kterého se přestupku dopustí ten, kdo úmyslně podá nepravdivou nebo neúplnou svědeckou výpověď ve správním řízení anebo úmyslně uvede nepravdivý údaj v čestném prohlášení u správního orgánu. Toto ustanovení je na daňové řízení nutno aplikovat i z důvodu, že zákon o správě daní a poplatků neobsahuje vlastní ustanovení, které by bylo v případě podání nepravdivé či neúplné výpovědi použitelné.“⁹

1.3 Povinnost mlčenlivosti

Povinností mlčenlivosti se podrobně zabývá část druhá, hlava IV, týkající se ochrany a poskytování informací, § 52-55 DŘ. Pro potřeby této práce bude povinnost mlčenlivosti označována jako tzv. daňová mlčenlivost.

Jak bylo uvedeno v podkapitole výše, dle § 9 odst. 1 DŘ správa daní není veřejná a osoby spojené se správou daní mají povinnost zachovat mlčenlivost o skutečnostech v souvislosti se správou daní. Existuje ovšem několik zákonných výjimek, za kterých je možné povinnost zachování mlčenlivosti „porušit,“ která je jinak pod hrozbou uložení pokuty až do výše 500.000, - Kč, jak vyplývá z § 246 DŘ.

Případy, kdy neplatí povinnost zachování daňové mlčenlivosti, vyplývají z § 52:

1. v případě, kdy jde o informace veřejně známé nebo jsou dostupné pro širokou veřejnost v rámci informačního systému veřejné správy (§ 52 odst. 3);
2. v případě informací, které jsou zobecněné a neumožňují identifikaci osoby, k níž se informace vztahuje (§ 52 odst. 4);
3. v případě poskytnutí informací úřední osobou jiné úřední osobě pro výkon její pravomoci (§ 52 odst. 5a);
4. v případě poskytnutí informací úřední osobou jiné úřední osobě, která plní povinnost archivnictví (§ 52 odst. 5b);
5. v případě poskytnutí informací úřední osobou jiné zúčastněné osobě na správě daní (§ 52 odst. 5c).

⁹ Sbírka rozhodnutí NSS. *Rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2005 č. 7 Afs 9/2003* [online]. 2003 [cit. 2022-02-06]. Dostupné z: 0009_7Afs_0300094A_prevedeno.pdf (nssoud.cz)

Proč existují tyto výjimky:

- k bodu 1: např. seznam plátců DPH a spotřebních daní;
- k bodu 2: pro využití publikační a pedagogické činnosti, kde je nutné dodržet míru zobecnění nebo dostatečně odstranit konkrétní údaje tak, aby ani nepřímo nebylo umožněno odvodit identitu osoby, o níž informace vypovídá;
- k bodu 3: např. při výkonu správy daní v totožném daňovém řízení, při výměně informací mezi správci daně navzájem podle § 9 odst. 2 DŘ nebo při výkonu dohledové činnosti;
- k bodu 4: pro potřeby organizování a kontroly spisové služby podle zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů;
- k bodu 5: pro potřeby svědka, po němž správce daně žádá detailní informace ke skutečnostem tvrzeným daňovým subjektem, nebo pro potřeby znalce určeného k odbornému posouzení nějaké skutečnosti týkající se správy daně, či pro odborného konzultanta.¹⁰

Podle § 52 odst. 2 DŘ je možné správce daně zprostit daňové mlčenlivosti výhradně daňovým subjektem, jehož se předmětné údaje týkají. To z důvodu, že povinnost mlčenlivosti v daňovém řízení chrání zájmy daňového subjektu. V prohlášení je zapotřebí uvést rozsah údajů a účel zproštění mlčenlivosti.¹¹

V § 53 v odst. 1 písm. a) - m) DŘ zákon vymezuje případy, kdy se nejedná o porušení daňové mlčenlivosti. Jedná se např. o případy poskytnutí informací Finančně analytickému úřadu, Ministerstvu práce a sociálních věcí, Nejvyššímu kontrolnímu úřadu, Veřejnému ochránci práv apod.

V § 53 a odst. 2 písm. a) - e) DŘ jsou upraveny výjimky z povinnosti mlčenlivosti vůči orgánům, které jsou činné v trestním řízení. Nepřímou metodou uvádí případy, kdy jsou správci daně oprávněni poskytovat informace těmto orgánům, či kdy mají oznamovací povinnost (§ 53 odst. 3 DŘ).

¹⁰ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0, s. 228-229.

¹¹ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0, s. 227-228.

Výjimky z daňové mlčenlivosti vyplývají jednak z § 53 DŘ a jednak z dalších právních předpisů:

- § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky;
- § 11a zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky;
- § 40 zákona č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů;
- § 11 odst. 2 zákona č. 153/1994 Sb., o zpravodajských službách České republiky.

Znění těchto odstavců je uvedeno v příloze této práce.

Společným tvrzením těchto ustanovení je, že Policie ČR, celní orgán, inspekce či zpravodajské služby jsou oprávněny zažádat správce daně o informace zjištěné při daňové správě v případě trestního řízení nebo zahájení trestního řízení. Potom platí následující: **„Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu; porušením této mlčenlivosti není ani použití těchto informací zpravodajskými službami podle tohoto zákona.“¹²**

Důležité je upozornit na skutečnost trvání daňové mlčenlivosti i po skončení podílu na výkonu pravomoci správce daně podle § 55 odst. 4:

„(4) Povinnost mlčenlivosti úřední osoby nezaniká, jestliže se tato osoba přestane podílet na výkonu pravomoci správce daně.“¹³

Odtud je možné usuzovat, že daňová mlčenlivost zaniká až s úmrtím úřední osoby. *„Zachování mlčenlivosti je nezbytné chápat ve smyslu zdržení se všech volných projevů, z nichž může třetí osoba usoudit na existenci nějaké skutečnosti, která podléhá povinnosti mlčenlivosti.“¹⁴*

Jak vyplyne z textu níže (podkapitola 1.6), mlčenlivost je jedním z desatera Etického kodexu závazného pro daňové poradce.

¹² Zákon č. 153/1994 Sb., o zpravodajských službách České republiky

¹³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹⁴ SVEJKOVSKÝ, J., VYCHOPEŇ, M., KRYM, L. et al. *Zákon o advokacii. Komentář*. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7179-248-2, s. 140-141.

1.4 Porušení povinnosti mlčenlivosti

Porušením povinnosti mlčenlivosti se zabývá část čtvrtá, hlava I, týkající se přestupků, § 246 DŘ, kde ve třech oddílech pojednává o vzniku přestupku, maximální výši pokuty za tento přestupek a o správním orgánu, který je příslušný k projednání tohoto přestupku.

§ 246 Porušení povinnosti mlčenlivosti

„(1) Fyzická osoba, která je vázána povinností mlčenlivosti za podmínek stanovených daňovým zákonem, se dopustí přestupku tím, že tuto povinnost poruší.

(2) Za přestupek lze uložit pokutu do 500000 Kč.

(3) Správním orgánem příslušným k projednání přestupku je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje; v případě, že se povinnost mlčenlivosti vztahuje k činnosti více správců daně, projedná přestupek ten z nejbližší nadřízených správců daně, který zjistil podezření z porušení povinnosti mlčenlivosti jako první.“¹⁵

Z těchto tří poměrně stručných odstavců však vyplývá celá řada následujících skutečností:

- v případě porušení daňové mlčenlivosti se jedná o přestupek;
- za tento přestupek je možné uložit pokutu do výše půl milionu korun (maximální možná sankce, minimální výše pokuty není stanovena);
- účinek pokuty se jeví jako preventivní, nikoliv jako kompenzační, neboť pokuta stanovená pro porušitele daňové mlčenlivosti nepředstavuje kompenzaci pro dotčený subjekt;
- přestupku se může dopustit jen fyzická osoba.

Podle kárných rozhodnutí České advokátní komory (dále jen ČAK), např. z roku 2016: *„Je kárným proviněním, jestliže advokát jako obhájce poskytne televizi*

¹⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

*fotografie z trestního spisu, aniž by byl zproštěn povinnosti mlčenlivosti.*¹⁶ Za tuto skutečnost došlo k vyškrtnutí advokáta z ČAK.

Jako další lze uvést příklad z roku 2017:

„Je kárným proviněním, jestliže advokát poté, kdy poskytoval právní služby akciové společnosti, vydal na žádost zástupce protistrany prohlášení, kterým informoval o skutečnostech, které se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právní služby, aniž by ho bývalý klient zprostil povinnosti mlčenlivosti.“¹⁷ Za tento čin byla advokátovi uložena pokuta ve výši 50.000, - Kč.

V této souvislosti považuji za vhodné zmínit zkušenost z praxe, kterou popisuje JUDr. Monika Novotná. Ta uvádí: *„Na Českou advokátní komoru se obracejí advokáti s tím, že u jejich klientů probíhá daňová kontrola a v rámci tzv. křížové kontroly se na ně obracejí správci daně s výzvami o doložení potřebných listin, aby mohlo být ověřeno, že právní služba, kterou má klient uplatněnu jako daňově uznatelný náklad, byla skutečně poskytnuta, a co bylo jejím obsahem.*“¹⁸ Dodává také, že advokáti s výjimkou faktur, požadované listiny správcům daně odmítají poskytovat. Následně dochází k tomu, že se na ČAK obrací správci daně s žádostí o ustanovení zástupce, kterému by bylo umožněno seznámit se s listinami v souladu s § 255 DŘ.

1.5 Advokát jako daňový poradce

Cílem této podkapitoly je pojednat o advokátovi jako o daňovém poradci. Na úvod je vhodné uvést osoby, které jsou oprávněny poskytovat rady v oblasti daní. Zde hraje stěžejní roli zákon č. 523/1992 Sb., zákon České národní rady o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Podle § 1 tohoto zákona:

¹⁶ ČAK. Bulletin advokacie 4/2019: Kárná rozhodnutí ČAK v letech 2016-2018 [online]. 2019 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: https://www.cak.cz/assets/komora/bulletinadvokacie/sbirka_2016-2018.pdf

¹⁷ ČAK. Bulletin advokacie 4/2019: Kárná rozhodnutí ČAK v letech 2016-2018 [online]. 2019 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: https://www.cak.cz/assets/komora/bulletinadvokacie/sbirka_2016-2018.pdf

¹⁸ NOVOTNÁ, Monika. Epravo.cz. *Povinnost mlčenlivosti advokáta v daňovém řízení* [online]. 2017 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: https://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2017/Epravo_magazine_rijen_MNV_clanek.pdf

„(1) Daňové poradenství fyzické nebo právnické osobě (dále jen "klient") poskytuje daňový poradce nebo hostující daňový poradce.“ Dále pak § 2 stanovuje následující: „Daňovým poradcem se rozumí fyzická osoba, zapsaná v seznamu daňových poradců (dále jen „seznam“), podle § 4 odst. 2 a 3. Hostujícím daňovým poradcem se rozumí fyzická osoba uvedená v § 8a odst. 1 písm. b) zaregistrovaná v seznamu podle § 4 odst. 4; seznam vede komora.“

Stejný zákon zakládá daňové poradenství na úroveň právních služeb (právní pomoc a finančně ekonomické rady ve věcech daní, poplatků a podobných plateb, tak i ve věcech s daněmi souvisejících), jejichž základním právním předpisem je však zákon o advokacii – zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, v němž jsou stanoveny podmínky, za kterých jsou poskytovány právní služby. Výjimku tvoří poskytování právních služeb jinou osobou než advokátem – právní poradenství, které poskytují daňoví poradci.

Dále považuji za podstatné porovnat postavení advokáta a daňového poradce v rámci poskytování daňového poradenství. Hlavní rozdíl spočívá ve skutečnosti, že advokát má právo poskytovat právní rady ve veškerých právní věcech, daňové poradenství nevyjímaje. Oproti tomu daňový poradce poskytuje právní rady jen v tom rozsahu, který mu vymezuje zákon, tzn. v poskytování daňového poradenství.

V daňovém řízení nedochází k rozlišení daňového poradce od advokáta, kdy se podle § 29 DŘ používá pouze pojem poradce. Vzhledem k tomu, že stejně jako daňový poradce, tak i advokát, poskytují daňovému subjektu daňové poradenství, nedochází ani k rozlišení úkonu.

Pro daňový subjekt se jako nejzajímavější jeví důsledek daňového poradenství ať už advokátem poskytujícím daňové poradenství či daňovým poradcem, a sice, při lhůtě pro podání daňového přiznání. To zpracovává a podává poradce, a lhůta činí 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pro daňový subjekt tedy nehraje žádnou roli, kdo mu daňové přiznání zpracuje.

Odpovědí na otázku, v čem spočívá diference, je odlišná ochrana, kterou advokát a daňový poradce zaručuje svým klientům. Ta je větší v případě poskytování daňového poradenství advokátem. Hlavní diferencovanost je dána úrovní vzdělání, minimálním rozsahem pojištění a přísností předpisů. Přísnost shledávám např. v případě uvedení nepravdivých údajů advokátem. To může být posouzeno kárným senátem v kárném řízení vedeném proti advokátovi jako kárné provinění, za nějž mu může být uloženo kárné opatření, z nichž nejzávažnější je vyškrcnutí ze seznamu advokátů.¹⁹

Tabulka 2: Přehled rozdílů v poskytování daňového poradenství advokátem a daňovým poradcem

	advokát jako daňový poradce	daňový poradce
vzdělání	vysokoškolské vzdělání v magisterském studijním programu (§ 5 - 5c zákona o advokacii) absolvování koncipientské praxe složení advokátní zkoušky	i bez vysokoškolského vzdělání
minimální rozsah pojištění	advokát min. 5.000.000 Kč s.r.o. min. 50.000.000 Kč za společníka a min. 10.000.000 Kč za komanditistu	základ 750.000 Kč
přísnost předpisů	vyšší	nižší

Zdroj: vlastní zpracování

1.6 Etický kodex daňových poradců (představení, porovnání s Etickým kodexem advokátů)

Tato podkapitola se věnuje Etickému kodexu daňových poradců, při čemž reflektuje jeho vymezení a zabývá se etikou v rámci daňového procesu.

¹⁹ KOZELKA, Pavel. Epravo.cz. *Advokát jako oprávněná osoba k potvrzení o účtování o pohledávce insolvenčním navrhovatelem.* [online]. 2017 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/advokat-jako-opravnená-osoba-k-potvrzení-o-uctování-o-pohledávce-insolvencnim-navrhovatelem-106368.html?mail>

Celý správný název Etický kodex Komory daňových poradců České republiky je dostupný na internetových stránkách Komory daňových poradců České republiky (dále jen KDP ČR), kde je v současné době k dispozici nejaktuálnější znění ze dne 9. 2. 2021. Jedná se v podstatě o praktické desatero daňového poradce. Zajímavý je hned první odstavec uvádějící kodex:

„Etický kodex je závazný pouze pro daňové poradce, kteří se k jeho dodržování písemně přihlásí. Přihlášení k Etickému kodexu je v souladu se Stanovami KDP ČR evidováno a zveřejněno v seznamu daňových poradců.“²⁰

Etický kodex KDP ČR schválilo usnesení Valné hromady KDP ČR. Při jeho tvorbě byl brán ohled částečně na právní úpravu českého daňového poradenství, které stanovuje zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Dále sehrály významnou roli principy profesní etiky zakotvené v kodexu CFE Tax Advisers Europe, což je organizace, která zastřešuje daňové poradenství v Evropě.

„Kodex je tak jedním ze základních dokumentů upravujících pravidla výkonu daňového poradenství. Jeho cílem je stanovit etické požadavky a zajistit dodržování vysokého profesního a morálního standardu v oblasti daňového poradenství.“²¹

Jak bylo naznačeno výše, v deseti bodech jsou zakotveny základní principy, které by měl daňový poradce dodržovat. Jedná se o následující:

- **Nezávislost** – tento princip stanovuje, že daňový poradce vykonává svou práci profesně nezávisle. Vztahuje se na zastupování klientových zájmů, tak i na řešení při střetu zájmů daňový poradce-klient-daňová správa-další zainteresované strany.
- **Odpovědnost** – tento bod etického kodexu uvádí, že daňový poradce vykonává svou profesi na vlastní odpovědnost, čímž je odpovědný jak za

²⁰ Komora daňových poradců České republiky. Etický kodex [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/predpisy/eticky-kodex>

²¹ Komora daňových poradců České republiky. Etický kodex [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/predpisy/eticky-kodex>

svou vlastní práci, tak i za práci svých zaměstnanců. Riziko je možné krýt příslušným pojištěním profesní odpovědnosti.

- **Péče a svědomitost** – tato zásada znamená, že daňový poradce vychází z platných právních předpisů, profesních pravidel a pokynů klienta. Dále upozorňuje na to, že by daňový poradce měl před přijetím zakázky pečlivě a podrobně prověřit schopnost splnění požadovaných úkolů.
- **Mlčenlivost** – princip mlčenlivosti uvádí, že je vztažena na veškeré informace svěřené daňovému poradci klientem. Současně je potřeba zajistit dodržení mlčenlivosti pro zaměstnance a spolupracovníky.
- **Slučitelné a neslučitelné činnosti** – tento bod etického kodexu stanovuje, že daňový poradce má vykonávat jen ty činnosti, jež jsou přípustné a slučitelné s jeho profesí a zároveň nejsou ohrožující pro dodržování předpisů, profesní povinnost, etiku a vážnost povolání.
- **Reklama** – tato zásada umožňuje daňovému poradci reklamu, ve které poskytuje jenom pravdivé informace o své profesní činnosti.
- **Vztahy s profesními kolegy** – tento princip uvádí, že konání daňového poradce má být v souladu s dobrými mravy a vést k podpoře dobrých vztahů s ostatními členy profese.
- **Odměna** – tento bod říká, že klient je oprávněný vědět výši odměny ještě před zahájením činnosti daňového poradce, která má zohledňovat úroveň odpovědnosti, povahu a význam provedených prací a čas věnovaný jejich výkonu.
- **Profesní vzdělávání** – tato zásada stanovuje, že daňový poradce má dbát na rozvoj svých profesních schopností a odborných znalostí po dobu vykonávání profese daňového poradce.
- **Sankce** – poslední z desatera daňových poradců uvádí, že KDP ČR je oprávněna udělovat disciplinární sankce či zrušit přihlášení daňového poradce ke kodexu v případě závažného porušení čestného závazku dodržování tohoto kodexu.²²

²² Komora daňových poradců České republiky. Etický kodex [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/predpisy/eticky-kodex>

S uvedenými zásadami Etického kodexu daňového poradce se ztotožňuji, neboť kopíruji má vlastní morální a etická přesvědčení, která by měla být, dle mého názoru, platná nejen u daňových poradců, ale být aplikována ve všech profesích. Domnívám se, že daňový poradce, který podal přihlášku do etického kodexu KDP ČR, se tímto bude řídit ve své nejlepší víře, a tedy případné sankce za jeho závažné porušení by měly být řádně posouzeny. Takový daňový poradce nebude úmyslně porušovat etický kodex, ledaže by se k jeho respektování přihlásil pouze z důvodu vylepšení vlastní image.

Etický kodex advokáta částečně vyplývá ze zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii v § 5, odst. 1 písm. j) (dále jen ZA), ve kterém je uveden slib advokáta zavazující ctít právo a etiku advokátního povolání, chránit lidská práva, dodržovat povinnou mlčenlivost a dbát na důstojný advokátní stav.

Ortodoxie profesionální etiky je v rámci ZA zakotvena také v § 17, který stanovuje postup advokáta při výkonu své činnosti nesnižující důstojnost advokátního stavu, dodržuje pravidla etiky a soutěže. Etice se ZA dále nevěnuje, zato mlčenlivost vymezuje dále zejména v § 21. Z tohoto ustanovení vyplývá zejména to, že povinnosti mlčenlivosti může advokáta zprostit pouze klient a po jeho smrti či zániku právní nástupce klienta. To musí být provedeno písemnou formou a adresováno advokátovi. V řízení před soudem tak lze učinit také ústně do protokolu; pokud je však z okolností zřejmé, že klient takto učinil pod nátlakem nebo v tísní, je advokát povinen zachovávat mlčenlivost i nadále. Pro účely této práce považuji za podstatné citovat především následující ustanovení ZA:

(5) „Povinností mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny jeho povinnosti jako daňového subjektu stanovené v ZSPD; i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje.“²³

(6) „Povinností mlčenlivosti se advokát nemůže dovolávat při plnění povinností podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, jakož i vůči zástupci Komory při provádění úkonů podle

²³ Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii

*odstavce 10 ZA. Povinnosti mlčenlivosti se advokát nemůže dovolávat při poskytnutí informací správci daně při plnění povinností stanovených daňovým řádem advokátovi jako povinné osobě podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.*²⁴ Ve srovnání s ustanovením o mlčenlivosti v KDP ČR představeném výše, v tomto shledávám jasný podklad pro tvrzení o vyšší přísnosti a závaznosti předpisů.

Etický kodex advokáta vyplývá z usnesení představenstva ČAK č. 1/1997 Věstníku ze dne 31.října 1996. Odtud plyne mj. také povinnost advokáta o zachování mlčenlivosti i pro všechny zúčastněné osoby poskytující právní služby, což se shoduje s etickým kodexem daňových poradců.

Etický kodex advokáta zároveň uvádí, že v případě provádění daňové kontroly podle ZSDP a s tím spojené prohlídky prostor, kde advokát vykonává svou činnost, je advokát povinen upozornit příslušný orgán na svou zákonodárnou povinnost a s tím související ediční povinnost. Advokát může umožnit tomuto orgánu seznámení se s obsahem listin, o nichž se domnívá, že podléhají povinnosti mlčenlivosti, pouze se souhlasem zástupce Komory přítomného takové kontrole nebo prohlídky. V případě neudělení souhlasu se další postup řídí stavovskými a příslušnými právními předpisy.²⁵

Nyní je žádoucí poznamenat případ ze Sborníku vybraných případů,²⁶ kdy byla nezákonně zadržena advokátka a poté následovala její osobní prohlídka, aniž by byly dány vazební důvody, a to vše bez zástupce ČAK a za zjevného prolomení mlčenlivosti advokáta ve smyslu výše zmiňovaného § 21 ZA. Státní zástupce toto odůvodnil slovy, že speciální režim zajišťovacích úkonů u advokáta dle části první, hlavy IV. trestního řádu²⁷ (*dále jen „tr. řád“*), se týká pouze domovní prohlídky nebo prohlídky jiných prostor ve smyslu ust. § 85b tr. řádu.

²⁴ Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii

²⁵ Usnesení představenstva ČAK č. 1/1997 Věstníku, ze dne 31. října 1996

²⁶ ČAK. *Sborník vybraných případů Výboru pro odbornou pomoc a ochranu zájmů advokátů – zvláštní číslo*. Praha: ČAK, 2015. ISSN 1210-6348, s. 28.

²⁷ Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

„Advokátce byl při zadržení odebrán klientský spis, ze kterého se údajně ztratilo několik listin. Je sice pravdou, že se ust. § 85b tr. řádu vztahuje pouze na ochranu mlčenlivosti advokáta při provádění domovní prohlídky nebo prohlídky jiných prostor, ale i přesto trval Výbor na stanovisku, že postup policie byl protizákonný, resp. protiústavní.²⁸ Ústavní soud pak ve svém nálezu²⁹ uvedl v souvislosti s nezávislostí a mlčenlivostí advokáta následující:

„V § 3 odst. 1 větě první ZA je zakotven zásadní princip pro výkon advokacie, tj. nezávislost advokáta. Tato nezávislost je zakotvena primárně ve prospěch advokátových klientů a není advokátových privilegiem, ale její ochrana je jeho povinností související s výkonem jeho povolání. Prolomit nezávislost advokáta bez zákonných důvodů pak znamená zásah jak do práv klientů, tak do synallagmaticky daných povinností a práv advokáta souvisejících s výkonem jeho povolání. V daném případě se jednalo nejen o zadržování výpočetní techniky, ale také informací a dokumentů v nich uložených, které je advokát ze zákona povinen v rámci poskytování právních služeb přiměřeně evidovat a které nezbytně potřebuje k řádnému výkonu advokacie.“³⁰

Toto jednání představuje zásah do advokátova práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost podle č. 26 odst. 1 Listiny³¹. Toto právo ovšem zahrnuje i povinnost OČTŘ respektovat advokátovu povinnost mlčenlivosti sloužící jako ochrana jeho klientů, a naopak jeho mlčenlivost jako podmínku pro výkon advokacie, která je advokátovou podnikatelskou činností. Domnívám se, že alespoň částečným řešením by bylo stanovit v zákoně povinnou účast zástupce ČAK vždy, kdy hrozí průlom do důvěrného vztahu advokát – klient, ze strany státu. Jak uvádí důvodová zpráva k zákonu č. 79/2006 Sb.³², který do tr. řádu vložil § 85b, musel by být odpovídající postup podrobněji upraven přímo v tr. řádu.

²⁸ ČAK. *Sborník vybraných případů Výboru pro odbornou pomoc a ochranu zájmů advokátů – zvláštní číslo*. Praha: ČAK, 2015. ISSN 1210-6348, s. 29.

²⁹ nález Ústavního soudu ze dne 6. května 2009, sp. zn. II. ÚS 2894/08

³⁰ ČAK. *Sborník vybraných případů Výboru pro odbornou pomoc a ochranu zájmů advokátů – zvláštní číslo*. Praha: ČAK, 2015. ISSN 1210-6348, s. 29.

³¹ Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

³² Zákon č. 79/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů

„Ačkoliv lze v tomto případě dovodit nezákonnost policejního postupu, bylo by zcela jistě záhodné iniciovat změnu tr. řádu v tom smyslu, že OČTŘ jsou povinny respektovat povinnost mlčenlivosti advokáta i při osobních prohlídkách, resp. že i v těchto případech je třeba si pro takové úkony vyžádat souhlas ČAK a provádět dané úkony pouze v přítomnosti a se souhlasem zástupce ČAK. Není totiž žádný rozdíl mezi domovní prohlídkou či prohlídkou kanceláře advokáta, u níž musí být přítomen zástupce ČAK, a mezi osobní prohlídkou advokáta, včetně prohlídky např. jeho služebního vozu. Jinak hrozí další obdobné případy, kdy budou OČTŘ argumentovat doslovným zněním § 85b tr. řádu a budou „odchytávat“ advokáty mimo jejich domov či kancelář proto, aby jim sebraly dokumenty k jiným kauzám, které mají v tu chvíli při sobě.“³³ Tento postup je dle mého názoru nejen daleko za hranicemi profesionality, ale především legálnosti, a proto zastávám názor, že by to v žádném případě nemělo být tolerováno.

„Požadavek na rozšíření „odůvodnění,“ proč není možné se s klientským spisem seznámit, jde opět za hranici legálnosti. Pokud by v rámci požadovaného odůvodnění musel být uveden i konkrétní obsah listiny a jakého klienta se týká (v zájmu „přezkoumatelnosti“ rozhodnutí zástupce ČAK), pak by pravidla o domovních prohlídkách advokátů ztratila svůj věcný obsah.“³⁴

Výše uvedené tvrzení jde ruku v ruce s tvrzením Rady Evropských komor (CCBE): *„Bez nezávislosti advokátů není spravedlnosti“ a poukazuje zvolením tohoto tématu na velmi nezbytnou myšlenku. Tou je, aby nejen advokáti, ale i advokátní komory, zůstali nezávislí. Tato nezávislost je předpokladem pro zastupování klientů. Je zásadní v případě, že advokát činí za klienta právní kroky směřující proti státní moci. Upevňuje důvěru advokátů ve vztazích s jejich klienty a je klíčovou pro ochranu právního státu.³⁵*

³³ ČAK. *Sborník vybraných případů Výboru pro odbornou pomoc a ochranu zájmů advokátů – zvláštní číslo*. Praha: ČAK, 2015. ISSN 1210-6348, s. 30.

³⁴ NOVOTNÁ, Monika. Advokatnidenik.cz. *Pýcha a předsudek*. [online]. 2021 [cit. 2022-01-25]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/10/20/pycha-a-predsudek/>

³⁵ VOJÍŘOVÁ, Lenka. Advokatnidenik.cz. *Bez nezávislosti advokátů není spravedlnosti*. [online]. 2021 [cit. 2022-01-25]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/10/25/evropsky-den-advokatu-2021-bez-nezavislosti-advokatu-neni-spravedlnosti/>

V neposlední řadě je na místě komparace možných sankcí pro advokáta jako daňového poradce a pro daňového poradce zapsaného v KDP ČR.

Advokát

Advokátovi lze za kárné provinění uložit některé z těchto kárných opatření:

- a) *napomenutí,*
- b) *veřejné napomenutí,*
- c) *pokutu až do výše stonásobku minimální měsíční mzdy stanovené zvláštním právním předpisem*
- d) *dočasný zákaz výkonu advokacie až na 3 roky,*
- e) *vyškrtnutí ze seznamu advokátů,*
- f) *odnětí knihy o prohlášeních pravosti podpisu od šesti měsíců do tří let,*
- g) *dočasný zákaz výkonu činnosti podle § 56a uložený na dobu od šesti měsíců do tří let, pokud se advokát dopustil kárného provinění při výkonu této činnosti.³⁶*

Daňový poradce

Jak je demonstrováno v zákoně č. 523/1992 Sb.³⁷, za závažné nebo opětovné porušení povinnosti s výjimkou zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu), může komora daňovému poradci uložit, nejde-li přitom o trestný čin, některé z těchto disciplinárních opatření:

- a) *písemné napomenutí,*
- b) *pokutu až do výše 100 000 Kč,*
- c) *pozastavení výkonu daňového poradenství až na dobu jednoho roku,*
- d) *vyškrtnutí ze seznamu.*

Jak uvádí tvrzení z podkapitoly 1.5, odlišnost mezi advokátem a daňovým poradcem je z pohledu mlčenlivosti, nároků na odbornost a v neposlední řadě odpovědnosti za poskytnuté daňové poradenství velmi v nepoměru. Už jen pouhá skutečnost, že KDP ČR je závazný pouze pro ty daňové poradce, kteří se k jeho dodržování sami písemně přihlásí. Oproti tomu Etický kodex advokáta je bez rozdílu závazný pro

³⁶ Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii

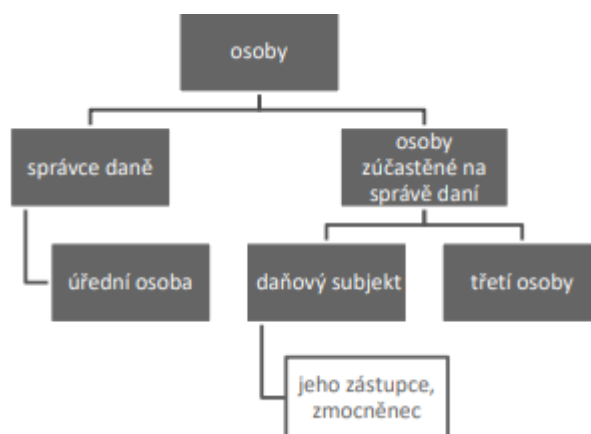
³⁷ Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a KDP ČR

všechny advokáty a advokátní koncipienty zapsané v ČAK a vykonávající advokacii. Bez rozdílu, zda daný advokát poskytuje pouze služby daňového poradce či právní služby jako takové. Také výše možné pokuty jako sankce nebo délka doby pro dočasný zákaz výkonu profese je u obou zákonů diametrálně odlišná.

2 SUBJEKTY PODLÉHAJÍCÍ MLČENLIVOSTI

Cíl této kapitoly spočívá v představení subjektů, které podléhají mlčenlivosti. Jsou to ty subjekty, které jsou spojeny se správou daní, neboť k těmto se dostanou informace podléhající mlčenlivosti. Na správě daní se podílejí ty subjekty, které vymezuje DŘ, a to především v druhé části, hlavě I, § 10-31. Jedná se na jedné straně o správce daně a na straně druhé o osoby zúčastněné na správě daní, mezi které jsou zahrnováni: daňový subjekt, třetí osoby, zástupce, ustanovený zástupce, zmocněnec a odborný konzultant. Osoby při správě daní přehledně znázorňuje následující obrázek.

Obrázek 1: Osoby při správě daní



Zdroj: ³⁸

2.1 Správce daně

Správce daně je definován v DŘ v § 10 odst. 1-3:

„(1) 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.

(2) Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.

³⁸ VANČUROVÁ, Alena a BONĚK, Václav. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8, s. 34.

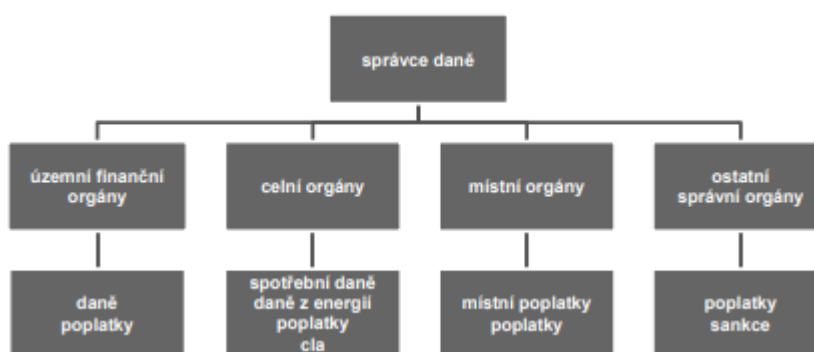
(3) *Správce daně má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost¹⁾.*“

V praxi se tedy pod správcem daně skrývá:

- územní finanční orgány (finanční úřady a finanční ředitelství) mající na starost daně a poplatky;
- celní orgány (celní úřady a celní ředitelství, popř. Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel) mající na starost spotřební daně, daně z energií a poplatky a cla;
- místní orgány mající na starosti místní poplatky;
- ostatní správní orgány mající na starosti poplatky a sankce.

Přehledně prezentuje věcnou působnost správců daně následující obrázek.

Obrázek 2: Věcná působnost správců daně



Zdroj: ³⁹

Následující paragrafy DŘ zakotvují:

- § 11 pravomoci správce daně;
- § 12 úřední osoby;
- § 13-15 místní příslušnost;
- § 16 změna místní příslušnosti;
- § 17 dožádání;

³⁹ VANČUROVÁ, Alena a BONĚK, Václav. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8, s. 36.

- § 18 delegace;
- § 19 atrakce.

Podle § 11 DŘ jsou pravomoci správce daně vymezeny jako:

- vedení daňových a jiných řízení na základě daňového zákona;
- provádění vyhledávací činnosti;
- kontrolování, jak osoby zúčastněné na správě daní plní povinnosti, vyzývání ke splnění těchto povinností;
- zajišťování platby daní.

Vzhledem k většímu množství daňových správců je nutné určení jejich místní příslušnosti, která se rozlišuje pro fyzické a právnické osoby následovně:

- pro fyzické osoby je stěžejní místo pobytu, tzn. adresa trvalého bydliště občana České republiky;
- pro právnické osoby je klíčové sídlo, tzn. adresa, pod níž je právnická osoba vedená v rejstříku (obchodním či podobném veřejném).

Výjimku tvoří daň z nemovitých věcí mající speciální místní příslušnost, kdy příslušným správcem daně je v obvodu územní působnosti nemovité věci.⁴⁰

Pokud nastane situace, kdy má správce daně pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či úplnosti evidencí a účetních záznamů daňového subjektu, musí tyto prokázat. V jeho případě obvykle postačí, aby identifikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě se domnívá, že doklady předložené daňovým subjektem nejsou dostatečné k prokázání jeho tvrzení.⁴¹

V případě, že správce daně své důkazní břemeno unese⁴², přenáší se břemeno

⁴⁰ DOLEČEK, Marek. BusinessInfo.cz. Základy daňového řízení [online]. 2020 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/zaklady-danovehorizeni-ppbi/3/>

⁴¹ DUŠEK, Viktor. Danovky.cz. *Koho tíží důkazní břemeno v daňovém řízení a proč je důležité to vědět* [online]. 2022 [cit. 2022-01-25]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/koho-tizi-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-a-proc-je-dulezite-to-vedet>

⁴² Viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2010, čj. 7 Aps 2/2010-51, č. 2086/2010 Sb. NSS. [online]. 2022 [cit. 2022-02-05]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0002_7Aps_1000_3b7025ea_28cd_41f9_a0e0_9506386e497f_prevedeno.pdf, který zmiňuje: „Tvrdí-li pak zástupce, že odpovědi na otázky správce daně nezná, neboť je může poskytnout jen daňový subjekt, je na daňovém subjektu a jeho

opět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. „*Důkazní břemeno si můžeme představit i jako pingpongový míček, který si správce daně a daňový subjekt mohou při utkání vyměňovat tak dlouho, dokud hra neskončí. Aby daňový subjekt hru neprohrál, měl by pamatovat i na to, že je povinen prokazovat pouze to, co sám tvrdí, a vždy důsledně zvažovat, jaké informace a doklady správci daně poskytne.*“⁴³

2.1.1 Úřední osoby

Úřední osoby upravuje § 12 DŘ. Prostřednictvím úředních osob je vykonávána pravomoc správce daně. Úřední osobou se rozumí zaměstnanec bezprostředně se podílející na vykonávání pravomoci správce daně nebo osoba mající právo k vykonávání pravomoci správce daně ze zákona či na základě zákona. K prokázání oprávnění k výkonu správy daní slouží služební průkaz, popř. lze i jinak. Na požádání je osobě zúčastněné na správě daní správcem daně sdělit, kdo je úřední osoba v dané věci, kdy je možné sdělit jméno, služební či podobné označení a zařazení do organizačního útvaru správce daně. Podle § 23 DŘ má úřední osoba povinnost vyzvat osobu zúčastněnou na správě daní k prokázání své totožnosti.

2.2 Daňový subjekt

Daňový subjekt upravují § 20-21 DŘ. První odstavec § 20 uvádí, že za daňový subjekt se považuje poplatník či plátcem daně. „*Poplatník je osoba, jejíž příjmy jsou podrobeny dani, zatímco plátcem je osoba, jež pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo poplatníkům sraženou.*“⁴⁴ Pro snadnější pochopení tohoto poněkud složitého tvrzení existuje

zástupci, aby si ujednotili procesní strategii, tj. zda bude daňový subjekt i nadále jednat pouze prostřednictvím zástupce, ovšem s rizikem, že správce daně nezíská informace dostatečně podrobné a odborně fundované, což může vést k neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, anebo zda daňový subjekt bude jednat se správcem daně osobně čímž se mu může lépe podařit unést důkazní břemeno.“

⁴³ DUŠEK, Viktor. Danovky.cz. *Koho tíží důkazní břemeno v daňovém řízení a proč je důležité to vědět* [online]. 2022 [cit. 2022-01-25]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/koho-tizi-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-a-proc-je-dulezite-to-vedet>

⁴⁴ RUMIL, Michal. Finance.cz. *Daň z příjmů v kostce* [online]. 2006 [cit. 2022-01-22]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/zpravy/finance/62535-dan-z-prijmu-v-kostce/>

jednoduchý příklad na dani z příjmu ze závislé činnosti zaměstnance – zaměstnanec jako poplatník a zaměstnavatel jako plátce této daně.

DŘ zohledňuje i situace, kdy je přeneseno plnění povinností stanovených daňovým subjektem:

- osoba spravující pozůstalost;
- svěřenský správce;
- insolvenční správce.

Tito disponují stejnými právy a povinnostmi jako samotný daňový subjekt.

Primární povinností daňového subjektu je prokázat svá tvrzení uvedená např. v daňovém přiznání anebo dalších podáních adresovaných správci daně. Důkazním prostředkem je v tomto případě účetnictví daňového subjektu.

2.3 Třetí osoba

Podle § 22 DŘ se za třetí osoby považují osoby „jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.“ Toto označení se uplatňuje, počítá-li se správce daně jako první osoba a daňový subjekt je osobou druhou. Příkladem třetí osoby v daňovém řízení je svědek, odborný konzultant, znalec, tlumočník, provozovatel poštovních služeb. Třetí osobou naopak není zmocněnec, správce konkurzní podstaty či plátcova pokladna.⁴⁵ Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu není třetím subjektem ani daňový poradce.⁴⁶

2.4 Zástupce

Podle odst. 1 § 25 DŘ se za zástupce osoby zúčastněné na správě daní rozumí:

- zákonný zástupce fyzické osoby či její opatrovník;

⁴⁵ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2013]. ISBN 978-80-7263-769-0, s. 122.

⁴⁶ Sbírka rozhodnutí NSS. *Rozsudek ze dne 7. 5. 2007, č.j. Afs 107/2006*. [online]. 2006 [cit. 2022-02-08]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0107_1Afs_0600073A_prevedeno.pdf

- ustanovený zástupce;
- zmocněnec;
- společný zmocněnec;
- společný zástupce.

Podle druhého odstavce stejného paragrafu toto nevyklučuje nezbytnost přímé účasti zastoupeného nebo vykonání některého úkonu správcem daně, kterému má zastoupený povinnost vyhovět.

„Tyto osoby jsou sice odlišné od daňového subjektu, ale fakticky procesně zajišťují plnění povinností a uplatňování práv daňových subjektů čili tam, kde zákon mluví o daňovém subjektu, koná jeho zástupce svým jménem, avšak na účet zastoupeného.“⁴⁷

V této práci bude pozornost zaměřena pouze na dva z uvedených typů zastupování, a sice na zástupce – zmocněnce a na zástupce – společného zástupce.

2.4.1 Zástupce – zmocněnec (advokát)

Zástupce – zmocněnec je upraven v § 27-28 DŘ. Zastupování zmocněncem má možnost osoba zúčastněná na správě daní na základě plné moci. Výjimku tvoří případy, kdy je při správě daní nutné osobní vykonání nějaké věci. § 28 DŘ vymezuje povinnosti zmocnitele při specifikaci zmocnění včetně dodatku, že jednali v jediné záležitosti současně zmocnitel i zmocněnec, za rozhodující se považuje jednání zmocnitele.

Zajímavý je i § 29 DŘ, který deklaruje, že ve stejné věci je možné zvolit jen jediného zmocněnce, který (pokud to není daňový poradce či advokát), nemá právo zvolit si dalšího zmocněnce kromě zmocněnce pro doručování. Další odchylkou je, že podle daňového řádu pověřená osoba jedná jménem osoby zúčastněné na řízení, tudíž

⁴⁷ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0, s. 130.

se jedná o přímé jednání daňového subjektu, shodné s jednáním statutárního orgánu.⁴⁸

2.4.2 Zástupce – společný zástupce

Zástupce – společné zastupování se podle § 30 DŘ uplatňuje v případě, kdy více daňovým subjektům vzniká společná daňová povinnost. Typickým příkladem je daň z nemovitosti, § 8 odst. 5 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, který určuje platit daň společně a nerozdílně.⁴⁹ Jako další příklad společné daňové povinnosti lze uvést skupinové zdanění u DPH.⁵⁰ Jestliže k tomuto nedojde ani přes vyzvání správcem daně, je společný zástupce ustanoven správcem daně, proti čemuž se zastoupené daňové subjekty nemají právo odvolat.

2.5 Odborný konzultant

Odborného konzultanta upravuje § 31 DŘ, ve kterém stanovuje, že osoba zúčastněná na správě daní má právo přibrání odborného konzultanta při jednání, kterého je správce daně oprávněn prostřednictvím rozhodnutí vyloučit z dalšího jednání, avšak pouze v případě, že maří jednání. Zavedení odborného konzultanta vede ke zlepšení postavení daňového subjektu. Jedná se o osobu zúčastněnou na správě daní, nikoliv však zástupce podle § 25 DŘ. Odborným konzultantem tedy může být kdokoli, koho daňový subjekt za odborného konzultanta prohlásí.⁵¹ Jeho úkolem je pomoc daňovému subjektu při jednání před správcem daně.

2.6 Ručitel

Byť ručitel není správcem daně ani osobou zúčastněnou na správě daní podle § 10-31, je určitě vhodné jej zařadit mezi subjekty podléhající mlčenlivosti. Ručitele upravuje DŘ v § 171-173 a § 264 odst. 16. Jedná se o část týkající se zajištění daní

⁴⁸ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 99-105.

⁴⁹ Zákon č. 338/1992 Sb., zákon České národní rady o dani z nemovitých věcí.

⁵⁰ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0, s. 151.

⁵¹ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 127.

– ručení. „(1) *Nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy.*“⁵²

Ve vztahu k DŘ nutno dodat, že ručení není spojeno s povinností hradit penále. To na rozdíl od odepření nároku na odpočet daně po uskutečněné daňové kontrole, kde je penále ukládáno. Článek 205 směrnice o DPH pak umožňuje členským státům pouze nařídít ručení třetí osoby za daňový dluh osoby povinné k dani, nikoliv však za úroky z prodlení, které nese osoba povinná odvést daň, jež je v prodlení. Solidárnímu dlužníkovi, který je v prodlení, lze naopak uložit vlastní úroky z prodlení podle článku 207 odst. 2 směrnice o DPH.⁵³ K tomuto je vhodné uvést příklad z praxe, který byl uzavřen teprve nedávno, viz níže.

V této kauze byla zamítnuta kasační stížnosti NSS. Stěžejní právní otázkou v tomto sporu bylo, zda správce daně měl vůči žalobkyni (stěžovatelce) vydat ručitelkou výzvu, nebo jí mohl odepřít nárok na odpočet DPH. Stěžovatelčin výklad daňových předpisů neodpovídá úmyslu zákonodárce, který v důvodové zprávě k novele, jež přinesla současnou podobu § 109 zákona o DPH, uvedl, že institut ručení zavádí jen jako další z nástrojů v boji proti daňovým únikům.⁵⁴

„Nejde o žádný rovnocenný nástroj, který by mohl předcházet odepření nároku na odpočet daně, jak tvrdí stěžovatelka. Stěžovatelka ve skutečnosti s nynější zákonnou úpravou nesouhlasí, její úvahy jsou však čistě de lege ferenda, tedy jak by zákon také mohl vypadat.“⁵⁵

„Proto volba mezi ručením a odepřením nároku na odpočet by měla mít svá jasně daná pravidla, jinak hrozí svévole. Nota bene, když u jednoho způsobu může

⁵² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁵³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

⁵⁴ Komora daňových poradců ČR. Bulletin KDP ČR 1/2021. [online]. 2021 [cit. 2022-02-13]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2021>

⁵⁵ Sbírka rozhodnutí NSS. *Rozsudek NSS 10 Afs 57/2021-65 ze dne 24. 1. 2022.* [online]. 2022 [cit. 2022-02-13]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2021/005710Afs_2100065_20220124094302_20220124160104_prevedeno.pdf

docházet k ukládání penále, které má povahu trestu dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. V takovém případě lze jen stěží připustit, aby jedno, a to samé jednání daňového subjektu bylo jednou trestně odsuzováno, a podruhé nikoliv. To vše jen v závislosti na tom, jaký procesní postup správce daně zvolí.“

3 POVINNOST MLČENLIVOSTI

Cílem této kapitoly je pojednání o povinnosti mlčenlivosti se zvláštním zaměřením na prolomení mlčenlivosti daňového subjektu a prolomení mlčenlivosti advokáta podle DŘ, podle zákona o DPH a podle zákona o GDPR. V další části se text soustředí na mlčenlivost při aplikaci směrnic DAC a AML. V závěru je poté pozornost věnována doporučením třetím stranám – jak se lze dostat k informacím v rámci daňového řízení.

„Mlčenlivost je základním atributem poskytování právních služeb a povinností, která zavazuje každého advokáta ve všech krocích, které při výkonu advokacie činí. Přesto, či právě proto, zaznamenáváme v poslední době opakovaně snahy advokátní mlčenlivost prolomit či omezit.“⁵⁶

3.1 Prolomení mlčenlivosti daňového subjektu

Daňový subjekt má právo zprostit správce daně nebo jinou zúčastněnou osobu na správě daní mlčenlivostí, avšak to pouze ohledně údajů, týkajících se přímo jeho jako daňového subjektu. Daňový subjekt musí při zproštění mlčenlivosti uvést účel a rozsah zproštění údajů a musí z něj vyplývat především osobní a věcný rozsah zproštění (jednoznačnost komu zprošťuje a jaké údaje mu mohou být zveřejněny).⁵⁷ V DŘ je zároveň stanoveno, že v případě, kdy daňový subjekt zanikne bez právního nástupce nebo zemře bez dědice, má oprávnění ke zproštění mlčenlivosti ministr financí. Nutno podotknout, že správce daně samozřejmě musí anonymizovat všechny třetí subjekty, které jsou součástí zveřejněných informací.

S ohledem na citlivost informací v daňovém řízení osobně nepředpokládám a ani nelze očekávat, že v by v praxi daňové subjekty začaly zprošťovat správce daně mlčenlivostí za účelem toho, aby mohl zveřejňovat požadované informace. Avšak

⁵⁶ KEJHOVÁ, Hana a RÝDLOVÁ, Hana. Advokátní deník. *Ztratí-li se důvěra v advokátní mlčenlivost, už se nikdy nevrátí!* [online]. 2019 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2019/04/17/ztrati-li-se-duvera-v-advokatnimlčenlivost-uz-se-nikdy-nevrati/>

⁵⁷ BREJCHA, Aleš. *Právo na informace a povinnost mlčenlivosti v českém právním řádu*. Praha: CODEX Bohemia, 1998. ISBN 80-85963-47-7, s 118.

zákonodárce daňovému subjektu takovou možnost zcela důvodně přiznal a četnost jejího využití se v praxi odvíjí od okolností řízení a dané situace.

3.2 Prolomení mlčenlivosti advokáta

Jelikož tato práce pojednává především o možnostech prolomení a porušení mlčenlivosti advokáta v daňovém řízení, je adekvátní poznamenat následující rozsudek NSS.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2010, čj. 4 Ads 10/2010-166, dospěl k závěru, že zákon o advokacii ani Etický kodex advokátů přímo nezakazují advokátovi podat trestní oznámení na svého klienta. Příklad se týkal podání trestního oznámení advokátem na svou klientku, ve spojení s informacemi, které se od ní dozvěděl při poskytování právních služeb.⁵⁸ K tomuto však NSS doplňuje, že i když takové pravidlo není výslovně zakotveno v zákoně o advokacii ani Etickém kodexu, mělo by z povahy věci jít o situace velmi výjimečné svou závažností, neboť se vždy bude jednat o průlom do důvěry, na níž je vztah advokáta a klienta postaven.⁵⁹ Také nutno poznamenat, že takové jednání advokáta se nedotýká negativně pouze vztahu důvěry mezi advokátem a jeho klientem, ale je způsobilé též snížit důvěru společnosti v diskrétnost advokátů obecně. Je velmi diskutabilní a obtížné v některých případech souhlasit pouze s jednou stranou.

3.2.1 Podle daňového řádu

Na základě ustanovení § 52 odst. 2 DŘ, může být správce daně zproštěn povinností zachovávat mlčenlivost, a to výhradně jen daňovým subjektem jde-li o údaje, jež se ho týkají, a údaje použité při dokazování jeho daňových povinností. Musí být přesně

⁵⁸ Proti rozhodnutí Odvolacího kárného senátu žalované podal žalobce žalobu u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 7. 9. 2011, čj. 5 Ca 28/2008-42, zamítl. Městský soud v rozsudku zaujal názor, že ačkoliv zákon o advokacii advokátovi paušálně nezakazuje podat trestní oznámení na klienta, žalobce v projednávané věci sdělil při podávání trestního oznámení a následného vysvětlení orgánům činným v trestním řízení informace o klientce a jejím podnikání, které získal v rámci zastupování klientky. Ani pocit, že jeho čest byla dotčena, neopravňuje advokáta k tomu, aby z vlastní iniciativy sděloval třetím osobám či orgánům údaje týkající se klientky, důvěrně mu sdělené jako zástupci, který měl v jiných řízeních hájit klientčiny zájmy, a nikoliv tyto důvěrné údaje použít v její neprospěch.

⁵⁹ Sbírka rozhodnutí NSS 12/2012. *Advokacie: povinnost mlčenlivosti advokáta*. [online]. 2012 [cit. 2022-01-21]. Dostupné z: <https://sbirka.nssoud.cz/cz/advokacie-povinnost-mlcenlivosti-advokata.p2509.html>

vymezen rozsah a účel zproštění. „Zanikne-li daňový subjekt bez právního nástupce, nebo zemře-li bez dědice, má oprávnění ke zproštění povinnosti mlčenlivosti ministr financí.“⁶⁰ Další výjimky, kdy DŘ svoluje k prolomení mlčenlivosti, zejména tedy se zaměřením na spolupráci s orgány činnými v trestním řízení, jsou citována v příloze 1 této práce.

3.2.2 Podle zákona o GDPR

Zákonem o GDPR se rozumí zákon č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů. „Pro zpracování regulovaná nařízením GDPR, kterým byla v uplynulých dvou letech věnována největší pozornost, není zakotvena v současnosti zákonná povinnost mlčenlivosti o osobních údajích pro zaměstnance či smluvní partnery správce či zpracovatele, když ji nenalezneme ani v hlavě I. se základními ustanoveními, ani v hlavě II. pro zpracování podle nařízení, ani v samotném nařízení GDPR.“⁶¹

Podle § 59 zákona o GDPR jsou povinni zachovávat mlčenlivost zaměstnanci úřadu a místopředseda, a to o osobních údajích, stejně tak jako i o organizačních a technických opatřeních, se kterými se seznámili při výkonu své profese na úřadě nebo v souvislosti s ní. Důležité je podotknout, že tato povinnost trvá i po skončení služebního nebo pracovního poměru.

Povinnosti zachovávat mlčenlivost může výše jmenované osoby zprostit pouze předseda úřadu nebo jím pověřená osoba.⁶²

3.3 Mlčenlivost při aplikaci směrnic DAC a AML

„Účelem této směrnice je umožnit správci daně pro zajištění kontroly fungování správní spolupráce podle DAC ze zákona přístup k mechanismům, postupům, dokumentům a informacím získávaným pro účely boje proti praní špinavých peněz.

⁶⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁶¹ SEDLÁŘOVÁ, Martina. Epravo.cz. *Absence zákonné povinnosti mlčenlivosti* [online]. 2019 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/absence-zakonne-povinnosti-mlcenlivosti109409.html?mail>

⁶² Zákon č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů

*Příslušný transpoziční zákon byl publikován ve Sbírce zákonů jako zákon č. 94/2018 Sb.*⁶³

*„AML je zkratka z anglického „Anti Money Laundering,“ a používá se v souvislosti s opatřeními, které mají bránit legalizaci výnosů z trestné činnosti (tj. „praní špinavých peněz“) a financování terorismu (CFT - „Combating the Financing of Terrorism“).*⁶⁴

Stěžejním právním předpisem nejen pro tuto podkapitolu je zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a o změně a financování terorismu (dále jen „LegVTrČ“). LegVTrČ byl od roku 2008 mnohokrát aktualizován, zcela zásadními změnami však prošel opět až v souvislosti se změnami unijního práva, a to v rámci transpozice směrnice 2015/849⁶⁵ do vnitrostátního práva a s přijetím dalších právních aktů EU, kdy byl s účinností od 1. ledna 2017 z větší části novelizován. S účinností od 5. června 2018 byl LegVTrČ změněn v souvislosti se změnou daňového řádu, aby umožnil správci daně přístup k mechanismům, postupům, dokumentům a informacím, získávaným pro účely boje proti praní špinavých peněz.⁶⁶

Smyslem mlčenlivosti podle LegVTrČ je zejména:

- nerušený průběh šetření podezřelého obchodu,
- ochrana zpracovávaných a uchovávaných informací po dobu, než jsou výsledky šetření předány jinému orgánu podle § 32,
- nenarušení případného následného trestního řízení, zejména zachování možnosti použití zajišťovacích opatření vůči majetku,

⁶³ Ministerstvo financí České republiky. Sekundární předpisy EU: Základní normy pro mezinárodní spolupráci v oblasti daní – Právo EU. [online]. 2016 [cit. 2022-01-20]. 37 Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblastidani/sekundarni-predpisy-eu>

⁶⁴ AML Solutions. Co je to AML/CFT? [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.amlolutions.cz/co-je-to-aml>

⁶⁵ směrnice (EU) 2015/849 - o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz a financování terorismu (4. AML směrnice)

⁶⁶ DRAŽKOVÁ, Michaela. *Opatření AML v dohledu nad finančním trhem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-837-5, s. 75–81.

- ochrana osob, které oznamují podezřelé obchody, před hrozbami nebo nepřátelskými činy.

„Úprava mlčenlivosti v tomto zákoně se nezabývá obecně nakládání s informacemi, zpracovávanými při ostatních činnostech souvisejících s plněním dalších povinností LegVTrČ. Na tyto činnosti se vztahují zejména obecné a zvláštní předpisy, upravující např. nakládání s osobními údaji a s informacemi obsahujícími bankovní či obchodní tajemství, a tato úprava je pro dané účely dostačující. Logickým výkladem práva metodou od menšího k většímu lze dovodit, že pokud se pro účely řádného plnění povinností podle LegVTrČ prolamuje zvláštním způsobem upravená povinnost mlčenlivosti (v podstatě „nadstavbová“ vůči ochraně osobních údajů a obchodního a bankovního tajemství), tím spíše se má za přípustné, že ostatní informace získané při naplňování LegVTrČ, pokud mají význam pro řádné plnění AML/CFT povinností, lze při dodržení odpovídajících obezřetnostních opatření přiměřeně sdílet. „Přiměřeně“ v tomto případě neznamená plošně, ale vůči těm složkám či osobám, pro které taková informace může být významná ve vztahu k plnění AML/CFT povinností. Kromě toho pro naplnění smyslu a účelu LegVTrČ je takové sdílení informací žádoucí, neboť v záležitostech AML/CFT naopak „vnitřní slepota“ instituce či skupiny by mohla znamenat nedostatečné plnění povinností a tím i porušení LegVTrČ.“⁶⁷

Zajímavostí je, že český LegVTrČ neupravuje odpovědnost za porušení AML opatření jako odpovědnost trestní, ačkoliv směrnice takové řešení nevyklučuje – respektive ponechává na uvážení členských států, zda dodržování AML opatření budou vynucovat sankcemi správními či trestními. Směrnice pouze stanoví, že sankce mají být účinné, přiměřené a odrazující. V případě právnických osob má být umožněno sankce uložit členům vedoucího orgánu takové PO.⁶⁸

⁶⁷ TVRDÝ, J., VAVRUŠKOVÁ, A. *Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018. ISBN 978-80-7400-688-3, s. 185-188.

⁶⁸ DRAŽKOVÁ, Michaela. *Opatření AML v dohledu nad finančním trhem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. 2021, ISBN 978-80-7400-837-5, s. 108-113.

Velká novela AML zákona s účinností od 1. 1. 2021 poměrně zásadním způsobem zasáhla do procesů provádění opatření proti AML/CFT. Významně prohlubuje opatření platná v dosavadním systému, a podle advokátky a vedoucí pro kárné věci ČAK, Mgr. Petry Vráblíkové, „*mnohdy dalece za hranu reálných možností povinných osob i zdravého rozumu.*“ *Jak paní Vráblíková v článku pro Bulletin⁶⁹ uvedla, novela především rozšířila sledované činnosti o daňové poradenství v celém jeho rozsahu, včetně takového poradenství, které je prováděno jinými osobami (podnikateli), než jsou daňoví poradci. Zákon tedy míří kromě nich i na všechny osoby uvedené v ustanovení § 2 zák. č. 523/1992 Sb.⁷⁰, tedy i na advokáty. Avšak definice daňového poradenství podle tohoto zákona je velice obsáhlá. Vymezuje daňové poradenství jako „poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění (dále jen ‚daně‘), jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí.“⁷¹ Výklad by tak mohl vést k závěru, že všude tam, kde advokát řeší ekonomickou stránku věci svého klienta, jde o režim daňového poradenství.⁷²*

Pozitivním aspektem této novely je pro advokáty skutečnost, že ust. § 27 odst. 1 AML zákona ve své podstatě zůstalo nedotčeno, a tedy je zatím stálou pomůckou podporující ochranu mlčenlivosti advokáta.

Dále je pro účely této práce vhodné uvést, že novela AML zákona přinesla mj. zesílenou kontrolu klienta, kdy advokát jako povinná osoba usiluje o získání dalších podkladů pro kontrolu zajištění jeho kontroly. Tedy zejména shromažďuje dokumenty, informace o skutečném majiteli, o transakcích, předmětu obchodu a tak podobně, přičemž si všechny tyto informace ověřuje. Tato zesílená kontrola však vyžaduje, že statutární orgán povinné osoby musí dát souhlas k navázání

⁶⁹ ČAK. Bulletin advokacie 1-2/2021. *Velká novela AML zákona a zákona o advokacii – několik úvodních upozornění.* [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: https://www.advokatni-komora.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba_1-2_2021_web.pdf

⁷⁰ Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců, ve znění pozdějších předpisů

⁷¹ Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců, ve znění pozdějších předpisů.

⁷² ČAK. Bulletin advokacie 1-2/2021. *Velká novela AML zákona a zákona o advokacii – několik úvodních upozornění.* [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: https://www.advokatni-komora.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba_1-2_2021_web.pdf

obchodního vztahu a tento vztah je dále zesíleně sledován. Příčinou je zvýšené riziko praní peněz nebo financování terorismu, které představuje klient a jeho obchodní vztah.

„Zjištění, že se v konkrétním případě jedná o zvýšené riziko legalizace výnosů z trestné činnosti nebo financování terorismu, musí vycházet z hodnocení rizik podle § 21a AML zákona. I nadále však platí, že advokáti nepatří mezi povinné osoby, na které se vztahuje povinnost vypracovat písemně hodnocení rizik, obdobně jako je tomu u zpracování systému vnitřních zásad. Tato povinnost nově stihá ČAK, která je povinna oba dokumenty – tj. hodnocení rizik i systém vnitřních zásad – zpracovat a poskytnout svým členům.“⁷³

Nepříjemnou změnou, která přímo nesouvisí s AML povinnostmi advokáta, avšak je dle mého názoru důležité ji zmínit ve vztahu advokát – klient, je povinnost advokáta při provádění identifikace nebo kontroly klienta v případě zjištění nesrovnalostí podle zák. č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů. Totiž v případě, že klient po upozornění na ně bez zbytečného odkladu nesrovnalosti neodstraní, je advokát povinen ohlásit nesrovnalost příslušnému soudu, a to včetně oznámení, v čem přesně spočívají, a také doložení listin.⁷⁴

Jediným pozitivním prvkem v celé této konstrukci je skutečnost, že na tuto ohlašovací povinnost nesrovnalosti v registru skutečných majitelů dopadají výluky chránící povinnost mlčenlivosti advokáta, kterou má ve vztahu ke svému klientu.

Dle ust. § 27 odst. 1 AML zákona se ust. § 15a nepoužije u advokáta, pokud jde o informace o klientovi, které získal od klienta nebo jakýmkoliv jiným způsobem během nebo v souvislosti s:

- a) poskytováním právních porad nebo následným ověřováním právního postavení klienta,*
- b) obhajobou klienta v trestním řízení,*

⁷³ ČAK. Bulletin advokacie 1-2/2021. *Velká novela AML zákona a zákona o advokacii – několik úvodních upozornění.* [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: https://www.advokatni-komora.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba_1-2_2021_web.pdf

⁷⁴ Zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů

c) zastupováním klienta v řízení před soudy, nebo
d) poskytováním jakýchkoliv právních porad týkajících se řízení uvedených v písm.
b) a c), a to bez ohledu na to, zda tato řízení již byla zahájena či nikoliv, nebo zda
již byla ukončena.

„FAÚ může udělit povinné osobě pokyn, aby postup při zjištění nesrovnalosti podle § 15a odst. 1 až 3 neuplatňovala, pokud by mohl zmařit nebo ohrozit šetření podezřelého obchodu nebo probíhající trestní řízení. U advokátů je takový pokyn velmi obtížně realizovatelný s ohledem na povinnost hájit práva a oprávněné zájmy klienta a řídit se jeho pokyny (podle § 16 zákona o advokacii).“⁷⁵

3.4 Doporučení třetím stranám, jak se dostat k informacím v rámci daňového řízení de lege lata

Jak bylo uvedeno výše v podkapitole 2.3 Třetí osoba, je typickým příkladem třetí osoby v daňovém řízení svědek, odborný konzultant, znalec, tlumočník, provozovatel poštovních služeb.

V této podkapitole se bude snažit poněkud věcně a srozumitelně představit několik doporučení, jak je možné se pro třetí strany dle platné právní úpravy dostat k informacím v rámci daňového procesu. Všechny tyto subjekty mají společné to, že jsou ve vzájemném vztahu s daňovým subjektem a ten má vůči nim určitý závazek. Je zřejmé, že získání informací je pak v tomto vztahu a daňovém procesu samotném stěžejním ukazatelem, při rozhodování o konečném výsledku řízení.

Jako zcela efektivním nástrojem se mi v první řadě jeví placené i neplacené platformy, jako např. institut vyžádání bezdlužnosti u finančního úřadu, které lze získat online prostřednictvím žádosti. Potvrzení o bezdlužnosti kromě finančního úřadu vydává také Celní správa České republiky, konkrétně celní úřad. Tam je však žádost potřeba podat písemně nebo datovou schránkou, případně osobně.

⁷⁵ ČAK. Advokátní deník 1/2021. *Velká novela AML zákona zavedla nové rozsáhlé povinnosti.* [online]. 2021 [cit. 2022-01-28]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/01/15/velka-novela-aml-zakona-zavedla-mnoho-novych-rozsahlych-povinnosti/>

Když pomineme úřady, existuje několik veřejně přístupných registrů, kde je možné získat informace o osobách a jejich dlužích nebo jiných závazcích. Jeden ze zavedených registrů je např. SOLUS⁷⁶ – tento registr shromažďuje data o osobách, které jsou v prodlení se splátkami.

Další platformou, která poskytuje takovéto informace v ucelené formě je společnost CRIF – CZECH CREDIT BUREAU, a.s.⁷⁷, která například zastřešuje i bankovní a nebankovní registr klientských informací (známé pod zkratkou BRKI a NRKI). Dalším placeným, avšak veřejně přístupným portálem je web kolikmam.cz⁷⁸, kde si za poplatek 100-200 Kč za výpis můžete objednat výpis z Bankovního/Nebankovního registru klientských informací, lze také společný, z obou těchto registrů. Dále výpis z Registru finančních poradců, Registru platebních informací nebo exekucí. Všechny výše uvedené možnosti jsou přístupné veřejnosti bez rozdílu a také po finanční stránce a míře náročnosti procesu získání informací je hodnotím jako spolehlivé a třetím stranám užitečné.

Další možností, jak se dostat k informacím je zmocnění daňovým subjektem, avšak advokát ani daňový poradce nejsou považováni za třetí strany v daňovém řízení, tedy tato varianta je pro nás irelevantní.

Oproti tomu odborný konzultant, kterého jsem stručně představila v podkapitole 2.5, je nezávislou osobou, která se jen účastní jednání mezi daňovým subjektem a správcem. Díky tomu, že zákonodárce nedefinuje žádné podmínky, kdo přesně jím může být, shledávám v tomto nejjednodušší a nejvíce legitimní způsob třetí strany, jak se napřímo dostat k informacím v rámci daňového subjektu. Jak uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu, odborných konzultantů může mít jakékoli množství – limitem je pouze procesní ekonomie a hospodárnost. Nicméně, daňový subjekt může určovat, kterých jednání se odborný konzultant bude účastnit a kterých ne, tedy velmi záleží na osobním vztahu třetí strany a daňového subjektu.

⁷⁶ Solus.cz. *Zájmové sdružení právnických osob*. [online]. 2022 [cit. 2022-02-05]. Dostupné z: <https://www.solus.cz/>

⁷⁷ Mcribis.cz. *Informace o firmách*. [online]. 2022 [cit. 2022-02-05]. Dostupné z: <https://www.mcribis.cz/>

⁷⁸ Kolikmam.cz. *Portál pro ucelený přehled finančních závazků*. [online]. 2022 [cit. 2022-02-05]. Dostupné z: <https://kolikmam.cz/>

Pokud tedy bude spolupráce na dobré úrovni, může se konzultant dozvědět mnohem více informací již z počátku řízení.

Možnosti, jak se dostat k informacím legitimním způsobem považuji za dostačující a poměrně jednoduše dostupné veřejnosti, v případě jejich potřeby. Vnímám v pořádku také to, že některé tyto platformy jsou placené, a tímto se alespoň částečně snižuje riziko zneužití získání informací o druhých osobách.

II ZVLÁŠTNÍ ČÁST

4 KOMPARACE, PRŮZKUM, ANALÝZA

V praktické části této diplomové práce jsem se snažila zejména přiblížit praxi v problematice porušení mlčenlivosti ze strany advokáta. To bylo provedeno průzkumem, který byl založen na čtyřech otázkách, konstruovaných tak, aby vhodně popsaly realitu dodržování mlčenlivosti v advokátní praxi a případně také poodkryly situace, které se v běžném životě dějí denně, aniž by byly potrestány příslušným orgánem či alespoň zjištěny.

Další podkapitola je věnována komparaci naší právní úpravy související s daněmi v mezinárodním měřítku, konkrétně s právní úpravou na Slovensku.

Poté jsem provedla stručnou komparaci práv a povinností osob zúčastněných na správě daní se zaměstnanci správce daně – úředními osobami.

Zvláštní část této práce je poté uzavřena analýzou tří judikátů, které pojednávají o zákazu výslechu v daňovém řízení a taktéž porušení povinnosti mlčenlivosti ze strany daňového poradce, která byla hlavním předmětem průzkumu a celé této práce.

4.1 Průzkum mezi kolegy

Hlavním cílem průzkumu bylo zjistit, zda a do jaké míry je v advokátní praxi porušována mlčenlivost vůči klientovi a zda jsou tyto skutky kárně potrestány. Průzkum byl uskutečněn v únoru tohoto roku mezi deseti respondenty – advokáty s různorodou a letitou praxí, zejména v oblasti obchodního, finančního, ale také například pracovního a jiného práva, za účelem získání co možná nejpestřejšího vzorku, co se praxe i oblasti práva týká.

Pro tento průzkum jsem stanovila následující čtyři otázky:

1. Setkali jste se za svou advokátní praxi s porušením mlčenlivosti, ať už z Vaší strany nebo ze strany Vašich kolegů?
2. Pokud ano, v jaké věci a rozsahu byla mlčenlivost porušena?
3. Bylo toto porušení zjištěno orgánem profesní komory?
4. Pokud ano, bylo kárně potrestáno?

Průzkum byl uskutečněn prostřednictvím dotazníku, který byl respondentům zaslán e-mailem. Složení respondentů se skládalo ze sedmi mužů a tří žen. Převážně se jednalo o advokáty s více než desetiletou praxí, avšak nejkratší advokátní praxe respondenta byla 2 roky a naopak nejdelší 20 let.

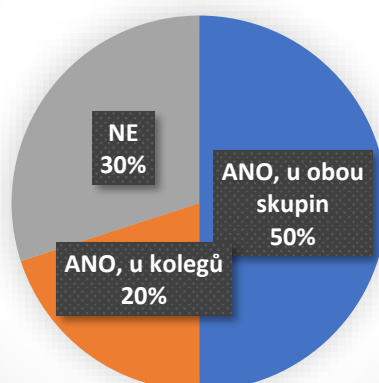
Při první otázce se sedm z deseti dotazovaných jasně shodlo na skutečnosti, že do jisté míry dochází k porušování mlčenlivosti mezi advokáty navzájem, například když dotyčný řeší s advokátem protistrany něco v dané věci a nemá k tomu předchozí souhlas klienta. Těchto sedm tedy potvrdilo porušení mlčenlivosti jak ze strany svojí, tak ze strany svých kolegů. Opakovaně byly uváděny také situace, kdy advokát mluví o dané kauze s jiným advokátem v pohostinském zařízení nebo na jiném místě, anebo také situace tzv. na hraně, kdy se v práci pro jiného klienta využije určitá znalost věci z jiné kauzy a při jednání s klientem se tyto informace sdělí, avšak bez konkrétní identifikace daného klienta.

Vzhledem k tomu, že se však mlčenlivost vztahuje na všechny skutečnosti, které se advokát v souvislosti s výkonem advokacie dozví, je podle respondentů, kteří odpověděli kladně, prakticky vyloučeno, aby *stricto sensu* nebyla povinnost mlčenlivosti advokátem porušena. Běžně pak dle dotazovaných také k porušení mlčenlivosti dochází ve vztahu k manželce či partnerovi – například v okamžiku sdělení, že příští pátek jede dotyčný na soud do toho a toho města v kauze XY, což je jistě také skutečnost, která je krytá povinností mlčenlivosti.

Ve vztahu a v návaznosti na zjištění výše, bylo k odpovědím na druhý dotaz opět kladně odpovězeno sedmi z deseti respondentů. Oblasti, v kterých byla mlčenlivost porušena, byly následující:

- jasná identifikace klienta při řešení kauz s bývalými kolegy
- ve věci soudního řízení ohledně identity účastníků, předmětu, průběhu a stavu řízení → tedy dalo by se konstatovat, že ve velké míře
- dále při obchodních transakcích, kdy se jednalo o vyzrazení podmínek transakce třetí straně, která to poté využila ve svůj prospěch

Porušení mlčenlivosti



Graf 1: Výsledek průzkumu na otázku porušení mlčenlivosti

Na třetí a taktéž čtvrtý dotaz, tedy zda bylo porušení mlčenlivosti zjištěno orgánem profesní komory a zda bylo případně kárně potrestáno, odpověděli shodně všichni dotazovaní, že nikoliv. Minimálně pak neobdrželi informaci, zda se tak stalo případně v budoucnu.

Výše zmíněné tedy jasně deklaruje fakt, že ačkoliv mají orgány profesní komory poměrně striktně nastaveny sankce za tato kárné provinění, v praxi bývá potrestáno zřídka. To je dle mého názoru dáno především systémem, který pochopitelně není nastaven tak, aby na sebe advokáti navzájem poukazovali a podávali stížnosti na profesní komoru s informací, že ze strany jejich kolegů nebo neznámých advokátů došlo v jisté míře k porušení mlčenlivosti.

„Určitý morální spor advokáta ohledně zachování mlčenlivosti může představovat i soužití s jeho partnerem. Advokát musí neustále hodnotit, zda je vhodné a bezpečné elektronická zařízení s důvěrnými informacemi uchovávat v domácím prostředí, či nikoliv. Zmíněný problém je pak aktuálnější zejména v dnešní době, kdy je převážná většina advokátů odkázána na práci z domova. Obzvláště tehdy, kdy jeho partner působí ve stejné profesi. V takovém případě může představovat určitou formu nebezpečí tzv. home office, jelikož k případné e-mailové komunikaci a telefonickým hovorům s klientem má druhý partner snadnou cestu.“⁷⁹

⁷⁹ JIROUNKOVÁ, Kristýna. Právní rozhledy 23-24/2021. *Elektronické důkazní prostředky v souvislosti s výkonem advokacie a vztahem advokáta a klienta*. In beck-online.cz [právní informační systém]. Nakladatelství C.H.Beck, 2021 [cit. 2022-02-20].

S výše uvedeným nelze než souhlasit. Dnešní technologická doba, a také zejména poslední dva roky spojené s pandemií COVID-19, posunuly spoustu profesí do on-line prostředí. Velmi negativně by tyto situace mohly dopadnout hlavně poté, kdyby daný pár ukončil vztah a jeden z partnerů by takto získané informace použil.

Průzkum potvrdil mou teorii, a sice, že do jisté míry je porušení mlčenlivosti (s výjimkou úmyslného poškození klienta, což není náš případ), rozšířeným jevem, který představuje do jisté míry porušení etického kodexu a zákona. Avšak na straně druhé s cílem poskytování co možná nejvyšší kvality práce v kauze pro daného klienta. Mám také za to, že pokud dotyčný advokát nesdělí druhé straně konkrétní identifikaci klienta/kauzy, jedná se o porušení mlčenlivosti jen částečně – to však pouze za předpokladu, že nelze ze situace zjevně odvodit, o jakou kauzu či klienta se jedná.

Na závěr nutno dodat, že žádný z dotazovaných respondentů neporušil mlčenlivost s cílem či jen následkem poškodit klienta – u kolegů během své advokátní praxe se však setkali bohužel i s touto situací.

4.2 Komparace české právní úpravy se Slovenským daňovým poriadkom

Slovenská právní úprava týkající se daní se řídí zejména zákonem č. 563/2009 Z. z., zákon o správě daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (dále jen „daňový poriadok“). Co do vymezení základních pojmů, vnímám Slovenskou právní úpravu poněkud obecněji, čehož je důkazem hned následující tvrzení:

„Daňovým tajomstvom je informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa pri správe daní.“⁸⁰

Naopak se mně osobně nejeví v pořádku druhá věta § 11 odst. 1, co vše daňovým tajemstvím není. *„Za daňové tajomstvo sa nepovažuje informácia, ktorá bola alebo*

⁸⁰ Zákon č. 563/2009 Z. z., zákon o správě daní (daňový poriadok)

*je verejne prístupná, a informácia o tom, či prebieha alebo prebiehala daňová kontrola alebo daňové exekučné konanie.*⁸¹

Pokud se na to podívám z pohledu daňového subjektu, rozhodně nerezonuji s tím, aby informace o průběhu daňové kontroly byly veřejně přístupné. Daňová kontrola je sice nástrojem finanční správy a klíčovým institutem daňového řízení, avšak skutečnost, že daňová kontrola u určitého subjektu probíhá, nemusí a priori znamenat, že takový daňový subjekt postupoval nebo postupuje protizákonně. Tyto informace by měly dle mého názoru být zveřejněny případně až ve chvíli, kdy se vina daňového subjektu prokáže a bude vydáno pravomocné a vykonatelné rozhodnutí.

Velmi obecné pojetí dokládá také ustanovení § 11 odst. 2 daňového poriadku, které říká: *„Daňové tajomstvo je povinný zachovávať každý, kto sa ho dozvedel, a môže byť použité len na plnenie úloh podľa tohto zákona, osobitných predpisov alebo medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná.*⁸² Ani v případě daňového subjektu nebyli naši sousedé konkrétnější. Podle Slovenské úpravy je jím osoba, které jsou daňovým poriadkem a zvláštními zákony uloženy povinnosti či přiznána práva.⁸³ Ve vymezení daňového subjektu jsme na tom poměrně podobně, avšak DŘ ho vymezuje alespoň o něco podrobněji.

Naopak například vymezení, kdo je správcem daně je v daňovém poriadku jasně a stručně definováno. Správcem daně je daňový úřad, celní úřad a obec. Toto hodnotím velmi kladně oproti třem obecným odstavcům, které jsem analyzovala v podkapitole 2.1. Zvlášť pro laickou veřejnost je toto pojetí přehlednější a jasnější. Avšak co se týká vymezení povinností správce daně, je slovenská úprava opět velmi obecná a strohá, v komparaci s DŘ, který uvádí přímý výčet povinností správce daně.

⁸¹ Zákon č. 563/2009 Z. z., zákon o správě daní (daňový poriadok)

⁸² Zákon č. 563/2009 Z. z., zákon o správě daní (daňový poriadok)

⁸³ Zákon č. 563/2009 Z. z., zákon o správě daní (daňový poriadok)

Daňový poriadok pouze ukládá, že správce daně prokazuje skutečnosti o úkonech vykonaných vůči daňovému subjektu, které jsou rozhodné pro správné určení daně.⁸⁴ To umožňuje na jednu stranu správci daně poměrně volnou ruku a svobodnou vůli. Tento je však odborník, a tedy měl by sám nejlépe vědět, které konkrétní skutečnosti je potřeba prokazovat.

Dalším rozdílem je stanovení místní příslušnosti. Slovenská úprava není tak podrobná v případě situace s cizinci. Pokud nelze určit příslušnost podle trvalého pobytu, sídla, ani místem, kde subjekt vykonává převážnou část své činnosti, řeší tuto situaci Slovenská úprava poněkud nešťastně. Pro daně, u kterých jsou věcně příslušné daňové úřady je správcem daně Daňový úrad Bratislava a pro jejichž správu jsou příslušné celní úřady je to Colný úrad Bratislava. V ČR je kolize místní příslušnosti řešena tak, že řízení je povinen provést ten, u koho bylo zahájeno nejdříve, případně o tomto rozhodne nadřízený správce daně. Východisko této kolize máme řešeno poněkud rozumněji, jelikož na Slovensku by mohlo dojít k enormnímu zatížení orgánu a s tím také ke snížení kvality výkonu správy daní.⁸⁵

Daňový poriadok také v podstatě vůbec nedefinuje, jaká jsou práva a povinnosti správce daně v daňovém řízení. Pouze při vyjmenování zásad správy daní je vymezeno následující: *„Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne mu určeniu a vyrubeniu dane.“*⁸⁶

V dalším odstavci je pak také zdůrazněno, že správce daně je povinný vykonávat úkony při správě daní i z vlastního podnětu, pokud jsou splněny zákonné podmínky pro nebo existenci daňové pohledávky. Naproti tomu DŘ v tomto, ač zde sledávám místo pro zlepšení a podrobnější interpretaci, vymezuje určité pravomoci správce daně, konkrétně v § 11 DŘ.

⁸⁴ Zákon č. 563/2009 Z. z., zákon o správě daní (daňový poriadok)

⁸⁵ JANÍČKOVÁ, Michaela. Práva a povinnosti subjektů v rámci vyměřovacího řízení. Brno, 2016. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Fakulta právnická, Katedra finančního práva a národního hospodářství. Vedoucí práce doc. JUDr. Ing. Michalu Radvanovi Ph.D.

⁸⁶ Zákon č. 563/2009 Z. z., zákon o správě daní (daňový poriadok)

Další rozdíl v daňové právní úpravě vidím v institutu plátcovy pokladny. Ten jsem v této práci nezmiňovala, jelikož pro její účely není příliš podstatný, ale v obecné rovině jde o usnadnění komunikace správce daně s plátcem daně. Je zřizován za účelem zjednodušení a zefektivnění správy daní. Pojem plátcova pokladna daňový poriadok nepoužívá ani neobsahuje.

V neposlední řadě uvedu, že vymezení třetí osoby v DŘ vykládá slovenská úprava de facto stejně, jen pod pojmem „iná osoba“. *„Avšak ani v daňovém poriadku nenalezneme taxatívni ani demonstratívni výčet osob, ktoré spadajú pod toto terminologické označení. Mezi tyto osoby je možné zařadit svědky, znalce, tlumočníky ručitele a další, stejně jako je tomu v právní úpravě české.“*⁸⁷

V této souvislosti navážu na další diferenci mezi naší a slovenskou právní úpravou. Institutu tlumočnicka totiž daňový poriadok věnuje pouze jednu stručnou větu, a to, že FO, která je odkázána na posunkovou, artikulační či taktilní řeč, je na náklady správce daně obstarán tlumočnick. Česká právní úprava je v tomto mnohem srozumitelnější a více konkrétní a vymezuje osobu tlumočnicka hned v pěti odstavcích, konkrétně v § 76 DŘ. Oproti daňovému poriadku naše přehledné vymezení dokládá nejen důvodová zpráva DŘ, ale také například judikatura NSS:

*„Správce daně je povinen připustit tlumočnicka při každém úkonu, který se za přítomnosti toho, kdo o tlumočnicka požádal, provádí, ledaže by z okolností případu bylo patrné, že se jedná o požadavek, který má mařit či jinak bezdůvodně ztěžovat či zdržovat postup v řízení. Lze-li mít na základě skutkových okolností za to, že ten, kdo před správcem daně má jednat, tlumočnicka potřebuje, třebaže o něj sám výslovně nepožádal, je správce daně povinen dotyčnou osobu způsobem jí nepochybně srozumitelným a pro ni pochopitelným poučit, že má právo na tlumočnicka.“*⁸⁸

⁸⁷ BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5, s. 395.

⁸⁸ Sbíрка rozhodnutí NSS. Rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, čj. 2 Afs 36/2007-86. [online]. 2022 [cit. 2022-02-06]. Dostupné z: <https://sbirka.nssoud.cz/cz/2012-3>

Co mají například obě právní úpravy totožné je zahájení daňového řízení. Obě považují řízení za zahájené dnem, kdy bylo správci daně doručeno podání daňového subjektu anebo dnem, kdy správce daně učiní vůči daňovému subjektu první úkon ve věci.

Rozdílů v naší právní úpravě (DŘ) a Slovenském daňovém poriadku, které bych mohla dále vyjmenovat, je samozřejmě více, avšak naše legislativa je dosti podobná a není zde nic tak zásadního, v čem by se naši sousedé odlišovali. Považuji tedy vzhledem k cíli této kapitoly, za dostačující výše uvedené.

Shrnutím bych chtěla konstatovat, že ačkoliv při zpracování této diplomové práce souzním s tvrzením, že naše daňová právní úprava je místy až příliš podrobná a snaží se v každé jednotlivé části popsat všechny možné situace, které by mohly nastat, je to jistě přehlednější než Slovenský daňový poriadok, který je ve srovnání dost obecný, a ne tak striktní.

4.3 Komparace zaměstnanců a zúčastněných osob na daňovém řízení – práva a povinnosti

Nyní porovnáám práva a povinnosti zúčastněných osob a zaměstnanců při správě daní.

Za osobu zúčastněnou je považován daňový subjekt a třetí osoba, naopak to není zaměstnanec správce daně, jak by se mnozí mohli mylně domnívat. To, koho DŘ zařazuje mezi třetí osoby, bylo objasněno v podkapitole 2.3.

Zaměstnanci jsou úřední osoby, které se bezprostředně podílejí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. O tom, kdo je v dané věci úřední osobou, se sepíše úřední záznam a daňový subjekt, případně třetí osoba, může požádat o informaci, kdo je v dané věci úřední osobou.⁸⁹

⁸⁹ HRSTKOVÁ, Lenka. *Seznamte se s novými pojmy v daňovém řádu*. [online]. 2010 [cit. 2022-02-13]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/seznamte-s-novymi-pojmy-v-danovem-radu/>

„Pravomoc je souhrnem oprávnění, jimiž je orgán veřejné moci vybaven, a právních povinností, které jsou mu uloženy.“⁹⁰

Daňový řád taxativně vymezuje pravomoci správce daně v § 11, jako je pravomoc vést daňová řízení a jiná řízení podle DŘ, provádět vyhledávací činnost, kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývat ke splnění povinností, zabezpečovat placení daní. Tyto pravomoci jsou pak blíže upraveny v dalších částech DŘ.

Svou pravomoc správce daně pak vykonává právě prostřednictvím úředních osob. Úředními osobami jsou (jak již bylo zmíněné výše) zaměstnanci, tedy osoby, jež jsou ke správci daně v pracovněprávním poměru, nebo jiné osoby, které jsou k výkonu pravomoci správce daně oprávněny přímo ze zákona nebo na základě zákona.⁹¹

Daňový řád pak správci daně umožňuje v nezbytném rozsahu daném účelem správy daní zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností. Toto oprávnění ovšem musí být v souladu s § 9 odst. 3, který vymezuje správci daně možnost shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jen, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení jejího cíle.⁹² K tomu slouží správci daně elektronický modernizovaný daňový portál ADIS⁹³, který finanční správě pomáhá získávat informace z daňového řízení.

S pravomocemi správce daně velmi úzce souvisí také zásady daňového řízení. Níže několik hlavních bodů, které přímo charakterizují pravomoci správce daně:

- může činit pouze to, co je mu zákonem povoleno
- šetří práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní

⁹⁰ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-331-8, s. 26.

⁹¹ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7, s. 65.

⁹² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁹³ Adisspr.mfcr.cz. *Daňový portál elektronické služby Finanční správy České republiky*. [online]. 2022 [cit. 2022-02-13]. Dostupné z: http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr/uvod.faces

- je povinen postupovat rovným způsobem a nestranně ke všem daňovým subjektům v řízení
- je povinen umožnit, aby daňový subjekt mohl realizovat svá práva
- dále je povinen přiměřeně poučit o jejich právech a povinnostech
- úřední osoby jsou v rámci zásady vstřícnosti a slušnosti povinny vyvarovat se nezdvořilostí
- úřední osoby by si měly v daňovém řízení počínat tak, aby nevznikaly zbytečné náklady
- správce daně je v souvislosti se zákonem č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů oprávněn shromažďovat jen údaje nutné ke správě daní;
- může provádět místní šetření,
- má právo vyzvat podatele k odstranění vad podání ve stanovené lhůtě.⁹⁴

Naproti tomu práva a povinnosti daňového subjektu jako osoby zúčastněné na správě daní již DŘ nevysvětluje tak konkrétně, spíše dosti stručně.

„Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem.“⁹⁵

Osoba zúčastněná na správě daní je povinna:

- na vyzvání úřední osoby prokázat svou totožnost,
- může při správě daní samostatně jednat v rozsahu, v jakém je svéprávná,
- má právo zvolit si v řízení svého zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má něco vykonat osobně,
- v souvislosti s výše uvedeným bodem je jako zmocnitel povinna vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, přesně k jakým úkonům se plná moc vztahuje,
- v případě vzniku společné daňové povinnosti u více daňových subjektů nastává povinnost těchto, zvolit si společného zmocněnce.

⁹⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁹⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Osoba zúčastněná na správě daní má právo:

- přibrat si k jednání odborného konzultanta,
- je dále oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů,
- je oprávněna požádat správce daně o navrácení lhůty v předešlý stav,
- daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací.

Jednotlivá práva a povinnosti se vzájemně prolínají a doplňují, avšak jedna velmi podstatná skutečnost se u těchto skupin liší – povinnost mlčenlivosti. Tu mají sice obě skupiny osob, avšak pouze jedna z nich má právo zproštění mlčenlivosti.

„Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní.“⁹⁶

Postavení daňového subjektu co do povinnosti mlčenlivosti je tedy o něco výhodnější, jelikož má oproti úřední osobě a správci daně možnost je zprostit povinnosti mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění. Jak vyplývá z popisu jednotlivých pravomocí, úřední osoby mají v daňovém řízení více práv a povinností, avšak vždy se jejich aplikace odvíjí od míry spolupráce a také situace, v které se nachází právě osoba zúčastněná na správě daní.

Osoby zúčastněné na správě daní a zaměstnanci, respektive úřední osoby, jsou ve vztahu doplňujícím se, jak vyplývá z uvedeného výše. Je v zájmu obou, aby byl jejich vztah postaven na vzájemné spolupráci a dodržování zákonem stanovených práv a povinností.

⁹⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

4.4 Kárná řízení – skutečné případy

Jedním z cílů této práce bylo také pojednat o zákazu výslechu v praxi. Co se týká judikatury ve vztahu k zákazu výslechu v daňovém řízení, nejedná se o nikterak rozsáhlou judikaturu, také proto použiji i příklady z jiného typu řízení než daňového. Na zákaz výslechu však musí daňový poradce, a zejména pak advokát klienta vždy upozornit. Pokud tak neučiní, je to porušení povinné mlčenlivosti, které by mělo být bezpodmínečně potrestáno.

Nejen z tohoto důvodu provedu stručnou analýzu některých soudních rozhodnutí týkajících se profesní mlčenlivosti advokáta a daňového poradce, a to vzhledem k tomu, že v mnohém je úprava profesní mlčenlivosti těchto osob shodná, a tedy judikaturu lze aplikovat i v případě daňového poradce. Na úvod několik málo slov k zákazu výslechu obecně:

„První možný pohled na věc je ten, že důvody zákazu výslechu a práva odepřít výpověď jsou v trestním řádu⁹⁷ taxativně stanoveny v § 99-101, které se vztahují i na osoby vykonávající advokacii. Jiná je otázka, kdo nemůže být v trestním řízení obhájcem (§ 35 odst. 2, 3 tr. řádu) a kdo nemůže být zmocněncem zúčastněné osoby a poškozeného (§ 50 odst. 2 tr. řádu). V těchto případech postavení svědka diskvalifikuje tyto osoby z výkonu funkce obhájce, popřípadě zmocněnce (toho ve stadiu hlavního líčení a veřejného zasedání, je-li k nim jako svědek předvolán). Neplatí to ale naopak. Funkce svědka vyplývající z obecné povinnosti svědčit (§ 97 tr. řádu) má přednost před jakoukoli jinou funkcí v trestním řízení, s výjimkou postavení spoluobviněného. Proto výkon funkce obhájce či zmocněnce nebrání povinnosti vypovídat jako svědek.“⁹⁸

Před výslechem svědka je vždy nutné ho poučit o právu odepřít výpověď a je-li třeba také o zákazu výslechu. Také proto, je v našem právním řádu dána možnost, aby se obhájce, který byl předvolán jako svědek, mohl odvolat na státem uloženou

⁹⁷ Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

⁹⁸ VÁVRA, Libor. Právní prostor. *Zmocněnec poškozeného v pozici svědka?* [online]. 2014 [cit. 2022-02-17]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/zmocnenec-poskozeneho-v-pozici-svedka>

povinnosti mlčenlivosti podle § 21 ZA. Ovšem i v takovém případě se musí dostavit a svědectví odmítnout. Vyslychající orgán je povinen obhájce poučit o zákazu jeho výslechu z důvodu státem uložené mlčenlivosti a sám orgán má zde povinnost nevyslychat a respektovat zákaz výslechu z úřední povinnosti.

První příklad, který se obešel bez kárného řízení, se týká pochybení správce daně při poučení svědka o odmítnutí výpovědi.

„Správce daně poučil svědka, že výpověď může odmítnout jen v případě, že by mu hrozilo trestní stíhání. Svědek prohlásil, že nebude vypovídat. Správce daně se ptá, zda je to kvůli nebezpečí trestního stíhání vůči němu? Svědek na tuto otázku odmítl odpovědět, pouze sdělil, že využívá svého ústavního práva nevypovídat, avšak souvislost s možným trestním stíháním odmítl potvrdit. Správce daně se s tím spokojil, pokutu neudělil, výslech bez dalšího ukončil. Zde správce daně jistě pochybil, jelikož nepátral po důvodu odepření výpovědi. Sporný by byl i případ, kdy by svědek prohlásil, že by svou výpovědí způsobil trestní stíhání sobě nebo osobám blízkým a nebyl ochoten ani náznakem sdělit, proč by k takovému stíhání mělo dojít. (Zde je však hranice velmi tenká a neurčitá, jelikož čím sdílnější svědek bude v odůvodňování svého práva, tím více se nebezpečí trestního stíhání přibližuje. Naopak jen obecná formulace o možném trestním stíhání může být pro uplatnění práva svědka nevypovídat nedostačující s hrozbou případné pokuty.)“ V tomto případě však správce daně ani nepátral po důvodu odepření výpovědi, což bylo chybné. Svědka měl nejprve poučit o možnosti pokuty a poté ji udělit, pokud svědek bez další specifikace svých důvodů výpověď odmítl.⁹⁹

Druhý příklad pochází z judikatury NSS.

U tohoto rozhodnutí ve správním soudnictví není přímo nutné pro cíl této kapitoly sdělovat předmět řízení, ale pouze jeho právní posouzení. Soud v rozsudku zkonstatoval, že daňový poradce může v daňovém řízení odmítnout vypovídat s poukazem na zákonnou povinnost mlčenlivosti podle zákona o KDP ČR, pokud

⁹⁹ Komora daňových poradců ČR. Bulletin KDP ČR 1/2021. [online]. 2021 [cit. 2022-02-13]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2021>

daňový subjekt byl jeho klientem a poradce mu poskytoval daňové poradenství. Důležitý závěr soudu spočívá v tom, že toto právo odmítnout vypovídat může využít i v případě, pokud ho klient povinnosti mlčenlivosti zprostil. Důvodem takového závěru je zákonná úprava ustanovení o mlčenlivosti daňového poradce, kdy i v případě zproštění mlčenlivosti je daňový poradce povinen mlčenlivost zachovat, je-li to v zájmu klienta. A posouzení tohoto zájmu a potřeby jeho ochrany přísluší pouze daňovému poradci. Pokud poradce dospěje k závěru o nezbytnosti ochrany zájmu klienta a z toho důvodu o odmítnutí výpovědi, správce daně nemá oprávnění a pravomoc poradce k podání výpovědi donutit.¹⁰⁰

Tento rozsudek NSS považuji za velmi průlomový v judikatuře daňového poradenství, jelikož posiluje nejen ochranu klienta, ale zejména pak pravomoc daňového poradce jako jeho zástupce.

Jako poslední jsem vybrala judikaturu Nejvyššího soudu ve věci mlčenlivosti při kolizní situaci, kdy se trestně stíhaný advokát octne vůči svému klientovi, a kterou již tr. řád výslovně neupravuje. Jedná se o problematiku výsledku advokáta jakožto obviněného dle ustanovení § 91 a následující tr. řádu, v relaci s jemu rovněž uloženou povinností mlčenlivosti dle § 21 ZA. Jestliže bude naproti tomu vedeno samostatné trestní řízení proti advokátovi a samostatné proti klientovi, bude výsledek advokáta v trestní věci jeho klienta přicházet v úvahu procesně pouze jako výsledek svědka. Uplatní se zde tedy ustanovení § 99 odst. 2 tr. řádu, které takovou výpověď advokáta – svědka zakazuje, nezproští-li jej klient mlčenlivosti. Jedná se však pouze o modelovou situaci s odkázáním na konkrétní rozhodnutí soudu v podobné věci.

Výsledek advokáta jako obviněného ke skutečnostem, které tvoří předmět advokátního tajemství, je přípustný. Advokát může povinnost mlčenlivosti porušit; za takové porušení však může být později kárně stíhán, ledaže by k porušení mlčenlivosti došlo za podmínek analogických krajní nouzi. Stále se ovšem jedná o situaci, kdy advokát bude vypovídat pouze o svém vlastním trestném jednání, byť

¹⁰⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 25. 10. 2006, sp.zn. 2 Afs 7/2006-107. In ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2022-02-17]

souvisejícím s poskytováním právní pomoci, nikoli o trestném jednání dalších osob – klientů, o němž se dozvěděl v souvislosti s výkonem advokacie.¹⁰¹

Tr. řád připouští možnost *analogie legis* ve prospěch obviněného. Toto je třeba vykládat a interpretovat ve smyslu LZPS a Evropské úmluvě o lidských právech¹⁰², a to nejen gramaticky, ale také systematicky. Ostatně judikatura Nejvyššího soudu ve svém rozhodnutí¹⁰³ uvádí následující:

„Vázanost soudu zákonem neznamená bezpodmínečně nutnost doslovného výkladu aplikovaného ustanovení, nýbrž zároveň vázanost smyslem a účelem zákona. V případě konfliktu mezi doslovným zněním zákona a jeho smyslem a účelem je důležité stanovit podmínky priority výkladu e ratione legis¹⁰⁴, před výkladem jazykovým, tedy podmínky, jež by měly představovat bariéru možné libovůle při aplikaci práva. Smysl a účel zákona lze dovést především z autentických dokumentů vypovídajících o vůli a záměrech zákonodárce, mezi něž patří důvodová zpráva k návrhu zákona, prameny práva a judikatura Nejvyššího a Ústavního soudu.“¹⁰⁵

Z části rozsudku Nejvyššího soudu citovaného výše lze dovést, že výslech obviněného advokáta k jiným skutečnostem než těm, které se týkají skutku, pro nějž je stíhán, je nepřípustný. Pokud k takovému výsledku přesto dojde, jsou údaje jím získané v dalším řízení nepoužitelné jako důkaz, pokud by jimi bylo porušeno advokátní tajemství. Dále je také zřejmé, že kárný postih za porušení mlčenlivosti je vyloučen pouze v případě, že následek, který výpovědí advokát odvrátil, je závažnější než ten, který porušením mlčenlivosti způsobil (podmínky analogické

¹⁰¹ ČAK. Bulletin advokacie 5/2013. *Obviněný advokát, obviněný klient a povinnost mlčenlivosti*. [online]. 2013 [cit. 2022-02-23]. Dostupné z: http://www.bulletin-advokacie.cz/assets/zdroje/casopis/2013/BA%2005_2013_web.pdf

¹⁰² Sdělení č. 209/1992 Sb., sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících

¹⁰³ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. 29 Cdo 300/2010. [online]. 2012 [cit. 2022-02-21]. Dostupné z:

https://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/1B097E99AA4B3D68C1257AD00048BD30?openDocument&Highlight=0,null

¹⁰⁴ V překladu: smyslem, duchem, účelem zákona

¹⁰⁵ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. 29 Cdo 300/2010. [online]. 2012 [cit. 2022-02-21]. Dostupné z:

https://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/1B097E99AA4B3D68C1257AD00048BD30?openDocument&Highlight=0,null

krajní nouzi). V opačném případě je kárný postih advokáta obligatorní (za předpokladu, že předtím nedojde k zániku výkonu advokacie z jiných důvodů).

Vyžaduje-li účinná obhajoba advokáta prolomení povinnosti mlčenlivosti advokáta dle § 21 odst. 1 ZA, ve znění pozdějších předpisů, pak právo advokáta na obhajobu dle čl. 40 odst. 3 LZPS¹⁰⁶ nad touto povinností převáží. I v takových případech však advokát musí dbát oprávněných zájmů svého klienta a z povinnosti mlčenlivosti je vyňat jen v rozsahu nutném pro svou účinnou obhajobu. Tento rozsah je zásadně advokát oprávněn posoudit sám, a odpovědnost za porušení povinnosti mlčenlivosti proto nese jen tehdy, jestliže zjevně zneužil svého práva k účelu nezpůsobilému k jeho účinné obhajobě přispět.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

¹⁰⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 2020, sp. zn. II. ÚS 4071/19. In ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 2022-02-17]

ZÁVĚR, NÁMĚTY DE LEGE FERENDA

Cíl této práce s názvem *Povinnost mlčenlivost v daňovém řízení z pohledu daňového subjektu a advokáta jako jeho zástupce* byl stanoven v jejím úvodu a bylo jí pojednání o povinnosti mlčenlivosti v rámci správy daně. Dílčí cíle spočívaly v podání komplexních informací o tématu mlčenlivosti daňových poradců a komparaci s advokáty jako daňovými poradci. Dále popis jednotlivých subjektů podléhajících mlčenlivosti, analýza povinnosti mlčenlivosti s ohledem na novelu DŘ a AML zákona. Ve zvláštní části této práce byla použita metoda dotazníku a komparace. Účelem bylo také projednat předsudek, kdy se advokáti vymlouvají na profesní mlčenlivost, čímž brání spravedlnosti. Z práce vyplynuly následující závěry, které budou níže shrnuty. Na úplný závěr budou uvedena doporučení a návrh úpravy DŘ de lege ferenda.

DŘ se rozumí zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který vešel v platnost 3.9.2009 a je účinný od 1.1.2011, kdy nahradil stávající právní úpravu – zákon č. 337/1992 Sb., České národní rady o správě daní a poplatků. Aktuální znění platné od 1.6.2021 představuje v pořadí 16. verzi zákona. Zákon sestává z šesti částí, několik hlav, dílů a oddílů a celkem 266 paragrafů. Jeho cílem je úprava postupu správců daní, práv a povinností daňových subjektů a třetích osob.

Samotný termín mlčenlivost není v DŘ definován, vyskytuje se však ve 33 případech. Povinnost mlčenlivosti vyplývá z § 52-55 DŘ. Porušení povinnosti mlčenlivosti vychází z § 246 DŘ, ze kterého vyplývá, že porušení daňové mlčenlivosti představuje přestupek spáchaný fyzickou osobou, za který je možné udělit pokutu ve výši 0-500.000,- Kč. Tato pokuta má spíše preventivní než kompenzační charakter, neboť není kompenzací pro dotčený subjekt. Výhodou advokáta jako daňového poradce v porovnání s daňovým poradcem je silnější právní ochrana spočívající ve vyšší úrovni vzdělání, minimálním rozsahu pojištění a přísnosti předpisů. Etický kodex daňových poradců neboli Etický kodex Komory daňových poradců České republiky ve své nejaktuálnější verzi z 9. 2. 2021 představuje praktické desatero daňových poradců, které je závazné pouze pro ty daňové poradce, kteří se k jeho dodržování dobrovolně písemně přihlásí. Mezi

zásady kodexu se řadí nezávislost, odpovědnost, péče a svědomitost, mlčenlivost, slučitelné a neslučitelné činnosti, reklama, vztahy s profesními kolegy, odměna, profesní vzdělávání a sankce.

Mezi subjekty podléhající mlčenlivosti patří všichni, kdo jsou spojeni se správou daní, ke kterým se dostanou informace podléhající mlčenlivosti. Podle DŘ § 10-31 se jedná o správce daně a osoby zúčastněné na správě daní, tzn. daňový subjekt, třetí osoby, zástupce, ustanovený zástupce, zmocněnec, společné zastupování, odborný konzultant. Nutné je vzpomenout také na ručitele, který v tomto výčtu chybí, nicméně DŘ jej zmiňuje v § 171-173 a § 264 odst. 16 a v této práci mu byla také věnována pozornost v podkapitole 2.6.

Ve vztahu k nejaktuálnějším změnám v advokacii týkajících se témata této práce se pak zcela ztotožňuji s tvrzením paní advokátky a vedoucí oddělení ČAK pro kárné věci, Mgr. Petry Vráblíkové:

„Změny, které novela AML zákona a zákona o advokacii přinesla, budou klást na advokáty jakožto povinné osoby celou řadu nových požadavků, z nichž mnohé mohou zejména zpočátku vyvolávat aplikační problémy. Je proto nezbytné, aby si advokáti i advokátní společnosti právní úpravu boje proti praní špinavých peněz a financování terorismu osvojili tak, aby se pro ně stala součástí jejich praxe, a byli připraveni na situace, které jim poskytování právních služeb přinese. Situace je o to komplikovanější, že jde o problematiku, jejíž legislativní podoba je neustále ve vývoji a která může výhledově přinést i přímo použitelný předpis EU (viz např. usnesení Evropského parlamentu o komplexní politice Unie v oblasti předcházení praní peněz a financování terorismu – akční plán Komise a další aktuální vývoj.“¹⁰⁸

Ve vztahu k návrhům de lege ferenda musím konstatovat, že právní úpravu daňového řádu shledávám jako dostačující, místy dokonce velmi důkladnou. Ačkoliv obsahuje paragrafy, které pozbývají konkrétnosti, z čehož pak může pramenit

¹⁰⁸ ČAK. Advokátní deník 1/2021. *Velká novela AML zákona zavedla nové rozsáhlé povinnosti.* [online]. 2021 [cit. 2022-01-28]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/01/15/velka-novela-aml-zakona-zavedla-mnoho-novych-rozsahlych-povinnosti/>

nesprávná interpretace pro veřejnost. V zásadě však k daňovému řádu mám jen pár výtek, a hodnotím naši úpravu nejen v komparaci se Slovenským daňovým poriadkom jako systematickou a přehlednou.

Ačkoliv se mé návrhy de lege ferenda netýkají všechny přímo porušení mlčenlivosti, považuji je za důležité. Nedostatek v DŘ shledávám například v tom, že daňový subjekt, ať už se jedná o fyzickou či právnickou osobu, může zmocnit jakoukoliv osobu z těchto k úkonům vůči správci daně, buď v dílčím či generálním rozsahu – na tom by nebylo nic zvláštního. Co je však velmi podstatné, že DŘ mezi povinné náležitosti takové plné moci neřadí úředně ověřený podpis zmocnitele či zmocněnce. Tímto může zcela jednoduše nastat situace, kdy se v korporaci XY změní jednatel (ten však zatají novému jednatele generální plnou moc, kterou udělil jiné osobě, které je v rámci zmocnění doručována i veškerá korespondence od správce daně), ale plná moc zůstane. Taková situace pak může způsobit opravdu nepříjemné důsledky pro nového jednatele a korporaci samotnou.

Návrh: při příští novelizaci daňového řádu zavést povinnost listinná podání opatřit ověřeným podpisem.

Za další shledávám mírný nedostatek právní úpravy v důkazním břemenu na straně daňového subjektu. Dle mého názoru by bylo přijatelné a efektivnější, byť by se proti tomu úředníci bránili, aby důkazní břemeno bylo částečně přeneseno i na správce daně. Zamezilo by se tímto situacím, kdy si daňový subjekt s odstupem času již spoustu věcí ohledně plateb a informací ke svému daňovému podání nepamatuje, či nemůže dokázat, nebo situacím, kdy finanční úřad nazve výpověď svědka jako nedůvěryhodnou pro časovou prodlevu, která od daného plnění uběhla.

Návrh: interpretace ustanovení o rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně s konkrétně vyjmenovanými činnostmi, které má daná osoba ve své pravomoci.

Mým třetím a zároveň posledním doporučením de lege ferenda, je zrušení ustanovení 57a, které přinesla nedávná novela daňového řádu. S ohledem na povinnost advokátů poskytnout správci daně na vyžádání údaje získané při provádění identifikace a kontroly klienta, získané podle LegVTrČ, včetně informací

a způsobu získávání předmětných údajů a dokumentů obsahujících tyto osobní a soukromé údaje. Rozumím orgánům finanční správy, že z pohledu boje proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a praní špinavých peněz, ale tento zásah do prolomení mlčenlivosti advokáta vůči svému klientovi již vnímám jako nepřijatelný, zejména pro zachování důvěry ve vztahu klient – advokát a také jako základní předpoklad fungování demokratické společnosti.

Návrh: V případě jakéhokoli podezření protiprávního jednání nebo nesrovnalostí při identifikaci a kontrole klienta, může po výzvě správce daně advokát sám rozhodnout, zda a jaké dokumenty svého klienta správci daně poskytne.

V této práci jsem vycházela zejména z právní úpravy České republiky v oblasti daní a finančního práva, ale i zákonné úpravy jiných právních odvětví. Čerpala jsem především z judikatury Nejvyššího soudu, Nejvyššího správního soudu a zřídka také Ústavního soudu, při čemž mi rozhodnutí těchto soudů vždy velmi pomohla při lepším pochopení problematiky a vzájemném spojení souvislostí v daných kauzách. V neposlední řadě jsem v mé diplomové práci využila články v odborných časopisech, jejichž autory jsou zkušení advokáti a také případy z praxe.

Jsem názoru, že tato práce splnila svůj cíl a použila k tomu vhodné prostředky, zdroje a metody, aby co nejlépe objasnila a analyzovala problematiku mlčenlivosti v daňovém řízení. Na úplný závěr si dovoluji jeden citát, který vyjadřuje hodnotu a význam vztahu advokát – klient.

„Tak jako lékař nedává nemocnému najevo své obavy, i advokát ukazuje klientovi tvář plnou naděje. Je to jeden z ojedinelých případů, kdy se lež stává ctností.“

Honoré de Balzac, francouzský spisovatel

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

- [1] BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. ISBN 978-80-8057-971-5.
- [2] BREJCHA, Aleš. *Právo na informace a povinnost mlčenlivosti v českém právním řádu*. Praha: Codex Bohemia, 1998. ISBN 80-85963-47-7.
- [3] DRAŽKOVÁ, Michaela. *Opatření AML v dohledu nad finančním trhem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-837-5.
- [4] JANEČKOVÁ, Eva. *GDPR: řešení problémů v praxi obcí*. Praha: Grada Publishing, 2019. Právo pro praxi. ISBN 978-80-247-2925-1.
- [5] JANÍČKOVÁ, Michaela. Práva a povinnosti subjektů v rámci vyměřovacího řízení. Brno, 2016. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Fakulta právnická, Katedra finančního práva a národního hospodářství. Vedoucí práce doc. JUDr. Ing. Michalu Radvanovi Ph.D.
- [6] KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2013]. ISBN 978-80-7263-769-0.
- [7] LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv, *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-331-8.
- [8] LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-604-3.
- [9] SVEJKOVSKÝ, J., VYCHOPEŇ, M., KRYM, L. et al. *Zákon o advokacii. Komentář*. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7179-248-2.
- [10] ŠÁMAL, Pavel a kol.: *Trestní řád, komentář*. Praha: C.H. Beck, 2002, ISBN: 978-80-7400-428-5.
- [11] ŠPATENKOVÁ, Naděžda. *Krise a krizová intervence*. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-247-5327-0.
- [12] TVRDÝ, J., VAVRUŠKOVÁ, A. *Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Komentář*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2018. ISBN 978-80-7400-688-3.
- [13] VANČUROVÁ, Alena a Václav BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8.
- [14] VANTUCH, Pavel. *Trestní zákoník s komentářem k 1.8.2011*. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-677-8.

Časopisecké články

- [15] ČAK. Sborník vybraných případů Výboru pro odbornou pomoc a ochranu zájmů advokátů – zvláštní číslo. Praha: ČAK, 2015. ISSN 1210-6348.

Zákonná úprava a IAŘ (interní akty řízení)

- [16] Nález Ústavního soudu ze dne 14. 10. 2020, sp. zn. II.ÚS 4071/19
- [17] Nález Ústavního soudu ze dne 6. května 2009, sp. zn. II. ÚS 2894/08
- [18] Rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2010, čj. 7 Aps 2/2010-51
- [19] Rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 7/2006-107
- [20] Rozsudek NS ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. 29 Cdo 300/2010
- [21] Rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, čj. 2 Afs 36/2007-86
- [22] Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2011, čj. 5 Ca 28/2008-42
- [23] Rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2010, čj. 4 Ads 10/2010-166
- [24] Rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2022, čj. 10 Afs 57/2021-65
- [25] Rozsudek NSS ze dne 24.03.2005 č. 7 Afs 9/2003
- [26] Rozsudek NSS ze dne 7. 5. 2007, č.j. Afs 107/2006
- [27] Směrnice EU č. 2015/849 – o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz a financování terorismu (4. AML směrnice)
- [28] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
- [29] Sdělení č. 209/1992 Sb., sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících
- [30] Usnesení představenstva ČAK č. 1/1997 Věstníku, ze dne 31. října 1996
- [31] Vyhláška Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků
- [32] Vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů
- [33] Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
- [34] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- [35] Zákon č. 153/1994 Sb., o zpravodajských službách České republiky
- [36] Zákon č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů
- [37] Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

- [38] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- [39] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- [40] Zákon č. 338/1992 Sb., České národní rady o dan z nemovitých věcí
- [41] Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování
- [42] Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii
- [43] Zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- [44] Zákon č. 79/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů
- [45] Zákon č. 148/1998 Sb., o utajovaných skutečnostech
- [46] Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů
- [47] Zákon č. 563/2009 Z. z., zákon o správě daní (daňový poriadok)
- [48] Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu
- [49] Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře poradců České republiky
- [50] Zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů

Webové stránky a elektronické zdroje

- [51] Adisspr.mfcr.cz. *Daňový portál elektronické služby Finanční správy České republiky*. [online]. 2022 [cit. 2022-02-13]. Dostupné z: http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr/uvod.faces
- [52] AML Solutions. *Co je to AML/CFT?* [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.amlolutions.cz/co-je-to-aml>
- [53] ČAK. *Advokátní deník 1/2021: Velká novela AML zákona zavedla nové rozsáhlé povinnosti*. [online]. 2021 [cit. 2022-01-28]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/01/15/velka-novela-aml-zakona-zavedla-mnoho-novych-rozsahlych-povinnosti/>
- [54] ČAK. *Bulletin advokacie 4/2019: Kárná rozhodnutí ČAK v letech 2016-2018* [online]. 2019 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: https://www.cak.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/sbirka_2016-2018.pdf

- [55] ČAK. *Bulletin advokacie 1-2/2021: Velká novela AML zákona a zákona o advokacii – několik úvodních upozornění*. [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: https://www.advokatni-komora.cz/assets/komora/bulletin-advokacie/ba_1-2_2021_web.pdf
- [56] ČAK. *Bulletin advokacie 5/2013. Obviněný advokát, obviněný klient a povinnost mlčenlivosti*. [online]. 2013 [cit. 2022-02-23]. Dostupné z: http://www.bulletin-advokacie.cz/assets/zdroje/casopis/2013/BA%2005_2013_web.pdf
- [57] DOLEČEK, Marek. *BusinessInfo.cz. Základy daňového řízení* [online]. 2020 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/zaklady-danoveho-rizeni-ppbi/3/>
- [58] DUŠEK, Viktor. *Danovky.cz. Koho tíží důkazní břemeno v daňovém řízení a proč je důležité to vědět* [online]. 2022 [cit. 2022-01-25]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/koho-tizi-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-a-proc-je-dulezite-to-vedet>
- [59] HRSTKOVÁ, Lenka. *Seznamte se s novými pojmy v daňovém řádu*. [online]. 2010 [cit. 2022-02-13]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/seznamte-s-novymi-pojmy-v-danovem-radu/>
- [60] JIROUNKOVÁ, Kristýna. *Právní rozhledy 23-24/2021. Elektronické důkazní prostředky v souvislosti s výkonem advokacie a vztahem advokáta a klienta*. In *beck-online.cz* [právní informační systém]. Nakladatelství C. H. Beck, 2021 [cit. 2022-02-20].
- [61] *Kolikmam.cz. Portál pro ucelený přehled finančních závazků*. [online]. 2022 [cit. 2022-02-05]. Dostupné z: <https://kolikmam.cz/>
- [62] Komora daňových poradců ČR. *Bulletin KDP ČR 1/2021*. [online]. 2021 [cit. 2022-02-13]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2021>
- [63] Komora daňových poradců České republiky. *Etický kodex* [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/predpisy/eticky-kodex>
- [64] KOZELKA, Pavel. *Epravo.cz. Advokát jako oprávněná osoba k potvrzení o účtování o pohledávce insolvenčním návrhovatelem*. [online]. 2017 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/advokat-jako-opravnena-osoba-k-potvrzeni-o-uctovani-o-pohledavce-insolvencnim-navrhovatelem-106368.html?mail>

- [65] KEJHOVÁ, Hana a Hana RÝDLOVÁ. Advokátní deník. *Ztratí-li se důvěra v advokátní mlčenlivost, už se nikdy nevrátí!* [online]. 2019 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2019/04/17/ztrati-li-se-duvera-v-advokatni-mlcenlivost-uz-se-nikdy-nevrati/>
- [66] Mcribis.cz. *Informace o firmách.* [online]. 2022 [cit. 2022-02-05]. Dostupné z: <https://www.mcribis.cz/>
- [67] Ministerstvo financí České republiky. *Sekundární předpisy EU: Základní normy pro mezinárodní spolupráci v oblasti daní – Právo EU.* [online]. 2016 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/sekundarni-predpisy-eu>
- [68] Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 12/2012. *Advokacie: povinnost mlčenlivosti advokáta.* [online]. 2012 [cit. 2022-01-21]. Dostupné z: <https://sbirka.nssoud.cz/cz/advokacie-povinnost-mlcenlivosti-advokata.p2509.html>
- [69] NOVOTNÁ, Monika. Epravo.cz. *Povinnost mlčenlivosti advokáta v daňovém řízení* [online]. 2017 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: https://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2017/Epravo_magazine_rijen_MNV_clanek.pdf
- [70] NOVOTNÁ, Monika. Advokatnidenik.cz. *Pýcha a předsudek.* [online]. 2021 [cit. 2022-01-25]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/10/20/pycha-a-predsudek/>
- [71] RUMML, Michal. Finance.cz. *Daň z příjmů v kostce* [online]. 2006 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/zpravy/finance/62535-dan-z-prijmu-v-kostce/>
- [72] SEDLÁŘOVÁ, Martina. Epravo.cz. *Absence zákonné povinnosti mlčenlivosti* [online]. 2019 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/absence-zakonne-povinnosti-mlcenlivosti-109409.html?mail>
- [73] Solus.cz. *Zájmové sdružení právnických osob.* [online]. 2022 [cit. 2022-02-05]. Dostupné z: <https://www.solus.cz/>
- [74] Unie Advokátů. *Etický kodex advokáta* [online]. 2021 [cit. 2022-01-20]. Dostupné z: <https://www.unieadvokatu.cz/eticky-kodex-advokata>
- [75] VÁVRA, Libor. Právní prostor. *Zmocněnec poškozeného v pozici svědka?* [online]. 2014 [cit. 2022-02-17]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/zmocnenec-poskozeneho-v-pozici-svedka>

- [76] VOJÍŘOVÁ, Lenka. Advokatnidenik.cz. *Bez nezávislosti advokátů není spravedlnosti.* [online]. 2021 [cit. 2022-01-25]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/10/25/evropsky-den-advokatu-2021-bez-nezavislosti-advokatu-neni-spravedlnosti/>

SEZNAM POUŽITÝCH OBJEKTŮ

SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ

Graf 1: Výsledek průzkumu na otázku porušení mlčenlivosti 54

SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Osoby při správě daní.....32

Obrázek 2: Věcná působnost správců daně33

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka 1: Přehled zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád..... 12

Tabulka 2: Přehled rozdílů v poskytování daňového poradenství advokátem
a daňovým poradcem 23

SEZNAM ZKRATEK

AML	opatření proti praní špinavých peněz
BRKI	bankovní registr clientských informací
CCBE	Rada evropských advokátních komor
CFT	opatření proti financování terorismu
ČAK	Česká advokátní komora
ČR	Česká republika
DAC	směrnice o správní spolupráci
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EU	Evropská unie
EÚLP	Evropská úmluva o ochraně lidských práv
FAÚ	Finanční analytický úřad
FO	fyzická osoba
GDPR	nařízení o ochraně osobních údajů
KDP ČR	Komora daňových poradců České republiky
LegVTrČ	zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu
LZPS	zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
NRKI	nebankovní registr clientských informací
NS	Nejvyšší soud
NSS	Nejvyšší správní soud
OČTŘ	orgány činné v trestním řízení
PO	právnícká osoba
TZV	tak zvaně
ÚS	Ústavní soud
ZA	zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Příloha č. 1:

§ 9 odst. 1 DŘ týkající se základní zásady správy daní:

*„(1) Správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat **mlčenlivost** o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly;“*

§ 52-55 DŘ týkající se povinnosti mlčenlivosti, kterým se podrobně věnuje následující podkapitola;

§ 68 odst. 3 DŘ týkající se nahlížení do spisů:

*„(3) Orgán veřejné moci, kterému je část spisu zapůjčena, zajistí dodržení podmínek **mlčenlivosti**; u zapůjčených písemností z vyhledávací části spisu zajistí tento orgán dodržení podmínek podle § 66;“*

§ 96 odst. 1, 3 a 4 DŘ týkající se svědků:

*„(1) Každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic **nezamlčovat**;*

*(3) Jako svědek nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací podle jiného právního předpisu, nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinnost **mlčenlivosti**, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má;*

*(4) Správce daně před výslechem poučí svědka o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic **nezamlčovat** a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi;“*

§ 172 odst. 1 DŘ týkající se ručení:

*„(1) Ručitel, kterému byla doručena výzva podle § 171 odst. 1, má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt, jakož i oprávnění ke zproštění povinnosti **mlčenlivosti** podle § 52 odst. 2 o informacích podléhajících povinnosti mlčenlivosti, se kterými byl seznámen;“*

§ 180 odst. 1 DŘ týkající se prohlášení o majetku:

„(1) Nebyl-li nebo nemohl-li být vymáhaný nedoplatek uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, má na výzvu správce daně dlužník povinnost podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku. Lhůta pro podání prohlášení o majetku nesmí být kratší než 15 dnů ode dne doručení výzvy. Ve výzvě správce daně poučí dlužníka o povinnostech spojených

s doručením výzvy a případných následcích spojených s nepodáním prohlášení nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů; ohledně nesplnění této povinnosti není správce daně vázán povinností **mlčenlivosti** pro účely trestního řízení;“

6. § 246 odst. 1 a 3 DŘ týkající se porušení povinnosti mlčenlivosti:

„(1) Fyzická osoba, která je vázána povinností **mlčenlivosti** za podmínek stanovených daňovým zákonem, se dopustí přestupku tím, že tuto povinnost poruší.

(3) Správním orgánem příslušným k projednání přestupku je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, k jehož činnosti se povinnost **mlčenlivosti** vztahuje; v případě, že se povinnost **mlčenlivosti** vztahuje k činnosti více správců daně, projedná přestupek ten z nejbližší nadřízených správců daně, který zjistil podezření z porušení povinnosti **mlčenlivosti** jako první;“

§ 255 odst. 1 a 2 DŘ týkající se zvláštních ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci:

„(1) Správce daně může vstupovat do prostor, v nichž se mohou nacházet písemnosti, které obsahují skutečnosti, na něž se podle jiného právního předpisu vztahuje povinnost **mlčenlivosti** poradce, pouze za přítomnosti poradce, který je povinností mlčenlivosti vázán.“

(2) Správce daně se může s obsahem písemností, o nichž advokát prohlásí, že obsahují skutečnosti, na něž se podle jiného právního předpisu vztahuje povinnost **mlčenlivosti** advokáta, seznámit pouze za přítomnosti a se souhlasem zástupce České advokátní komory, kterého na základě žádosti správce daně ustanoví její předseda z řad jejích zaměstnanců nebo z řad advokátů; stanovisko zástupce České advokátní komory se uvede v protokolu. Na daňové poradce se použije věta první obdobně;“

§ 264 odst. 11 DŘ týkající se přechodných ustanovení:

„(11) Dojde-li k porušení povinnosti zachovávat **mlčenlivost** do dne nabytí účinnosti tohoto zákona nebo dojde-li k nesplnění povinnosti nepeněžité povahy do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při ukládání pokuty podle dosavadních právních předpisů.“

Podle § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky:

*„Specializovaný útvar policie určený policejním prezidentem může pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti korupci, terorismu, organizovanému zločinu, daňové, finanční a závažné hospodářské kriminalitě a legalizaci výnosů z trestné činnosti. **Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.**“*

Podle § 11a zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky:

*„Pověřený celní orgán může pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti trestné činnosti v případech, kdy jsou celní orgány činnými v trestním řízení. **Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.**“*

Podle § 40 zákona č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů:

*„Inspekce může pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti korupci, terorismu, organizovanému zločinu, daňové, finanční a závažné hospodářské kriminalitě a legalizaci výnosů z trestné činnosti. **Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.**“*

Podle § 11 odst. 2 zákona č. 153/1994 Sb., o zpravodajských službách České republiky:

*„(2) Zpravodajské služby jsou oprávněny od Generálního finančního ředitelství nebo Generálního ředitelství cel požadovat poskytnutí informací získaných při správě daní. Generální finanční ředitelství nebo Generální ředitelství cel žádosti vyhoví, ledaže by poskytnutím informací mohlo dojít k narušení řádného výkonu správy daní. **Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením***

povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu; porušením této mlčenlivosti není ani použití těchto informací zpravodajskými službami podle tohoto zákona.“

§ 124 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

“Státem uložená a uznaná povinnosti mlčenlivosti

Za státem uloženou nebo uznanou povinností mlčenlivosti se považuje mlčenlivost, která je uložena nebo uznána jiným právním předpisem. Za státem uznanou povinností mlčenlivosti se podle trestního zákona nepovažuje taková povinnost, jejíž rozsah není vymezen jiným právním předpisem, ale vyplývá z právního úkonu učiněného na základě jiného právního předpisu.“