

UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA

BAKALÁŘSKÉ PREZENČNÍ STUDIUM

2012 – 2013

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Jana Pavezová

Zásady daňového řízení

Praha 2013

Vedoucí bakalářské práce:
JUDr. Zdeněk Fiala

JAN AMOS KOMENSKY UNIVERSITY PRAGUE

BACHELOR FULL-TIME STUDIES

2012 - 2013

BACHELOR THESIS

Jana Pavezová

Principles of tax control

Prague 2013

The Bachelor Thesis Work Supervisor:
JUDr. Zdeněk Fiala

Prohlášení

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

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně.

V Praze dne

.....

Jana Pavezová

Poděkování

Chtěla bych poděkovat svému vedoucímu práce, JUDr. Zdeňku Fialovi, za jeho ochotu, trpělivost cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.

Dále bych chtěla poděkovat Ing. Radce Smrčkové, mé bývalé profesorce z Vyšší odborné školy v Klatovech, za její podporu, připomínky a rady.

A nakonec bych velmi ráda poděkovala paní Anně Havlovičové, za její ochotu mi pomoci a její zkušenosti.

Anotace

Ve své práci se nejdříve věnuji základním daňovým pojmům, jako je daňový subjekt, správce daně a další. V další kapitole vysvětluji, co jsou zásady daňového řízení a k čemu slouží. Nakonec rozebírám některé, podle mého důležité, zásady.

Klíčové pojmy

Daň, daňový subjekt, daňové řízení, správce daně, správa daní, zásada zákonnosti, zásada volného hodnocení důkazu, zásada hospodárnosti a přiměřenosti, zásada legitimního očekávání.

Annotation

In my work I first presents basic tax concepts, such as the taxpayer, the tax administrator and others. In the next chapter I explain what are the principles of fiscal management and its purpose. Finally, I discuss some in my important principles.

Key words

Fiscal management, principle of efficiency and adequacy, principle of free evaluation of evidence, principle of legality, principle of legitimate expectations, tax, tax administration, tax administrator, tax payer.

Obsah

Úvod	8
1 Základní pojmy	9
1.1 Daň	9
1.2 Správce daně	10
1.3 Správa daní	11
1.4 Etapy správy daní	12
1.5 Daňový subjekt.....	13
1.6 Daňové řízení	14
2 Zásady daňového řízení	16
2.1 Zásady podle daňového řádu.....	16
3 Rozbor zásad daňového řízení	19
3.1 Zásada volného hodnocení důkazů	19
3.2 Zásada hospodárnosti	21
3.3 Zásada přiměřenosti	22
3.4 Zásada zákonnosti	23
3.5 Zásada legitimního očekávání.....	24
3.6 Zásada součinnosti a spolupráce	26
3.7 Zásada neveřejnosti	28
3.8 Zásada mlčenlivosti.....	28
3.9 Zásada oficiality	29
3.10 Zásada rovnosti subjektů.....	30
3.11 Zásada rychlosti řízení	31
3.12 Zásada materiální pravdy	31
3.13 Zásada jednacého jazyka.....	32
4 Závěr	34

Úvod

Jako téma své bakalářské práce jsem si zvolila „Zásady daňového řízení“. K tomuto tématu mě přivedla celková zajímavost látky a také předešlé studium na Vyšší odborné škole v Klatovech.

Hlavním obsahem a cílem bakalářské práce bude popis zásad daňového řízení z pohledu nového daňového řádu¹.

Svou práci rozčleňuji do tří hlavních kapitol. V úvodní kapitole považuji za velmi důležité rozebrat a objasnit pojmy typické pro daňové řízení. Jedná se o pojmy daň, správce daně, daňový subjekt, správa daní a daňové řízení. Popíši je z pohledu nového daňového řádu.

V druhé kapitole se zaměřím obecně na zásady jednotlivých právních úprav. Tedy zásady podle již výše zmiňovaného daňového řádu.

Ve třetí a zároveň poslední kapitole popíši jednotlivé zásady, které jsou pro daňové řízení důležité. Nejdříve se zamyslím nad zásadou zákonitosti. Jedná se o základní zásadu, která by měla být obsažena v každé právní úpravě, jakéhokoliv odvětví práva. Budu poté pokračovat zásadou volného hodnocení důkazů, důležitou pro správce daně, která jim říká, jakým způsobem by se měli hodnotit důkazy během daňového řízení. Poté rozeberu a popíši zásadu přiměřenosti a zásadu hospodárnosti. Obě tyto zmíněné zásady mají hlavní účel, a to dbát, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady a chránit zájmy a zbytečně nezatěžovat osoby zúčastněné na správě daní. Dále podobným způsobem rozeberu i další zásady daňového řízení. Práce vychází z právní úpravy ke dni 31. 12. 2012.

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

1 Základní pojmy

Pro lepší přiblížení a pochopení tématu nejprve stručně vysvětlím základní pojmy, kterými se budu v části práce zabývat. Mezi ně podle mého názoru rozhodně patří daň, její definice, poté správce daně a správa daně, daňové řízení a daňové zásady. Pro důležitost své práce rozdělím i tyto základní pojmy podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) účinného od 1. 1. 2011.

1.1 Daň

Hned na úvod si lze položit otázku - co je to vlastně daň? Daň je ekonomický i právní pojem, jenže v právním řádu České republiky není přesně definován. Existují odlišné úhly pohledu s několika definicemi. Z pohledu finanční teorie je daň povinná, zákonem předem stanovená částka, pravidelně odváděna, nenávratná a neekvivalentní platba, část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného rozpočtu.²

Jinou definicí, teď už v právním smyslu, je daň v majetkovém plnění ve prospěch veřejného peněžního fondu, stanovené autoritativně zákonem, jestliže to není plnění uložené na základě soukromoprávní normy nebo jako sankce pro chování odporující právnímu řádu.

Nejdůležitější smysl daně vychází z pohledu legislativní zkratky. Daňový řád vymezuje daň tak, že všechny daně (správa daní, poplatky, odvody, zálohy na příjmy) jsou příjmem státního rozpočtu, rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků a státních fondů. Pod pojmem daň se tedy skrývá víc, než dávky, které slovo daň mají přímo ve svém názvu.

² Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013.

V daňovém řádu je vymezení pojmu daň širší na rozdíl od dnes již neplatného zákona o správě daní a poplatků. Daňový řád ve svém § 2 odstavec 3 popisuje, že „*daní se rozumí peněžité plnění, která zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek: peněžité plnění pokud zákon stanoví, že při jeho správě se postupuje podle tohoto zákona a peněžité plnění v rámci dělené správy*“. Z tohoto odstavce je patrné, že pojem daň zahrnuje i jiná peněžité plnění kromě tradičních daní. Tedy definice použitá v daňovém řádu je proto širší než je tomu u starší právní normy.³ V § 2 odst. 4 a 5 se rozšiřuje a konkretizuje, co daní je.

1.2 Správce daně

Správce daně je orgán veřejné moci, kterému zákon svěřil kompetence správu daně, respektive ve smyslu legislativní zkratky „*daň*“, správu některého z příjmů, jež je v této zkratce obsažen. Podle daňového řádu je termín „*správce daně*“ rovněž legislativní zkratkou, zahrnující celou řadu správních a jiných státních orgánů územních samosprávných celků.

Statut správce daně v rozsahu stanoveném zákonem mají:

- Ministerstvo financí České republiky
- Územně dekoncentrované specializované správní úřady (Generální finanční ředitelství):
 - Územní finanční orgány - finanční ředitelství a finanční úřady
 - Orgány celní správy - celní ředitelství a celní úřady
- Jiné správní úřady
- Obce a obecní úřady
- Soudy⁴

³ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

⁴ Mrkývka, P., Radvan, M. *Finanční právo a finanční správa - Berní právo*. 2. Díl. Brno: Masarykova univerzita a Doplněk 2008.

Daňový řád upravuje pojem správce daně v § 10 a jeho pravomoci v § 11 zákona. Správcem daně je tedy orgán nebo jiný státní orgán (v zákoně uváděný jako „*orgán veřejné moci*“) v tom rozsahu, který mu je zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní. Daňový řád také v § 10 odst. 2 vymezuje správní orgán: „*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*“. Daňový řád tak splnil ústavní kautelu o vnitřní bezrozpornosti právního řádu, která by měla vést k tomu, aby stejný pojem měl v různých právních předpisech stejný význam, což se v daňových předpisech ne vždy vede.⁵

1.3 Správa daní

Pod pojmem správa daní se především rozumí oprávnění příslušného správce daně podle § 1 odstavec 2 a 3 daňového řádu. „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádne daňové tvrzení“)* a *dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“)* podané daňovým subjektem.“ Je to postup, podle kterého rozhodují orgány veřejné správy o právech a povinnostech fyzických a právnických osob. Jak jsem dříve popisovala, tyto orgány jsou shrnuté v zákoně legislativní zkratkou jako „*správci daně*“. Nepřísluší jim ovšem posuzovat, jestli budou či nebudou realizovat veřejnou moc. Existují kvůli tomu, aby tuto veřejnou moc realizovali. Pokud tedy má správce daně právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňové povinnosti, znamená to, že je způsobilý k takovým opatřením a že je musí uskutečnit.⁶

⁵ Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. *Daňový řád - komentář*. Praha: Beckova edice komentované zákony 2010.

⁶ Kindl, M., Telecký, D., Válková, H.: *Zákon o správě daní a poplatků*. Komentář. 1. vydání, Praha: C. H. Beck. 2002.

Je ale důležité říci, že soudní rozhodnutí nepřinesla jen upřesnění obecných pravidel správy daní stanovených zákonem, nýbrž i změny výkladu mnohých ustanovení nebo dokonce uplatňování nových pravidel a to v takovém rozsahu, že jednotlivá rozhodnutí zákona prakticky nelze bez znalosti rozhodovací praxe soudů vůbec vykládat a používat.⁷

Stejně důležité je vymezit i poměr mezi daňovým řízením a správou daně. Správa daně je považována za širší pojem než daňové řízení. A to kvůli tomu důvodu, že do daňového řízení nepatří například činnost vyhledávací, která může být prováděna i bez součinnosti s daňovým subjektem. Správa daně je tedy veškerá činnost správce daně v péči o příslušnou daň. Děje se tak v rámci procesních postupů, ze kterých se některé realizují v rámci daňového řízení.

1.4 Etapy správy daní

Etapy správy daní můžeme rozdělit do čtyř velkých fází. Těmito fázemi jsou registrační řízení (registrace daňových subjektů), tedy poplatník daně, plátce daně a třetí osoby. „*Třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.*“⁸ A dále daňové řízení, nalézací řízení a placení daní. Tyto etapy zahrnují:

- Registrační řízení
 - Registrační povinnost
 - Rozhodnutí o registraci
- Daňové řízení
- Nalézací řízení
 - Vyměřovací řízení
 - Doměřovací řízení
- Placení daní

⁷ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

⁸ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

- Vybírání daní
- Zajištění daní
- Vymáhání daní
- Daňová exekuce

Můžeme tedy shrnout, že daňový řád upravuje jednotlivé etapy daňového řízení a tedy i typické procesní instituty, stejně jako upravuje řadu hmotně-právních institutů daňového práva.

1.5 Daňový subjekt

Podle daňového řádu je adresátem správy daní fyzická osoba nebo právnická osoba, územně samosprávný celek, organizační jednotka státu a případně i organizační jednotka právnické osoby nebo části podniku, vůči kterým mocensky působí orgán se statutem správce daně při výkonu správy daní.

Obecně adresátem správy daní je daňový subjekt, kterým podle již neplatného zákona o správě daní a poplatků v § 6 je:

- Poplatník - je osoba, jejíž majetek, úkony nebo příjmy jsou přímo podrobeny dani. Tento pojem zejména souvisí s daněmi přímými, mezi které patří daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň majetková a daň silniční. Jedná se zde například o zaměstnance, kterému se daň sráží z příjmů, ale správci daně ji za něj odvádí zaměstnavatel. Právnická osoba je podle daně z příjmů poplatníkem i plátcem, protože její příjmy jsou dani podrobeny a tyto daně současně odvádí správci daně. Podobně je to i u ostatních přímých daní. Pro přímé daně je charakteristické to, že své daňové povinnosti si poplatník vypořádává se správcem daně přímo a bez prostředníka.
- Plátce - je osoba, která odvádí správci daně vybranou nebo sraženou daň od poplatníků pod vlastní majetkovou odpovědností. Jedná se tedy o nepřímé daně, například DPH, spotřební daně.

- Právní nástupce - je fyzická nebo právnická osoba, která je vymezena zákonem jako daňový subjekt.

Daňový řád se o daňovém subjektu zmiňuje v § 20, ale neobsahuje konkrétní vymezení tohoto subjektu na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků. Spíše stojí na zásadě, že ten kdo je daňovým subjektem, bude v jednotlivých hmotně právních zákonech upravujících daňové povinnosti konkrétně stanoveno. Obecně avšak pořád platí, že poplatníkem je osoba, jejíž úkony, příjmy nebo majetek jsou přímo podrobeny dani, ačkoliv to není přímo stanoveno v daňovém řádu. Plátcem je tedy osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně sraženou či vybranou daň od poplatníka.⁹

1.6 Daňové řízení

Daně se vždy stanovují a vybírají na základě postupu, kterým účastníci řízení realizují svá práva a závazky vyplývající z daňových vztahů, který nazýváme daňové řízení. Daňový řád je označuje i jako řízení o dani. V § 134 odstavec 1 daňového řádu je psáno: „*Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.*“ Z § 134 odstavec 1, 2 a 3 daňového řádu vyplývá, že daňové řízení je chápáno jako jediné průběžné řízení, v jehož rámci probíhají jednotlivé etapy, úseky řízení, které se vztahují vždy ke konkrétní dani a zdaňovacímu období a jiná daňová řízení neexistují.¹⁰ Daňové řízení dělíme na tři dílčí řízení, kterými jsou nalézací řízení, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích. Během nalézacího řízení dochází k vyměření daně, doměření daně (většinou nastává po stanovení změny poslední známé daně) a řízení o řádném opravném prostředku. U řízení při placení daní se jedná o posečkání daně, o zajištění daně, o exekuci a o řádném opravném prostředku.

⁹ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

¹⁰ Kaniová, L., Schillerová, A. *Správa daní: úplné znění zákona*. Komentář. Judikatura. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI. 2005.

Při daňovém řízení jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Chrání zájmy státu a dbají při tom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.¹¹ Daňové řízení je součástí i veřejného práva, kdy jedním účastníkem je stát jakožto nositel státní moci. Pro veřejné právo platí zásada legality, která je zakotvená v článku 2 odstavec 2 zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů (dále již jen Listina základních práv a svobod): „*Státní moc lze používat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.*“ Na něj navazuje i článek 4 odstavec 1 Listiny základních práv a svobod: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“. Pro postavení ostatních fyzických i právnických osob dále platí článek 2 odstavec 3 Listiny základních práv a svobod: „*Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.*“

Daňové řízení v daňovém řádu má několik různých stádií, stejně jako každé další správní řízení. Seřazení stádií řízení ve správě daní je následující: zahájení řízení, zjišťování podkladů včetně zajištění průběhu a účelu řízení, vydání rozhodnutí, pak může následovat přezkoumání rozhodnutí a výkon rozhodnutí. Nejčastější podobou zahájení daňového řízení je podání daňového přiznání na základě daňového řádu, na výzvu správce daně nebo jiných předpisů. Podle daňového řádu jsou účastníky daňového řízení daňový subjekt, správce daně a třetí osoby. V § 22 daňového řádu jsou stanovené třetí osoby, kdy se jimi rozumí osoby jiné než daňový subjekt. Tyto osoby mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.

¹¹ Správce daně nemá povinnost daně jen vybírat, ale i vracet v případě že se objeví na účtu daňového subjektu přeplatek. V případě, že to zjistí nebo je na skutečnost o přebytku upozorněn daňovým subjektem, měl by postupovat tak, že dluh vůči daňovému subjektu zahladí. Výsledkem daňového řízení má být nulový stav na obou stranách.

2 Zásady daňového řízení

Nejvýznamnější částí objektivního práva vedle právních norem jsou právní principy. Jsou to vůdčí zásady, na kterých stojí právní systém nejen jako celek, ale i jeho jednotlivá právní odvětví. Aplikace právních principů na rozdíl od právních norem, které se při svém působení vylučují a uplatňují se formou „všechno nebo nic“, mezi principy není vztah nadřazenosti, umožňují a dávají prostor pro možnou úvahu o tom, co je v určité konkrétní kauze více důležité a co méně. K tomu navíc mezi principy nemůže nastat logický rozpor, protože každý princip odhaluje jinou rovinu daného problému, je odlišným úhlem pohledu na stejnou problematiku.¹²

Daňové řízení probíhá v rámci správy daní a představuje vlastní výkon této správy správci daně. Jde o upravený postup správců daně, daňových subjektů a třetích osob, který směřuje k vydání jednotlivých správních aktů, k jejich případnému přezkoumání, popřípadě k jejich nucenému výkonu.¹³

2.1 Zásady podle daňového řádu

Od Nového roku 2010 účinný daňový řád ponechává stávající zásady zákona o správě daní a poplatků, od některých upouští - zásada písemnosti - a zavádí některé nové - zásada poučovací, zásada vstřícnosti a slušnosti, zásada rychlosti řízení, zásada procesní ekonomie, zásada legitimního očekávání, zásada oprávnění správce daně ke shromažďování osobních údajů nezbytných pro dosažení cíle správy daní. Tyto zásady jsou uvedeny v první části, v § 5 až § 9. Pojmenování těchto zásad se může podle autorů lišit. Pokud ale vycházíme z terminologie tvůrců daňového řádu, pak se jedná o tyto zásady:

- zásada zákonnosti - § 5 odstavec 1

¹² Harvánek, J. a kolektiv. *Teorie práva*. Plzeň: Aleš Čeněk. 2008. s. 285. ISBN 978-80-738-0104-5

¹³ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

- zásada enumerativnosti státních pretenzí, legální licence a zákazu zmocnit orgán veřejné moci k libovůli - § 5 odstavec 2
- zásada přiměřenosti a princip šetření práv osob, vůči nimž směřují pravomoci správce daně - § 5 odstavec 3
- zásada rovnosti - § 6 odstavec 1
- zásada součinnosti - § 6 odstavec 2
- zásada práva na slyšení ve věci samé a zásada poučovací - § 6 odstavec 3
- zásada vstřícnosti a slušnosti - § 6 odstavec 4
- zásada rychlosti řízení - § 7 odstavec 1
- zásada hospodárnosti - § 7 odstavec 2
- zásada přiměřenosti - § 7 odstavec 2
- zásada volného hodnocení důkazů - § 8 odstavec 1
- zásada legitimního očekávání - § 8 odstavec 2
- zásada materiální pravdy - § 8 odstavec 3
- zásada neveřejnosti - § 9 odstavec 1
- zásada oficiality a zásada vyhledávací - § 9 odstavec 2
- zásada oprávnění správce daně ke shromažďování osobních údajů, nezbytných pro dosažení cíle správy daní - § 9 odstavec 3
- zásada mlčenlivosti - § 52
- zásada jednacího jazyka - § 76

Zásady obsažené v daňovém řádu vycházejí i z komparace s textem správního řádu, který obsahuje zásady činnosti správních orgánů. Zásady správy daní dopadají i na jiné správce daně, kromě správních orgánů, například soudy. Lze tedy říci, že daňový řád zachovává stejný standard v otázkách společných pro procesní předpisy veřejného práva. S těmito společnými zásadami, které jsou samy o sobě často jen deklarací a obecnými principy, které vyplývají z ústavního pořádku a teorie. Ovšem daňový řád obsahuje i zásady typické pro daňové právo, jako je například zásada neveřejnosti či zásada mlčenlivosti, nikoliv pro právo správní.¹⁴

¹⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb. *Daňový řád*.

Tyto zásady ovšem nepředstavují nezávazné požadavky, ale mají stejnou právní závaznost jako kterékoliv jiné speciální ustanovení. Tyhle zásady řízení jsou jako základní pravidla řízení důležitým nástrojem ke správnému vyložení ostatních ustanovení daňových zákonů. Při použití jednotlivých ustanovení daňových zákonů je zde nutno dbát na to, aby byla vždy v souladu s těmito základními zásadami, které vyjadřují postup nezbytný pro dosažení cíle. Tudíž pro správné stanovení a včasné vybírání daně. Proč tomu zrovna tak je, zcela jednoduše a přitom odborně fundovaně vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, ve svém usnesení ze dne květen 16. 2006 číslo jednací 2 Afs 52/2005-94: *„Tak jako článek 1 odstavec 1 Ústavy deklaruje podstatu státu založeného mimo jiné na úctě k právům člověka a občana a článku 2 odstavce 4 zaručuje občanovi ochranu před donucením k tomu, co zákon neukládá. Obdobně i článek 4 odstavec 1 Listiny stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Daňové řízení je tedy ovládáno určitými základními zásadami, mezi které patří i zásada zákonnosti, tj. povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.“*

Spory ohledně uplatňování základních zásad daňového řízení jsou často předmětem soudního jednání. Popravdě je tomu tak v každém daňovém judikátu, jelikož spory o správný výklad hmotně-právních předpisů i zákona o správě daní a poplatků představují současně i spory ohledně aplikace zásady zákonnosti, základní zásady daňového řízení.¹⁵

¹⁵ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

3 Rozbor zásad daňového řízení

Nyní se podrobně zaměřím na rozbor zásad, především na důležité a zajímavé zásady celého procesu daňového řízení. Pro aktuálnost tématu uvedu zásady pro daňové řízení podle daňového řádu. Jako první rozeberu zásadu hospodárnosti a přiměřenosti, zmíněné zásady správce daně zavazují k ekonomičtějšímu a patřičnému průběhu daňového řízení. Poté zásadu legitimního očekávání. Předmětná zásada byla převzata ze správního řádu, z důvodu sjednocení právních norem a hlavně, že tato zásada je znakem právního státu. Jako poslední uvedu zásadu zákonnosti, která určuje podmínky, meze a způsob výkonu pravomoci správy daní, a zásadu volného hodnocení důkazů, která je postavena na správním uvážení. Poté rozeberu i některé další zásady.

3.1 Zásada volného hodnocení důkazů

Daňový řád se této zásadě věnuje v § 8 odstavci 1, kde stojí: „*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“ Zmiňovaná zásada se nachází v tom, že nejsou stanovena pravidla, pokud jde o míru důkazů potřebných k prokazování dokazované skutečnosti, a v tom že není stanovena důkazní síla každého důkazního prostředku. Krajský soud v Ostravě dne 26. 5. 2000, spisová značka 22 Ca 502/99 rozhodl: „*Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům, nebo zda v tomto směru vykazují vady (zda jde o důkazy zákonné či nezákonné). K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně*

závažnými právními předpisy, správce daně nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy (pro rozhodnutí významné a zákonné) podávají zprávu, lze považovat za pravdivé (dokázané) a které nikoliv.“

Hodnocení důkazů jednotlivé a ve vzájemné souvislosti předpokládá, že pravdivá hodnota určité zprávy se nejdříve posuzuje samostatně a pak teprve je srovnávána s jinými podklady, které byly uznány také za věrohodné. Jestliže by při takovém hodnocení nastal logický rozpor, musel by se odstranit novým hodnocením všech získaných zpráv. Zmiňované hodnocení tedy není žádnou dobrovolnou vůlí správce daně. Je povinen zabezpečit přesné, úplné a především pravdivé zjištění skutkového stavu věci.

V pravomoci správce daně je posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Už vůbec není povinen vzít v úvahu všechny důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, protože má právo je nejprve samostatně posoudit a může je i tedy vyloučit ze svého rozhodování. Takto tomu bude u důkazních materiálů, které mají osvědčit obecně známé anebo neznámé skutečnosti správci daně z jeho vlastní činnosti, skutečnosti, o nichž pochybuje, či skutečnosti nepodstatné pro rozhodování. Pokaždé však platí, že se musí s těmito důkazními prostředky nejprve nějakým určitým způsobem vypořádat. Je totiž jeho povinností:

- zjistit skutkový stav dostatečným způsobem
- zjistit skutkový stav zákonným způsobem
- právní ujištění, které z takto zjištěného skutkového stavu správci daně vyvodí, nesmí být s tímto skutkovým stavem v rozporu
- při svém rozhodování nesmí porušit pravidla logického vyvozování¹⁶

Zásada volného hodnocení důkazů je v daňovém řádu zařazena pod § 8 odstavec 1. Daňový řád na mnoha místech používá pojem důkaz a důkazní prostředek. I když je zde patrná tendence vyhnout se těmto pojmům ve stejném významu, ne vždy

¹⁶ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

se to podařilo. Pro lepší orientaci mezi těmito dvěma pojmy doporučuji se podívat, co o tom říká teorie práva. Přirozeně platí, že důkazním prostředkem jsou procesní formy, které používá správce daně k poznání právně přípustných skutečností, které mají být jako předmět dokazování zjištěny a prokázány. Správce daně si za pomoci důkazních prostředků získává důkazy z pramene důkazů. Pramenem důkazů nazýváme nositele informací, ze kterých se čerpá poznatek, jenž je předmětem dokazování. Mohou to být buď věci, například listiny, nebo osoby, například svědek, znalec, daňový subjekt, nebo jiné věcné důkazy. Oproti tomu důkazy představují přímé poznatky, které byly získané za pomoci důkazních prostředků z pramene důkazů o právně relevantních skutkových okolnostech, které jsou předmětem dokazování.¹⁷

3.2 Zásada hospodárnosti

Z procesní ekonomie pochází zásada hospodárnosti. Tato zásada je poměrně novou, zákonem zakotvenou zásadou správy daní a je obsažena v § 7 odstavci 2 daňového řádu, a je převzata ze správního řádu. Správce má na základě této zásady dbát na to, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady. Zásada hospodárnosti se projevuje nejen ve vztahu ke správci daně, ale také ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní. Správci daně tak vzniká nově povinnost šetřit zájmy státu takovým způsobem, aby vedl řízení co nejhospodárněji.

Bereme-li ohled na skutečnost, že správa daní je velmi významným vpádem do práv subjektů, pak zájem na hospodárnosti řízení ve vztahu ke státnímu rozpočtu bude plnit mnohem méně významnou roli, než ostatní zájmy. Ovšem to nebude platit tam, kde se budou řešit náklady osob zúčastněných na správě daní. Zde budou plnit nezastupitelnou úlohu dvě zásady, a to zásada hospodárnosti spolu se zásadou přiměřenosti.¹⁸

¹⁷ Hendrych, D. a kolektiv. *Právníký slovník 2*. Rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck 2003.

¹⁸ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

3.3 Zásada přiměřenosti

Podle mého uvážení je celkem důležité se zmínit o tom, že zásada hospodárnosti se promítá i do určitých ustanovení daňových zákonů, například při nevymáhání plateb pod určitou hranicí. Jsou to částky, které svojí výší jsou zanedbatelné, nebo náklady na jejich vymáhání by převyšovaly vymáhanou daň, a proto je správce daně odpouští.

Zásadu přiměřenosti nalezneme v § 5 odstavci 3 daňového řádu. Tato zásada souvisí se zásadou hospodárnosti a velí chránit zájmy osob zúčastněných na správě daní a pro tyto účely volit jen takový prostředky, které jsou nejméně zatěžující. Avšak stále umožňují dosáhnout cíle správy daní. Podle ustanovení § 1 odstavce 2 se za cíl správy daní považuje „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“

Tam, kde správce daně při správě daní využívá správního uvážení, se především používá zásada přiměřenosti. Jde totiž o zákonem založenou volnost správního orgánu zvolit při řešení konkrétního případu jedno z více právně možných rozhodnutí. Tato zásada může být založena jen a pouze zákonem. Jestliže se při volbě postupu či při vydávání rozhodnutí správcem daně nabízí více možností, je povinen vybrat tu, která nejméně zatěžuje osobu zúčastněnou na správě daní.

Minimalizaci zásahů do práv osob zúčastněných na správě daní sleduje zásada přiměřenosti, kde proti sobě stojí svoboda subjektů a cíl správy daní. Jakýkoliv subjekt je poté chráněn skrze tuto zásadu takovým způsobem, že jeho práva budou omezována a povinnosti mu budou ukládány pouze v tolik nezbytné míře.¹⁹

Do dané míry byla zásada přiměřenosti obsažena i v zákoně o správě daní a poplatků v ustanovení § 2 odstavce 2. Nyní platí ustanovení podle daňového řádu a to §5 odstavec 3. Výše popsána zásada se vztahovala pouze na postup správce daně vůči daňovým subjektům. Jenže existuje i jiný názor, ve kterém stojí: „*Použití zásady*

¹⁹ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

*přiměřenosti by se mělo vztahovat i na třetí osoby zúčastněné na daňovém řízení, zejména na ručitele, pokud po nich správce daně požaduje úhradu daňového nedoplatku.*²⁰ S tímto názorem se může souhlasit. Ovšem správce daně by měl postupovat i v tomto zmíněném případě s přihlédnutím k této zásadě.

3.4 Zásada zákonnosti

Tato zásada patří mezi nejvýznamnější, a proto je již při pohledu na katalog základních zásad v daňovém řízení uvedena na prvním místě. Zásadu zákonnosti najdeme v daňovém řádu § 5 odstavec 1. Je to jedna ze základních zásad při uplatňování veřejné moci. Tato zásada nikdy nemůže být potlačena ve prospěch jiné zásady. Správci daně totiž ukládá, jak má postupovat během daňového řízení. Tedy nejen podle daňových zákonů, nýbrž se všemi obecně závaznými právními předpisy. V první řadě musí postupovat v souladu s Ústavou, kdy vychází z článku 2 odstavce 3, a dalšími předpisy, jenž společně tvoří ústavní pořádek České republiky. Jedná se o Listinu základních práv a svobod a zejména o její článek 2 odstavec 2. Poté také s mezinárodními smlouvami, nařízeními vlády, vyhláškami, ale může se jednat také o judikaturu Ústavního soudu České republiky, Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu.

Ústavní soud zastává názor, podle něhož základní zásady daňového řízení určují, že cílem daňové politiky státu je správné stanovení a vybírání daně a má odpovídat jeho zájmům. Ze základních zásad vyplývá, že tato politika nemůže mít jednostranný charakter. V rámci daňového řízení jsou správci daně povinni postupovat ústavně stanoveným způsobem, tedy takovým způsobem, který ani nemusí být v zákoně výslovně uveden, nýbrž vyplývá ze zmíněných ústavních principů. Toto platí, například pokud se jedná o umožnění daňovému subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti - článek 38 odstavec 2 Listiny základních práv a

²⁰ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

svobod.²¹ Prostřednictvím správce daně se jedná o ochranu zájmu státu, při zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Zásada zákonnosti je obsažena také § 5 odstavec 1 daňového řádu a její základní principy platí stejně jako v zákoně o správě daní a poplatků. Popisovaná zásada je tedy základním pilířem každého právního předpisu. Základním prvkem je Ústava České republiky a Listina základních práv a svobod.

3.5 Zásada legitimního očekávání

Zásada legitimního očekávání je stále poměrně novou zásadou, která je uvedena v § 8 odstavci 2. Říká: *„Správce daně dbá na to, aby při rozhodování v skutkově stejných nebo podobných případech nevznikly nedůvodné rozdíly.“* Tato zásada byla z části převzata ze správního řádu, který se zásadou legitimního očekávání řídí. Navíc je řazena mezi základní znaky právního státu. Nejvyšší správní soud stanovil dne 23. srpna 2006 pod spisovou značkou 2 Afs 178/2005-64: *„v oboru daňového práva je nutné dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější.“*

Tato zásada ale není stylizována pouze na úrovni soudního přezkumu, nýbrž se má uplatnit již během samotného daňového řízení. Pokud se správce daně dozví, že skutkově podobný případ již on nebo jiný správce daně nějakým způsobem rozhodl, je jeho povinností tuto skutečnost patřičně zohlednit.

²¹ Kobík, J. *Základní zásady daňového řízení a daňová kontrola*. 1. vydání. Praha: ASPI. 2006. s. 14. ISBN 80-7357-170-6.

Při podobném skutkovém stavu a stejné právní úpravě se může klidně stát, že bude již existovat rozhodnutí správce daně, od kterého se bude nutné odchýlit. V těchto případech bude především podstatné rozlišovat dva druhy rozhodnutí, a to na rozhodnutí věcně neboli právně nesprávné. Jako druhá alternativa se týká rozhodnutí, které se přiklání k legitimnímu závěru, avšak ten je v rozporu se závěrem, který má rozhodující správce daně. Zatímco druhá situace bude vždy odlišná, tu první bude vždy nutné vyřešit jiným způsobem, tedy bude nutné se odklonit od původního rozhodnutí. Za takovýchto okolností totiž vzniknou dvě úplně legitimní interpretace, kdy s ohledem na zásadu v případě pochybností jednat mírněji, bude nutné vždy přijmout tu, která hovoří ve prospěch daňového subjektu. Ústavní soud učinil nálezn dne 15. prosince 2003, spisová značka IV. ÚS 666/2002: *„za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje: z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona, článek 11 odstavec 5 Listiny základních práv a svobod, tedy při faktickém odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu článku 4 odstavce 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“*

Správce daně by měl sám mít kontrolu o svých rozhodnutích ze své vlastní činnosti. Tímto způsobem by měl být schopen zabránovat vzniku nedůvodných rozdílů v jeho rozhodnutích. Ve smyslu zásady volného hodnocení důkazů je tedy jeho povinností přihlédnout ke svým starším rozhodnutím. Pokud by tak neučinil, docházelo by k omezení správního uvážení. Ze strany daňového subjektu je totiž očekávání, že správce daně učiní podobná rozhodnutí u věcně podobných řízení. Ovšem změna nastává tehdy, kdy vydaná rozhodnutí vyšla od jiného správce daně. A protože není nějaká centrální databáze rozhodnutí správců daně, nemají správci daně možnost zjistit si rozhodnutí jiných správců daně u věcně podobných řízení. Tady to tedy bude jen na daňovém subjektu, zda v případě, kdy mu bude známo příznivější rozhodnutí jiného správce daně, jestli toto rozhodnutí svému správci daně poskytl. Jen tímto způsobem dosáhne toho, že jeho správce daně bude povinen poskytnuté rozhodnutí zohlednit v rámci dokazování.

Tato výše popsaná zásada se ovšem neuplatňuje pouze v rámci státu. V době, kdy komunitární právo a jeho dopady do vnitrostátních právních řádů jsou stále častějším jevem, nelze to nijak ignorovat, například zohlednit závěry Evropského soudního dvora. Ovšem i závěry soudů a správních orgánů jiných členských států Evropské unie se nesmí přehlížet.²²

3.6 Zásada součinnosti a spolupráce

Během daňového řízení správci daně velmi úzce spolupracují s daňovými subjekty.²³ Tato zásada zajisté spadá pod procesněprávní normy daňového práva, protože upravuje jen postup pro stanovení a vybírání daně. Zásada navazuje na obecnou zásadu efektivitu a rychlosti řízení.

Právě zásada součinnosti a spolupráce je nejběžnější zásadou daňového řízení, kterou postihují ve správním soudnictví žaloby. Žalobci velmi často namítají, že správce daně o součinnost s daňovým subjektem neměl zájem. Anebo že správce daně nevybral nejefektivnější nástroje, které by co nejméně zatěžovaly daňový subjekt. Nebo dokonce, že nepřiměřeně dlouho protahoval daňové řízení. Z této zásady tedy vyplývá, že správce daně by měl usilovat v jakékoli části řízení snažit o součinnost s daňovým subjektem a ten by se měl naopak snažit o spolupráci se správcem daně, odpovídat na jeho výzvy a vždy plně poskytnout vysvětlení či doplnění, které správce daně požaduje v rámci stanovení daně.

Všechny daňové subjekty mají právo a povinnost úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně a následně jejího vybírání. Ale zároveň jsou povinni dodržovat zákony a i ostatní obecně závazné právní předpisy.²⁴

²² Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

²³ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

²⁴ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

Zde jde hlavně o to, že daňový subjekt má právo nahlížet do daňového spisu, který se vztahuje na jeho daňovou povinnost, být se správcem daně v kontaktu, případně i to, že se daňový subjekt může seznámit s důkazy, s jejichž pomocí správce daně stanovuje daňovou povinnost. Oproti tomu je daňový subjekt povinen reagovat například na výzvy od správce daně.

Podle § 6 odstavce 2 daňového řádu je zásada součinnosti vyjádřena jako povinnost správce daně: „*Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.*“ Správce daně by měl obě zásady používat tam, kde není jinak stanoveno zákonem. Mnoho problémů se vyskytuje při obstarávání důkazních prostředků a jejich provádění bez součinnosti s daňovým subjektem. Tyto zásady bývají porušovány správcem daně. Například správce daně neinformuje daňový subjekt o výsledku svědka v průběhu odvolacího či vytykácího řízení a tím znemožní daňovému subjektu klást svědkům dotazy, na což v průběhu celého daňového řízení má právo podle § 16 zákona o správě daní a poplatků. Tato zásada, zásada součinnosti, je velmi úzce spjata s § 31 zákona o správě daní a poplatků, a to tak, že mezi daňový subjekt a správce daně rozděluje důkazní povinnost. Tato to vyplývá z odstavců 8 a 9, také ještě z ustanovení § 23 zákona o správě daní a poplatků tím, že správce daně je povinen umožnit daňovému subjektu se seznámit, až na výjimky, s obsahem jeho osobního daňového spisu, který je o něm veden, a tedy i s důkazními prostředky, které jsou součástí tohoto spisu.²⁵ Správce daně nemá vždy povinnost součinnosti s daňovým subjektem, přímo v případě stanovení daně za použití pomůcek se tato zásada dá použít jen v omezené míře. A to jen tak, že na odůvodnění svého rozhodnutí daňovému subjektu by měl správce daně dbát.

„Základní zásady jsou obecnými pravidly, jimž se řídí celé daňové řízení. Jednotlivá ustanovení citovaného zákona nejen vycházejí z těchto zásad, ale konkretizují je a dále rozvádějí. Mezi tyto zásady také patří zásada součinnosti vyjádřená v odstavci 2 citovaného ustanovení, která znamená nejen povinnost

²⁵ Kobík, J., Šperl, J. *Dokazování v daňovém řízení*. Praha: ASPI. 2005.

daňového subjektu spolupracovat se správcem daně, ale je současně i jeho nezadatelným právem.²⁶

3.7 Zásada neveřejnosti

Daňové řízení je vždy neveřejné.²⁷ Stejně jako ve správním řízení i v daňovém řízení se totiž pracuje s velmi citlivými údaji a osobními informacemi účastníků daňového řízení. Správce daně tedy musí zabezpečit nejvyšší ochranu těchto dat před jejich zneužitím nebo zveřejněním. Tato zásada se týká i povinnosti účastníků řízení zachovávat mlčenlivost o osobních a citlivých údajích či skutečnostech, ke kterým jim byl umožněn přístup během daňového řízení. Podobě je tomu u zásady mlčenlivosti. Ovšem této povinnosti mohou být daňové subjekty zbaveny jen ve výjimečných případech. Zásada neveřejnosti je používána nejen v celém průběhu daňového řízení, ale i po jeho skončení.

3.8 Zásada mlčenlivosti

Kterékoliv osoby, kromě daňových subjektů v daňovém řízení o jejich vlastní daňové povinnosti, které byly jakkoliv přítomny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se během řízení nebo v jeho souvislosti dozvěděly. Tahle povinnost ovšem nezprošťuje správce daně povinnosti poskytnout údaje osobě, která prokáže, že tyto údaje je oprávněna získat podle zvláštního právního předpisu. Zároveň této povinnosti mohou být zproštěny jen za podmínek stanovených tímto zákonem.²⁸

²⁶ Usnesení Nejvyššího správního soudu, spisová značka 22 Ca 220/97.

²⁷ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

²⁸ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

Podrobnější úpravu mlčenlivosti osob zúčastněných²⁹ v daňovém řízení nalezneme v § 52 daňového řádu, kde je zákonem určený rozsah povinnosti mlčenlivosti, její prolomení³⁰ a případný postih za její porušení. Ovšem vůči některým institucím se nelze dovolávat povinnosti zachovávat mlčenlivost.³¹

Povinnost mlčenlivosti se podle § 52 odstavec 3 a 4 nevztahuje na informace, které jsou veřejně známé nebo které jsou veřejnosti dostupné z informačních systémů veřejné správy. Zveřejnění zobecněných informací, které byly získané během správy daní není porušením povinnosti mlčenlivosti.

V rozhodnutí Městského soudu v Praze, číslo jednací 28 Ca 182/99, stojí: *„Účast policie při výslechu daňového subjektu správcem daně, není porušením zásady mlčenlivosti s odkazem na ustanovení § 24 zákon číslo 337/1992 Sbírky, které v určitých případech zásadu mlčenlivosti prolamuje. Uvedené zjištění dožádaného správce daně právem vyvolalo pochybnosti ve smyslu § 31 odstavce 8 písmeno c) zákona číslo 337/1992 Sbírky.“*

3.9 Zásada oficiality

Daňové řízení je správce daně povinen zahájit i z vlastního podnětu v okamžiku, kdy jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a i v případech, že daňový subjekt v tomto směru nesplnil buď vůbec, nebo řádně své povinnosti.³²

²⁹ Jsou to subjekty, které se v souvislosti s daňovým řízením dozvěděly o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním.

³⁰ Povinnosti zachovávat mlčenlivost mohou být zproštěny třetí osoby, které se zúčastnily na daňovém řízení, a také pracovníci daňového orgánu daňovým subjektem pouze písemně a s uvedením rozsahu a účelu.

³¹ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

³² Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

Kterýkoliv úkon, který správce daně provede proti daňovému subjektu, má za následek zahájení daňového řízení. Způsob zahájení daňového řízení správcem daně je upraven v ustanovení § 9 odstavec 2 daňového řádu.

Správci daně ukládá procesní právní předpis povinnost konat, neboli zahájit a činit úkony v daňovém řízení. Tato zásada je tedy z daňového práva procesního. Mnoho institutů upravených v daňovém řádu ji obsahuje, její užití je nejtypičtější pro stanovení daně podle pomůcek, daňovou kontrolu a jiné.

Plátce daně nese dvě důkazní břemena, tedy břemeno dokazování a břemeno tvrzení. Ovšem si nemyslím, že by poté správce daně nemohl zjišťovat rozhodné skutečnosti, například pro vyměření daně z vlastní iniciativy a třeba i ve prospěch plátce daně.

3.10 Zásada rovnosti subjektů

Všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.³³

Jde o rovnost daňových subjektů před správcem daně, nikoliv o rovnost daňového subjektu a správce daně. Podle teorie práva by se mělo jednat o hmotněprávní zásadu, tedy že daňový subjekt má stejná práva a povinnosti v obdobných daňových případech. Tato zásada se ale jeví jako procesní, protože je omezena pouze na postup v rámci daňového řízení. Tudíž by nemělo docházet k zvýhodňování jednoho subjektu nad druhým. Jakákoliv odlišnost od stanoveného standardu musí být zdůvodněna jednotlivými okolnostmi případů.

³³ Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013 s komentářem změn*. Brno: BizBooks 2013

3.11 Zásada rychlosti řízení

Tato zásada se nachází v § 6 odstavci 1 správního řádu, ale zákon o správě daní a poplatků ji neobsahuje. Správní orgán je povinen vyřídit věci co nejrychleji a bez zbytečných průtahů. Jestliže správní orgán neučiní dané úkony v zákonem stanovené lhůtě či ve lhůtě přiměřené, nebo jestli není zákonná lhůta stanovena, použije se ustanovení o ochraně před nečinností ke sjednání nápravy, což vyplývá i z článku 38 odstavce 2 Listiny základních práv a svobod. Z daňového řádu tuto zásadu lze vyvodit v § 7 odstavec 1: „*Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů*“. Zásada vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu.³⁴

3.12 Zásada materiální pravdy

Daňový řád myslí na simulované jednání ve svém ustanovení § 8 odstavci 3, k němuž existuje velmi bohatá judikatura správních soudů. „*V souladu s citovaným ustanovením se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybírání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Tato zásada je obvykle nazývána zásadou skutečného obsahu právního úkonu, popřípadě zásada neformálnosti daňového řízení. V souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, spisová značka 5 Afs 29/2003 citovaného ustanovení dopadá na vědomou neshodu vůle a jejího projevu, kterou je správce daně oprávněn vyhodnotit jako simulaci právního úkonu. Simulované právní úkony tak nemají pro daňové řízení účinky. Jednoduchým příkladem simulovaného právního úkonu by mohl být případ řešený v rozhodnutí 29 Ca 27/2003-68. V případě, že valná hromada společnosti rozhodne, aby společníkovi, který vlastní 85 procent hlasů, náležel pouze pětiprocentní podíl na zisku, a kyperské společnosti vlastníci 10 procent náležel podíl 90 procent na*

³⁴ „*Stav, kdy daňový řád váže pouze daňové subjekty lhůtami, s jejich nedodržením spojuje závažné právní následky a při tom nestanoví lhůty pro rozhodování či jiné úkony správce daně nebo jeho pracovníků, evidentně není v souladu s nastíněným požadavkem spravedlivé rovnováhy mezi obecným zájmem na placení daní a imperativem ochrany základních práv a svobod.*“ Kobík, J.

zisku, a kdy kyperská společnost převede neprodleně 96 procent vyplaceného podílu na zisku na účet majoritního vlastníka, se jedná o simulovaný právní úkon. Skutečnou vůli zúčastněných stran totiž bylo za popsanych okolností vyplacení podílu na zisku majoritnímu vlastníkovi ve výši, která odpovídala jeho postavení ve společnosti, avšak za využití daňového úniku prostřednictvím smlouvy o zamezení dvojího zdanění (v tomto případě se jednalo o postup před účinností pravidel založených směrnicí o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností).“³⁵

Správce daně bývá velmi často konfrontován u daňových subjektů s řadou smluv. Mimo jiné se například jedná o smlouvu kupní. Ta formálně stvrzuje nabytí určitého majetku. Pokud správce daně zjistí, že majetek, který je předmětem smlouvy, již měl dříve daňový subjekt ve svém vlastnictví a že kupní smlouva je tedy jen fiktivní a slouží k nezákonnému navýšení výdajových položek, tak je správce daně v tomto případě oprávněn částku daně, na níž byla sepsána fiktivní smlouva, vyloučit z ovlivnitelných výdajů daňového subjektu.

Zjedné starší judikatury (Vážný č. 11486): *„Jednání na oko - § 916 občanského zákona - záleží v tom, že strany v obapolním srozumění činí navenek projevy vůle, neodpovídající jejich pravé vůli, jak ji mezi sebou projevily. Slouží-li takové předstírání vůle k zastření jiného stranami skutečně zamýšleného právního jednání, posuzuje se toto jednání podle své pravé povahy.“*

3.13 Zásada jednacího jazyka

Obvykle se při správě daní jedná v českém jazyce a písemnosti se také vyhotovují v českém jazyce. Pokud jsou písemnosti v jiném než českém jazyce, tak se musí předložit jak v originálním znění, tak v českém jazyce. Ovšem správce daně může říct, že překlad nevyžaduje nebo že chce mít překlad úředně ověřený.

³⁵ Ševčík, P. *Daně aktuálně: Daňová optimalizace v judikatuře Nejvyššího správního soudu* [2. 11. 2008]. Dostupný z <http://www.roedl.cz/www/download/n-letter/mb0807c.pdf>.

Pokud daňový subjekt neovládá jazyk, ve kterém probíhá jednání, má právo na tlumočnicka. Ten musí být zapsaný v seznamu tlumočnicků a daňový subjekt si ho musí obstarat na své náklady.

Mezi občany České republiky patří také národnostní menšiny, které na území státu žijí tradičně a dlouhodobě. Tento občan má před správcem daně právo udělat podání a jednat v jazyce své národnostní menšiny. Tudiž má právo na tlumočnicka, který daný jazyk zná. Pokud nemá osobu znalou jazyk jeho národnostní menšiny, vybere si tlumočnicka ze seznamu tlumočnicků. V tomto případě náklady na tlumočnicka nese správce daně.

Národnostní menšiny jsou v České republice například tyto: Bulhaři, Francouzi, Maďaři, Němci, Poláci, Rakušané, Romové, Rumuni, Řekové, Slováci, Ukrajinci a Rusíni, Vietnamci a Židé.

Neslyšícím osobám na vlastní náklady tlumočnicka znakové řeči pořídí správce daně. Neslyšící osoba, která neovládá znakovou řeč, má právo na prostředníka, kterého ustanoví správce daně. Tento prostředník musí být schopen se s neslyšícím dorozumět pomocí zřetelné artikulace. Jestliže je osoba hluchoslepá, bude mít také stanoveného prostředníka, který se s touto osobou bude schopen dorozumět.

4 Závěr

Ve své bakalářské práci na téma „Zásady daňového řízení“ jsem se zabývala daňovým řízením z pohledu daňového řádu. Také jsem se snažila zamyslet se nad aplikací zásad správního řádu v této oblasti.

Do úvodní části bakalářské práce jsem zařadila obecné pojmy daňového řádu, které se této práce týkají, a popsala jsem je z pohledu právní normy. Mojí snahou bylo přiblížit a popsat problematiku použití daňového řádu v daňovém řízení, nastínit jednotlivé pohledy odborníků a zaujmout svůj vlastní názor na předmětnou věc.

K popisování jsem použila stávající daňový řád, který odpovídá době svého vzniku, nynějším společenským poměrům, i časovému prostoru pro jeho přípravu. Nalezneme v něm řadu nejednoznačných ustanovení, která vedou k víceru výkladům. Daňový subjekt i správce daně již musí znát vedle zákona i příslušnou metodiku a podle mého názoru i rozsáhlou judikaturu. Poté jsem rozebrala daňový řád. Jeho autoři si kladli za prioritu sjednotit a zkonkretizovat tento právní předpis a chtěli vylepšit sporná místa původního zákona o správě daní a poplatků. Daňový řád je daňovým zákonem, který upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. K čemuž slouží řádné daňové tvrzení (daňové přiznání, hlášení či vyúčtování) a dodatečné daňové tvrzení (dodatečné daňové přiznání, následné hlášení či dodatečné vyúčtování) podané daňovým subjektem.

Základním kamenem daňového řízení jsou zásady, které jsem se snažila porovnat z pohledu obou právních norem. Chtěla jsem tím říci, s čím přichází daňový řád, jaké nové věci zavádí a od kterých již upouští. Zásady vychází z Ústavy České republiky a z Listiny základních práv a svobod, na které jsem odkazovala. Prvotním pilířem právních norem jsou právě tyto dva zákony.

Daňový řád upravuje postup správce daně, který při správě daní postupuje v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Zákony se rozumí také mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. Správce daně má zákonem či na základě zákona svěřenou pravomoc, kterou uplatňuje pouze k účelům a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Při vyžadování daňových povinností správce daně používá v souladu s právními předpisy jen takové prostředky, které umožňují dosáhnout cíle správy daní a zároveň nejméně zatěžují daňové subjekty a třetí osoby, u nichž se šetří práva a právem chráněné zájmy.

Vzhledem k složitosti daňového řádu má správce daně a zároveň i daňový subjekt (poradce, advokát) v mnoha případech problém s orientací v jednotlivých ustanoveních zákona. Jako příklad uvádím ustanovení § 26, kdy v případě úmrtí jediného jednatele společnosti má správce daně problém, pokud ostatní společníci nesouhlasí, aby je správci daně ustanovil zástupcem. Správce daně nemůže v tomto případě pokračovat v daňovém řízení, musí požádat komoru daňových poradců, aby byl navržen daňový poradce, kterého správce daně posléze ustanoví zástupcem. Uvedený postup značně stěžuje a prodlužuje daňové řízení.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Seznam použitých českých zdrojů

- Bakeš, M. a kolektiv: *Finanční právo*. Praha: C. H. Beck. 2008. ISBN 80-7179-037-0.
- Boháč, R. a kolektiv: *Daňový receptář*. Praha: LexisNexis CZ s. r. o.. 2009. ISBN 80-86199-64-9.
- Harvánek, J. a kolektiv: *Teorie práva*. Plzeň: Aleš Čeněk. 2008. ISBN 978-80-738-0104-5.
- Hendrych, D. a kolektiv: *Právní slovník 2.*, rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck. 2003. ISBN 807-17-9740-5.
- Kaniová, L., Schillerová, A.: *Správa daní: úplné znění zákona, komentář, judikatura*. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI. 2005. ISBN 80-7357-106-4.
- Kindl, M.: *Správní řád v daňovém řízení?* Právnícké fórum. 2006, r. 1, č. 3, s. 101.
- Kindl, M., Telecký, D., Válková, H.: *Zákon o správě daní a poplatků - komentář*. Praha: C. H. Beck. 2002. ISBN 80-7179-651-4.
- Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problém správy daní*. 6. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. 2008. ISBN 978-80-726-3459-0.
- Kobík, J.: *Základní zásady daňového řízení a daňová kontrola*. 1. vydání. Praha: ASPI. 2006. ISBN 80-7357-170-6.
- Kobík, J., Jungwirth, J., Spurná, J., Šperl, J.: *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. Praha: CODEX BOHEMIA, s. r. o.. 2000. ISBN 80-85963-83-3.
- Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv: *Daňový řád - komentář*. Praha: Beckova edice komentované zákony. 2010. ISBN 978-80-7400-331-8.

- Radvan, M. a kolektiv: *Finanční právo a finanční správa - Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita. 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.
- Rylová, Z., Tunkrová, Z., Krůček, Z., Šulc, I.: *Daňové zákony 2013*. Brno: BizBooks. 2013. ISBN 978-80-265-0058-2
- Zákon č. 1/1993 Sb., ústava České republiky
- Zákon č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku České republiky
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, spisová značka IV. ÚS 666/2002
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, číslo jednací 8 Afs 59/205-83
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, spisová značka 2 Afs 178/2005-64
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, číslo jednací 2 Afs 52/2005-94
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 5. 2005, spisová značka 22 Ca 502/99

Seznam použitých internetových zdrojů

- Ševčík, R. *Zásady daňového řízení* [online]. 2009 [cit. 18. 2. 2013].
Magisterská diplomová práce, Masarykova univerzita, Právnická fakulta.
Dostupné z: <http://theses.cz/id/2pc2ro>

BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE

Jméno autora: Jana Pavezová

Obor: Evropská hospodářsko-správní studia

Forma studia: Prezenční

Název práce: Zásady daňového řízení

Rok: 2012/2013

Počet stran textu bez příloh: 39

Celkový počet stran příloh: 0

Počet titulů českých použitých zdrojů: 23

Počet titulů zahraničních použitých zdrojů: 0

Počet internetových zdrojů: 1

Počet ostatních zdrojů: 0

Vedoucí práce: JUDr. Zdeněk Fiala