UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA

RIGORÓZNÍ PRÁCE

Právní problematika daňového řízení v České republice

Konzultant: Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

Zpracovatel: Mgr. Jitka Zelenková

Březen 2007

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracovala samostatně a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Praze dne 1. 3. 2007

Mgr. Jitka Zelenková

Poděkování

Tímto si dovoluji poděkovat svému konzultantovi panu Prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc. za cenné připomínky a ochotu, se kterou se mi věnoval v průběhu zpracování této práce.

Obsah:

strana.

I. Úvod

1.1. Obecný úvod 6
1.2. Úprava daňového řízení v historických a mezinárodních souvislostech ... 9
1.3. Kritický pohled na právní úpravu daňového řízení 27

II. Právní úpravy daňového řízení v minulosti 30

2.1. Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních 31
2.2. Vyhláška č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových 34
2.3. Vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků 37
2.4. Srovnání minulých právních úprav daňového řízení 38

III. Současná správa daní a daňové řízení v České republice 41

3.1. Daňová reforma v r. 1993 a její souvislosti 41
3.2. Ústavní souvislosti, vztahy k jiným právním odvětvím 42
3.3. Ústavní omezení pravomoci územních finančních orgánů vůči daňovému subjektu 47
3.4. Ústavně zaručená procesní práva daňového subjektu 48

IV. Řízení před územními finančními orgány 51

4.1. Zákon o územních finančních orgánech č. 531/1990 Sb. 51
4.2. Řízení před územními finančními orgány ve věcech daní jako zvláštní druh řízení v oblasti veřejné správy 59
4.3. Účast veřejnosti na činnosti finančních orgánů a procesu vyměření daně 60
4.4. Soudní kontrola činnosti finančních orgánů 62
4.5. Problematika prováděcích předpisů, pokynů a dalších dokumentů vydávaných finančními orgány, zejména ministerstvem financí 68
4.6. Místní příslušnost územních finančních orgánů 74
4.7. Pracovníci územních finančních orgánů, mlčenlivost, podjatost, administrativa 75

V. Daňové řízení podle ZSDP 76
5.1. Obecně o ZSDP 76
5.2. Definice, cíl a účel daňového řízení 78
5.3. Zásady daňového řízení 79
5.4. Pojmy 94
5.4.1 Úřední jazyk 94
5.4.2. Daňové subjekty a třetí osoby, zastupování a jednání 95
5.4.3. Protokol, záznam, daňový spis a nahlížení do něj 97
5.4.4. Pokuta a pozastavení činnosti 98
5.4.5. Lhůty 100
5.4.6. Daňová kontrola a místní šetření 101
5.4.7. Doručování 101
5.5. Činnost před zahájením řízení, zahájení a zastavení řízení 103
5.6. Dokazování předběžné otázky 109
5.7. Rozhodnutí v různých fázích řízení 115
5.8. Stadia daňového řízení podle ZSDP 118
5.8.1. Přípravné řízení 120
5.8.2. Vyměřování řízení 123
5.8.3. Řízení o opravných prostředcích 127
5.8.4. Řízení inkasní a řízení vymáhací 132
5.9. Správní uvážení v daňovém řízení 143
5.10. Pomůcky 146
5.11. Zajištění daně 148
5.12. Prováděcí předpisy ZSDP 151
5.13. Systematika a vztah daňového řízení k hmotněprávním daňovým předpisům 152

VI. Mezinárodní aspekt daňového řízení 153

6.1. Naše členství v EU 154
6.2. Cizí prvek v daňovém řízení 162

VII. Závěr 164

VIII.. Seznam použité literatury 173

IX. Seznam použitých zkratek 175

I. Úvod

1.1. Obecný úvod

Daňové řízení a daně obecně jsou nejcitelnější a nejvíce viditelnou složkou veřejného práva, se kterou se setkávají všichni občané. Každý zaměstnanec dnes na své výplatní pásce vidí, jakými prostředky přispívá do státního rozpočtu. Každý podnikatel zná své daňové zatížení. Každý platí spotřební daně či daň z přidané hodnoty zahrnuté do hodnoty zboží či služeb, které pořizuje. Daňové řízení je oblast mimořádně citlivě vnímaná všemi daním podrobenými subjekty, ať již fyzickými či právnickými osobami, protože v případě daní se jedná o jejich majetkové hodnoty a soukromé zájmy. Z daňového řízení a jeho procesní úpravy lze rozeznat konkrétní míru úcty a poměr státu k právům jednotlivce a míru nadvlády veřejného zájmu na výběru daní nad veřejným zájmem na ochraně práv daním podrobeného subjektu a jeho dalšími zájmy soukromými. Systematicky je pojem daňového řízení a daně možno chápat v několika smyslech, právní teorie není v definicích zcela jednotná. Pojem daň lze vykládat rozšiřujícím nebo zužujícím způsobem. Z hlediska právní teorie se budu držet té definice, která říká, že daně lze považovat za platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.[1] Daněmi ve smyslu shora označené definice mohou být i jiné platební povinnosti ve prospěch veřejného rozpočtu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění, než jen daně v užším smyslu (např. o poplatky správní, místní, soudní). Daň je povinná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností tzn. ukládá se jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na protiplnění ze strany státu. Daně jsou placené pravidelně v určitých intervalech nebo při určitých okolnostech. Charakteristický znak daní představuje jejich mimoekonomické donucení, jímž si státní moc prosazuje podíl na důchodech a majetku podřízených subjektů.

1) M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání , C.H. Beck, Praha, 2006

Pro posouzení ekonomického vlivu daní a jejich třídního dopadu je důležité zjištění daňového zdroje, tj. té složky prvotního rozdělení daňového důchodu, která je daní postihována. Ekonomicky je daň formou redistribuce národního důchodu. Daň je jedním z příjmů veřejných rozpočtů , mezi které patří dále např. poplatky a půjčky. Poplatky jsou ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem, půjčky jsou dobrovolné návratné platby poskytované za účelem získání úroku nebo uložení peněz, jednorázová daň je nazývána dávkou. **Daněmi v užším smyslu jsou pak ty konkrétní platební povinnosti ukládané státem, které jsou přímo daněmi nazvány a tradičně veřejností za daně označovány.** Okruh veřejných příjmů je definován jak v ZSDP tak v ZÚFO, jako dvou základních právních předpisech upravujících správu daně, když v každém z těchto předpisů je tento okruh definován trochu jinak. Obdobně, jako lze vyložit a chápat pojem daní v užším a širším smyslu, lze tímto způsobem nahlížet i na daňové řízení. Právní teorie označuje daňové řízení za takové řízení, kterým je stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů.[2)] Správa daní je obecnou součástí finanční správy a konkrétně správy veřejných příjmů. ZSDP daňové řízení definuje legislativní zkratkou podle § 2 odst. 1 jako řízení o daních při správě daně, v němž jednají správci daně. **Daňovým řízením je právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů.**

Tento postup je upraven zejména ZSDP, který upravuje daňové právo procesní. Od jeho účinnosti (1. 1. 1993) došlo k zásadní změně v úpravě daňového procesního práva, dle § 99 ZSDP se pro daňové řízení nepoužije správní řád. Pokud v této práci bude hovořeno o daních, jsou jimi myšleny daně tak, jak je vymezuje ZSDP. **Daněmi pro účely této práce jsou také ty platební povinnosti k státu ukládané v minulosti, které byly daněmi přímo nazvány a za daně považovány.** Daňové řízení je v této práci zúženo na řízení podle ZSDP a ZÚFO konané před územními finančními orgány, i když jak dále uvedeno, toto řízení je aplikováno i řadou dalších orgánů veřejné správy v oblasti veřejných příjmů.

---

2) M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání , C.H. Beck, Praha, 2006

Ohledně právních úprav daňového řízení v minulosti je pro účely této práce za daňové řízení považováno takové řízení před orgány veřejné moci, které se týká ukládání platebních povinností ke státu, které byly daněmi přímo nazvány a za daně považovány.

ZÚFO definuje územní finanční orgány jako orgány provádějící činnosti v tomto zákoně uvedené, a to v souvislosti veřejnými příjmy (v tomto zákoně uvedenými). Druhy veřejných příjmů, které jsou předmětem daňového řízení podle ZSDP, a druhy veřejných příjmů, které jsou spravovány územními finančními orgány, se však překrývají jen částečně. Správci daně jsou definováni v ZSDP jako orgány postupující podle ZSDP, kterými nejsou jen územní finanční orgány, ale např. i orgány obcí a jiné státní orgány (např. okresní úřady apod.). Daně v užším smyslu jsou v daňovém řízení spravovány v současné době územními finančními orgány. Územní finanční orgány byly v průběhu času nazývány různě. S ohledem na tuto skutečnost budou tyto orgány označovány historickými názvy. Tam, kde to není možné, pak obecně jako územní finanční orgány nebo orgány správy daně. Část oblasti veřejné správy nazývaná finanční správa je, jak jsem již vpředu naznačila, oblastí veřejného zájmu na naplnění veřejných rozpočtů, která má řadu styčných ploch s dalšími oblastmi veřejného zájmu.

Dne 3. září 1953 vstoupila v platnost Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod (též Štrasburská), kterou Česká republika ratifikovala.Touto úmluvou byl zřízen Evropský soud a Evropská komise pro lidská práva (dnes, po účinnosti Dodatkového protokolu č. 11 k této Úmluvě již jen Evropský soud), jako orgán soudní ochrany lidských práv. Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod ve znění svých protokolů garantuje všem občanům státu, který ji ratifikoval, určitá lidská práva a základní svobody, mezi kterými je i řada práv a svobod majících vztah k procesním předpisům, včetně předpisů upravujících řízení před orgány veřejné moci, a tedy i k řízení daňovému. Jde zejména o právo na spravedlivé řízení, právo na respektování soukromého a rodinného života, právo na účinný právní prostředek nápravy, právo na ochranu majetku a dále je zde vysloven zákaz uvěznění pro dluh.

Jde také o právo na omezení volného uvážení orgánů veřejné moci – zejména správního uvážení ve veřejné správě. Další práva vyplývají zejména z judikatury Evropského Soudu při výkladu citovaných ustanovení Evropské úmluvy a protokolů k ní.[3] Naše republika podle čl. 10 Ústavy České republiky inkorporovala tuto Evropskou úmluvu do svého právního řádu; má přednost před zákonem.

Součástí ústavního pořádku České republiky je i LZPS, jejíž ustanovení mají přednost před zákonem. LZPS obsahuje řadu konkrétních norem týkajících se rovněž procesních práv a vztahu občana a veřejné moci v rámci výkonu veřejné správy. Oblast základních práv a svobod je oblastí veřejného zájmu. V demokratické společnosti je to stát, který na jedné straně svými zákony základní práva a svobody vymezuje, a na straně druhé zajišťuje jejich ochranu. **Daňové řízení je součástí výkonu veřejné správy, která se dotýká každého daním podrobeného subjektu. Veřejná správa je při svém výkonu limitována ústavními normami. Při zkoumání právní úpravy daňového řízení nemohu odhlédnout od platné úpravy práv a základních svobod a ústavní úpravy veřejné správy.**

1.2. Úprava daňového řízení v historických a mezinárodních souvislostech

Daňové soustavy a správa daně do značné míry vždy kopírují konkrétní dosaženou úroveň rozvoje společenských vztahů toho kterého společenského zřízení a formy. Daňové řízení tak v sobě vždy odráží dosaženou úroveň rozvoje dalších státních orgánů a institucí (jako soudů a orgánů všeobecné, politické správy). **Dosažená úroveň společenských vztahů, úprava správy daně a daňového řízení jsou tak vždy v určitém vztahu.** Z úpravy konkrétních institutů daňového řízení v konkrétní historické situaci lze nalézt východiska pro zkoumání současné úpravy daňového řízení. Z hledisek shora naznačených je proto nejzajímavější období první republiky, kdy byla naše země demokratickým státem s rozvinutým hospodářstvím a vysokou úrovní rozvoje ochrany lidských a občanských práv.

3) V. Flegl, Významné mez. dokumenty k ochraně lidských práv, 1. vydání, C.H. Beck, Praha 1998

Právní úprava daňového řízení v tomto období poskytuje nejvíce použitelného srovnávacího materiálu pro účely zkoumání současné úpravy daňového řízení. Daně a jejich vybírání státem provázejí život občanů již od starověku. Již v této době byly daně vybírány a jejich vybírání se řídilo určitými pravidly. Daně byly vybírány přímo specializovanými úředníky (výběrčí daní), nebo právo vybírat daně bylo za určitý poplatek dočasně postoupeno tzv. daňovým pachtem na soukromou osobu. Tato osoba, která složila příslušnou finanční částku, měla právo vybírat daně. V některých starověkých státních zřízeních však lze již hovořit o vyspělém systému státních orgánů specializovaných na výběr daně. Například v republikánském starověkém Římě patřilo do pravomocí senátu dohlížet nad státním hospodařením. Senát sestavoval rozpočet vnitřních výdajů, rozhodoval o daních, jejich výši a jejich vybírání. Specializovaným orgánem (magistraturou) byli tzv. kvestoři, kteří na základě rozhodnutí senátu disponovali četnými oprávněními a povinnostmi v oblasti hospodářské a finanční správy, včetně výběru daní. V období císařství byla moc včetně oprávnění v oblasti stanovení a výběru daní koncentrována do rukou císaře. Byla zřízena císařská pokladna tzv. fiscus, jejímž příjmem kromě osobního majetku císařova byly i vybrané daně a výnosy z Římských provincií.[4] **Někteří autoři odborné literatury platby ve starověkém Egyptě, Řecku a Římě za předchůdce dnešních daní nepovažují. Za předchůdce dnešních daní berou až středověké regály (v rámci regálních práv panovníka).** V době ranné feudální společnosti byly daně vybírány přímo panovníkem a rovněž systémem daňového pachtu. Četné bylo vybírání daní od určitých skupin obyvatelstva (např. od římského obyvatelstva v období francké říše franckými králi) a osvobození od placení daní jiných skupin obyvatelstva (např. osvobození franckých občanů). Vybírání daní se neřídilo zvláštními procesními pravidly a poplatník byl vždy ve zcela nerovnoprávném a závislém postavení k osobě daně vybírající, ať již daňovému pachtýři či královskému výběrčímu daní. Městům byly často daně ukládány tzv. repatriační metodou, kdy bylo stanoveno kolik celkem na dani má které město panovníku odvést, a daňová zátěž a způsob výběru byl na jednotlivých městech. V Čechách byly zavedeny tzv. domestikální daně sloužící k financování správy a příjmů úředníků. [5]

4) viz. J. Kincl, Všeobecné dějiny státu a práva, 1. Vydání, Panorama, Praha, 1983

5) tamtéž

Daně v dnešním slova smyslu se vyvinuly právě z regálů, kdy za určité nároky státní moci nebylo nabízeno žádné protiplnění. Stát začal vyžadovat platby pouze z toho důvodu, že potřeboval prostředky ke krytí nákladů spojených s výkonem svých funkcí. Daně byly vždy velmi blízké poplatkům a někdy docházelo k jejich splývání. V době absolutismu, jako poslední fázi feudálního vývoje v jednotlivých státech, byly státní finance svěřeny účetním dvorům nebo dvorské komoře. V Rakousku-Uhersku byla dvorská komora podřízena panovníku. Jí byla podřízena zemská místodržitelství, kterým podléhala okresní hejtmanství. Těm náležela správa většiny daní. Správa daní tvořila institucionálně integrální součást všeobecné (politické) státní správy. V roce 1848 byla změněna dvorská komora na ministerstvo financí, jako ústřední státní orgán mimo jiné v oblasti daní a jejich správy.[6)] V té době je příznačné postupné zavádění správních předpisů, jež upravovaly procesní pravidla styku občanů s úřady, tedy i v záležitostech daňových. V roce 1853 bylo vydáno císařské nařízení č. 98/1854 ř.z., jak mají úřadové a političtí a policejní postupovati, které bylo průběžně doplňováno a novelizováno. Procesní pravidla byla začleňována do hmotněprávních předpisů upravujících konkrétní druh daně. Roku 1864, v souvislosti s daňovou reformou a přijetím nových právních norem, byla provedena další reforma orgánů finanční správy, kdy byla od okresních hejtmanství odloučena okresní finanční ředitelství, která pak jako orgán správy nepřímých daní přetrvala až do roku 1949. Nařízením č. 129/1868 ř.z. správa přímých daní byla nadále podřízena správě politické, při okresních hejtmanstvích byly zřízeny berní referáty. Pro Uhry byl v roce 1909 vydán zák. čl. XI/1909 o správě veřejných daní, který upravoval problematiku správy daní a který byl v roce 1912 zák. čl. LIII/1912 novelizován. Procesní ustanovení ohledně daní přímých pak byla obsažena v zákoně č. 220/1896 ř.z., o osobních daních přímých. Procesní ustanovení a ustanovení ohledně organizace berní správy byla obsažena dále i v dalších jednotlivých hmotněprávních předpisech.

---

6) viz M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání , C.H. Beck, Praha, 2006

Systém orgánů správy daní byl poměrně složitý. Okresní finanční ředitelství a finanční inspektoráty byly orgány státní správy pro oblast nepřímých daní a cel. Berní referáty okresních hejtmanství byly orgány správy daní přímých. Berní úřady byly výkonnými orgány pro ostatní druhy daní, zejména daně přímé a poplatky. Státní správa v oblasti daní byla do značné míry roztříštěna podle druhů vyměřovaných a vybíraných daní. Sjednocenou oblastí pro většinu právních odvětví byla oblast exekuce, kdy exekuční řízení i pro věci daňové (ohledně přímých daní) bylo upraveno zákonem č. 79/1896 ř.z., exekuční řád, jehož účinnost s různými doplňky a změnami přetrvala až do roku 1950. Berní exekuci nebylo možno aplikovat ohledně nemovitostí. Trestání přestupků a přečinů na úseku daní bylo upraveno císařským nařízením z roku 1835, tzv. trestním zákonem důchodkovým, který ohledně některých přestupků na úseku daní a zejména z hlediska procesního zůstal v platnosti až do daňové reformy v padesátých letech dvacátého století. Postupně se vytvořil systém orgánů správy daně tvořený tzv. orgány I. a II. stolice. Orgány správy daně I. stolice byly orgány správy daně prvního stupně vyměřující a vybírající jednotlivé daně. Byly to okresní finanční ředitelství, finanční inspektoráty (podle oblastí – šlo o tentýž stupeň v hierarchii orgánů správy daně), berní úřady a další.[7] **Z historického hlediska je pro konstrukci státních příjmů rozhodující volba takového nástroje, který by přinášel potřebné příjmy státní pokladně a narážel přitom na co nejmenší odpor povinných subjektů.** V roce 1918 zanikla Rakousko-Uherská monarchie a vzniklo Československo jako samostatný stát. Ústřední právní normou, která předurčovala další vývoj i v oblasti daní a jejich správy byl zákon č. 11/1918 Sb. z. a n., kterým Československo převzalo právní řád platný na jeho území za Rakouska-Uherska. Byly tak recipovány jak právní normy hmotněprávní, tak procesní předpisy. Zavedení nové měny a změna hospodářských a politických poměrů si vyžádaly provedení daňové reformy. Po vzniku samostatného Československa byly přijaty některé zákony zavádějící nové daně či měnící dosavadní předpisy týkající se jednotlivých daní a i daňového řízení. Zde bych zmínila zejména zákon č. 153/1919 Sb. z. a n., o oddělení správy finanční od správy politické, kdy došlo k odloučení berních správ od okresních hejtmanství.

7) viz M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání , C.H. Beck, Praha, 2006

Ve dvacátých letech u nás byla provedena daňová reforma, na níž se podílel zejména Dr. Karel Engliš, zastánce liberalistických ekonomických názorů v hospodářské oblasti, včetně oblasti daňové. **Základní právní normou provedené daňové reformy byl zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních (ZPD)**, který kromě hmotněprávních ustanovení obsahoval také procesní předpisy týkající se vyměření a vybrání těchto daní. Zákon byl proveden vládním nařízením č. 175/1927 Sb. Zákon i nařízení obsahovaly četné instituty, které zná i dnes platný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSPD). V oblasti nepřímých daní byl zřízen institut státních monopolů, kdy pro jednotlivé druhy zboží byl stanoven státní monopol spočívající ve výlučném právu státu dodávat toto zboží. Účelem tohoto systému bylo zjednodušit vybírání spotřebních daní jako nepřímých daní jednofázových.[8)] Státním monopolem byl např. monopol výbušných látek, monopol umělých sladidel, monopol solní a monopol tabákový.

Zákonem č. 3/1918 Sb. z. a n. byl zřízen Nejvyšší správní soud Československé republiky. V podstatě převzal tehdy dosud platný zákon z období Rakouska-Uherska č. 35/1876 ř.z., o Nejvyšším správním soudě. Nejvyšší správní soud rozhodoval slovy zákona *„ve všech případech, ve kterých někdo tvrdí, že nezákonným rozhodnutím nebo opatřením správního úřadu byl poškozen ve svých právech"*. Proti rozhodnutí finančních úřadů (II. stolice) se bylo možno obrátit s návrhem na tento soud (návrh se nazýval stížností). Vydal řadu judikátů i v oblasti daňové, a to jak v oblasti hmotněprávní, tak procesní, z nichž některé svou závažností mohou být vodítkem i pro současnou judikaturu v této oblasti. V období celé první republiky byl zachován systém několika druhů orgánů správy daně tak, jak jej první republika zdědila po Rakouské monarchii, i když samozřejmě s některými modifikacemi a změnami.

Systém správy daně byl dvoustupňový (finanční úřady I. a II. stolice). Existovala nadále okresní finanční ředitelství a finanční inspektoráty, jako orgány správy daně v oblasti daní nepřímých, a dále berní úřady a berní správy v oblasti daní přímých a výběru daně.[9)] Finanční úřady I. stolice vystupovaly ve vztahu k daňovému poplatníkovi v prvním stupni.

---

8) viz M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání , C.H. Beck, Praha, 2006

9) tamtéž

Orgánem druhého stupně byly finanční úřady II. stolice, kterými byla Zemská finanční ředitelství se sídlem v Praze a Brně, Finanční ředitelství se sídlem v Opavě, Generální finanční ředitelství v Bratislavě a Hlavní finanční ředitelství v Užhorodě. Kromě toho na úrovni zemských ředitelství existovaly tzv. zemské pokladny. Kontrolními orgány v oblasti daní přímých byly důchodkové kontrolní úřady. Do organizace správy daně pak byly zahrnovány i poplatkové úřady, katastrální měřické úřady a archivy map katastrálních.

Řízení ve věcech daní nebylo podřízeno řízení správnímu. Správní řízení bylo upraveno vládním nařízením č. 8/1928 Sb. o řízení ve věcech náležejících do působnosti politických úřadů, které nahradilo do tehdejší doby platné předpisy z doby Rakouska-Uherska. Byly zde přesně stanoveny práva a povinnosti účastníků řízení před finančními úřady, i když samozřejmě díky vývoji a změnám v právních předpisech nedošlo k úplnému sjednocení procesního postupu u stanovení, vyměření a výběru všech druhů daní. Exekuce u přímých daní zůstala upravena staršími předpisy, kde exekučním titulem pro přímé daně byly nadále platební příkazy a výkazy nedoplatků vydané v daňovém řízení. Ohledně trestání přestupků na úseku daní nadále ohledně některých daní (jako např. spotřební daň z minerálních olejů podle zák. č. 77/1931 Sb. z. a n., spotřební daň z elektrických zdrojů záření podle zák. č. 38/1933 Sb. z. a n., spotřební daň z přípravků ke kypření těsta podle zák. č. 40/1936 Sb. z. a n., daň z umělých jedlých tuků podle zák. č. 180/1936 Sb. z. a n.) přetrvalo používání Trestního zákona důchodkového z roku 1835.

Po prostudování právní úpravy daňového řízení v období 1918 až 1938 konstatuji, že toto řízení, především díky své dvojinstančnosti a záruce soudního přezkumu již splňovalo požadavky na ochranu práv a chráněných zájmů daňových poplatníků. Na druhé straně zajišťovalo dostatečné nástroje státní správě k efektivnímu výběru daní a tedy zajištění příjmů státního rozpočtu první republiky.

Mnichovskou dohodou a následnou okupací zbytku území došlo 15. března 1939 ke ztrátě státní suverenity Československa. Byl vytvořen Protektorát Čechy a Morava. Došlo k neústavním a nedemokratickým změnám v právním řádu, jako např. přenesení zákonodárné pravomoci do složek moci výkonné. Byl akceptován dvojí status obyvatelstva (občané říše – Němci a ostatní), norimberské zákony rasově diskriminující část obyvatelstva apod. V oblasti veřejné správy došlo k četným změnám. Změny právních předpisů však již nebyly prováděny formou zákonů, nýbrž neústavním zmocněním byla tato pravomoc přenesena na vládu, která zákony měnila formou nařízení. Bylo to např. nařízení č. 287/1939 Sb. z. a n., o dani z vystěhování, podle tohoto předpisu byly osoby, které odešly do emigrace před německou okupací, podrobeny této zvláštní dani. Byla přijata některá opatření, jejichž cílem bylo zlepšit hospodářské poměry, do válečného hospodářství začleněného protektorátu, jako např. změny v ZDP, umožňující rychlejší odepisování investic do nákladů, dále daňová amnestie z roku 1939, atd. S napadením Polska a posléze Sovětského svazu, otevřením západní fronty a obecným zhoršováním hospodářské situace Německé říše začalo docházet k postupným změnám v systému správy daně tak, aby odpovídal potřebám válečného hospodářství. V roce 1940 byl zrušen dosavadní zákon o dani z obratu a nahrazen nařízením č. 314/1940 Sb. z. a n., o dani z obratu. Obecné zpřísnění se projevilo kromě konkrétní úpravy v něm obsažených procesních institutů, i v obsáhlejší části zákona upravující trestání přestupků na úseku této daně. V tomto období lze sledovat i politickou motivaci daňovými předpisy k podpoře Německé říše a jejích válečných aktivit. Např. podle vládního nařízení č. 338/1940 Sb. byla poskytnutá tzv. Zimní pomoc německému národu odpočitatelnou položkou daně důchodové a výdělkové, byla také osvobozena od daně z obohacení (darování). Protektorátní vláda také přistoupila k reformě v oblasti přímých daní, aby lépe odpovídaly potřebám válečného hospodářství. Byla zrušena první část ZPD a vydáno nařízení č. 233/1943 Sb. z. a n. o dani důchodové. Od této daně byly osvobozeny a jí nepodléhaly různé příjmy související válkou, byli zvýhodňováni příslušníci německé branné moci a říšští státní občané (před občany protektorátu).

Tento předpis jednostranně znevýhodňoval osoby patřící k židovské národnosti, neboť řada daňových odpočitatelných položek, standardních zvýhodnění apod. se vztahovala pouze na nežidovské osoby (např. možnost odpočtu určité částky z příjmů za domácnost s nežidovským dítětem apod.). Ve vztazích k poplatníkům, kteří měli hospodářské vztahy mimo protektorát a mimo Německou říši, byla rovněž uplatněna procesní znevýhodnění. U takových poplatníků mohl finanční úřad II. stolice libovolně *(„dle volného uvážení")* určit daň paušální částkou. Zákon dovoloval stanovení daně tzv. podle spotřeby, a to v případě, že spotřeba poplatníka přesáhla 100.000,- K a byla alespoň o polovinu vyšší než dosažený důchod. Obecně platila, zejména ohledně procesních norem, pravidla obsažena v ZPD. Kromě shora popsané změny v oblasti důchodové daně bylo dále přijato i nařízení č. 4/1944 Sb. z. a n., o dani korporační a výdělkové dani korporací, upravující zdanění právnických osob. Kromě rozsáhlých daňových osvobození institucí Německé říše a některých protektorátních veřejných institucí je nařízení zajímavé tím, že sice umožnilo podat proti vyměření daně opravný prostředek, ale nebylo se již možno ohradit proti stanovenému daňovému základu. Tedy jinak řečeno, byla ponechána formální možnost odvolání, když nejpodstatnější a většinou jediný důvod odvolání – výši daně, odvoláním nebylo možno napadnout. Zajímavostí je také zmocnění ministra financí rozšířit působnost zákona na další osoby. Kromě změny daňových zákonů byly stanoveny dodatečné povinnosti, jako např. opakované, každoroční odvody ze zisku apod. V důsledku úpadku válečného hospodářství Německé říše a potřebě financovat válku docházelo k odčerpávání velké části důchodů a příjmů jak obyvatelstva, tak právnických osob, zejména finančních institucí. Daňové řízení bylo podřízeno účelu odčerpat tyto prostředky.

Procesní ustanovení ZPD byla po dobu Protektorátu Čechy a Morava většinou v platnosti a zaručovala určitá práva daňovým poplatníkům. Přesto se v důsledku faktického postupu orgánů protektorátu, provedenými změnami v ZPD, a v důsledku omezení hmotněprávními předpisy, daňové řízení stalo jedním z nástrojů válečného hospodářství. Tendence neustálého přitvrzování postupu orgánů protektorátu při výběru a placení daní a odvodech ze zisku je zřetelná.

Dne 14. srpna 1945 vydal prezident Dr. Eduard Beneš na území osvobozeného Československa dekret č. 52/1945 Sb., o zatímním vedení státního hospodářství. Pro daňovou problematiku je důležitý § 5 uvedeného dekretu, kterým bylo stanoveno, že ohledně daní, dávek a poplatků platí právní předpisy tak, jak platily ke dni 29. září 1938. Doba nesvobody se nezapočítávala do promlčecích lhůt, stanovených platnými předpisy pro právo státu vyměřovat a vymáhat daně, dávky, poplatky a jiné státní příjmy. Dalším dekretem prezidenta republiky číslo 79/1945 Sb. byly zrušeny předpisy z období nesvobody týkající se daně výdělkové korporační a daně korporační, a to se zpětnou účinností od daňového roku 1943. Dekretem číslo 98/1945 Sb. bylo změněno prozatímně používané protektorátní vládní nařízení o dani z obratu a bylo novelizováno tak, aby odpovídalo základním potřebám rekonstrukce a poválečného hospodářství. Důležitým dekretem prezidenta republiky z tohoto těsně poválečného období je dekret číslo 99/1945 Sb., o úpravě přímých daní a o úpravě poplatků a daní obchodových. Byla jím konstatována nepoužitelnost některých právních předpisů z doby nesvobody vydaných protektorátní vládou (např. nař. č. 287/1939 Sb. z. a n., o dani z vystěhování, nařízení č. 233/1943 Sb., z. a n., o dani důchodové, nařízení č. 238/1944 Sb., z. a n., kterým se mění a doplňuje hlava II. zákona o přímých daních). Tento dekret prezidenta republiky pro vyměření a vybrání daní definoval, že ohledně přímých daní platí pouze ZPD. Vyloučil jakoukoliv další použitelnost právních předpisů v oboru daní přímých, včetně předpisů procesních, vydaných v době nesvobody. Dekret obsahuje velkou řadu přechodných ustanovení ohledně dosud vyměřených a vybraných daní za zdaňovací období v době nesvobody. Daně a dávky zavedené protektorátní vládou se vesměs započítávaly na daně platné, přeplatky se ale nevracely. Byla eliminována znevýhodnění pro osoby židovské nebo jiné národnosti apod. Pro ostatní případy platilo pravidlo, že dosud vyměřené a zaplacené daně v době nesvobody se znovu nevyměřují. Vzhledem k tomu, že v počátcích doby nesvobody (1939–1941) protektorátní vláda příliš nezasahovala do zavedeného a fungujícího systému výběru přímých daní zděděného z první republiky, jsou přechodná ustanovení tohoto dekretu zaměřena zejména na daňová období (*„berní roky“*) 1942, 1943 a 1944.

Z hlediska správy daně a organizace správy daně je důležitý dekret prezidenta republiky č. 128/1945 Sb., o zatímní organizaci některých finančních úřadů a změnách s tím spojených v zemích České a Moravskoslezské. Obnovil organizaci, věcnou, místní příslušnost orgánů správy daně tak, jak existovala ke dni 29. 9. 1938 podle tehdy platných předpisů. Zůstalo zachováno dělení na finanční úřady I. a II. stolice. Finančními úřady II. stolice podle tohoto dekretu tedy nadále byla zemská finanční ředitelství v Praze a Brně, zemské finanční ředitelství v Brně – expozitura v Opavě a zemské finanční pokladny v Praze, Brně a Opavě. Finančními úřady I. stolice dle tohoto dekretu byly berní správy, okresní finanční ředitelství, poplatkové úřady, katastrální měřičské úřady archivy map katastrálních. A nakonec finančními úřady výkonnými byly berní úřady a důchodkové kontrolní úřady.

Poté, co státní orgány osvobozeného Československa de facto navrátily právní stav, který zde byl před rokem 1938, začalo docházet i ke změnám v právní úpravě jednotlivých daní, které byly již novými zásadními zásahy do právního řádu první republiky. V roce 1946 byl vyhlášen nový vládní program, který v sobě zahrnoval také záměr provést novou daňovou reformu, která měla reagovat na společenské a ekonomické změny v poválečné společnosti.

Normotvorba již byla poznamenána tendencemi k jinému typu společenského a hospodářského zřízení, než bylo zřízení první republiky. Systém přímých daní měl být redukován na tři druhy daní, a to daň z pracovních důchodů, podnikovou daň a daň z bezpracných příjmů. Daň z pracovních důchodů se měla skládat z daně ze mzdy, daně živnostenské, daně zemědělské a daně ze svobodných povolání. Daň z obratu byla plánována ke změně na všeobecnou nákupní daň.[10)] Tato reforma nebyla komplexně nikdy realizována, došlo jen k některým dílčím zásahům. Uvedené období vývoje předpisů daňového řízení a daňových předpisů je charakteristické nejdříve návratem k předválečné úpravě představované předválečnou verzí ZPD.

---

10) viz M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání , C.H. Beck, Praha, 2006

Později docházelo k přebírání některých složek daňového řízení, které byly zavedeny za války, a představují zúžení práv daňového subjektu, resp. nárůst jeho zákonem stanovených povinností. **Celkově je v tomto období znát tendence k sociálně pojímanému typu společenského zřízení, kdy u daní a daňového řízení byla zdůrazněna funkce odčerpávání důchodů a majetku osob s vyššími příjmy a vyšším majetkem.** Po převratu v únoru 1948 byly přijaty daňové zákony, které vláda Klementa Gottwalda plánovala již ve svém vládním programu z roku 1946. Tyto zákony ve své podstatě odbourávaly systém důchodové daně a výdělkových daní a zaváděly daně neorientované objektivně, nýbrž daně založené na charakteru činnosti subjektu zdanění (místo syntetických daní daně analyticky zaměřené). Podstatnou změnou, která zasáhla do vývoje správy daní bylo přijetí zákona č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory. Šlo provedení Květnové ústavy přijaté 9. května 1948, v níž byla státní správa obecně svěřena národním výborům. Byl zrušen systém okresních finančních ředitelství, inspektorátů, berních úřadů, berních správ, kontrolních důchodkových úřadů a zaveden jednotný systém správy daní a ostatních státních příjmů v rámci všeobecné politické správy.[11] Nadále tedy byly orgány státní správy provádějící správu v oblasti finanční právě národní výbory. Od 1. ledna 1949 se staly správcem daně v I. stolici okresní národní výbory, na které přešla působnost finančních úřadů I. stolice a finančních úřadů výkonných a ve II. stolici krajské národní výbory, na které přešla působnost zemských finančních ředitelství a pokladen. Zákon byl proveden nařízením vlády č. 302/1948 Sb. a nařízením č. 36/1949 Sb., kterými byly definovány úkoly finančních referátů národních výborů v oblasti správy daní. Vládním nařízením ze dne 10. ledna 1950 č. 1/1950 Sb. byly zrušeny zemské finanční pokladny v Brně a Opavě, které zůstaly jako poslední orgány staré soustavy orgánů správy daní na našem území. V návaznosti na legislativní záměry deklarované již ve vládním programu z roku 1946 bylo přistoupeno k dalším změnám v daňovém systému, a to zavedením všeobecné nákupní daně zákonem číslo 286/1948 Sb.

---

11) viz M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání , C.H. Beck, Praha, 2006

V roce 1950 bylo pokračováno v tendenci zavádění analytických daní, tedy daní vždy zaměřených na konkrétní skupiny poplatníků. Toto období je charakterizováno poměrně nesystémovými zásahy. Jako základní procesní předpis subsidiárně používaný zůstal nadále ZPD. Již v této době dochází k přípravě na daňovou reformu, která byla zahájena v roce 1952. Do té doby byl zachován princip úpravy procesních předpisů ve věcech daní a poplatků na úrovni zákona, nikoliv vyhlášky či nařízení orgánů výkonné moci. Provedení procesních pravidel formou podzákonného předpisu nemůže dostatečně garantovat práva a zájmy účastníků takového řízení, zvláště pokud zmocňovací předpis je v této oblasti vágní či neúplný, což se v následujícím období až do roku 1989 stalo pravidlem. Bohužel v dalším období došlo k tomu, že procesní pravidla pro daňové řízení nebyla již upravena zákonem, nýbrž pouze právními předpisy podzákonné síly, a to až do daňové reformy uskutečněné v roce 1993.

V roce 1952 byla provedena komplexní daňová reforma, která definitivně ukončila platnost dosud platných předpisů z doby první republiky zavedených reformou Dr. Engliše. Tato reforma již odrážela změnu společenských a hospodářských poměrů v Československu, zejména plánované hospodaření většiny ekonomických subjektů, jejich státní vlastnictví a odlišný přístup státu k daním, které přestaly fungovat jako jeden z nástrojů ovlivňování hospodářského života a trhu, ale fungovaly jako jeden z prostředků jejich plánování. Daním podléhalo jak obyvatelstvo, tak organizace. Státní hospodářské subjekty daním přímým nepodléhaly, z nich byl důchod odčerpáván odvody.[12)]

Novou daňovou soustavu nadále tvořily tyto daně: daň z obratu (zákon č. 73/1952 Sb.), daň z výkonů (zákon č. 74/1952 Sb.); důchodová daň družstev a jiných organizací (zákon č. 75/1952 Sb.), daň ze mzdy (zákon č. 76/1952 Sb.), zemědělská daň (zákon č. 77/1952), daň z příjmů obyvatelstva (zákon č. 78/1952 Sb.), živnostenská daň (zákon č. 79/1952 Sb.), domovní daň (zákon č. 80/1952 Sb.) a daň z představení (zákon č. 81/1952 Sb.).

---

12) S. Svátková, Bakalářské minimum z daní, 1. vydání, Trizonia, Praha, 1994

V návaznosti na tyto podstatné změny v oblasti hmotněprávní s příslušnými odezvami v oblasti procesní byla důležitá vyhláška č. 162/1953 Ú.l. o řízení ve věcech daňových, kterou vydalo Ministerstvo financí na základě zmocnění obsaženého v každém z výše zmíněných hmotněprávních předpisů. **Samotné přijetí procesní normy ve formě vyhlášky považuji za velmi vážné porušení základních zásad a principů tvorby procesních předpisů.**

Domnívám se, že vyhláška č.162/1953 Sb., i když je krokem zpět, nejen co do formy právního předpisu, v rámci kterého byla přijata, ale i co do ochrany práv zájmů poplatníků, byla ve své podstatě efektivním nástrojem centrální ekonomiky k akumulaci peněžních toků od obyvatelstva a nestátních hospodářských subjektů. Podrobněji je o ní pojednávám dále v této práci.

Padesátá léta jsou charakterizována oklešťováním práv daňových subjektů, fyzických osob na jedné straně a zmírňováním postupu vůči daňovým subjektům, státním organizacím. Zvětšovaly se rozdíly mezi procesním postavením státních hospodářských organizací, postavením ostatních socialistických organizací (hlavně družstev) a postavením fyzických osob. Tento trend se po celou dobu vlády KSČ prohluboval a nebyl zcela odstraněn ani po roce 1989. K nápravě došlo až daňovou reformou v roce 1993.

V šedesátých letech pokračovalo hledání optimálního systému zdanění jak státních, tak ostatních organizací a občanů. Daňová reforma z roku 1952 byla v některých ohledech nevyhovující a bylo třeba průběžně tak, jak se dělo již od konce padesátých let, do daňových předpisů zasahovat. Vyhláškou Ministerstva financí č. 16/1962 Sb. bylo nově upraveno daňové řízení.

Jednotlivá procesní ustanovení v daňových zákonech byla provedena touto vyhláškou. **Stanovila subsidiární použití předpisů o správním řízení** (vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení). V šedesátých letech došlo k zavedení další daně, a to daně z motorových vozidel zákonem č. 98/1964 Sb. Na přelomu šedesátých a sedmdesátých let minulého století došlo k několika změnám v právních předpisech souvisejících se zdaňováním podniků a odváděním odvodů do státního rozpočtu. Šlo o pokus o hospodářskou reformu na konci šedesátých let a také o odraz politických událostí „Pražského jara" a následné normalizace. Zdanění a zatížení odvody bylo odlišeno jednak dle formy vlastnictví (družstevní – státní), jednak i dle činnosti podniku, které byly podrobeny dani či odvodu. V sedmdesátých letech byl zrušen zákon č. 173/1969 Sb., o podnikových daních a příspěvku na sociální zabezpečení a zákon č. 131/1968 Sb., o odvodech ze zisku a přírůstku mezd Pro oblast družstevních a ostatních nestátních socialistických hospodářských organizací byly daně upraveny zákonem č. 120/1970 Sb., o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení, který platil jen jeden rok. Tímto zákonem byl zrušen zákon č. 159/1968 Sb., o důchodové dani. Zákon č. 120/1970 Sb. byl zrušen zákonem č. 113/1971 Sb., o důchodové dani a příspěvku na sociální zabezpečení. Ten platil až do roku 1984. Pro oblast průmyslových státních hospodářských organizací byla provedena nová právní úprava zákonem č. 111/1971 Sb., o odvodech do státního rozpočtu a příspěvku na sociální zabezpečení, která platila až do roku 1983. **Přijetím tohoto zákona se koncepce zdanění státních organizací systémově vrátila před rok 1968, neboť státní hospodářské organizace již nebyly podrobeny daním, nýbrž odvodům.** Nešlo ale o odvody v tom smyslu, jak je chápaly předpisy před rokem 1968. Nově zavedené odvody měly všechny prvky a charakter daňové povinnosti, byly spravovány samostatnými orgány veřejné moci ve finanční oblasti (finanční správy) a jejich správa tak neprobíhala v rámci vertikálních vztahů státních hospodářských organizací k jejich řídícím orgánům. Tedy i odvody podléhaly finanční správě a ohledně jejich správy probíhalo daňové řízení.

Další vlna novelizací právní úpravy přišla v letech 1982 až 1984. Reagovala na stále zhoršující se ekonomické výsledky hospodářství, zaostávání ekonomiky za úrovní států západní Evropy. Zákonem č. 184/1982 Sb. byla nově upravena důchodová daň. Odvody do státního rozpočtu, které zatěžovaly státní hospodářské organizace, byly nově upraveny zákonem č. 161/1982 Sb., o odvodech do státního rozpočtu. Poslední podstatnou zákonnou úpravou daní před listopadovými událostmi roku 1989 byl zákon č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani.

Z hlediska procesního práva byl v tomto období od šedesátých let nejvýznamnějším předpisem v oblasti správy daně zák. č. 33/1970 Sb. o finančních správách. Tímto zákonem došlo po 21 letech k odloučení správy daní ze soustavy národních výborů do specializované soustavy orgánů veřejné správy. Tak byla oddělena správa daní (berní správa) od správy politické (všeobecné správy), došlo tak k jakémusi návratu před rok 1949, kdy byla správa daní včleněna do jednotné soustavy národních výborů jako univerzálních správních orgánů. Finanční správy byly obecnými orgány státní správy v oblasti správy daní, poplatků, příspěvků a dalších finančních nástrojů. Prováděly daňové revize, spravovaly dotace, subvence, atd.[13] Prováděly rovněž řízení o přestupcích na úseku daní. Zákon definoval správu daní, kterou se rozumělo právo činit opatření potřebná ke správnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností občanů a organizací (poplatníci), zejména právo daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat a kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době. Daňovou revizí byla míněna daňová kontrola a kontrola hospodaření s dotacemi. Byly zřízeny okresní a krajské finanční správy. Okresní finanční správy spravovaly daně a dotace a prováděly řízení o přestupcích. Krajské finanční správy řídily okresní správy, přezkoumávaly jejich rozhodnutí a prováděly revize.

Od padesátých let, po celé toto období, docházelo k postupnému odbourávání pozitivního dědictví v oblasti daňového řízení a zejména Englišovy daňové reformy.

13) M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání , C.H. Beck, Praha, 2006

V souvislosti se změnou politických a společenských poměrů v listopadu 1989, došlo k výrazné změně chápání účelu a smyslu daňové právní úpravy ohledně jednotlivých daní. Daně přestaly být vnímány pouze jako prostředek odčerpávání finančních zdrojů od poplatníků k jejich redistribuci a použití státem, ale byl akceptován jejich význam z hlediska regulace hospodářské činnosti, ovlivňování tvořícího se trhu podnikatelského prostředí.[14] Ještě před koncem roku 1989 byly přijaty dvě zásadní právní úpravy a to zákon č. 156/1989 Sb., o odvodech do státního rozpočtu, a zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani. Oba tyto zákony tvořily jakési překlenovací právní předpisy pro přechodné období, během kterého byly ještě zachovány četné instituty centrálně řízené ekonomiky, včetně institutů daňových, a na druhé straně vznikal svobodný trh.

V tomto období došlo k podstatným novelám zákona o dani z obratu (do to doby platil zákon zavedený daňovou reformou v roce 1952, č. 73/1952 Sb.) a dalších daňových zákonů. Byla přijata nová právní úprava daní z příjmů obyvatelstva - zákon č. 389/1990 Sb. Nejdůležitější právní úpravou z tohoto období je zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Šlo o novou komplexní úpravu orgánů správy daně a jejich působnosti, včetně dalších povinností provázejících činnost správy daní. Zákon zrušil dosavadní finanční správy. Toto období bylo charakterizováno přípravou na daňovou reformu. Došlo sice k nové organizaci orgánů správy daně, ale zatím byl zachován dosavadní procesní předpis, vyhláška č. 16/1962 Sb. a její nevyhovující úprava.

Z naznačeného zkráceného historického exkurzu v oblasti daňových systémů a správy daně na území dnešní České republiky lze jednoznačně potvrdit závěr, že právní úprava správy daně vždy přesně odráží dosaženou úroveň společenských a ekonomických vztahů. Jednotlivá období se liší různými společenskými prostředími a různou úrovní chápání úlohy daní. V těchto historických obdobích se také měnilo chápání práv jednotlivce a v návaznosti na tyto změny byly prováděny i změny v jednotlivých institutech procesních.

---

14) S. Svátková, Bakalářské minimu z daní, 1. Vydání, C.H.Beck, Praha, 1994

Správa daně, reflektuje na koncepce zdanění a dotváří tak celkový obraz daňového systému toho kterého období. Období, která jsou charakterizována nízkou úrovní ochrany lidských práv, jsou zároveň charakterizována vysokou koncentrací finančních činností do rukou státu a takovými pravidly správy daně a daňového řízení ohledně jednotlivých daní, která znevýhodňují poplatníka a usnadňují státu čerpání peněžních prostředků do veřejných rozpočtů. V období nacistické okupace je to patrné jak z hmotněprávních úprav, tak z úprav daňového řízení ohledně jednotlivých daní. Po osvobození nastalo krátké uvolnění, kdy byly opět aplikovány předpisy z období první republiky. Vzápětí, v návaznosti na postupnou změnu společenské a ekonomické orientace země, však došlo k dalšímu zhoršení postavení poplatníků a upřednostnění zájmů státu na zjištění a výběru daně (zavedení analyticky zaměřených daní, podřízení správy daní politické správě, úprava daňového řízení podzákonným předpisem, atd.).

I v období socialismu lze v návaznosti na daňové reformy, změny v daňových předpisech a správě daně, rozeznat vývojová stádia tohoto společenského zřízení. Od prvotního zpřísnění v padesátých letech, přes uvolnění od šedesátých let až po následnou konzervaci systému vrcholícího jeho kolapsem v letech osmdesátých. Období od listopadových událostí roku 1989, do daňové reformy v roce 1993, lze charakterizovat jako období přechodné. Na novou ekonomickou a společenskou situaci byly aplikovány právní předpisy upravující jednotlivé daně a jejich správu vytvořené pro jiné zřízení. Novelami nešlo tyto odlišnosti a rozdíly zcela eliminovat.

Po listopadu 1989 bylo jasné, že tehdy existující daňový systém, zahrnující právní předpisy upravující jednotlivé daně, systém orgánů provádějící správu daně i procesní předpisy v této oblasti, bude nutno od základů změnit. Protože připravovaná daňová reforma nemohla být spuštěna bez náležité přípravy, bylo nutno provizorně upravit uvedenou oblast s vědomím, že takto přijímané právní předpisy jsou dočasné. Bylo nutno, aby předpisy, které měly nově upravit daňové řízení, respektovaly mezinárodní právní dokumenty v oblasti základních práv a svobod

Daňové řízení mělo na jedné straně poskytnout dostatečné zajištění fiskálních zájmů státu a na druhé straně zajištění daňové spravedlnosti. Zároveň systém orgánů správy daně a jejich pravomocí měl zajistit pružnost a účinnost vybírání daní při určení nákladů na stanovení a vybrání daně na takové úrovni, aby celý systém mohl fungovat efektivně. **V rámci daňové reformy účinné od 1. 1. 1993 byl přijat ZSDP upravující daňové řízení.** Jde o první zákon v novodobé historii správy daní, který úplnou a komplexní formou upravuje práva a povinnosti daňových subjektů a orgánů správy daně pro oblast všech státem ukládaných daní. **Byl opuštěn od šedesátých let aplikovaný princip subsidiárního použití předpisů správního řízení a daňové řízení tak opětovně tvoří samostatný druh řízení v oblasti veřejného práva.**

Také bych ráda zmínila mezinárodní aspekty daňové problematiky, které souvisí se vstupem České republiky do Evropské unie. Historicky a právně unikátním jevem provázejícím sjednocování Evropy je vytvoření a kultivace evropského práva, jako nového právního odvětví a zejména jako nového právního řádu sui generis. Základním systémovým požadavkem na každý členský stát, včetně států přistupujících, je harmonizace právních předpisů s předpisy Evropské unie. Je požadována kompatibilita na úrovni orgánů veřejné moci a dodržování pravidel stanovených EU. Nařízení vydaná Evropskou komisí (se sídlem v Bruselu), jako druh právního předpisu sekundárního evropského práva, jsou pak přímo aplikovatelná na území jednotlivých států a národní soudy je aplikují ve své rozhodovací praxi. Tyto předpisy mají přednost před národním právem. Směrnice, jako další druh sekundárního evropského práva, zavazují státy k opatřením ve vnitrostátní úpravě a za jistých okolností také mohou být přímo aplikovatelná. Část oblasti daní je podřízena harmonizačnímu programu. Z hlediska daňového řízení harmonizace příliš nepokročila. V této oblasti byly vydány směrnice, a to zejména v oblasti postihování daňových úniků, daňových podvodů a potírání praní špinavých peněz.[15)]

15) L. Tichý a kol., Evropské právo, 1. Vydání, C.H. Beck, Praha, 1999

1.3. Kritický pohled na právní úpravu daňového řízení

Přes nepochybně moderní právní úpravu, je nutno tyto právní předpisy průběžně podrobovat kritice a srovnání nejen s právní úpravou platnou v okolnich státech, ale i právní úpravou minulých období. Nelze se neohlédnout za tradicí naší právní úpravy, za daňovými systémy platnými v demokratickém prvorepublikovém Československu. Je třeba vzít v potaz ústavněprávní souvislosti platné procesní úpravy. Důležitým faktorem je faktor daňové (berní) tradice. Při tvorbě a aplikaci norem v daňové oblasti musí být brán v úvahu i postoj a zkušenosti průměrného daňového subjektu (psychologický princip ve zdanění).[16]

Pouze kritikou právní úpravy lze kultivovat právní úpravu tak, aby novelizací lépe plnila svůj účel, tj. zajistila efektivní výběr daní při respektování ústavních mezí včetně respektování základních práv a svobod, daním podrobených subjektů. Současný systém správy daní a právní úpravu daňového řízení reprezentovanou právními normami uvedenými dále lze považovat za poměrně efektivní, nicméně v některých oblastech správy daně a daňového řízení existují problémy. Zvláště vynikne problematičnost některých oblastí při srovnání se staršími úpravami, kde konkrétní instituty byly vytvořeny a právně regulovány lépe a efektivněji, a zejména však spravedlivěji, jak z hlediska daňové spravedlnosti, tak z hlediska práva na spravedlivý proces.

Na jedné straně jde o sníženou schopnost správy daně reagovat na nejnovější druh kriminality, organizovanou činnost spočívající v krácení daně (zde jsou limity technické a personální). Na druhé straně pak jde o některé prvky řízení, zejména v oblasti řízení vyměřovacího, nápravy chybných rozhodnutí, apod., kde prvky daňového řízení a následně správního soudnictví mohou ve světle mezinárodních smluv o lidských právech, jimiž je naše republika vázána, být chápány jako méně vyhovující.

---

16) S. Svátková, Bakalářské minimum z daní, 1. vydání , C.H., Trizonia, Praha, 1994

Dalším problémem je výklad právních norem v oblasti daní různými územními finančními orgány, kdy místně příslušné orgány postupují odchylně a různým způsobem vykládají právní předpisy. Domnívám se, že dochází ke vzniku daňové nespravedlnosti, kdy všechny daňové subjekty nemají stejná práva. Jde o chybějící judikaturu a také o nedostatky v textech některých právních předpisů. V neposlední řadě je to několik legislativně nedořešených styčných bodů mezi procesněprávním předpisem (zejména ZSDP) a předpisy hmotněprávními (upravujícími jednotlivé daně), které nelze ani judikaturou a výkladem jednoznačně dořešit.

Hlavní metodou při sepsání této práce je kromě studia odborných publikací z oboru daní především zkoumání a srovnání jednotlivých právních předpisů, a to včetně právních předpisů historických a vybraných zahraničních právních úprav. Kromě hmotněprávních předpisů (v dřívějším období byla řada procesních institutů obsažena v právních úpravách týkajících se jednotlivých daní či dávek) byly **hlavním zdrojem ZPD, vyhláška č. 158/1953 Ú.l., o řízení ve věcech daňových, vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní, a samozřejmě ZSDP a ZÚFO.** Ze zahraničních úprav mimo jiné i německá právní úprava představovaná zákonem o poplatkovém řádu (Abgabenordnung z roku 1997).[17)]

Má práce se zabývá oblastí daní v užším smyslu, pomíjí tedy oblast poplatkovou, jež byla historicky podrobena zvláštní právní úpravě a pomíjí i oblasti dalších platebních povinností ukládaných státem v minulosti a současnosti. Oblast poplatků, zvláště z historického hlediska, by měla být podrobena samostatnému zkoumání. Jde navíc o oblasti tvořící ve srovnání s oblastí daňovou malou část příjmů veřejných rozpočtů. **Reálná výše zatížení daňových subjektů poplatky a jinými dávkami je ve srovnání s reálnou výší daňové zátěže těchto subjektů malá. I tyto důvody mne vedly ke specializaci na daně v užším smyslu, jako jeden z druhů platebních**

17) Aktualle Steurtexte 1997, C.H. Beck verlag, München, 1997

povinností ukládaných státem, ke zkoumání oblasti daňového řízení v užším smyslu, ačkoliv současná právní úprava v ZSDP zahrnuje řízení a správu více druhů příjmů veřejných rozpočtů (viz § 1 odst. 1,4 ZSDP).

Oblastmi zkoumání daňového řízení, (s ohledem na průsečíky srovnávaných právních úprav a obecně chápaná stadia a instituty daňového řízení), jsou:

1. *obecné zásady daňového řízení a základní instituty*
2. *orgány správy daně, jejich příslušnost a pravomoc*
3. *obecné instituty daňového řízení a definice pojmů*
4. *daňové subjekty, registrační a oznamovací povinnosti, evidence subjektů*
5. *proces vyměřování daní*
6. *zajištění daní*
7. *daňová kontrola*
8. *opravné prostředky a řízení o nich*
9. *placení daní*
10. *vymáhání daní a exekuce*
11. *sankce*

Uvedené oblasti jsem také zkoumala z hlediska historických souvislostí, srovnávala s různými úpravami a snažila se nalézat problematické momenty. Při zkoumání, srovnání a hodnocení právních úprav daňového řízení jsem se zabývala také znaky a projevy právní úpravy, tedy zkoumala jsem jaká je:

- *efektivita daňového řízení z hlediska evidence daňových subjektů a jejich daňově rozhodných poměrů, s ohledem na efektivitu následného faktického výběru daní;*
- *míra možnosti zneužití institutů daňového řízení proti daňovému subjektu orgánem správy daně či jeho úředníky a s tím související možnosti obrany daňového subjektu v případě nesprávného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu;*
- *spravedlnost řízení, zejména s ohledem na vzájemný poměr procesních zbraní daňového subjektu na jedné straně a orgánů správy daně na druhé straně, a ochranu práv daňového subjektu;*

- *úměrnost sankcí (penále, úroky, zvýšení, škody, trestní postihy, atd...) uplatňovaných orgány správy daně vuči daňovému subjektu na jedné straně a postihu orgánu správy daně (státu) na druhé straně při zjištěné nezákonnosti či v jiných případech;*
- *míra možnosti využívat daňového řízení pro vyhýbání se plnění daňových povinností daňovým subjektem;*
- *efektivita daňového řízení při odhalování krácení daně daňovými subjekty, a to zejména s ohledem na faktický výběr zkrácených daňových příjmů.*

Z pohledu státu a veřejné správy bych nepochybně mohla nastínit řadu dalších oblastí, jako kupř. oblast vazby výběru daní na rozpočtové určení, nákladů na výběr daně, atd. Výše uvedený výčet však nastiňuje oblasti, které jsou nezřídka opomíjeny. V České republice je totiž stále rozšířen názor, podle kterého daně a lidská práva nejdou dohromady. Jak je výše uvedeno, je třeba naopak zaměřit se i tímto směrem a zkoumat právní úpravu daňového řízení z různých hledisek, včetně výše naznačených.

II. Právní úpravy daňového řízení v minulosti

Jak již bylo v úvodu řečeno, současnou právní úpravu daňového řízení nelze zkoumat bez znalosti bližších souvislostí a znalosti konkrétních úprav daňového řízení na našem území v minulosti. Je možno brát v úvahu pouze ty právní úpravy, které mohou mít vliv a mohou být zdrojem inspirace k legislativnímu řešení případných změn a doplnění úpravy současné. V úvodu jsem nastínila vývoje procesních předpisů v obecné rovině. Vysvětlila jsem návaznost jednak na jednotlivé hmotněprávní normy (jež dříve obsahovaly vždy podrobnější procesní úpravu) a také na obecný vývoj v oblasti zdanění, který s vývojem daňového řízení přímo souvisí.

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

Historicky nejpodstatnější právní úpravou správy daní, poskytující nejvíce podnětů pro srovnávací účely, je zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních (ZPD). Tento zákon je důležitý i proto, že byl subsidiárně používán jako obecný procesní předpis v daňovém řízení ohledně všech daní, a to i přes odchylky definované v jednotlivých hmotněprávních předpisech. **Domnívám se, že tento zákon je nejvhodnějším pro srovnávání, protože kromě jeho obecného používání je důležitý i fakt, že byl přijat a aplikován v období demokratické společnosti respektující základní práva a svobody, samozřejmě s přihlédnutím k dobovým souvislostem. Všechny ostatní právní úpravy přijaté do roku 1989 byly z větší či menší míry ovlivněny politickým a společenským prostředím, kdy byly zčásti nebo zcela narušeny demokratické principy. Pokud tedy chci srovnávat současnou právní úpravu v naší demokratické společnosti myslím, že nejvhodnější je takové srovnání provést zejména s úpravou demokratické společnosti, která na našem území již kdysi platila.**

ZPD je poměrně rozsáhlý, má přes čtyři sta paragrafů a lze jej rozčlenit do několika částí. Část hmotněprávní definuje jednotlivé druhy nově zaváděných nebo nově upravovaných přímých daní. Jednotlivými daněmi upravenými tímto zákonem byly daně: daň důchodová, všeobecná daň výdělková, zvláštní daň výdělková, pozemková daň, domovní daň skládající se z daně činžovní a třídní, rentová daň, daň z tantiém a z vyššího služného. U jednotlivých daní byla kromě hmotněprávní úpravy provedena i odchylka od dále uvedené obecné úpravy procesní či upřesnění, vztahující se vždy ke konkrétní dani. V hlavě VIII. ZPD jsou umístěna trestní ustanovení, upravující trestní odpovědnost daňových poplatníků a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Svou povahou šlo o méně závažné trestné činy, které byly primárně trestány v řízení před finančními úřady peněžitými tresty.

Teprve v některých kvalifikovaných formách nebo v případě neuhrazení peněžitého trestu nastupoval trest odnětí svobody v délce až šesti měsíců. Trestný byl i návod a pomoc ke spáchání jednání popsaného v jednotlivých skutkových podstatách. Existovaly přitěžující a polehčující okolnosti. Řízení o trestných činech daňových poplatníků sice probíhalo před finančními úřady, nicméně o nich rozhodovaly senáty, v nichž měl rozhodující slovo soudce, ten byl předsedou senátu, a do funkce ho jmenoval zemský soud. Řízení o přestupcích ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení probíhalo před standardními okresními soudy, porušení mlčenlivosti bylo stíháno sborovými soudy první stolice. Vyšetřování trestných činů daňových poplatníků prováděl vyměřovací finanční úřad. V této části zákona byl dále popsán průběh samotného trestního řízení, a to velmi podrobně, včetně uvedení konkrétních práv obviněného z daňového deliktu (právo kdykoliv nahlížet do spisu, právo na právního zástupce, právo navrhovat a předvádět svědky a předkládat důkazy, právo na odvolání, atd.). Proti rozhodnutí o těchto věcech měl navíc obviněný právo po svém odsouzení podat stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Trestní řízení o daňovém deliktu mohlo být z popudu poplatníka i finančního úřadu obnoveno. V této části zákona podle § 201 byly upraveny i pořádkové pokuty, jejichž výše mohla dosáhnout až 5.000,- korun.

Uvedený zákon (ZPD) v té části, která mne zajímá z hlediska zkoumání procesněprávní daňové úpravy, byl velmi propracovaným systémem s četnými mechanismy zaručujícími uplatnění procesních práv poplatníků, zejména zaručující dodržení principů spravedlivého procesu. Samozřejmě, že zákon měl i ustanovení sporná, či ustanovení, jejichž soulad s demokratickými principy z dnešního pohledu neobstojí (především tzv. trestní ustanovení umožňující v některých případech náhradní trest vězení pro zkrácení daně, když toto zkrácení nebylo úmyslné, některá ustanovení procesní ve věcech vyšetřování zkrácení daně atd.). V zásadě samotné procesní principy od registrace daňového poplatníka, přes vyměřovací řízení až k vymáhání daní, byly na úrovni v některých ohledech předstihující současnou právní úpravu.

Z hlediska efektivity správy daní hodnotím tento zákon pozitivně. Zejména institut daňových a odvolacích komisí a veřejnost některých daňových údajů umožňovaly širokou veřejnou kontrolu v oblasti vyměření daní, přičemž byla zároveň šetřena příslušná tajemství (obchodní, hospodářská) a samozřejmě dbáno na povinnost mlčenlivosti jako na tradiční institut daňového řízení. **Zejména možnost berní exekuce prováděné přímo finančními úřady podle zákonem podrobně popsaného postupu zajišťovala dostatečnou ochranu zájmu státu na výběru daní.** Zákon obsahoval řadu pojistek proti zneužití institutů daňového řízení státem či jeho úředníky, v neprospěch poplatníka.. Proti rozhodnutí bylo možno podat odvolání a v konečné fázi stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Finanční úřad měl povinnost zdůvodňovat na žádost obecně všechna svá rozhodnutí a opatření, proti nimž se bylo možno odvolat. Byl povinen odůvodnit výzvy ve vytýkacím řízení, kterými vyzýval k prokázání určitých skutečností. Odůvodnění všech kroků (včetně toho, proč nebyly za podklad pro stanovení daně vzaty obchodní knihy) bylo zárukou, že vyměřovací úřad nemohl hodnotit skutečnosti zcela volně, v rámci správního uvážení, ale musel konkrétními argumenty odůvodnit svůj postup, což umožnilo poplatníkovi relevantně reagovat a také ulehčilo práci odvolacím orgánů (II. stolice) a následně i Nejvyššímu správnímu soudu.

Řízení bych charakterizovala jako spravedlivé, kdy zejména účast veřejnosti ve vyměřovacích komisích byla zárukou nestranného přístupu a spravedlivého stanovení daňového základu. Procesní zbraně poplatníka i úřadu byly v zásadě vyrovnané.

Poplatníkova oprávnění byla stanovena v § 313, zejména upozorňuji na povinnost provést poplatníkem navržené důkazy. Sankce účtované oběma stranám, tedy finančním úřadem poplatníkovi (úroky z prodlení) a poplatníkem úřadu (nahrazovací úroky) byly adekvátní a vzhledem k ustanovení zákona, který výši obou úroků stanovil nastejno, byly spravedlivé. I když tehdy neexistovala zákonná úprava náhrady škody způsobené nesprávným úředním postupem či rozhodnutím, ekvivalentnost sankcí ve vzájemném vztahu do značné míry absenci takového předpisu zahlazovala.

Zákonný postup znamenal faktický tlak na poplatníka, aby se aktivně účastnil daňového řízení, zejména vyměřovacího a vytýkacího. Vyhýbání se úkonům bylo sankcionováno možností stanovit daň podle pomůcek. **Domnívám se, že daňové komise jako veřejný prvek v daňovém řízení, zejména s ohledem na možnost vzít v úvahu celkové majetkové poměry poplatníka, byly nástrojem, který eliminoval možnost daňových úniků.** V této souvislosti je třeba zmínit ust. § 327 odst. 3 ZPD, kdy daňová komise, coby orgán složený ze zástupců veřejnosti, mohla vzhledem k celkovým majetkovým poměrům daňovou povinnost stanovit vyšším odhadem (např. majitel řady realit a akciových účastí vykazoval v konkrétním roce nepoměrně nízký důchod).

2.2. Vyhláška č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových

Vyhláška č. 162/1953 Ú.l. byla vydána jako právní předpis podzákonné síly na základě zmocnění obsaženého v jednotlivých daňových zákonech daňové reformy z roku 1952. Navazuje na ZPD tím, že v přechodných ustanovením řeší konflikty obou právních úprav a přejímá některé instituty tohoto zákona. Vyhláška stanovila, že platí pro všechna řízení ve věcech daní, pro které zákony je upravující stanovily podpůrnou platnost zákona o přímých daních. Zároveň se měla vyhláška použít ve všech případech, kdy je řečeno, že platí obecné předpisy o řízení ve věcech daňových.

Šlo o značně problematickou legislativní úpravu, neboť přímý odkaz a zmocnění vydat takovou vyhlášku obsahovaly pouze zákony daňové reformy z roku 1952 a vyhláškou nahradit zákonnou úpravu bez zákonného zmocnění nelze dnes a nešlo ani tehdy. Vyhlášku považuji za určitý krok zpět, a to zejména z následujících důvodů: Daňové řízení by mělo být upraveno právním předpisem síly zákona. Úprava právním předpisem nižší právní síly vydaným orgánem veřejné moci (ministerstvem financí), který je zároveň i orgánem, jež se má sám tímto předpisem řídit, je značně problematická.

Tím je odbouráván prvek spravedlnosti řízení. Tento problém byl u uvedené vyhlášky ještě prohlouben faktem, že v době začátku padesátých let probíhal znárodňovací proces, a to i vůči středním a malým podnikatelům, kolektivizace zemědělství, byla razantně omezena svoboda slova a další občanské svobody. To se samozřejmě promítlo i v obecné rovině do okleštění procesních práv daňových subjektů v rámci daňového řízení.

Při zkoumání této vyhlášky (č. 162/1953 Ú.l.) nelze zapomenout i na nově definované účely daňové soustavy, která začala také sloužit i jako stimul mimoekonomického chování subjektů např. donucovala výší daní z živnostenského podnikání podnikatele začleňovat se do výrobních a dalších družstev (JZD). Navíc tím, že daně vlastně postihovaly pouze subjekty nestátní, vytvořila zde nerovné prostředí, ve kterém sféry hospodářských organizací - státní, nestátní socialistická a soukromá - měly každá zcela nerovné podmínky dané i daňovým systémem. Odlišnost přístupu je vidět například v části vyhlášky upravující exekuce, kde vedení exekuce proti příspěvkové organizaci, tedy organizaci zřízené státem či socialistické organizaci, bylo v hrubém nepoměru k exekučním možnostem proti jednotlivému poplatníkovi - fyzické osobě. Pro současnou právní úpravu a její zkoumání je užitečné především zpracování těch institutů, které nebyly ovlivněny politicko-ekonomickým prostředím té doby. Cílem daňového řízení bylo zajistit, aby byly správně zjištěny a včas odvedeny daně, které byli poplatníci povinni platit. Bylo třeba zajistit dodržování socialistické zákonnosti, dodržování občanských povinností a plnění státního rozpočtu. Správu daní vykonávaly národní výbory. Ohledně věcné a místní příslušnosti národních výborů vyhláška odkazovala na předpisy ohledně jednotlivých daní. Odvolací stolicí tam, kde rozhodoval krajský národní výbor, bylo ministerstvo, jinak o odvoláních rozhodovaly krajské národní výbory.

Srovnám-li ZPD a vyhlášku č. 162/1953 Ú.l., je nepochybné, že v mnoha ohledech je vyhláška právně méně propracovaným právním předpisem. Jsou v ní sice obsažena četná ustanovení zcela jistě převzatá ze ZPD, nicméně vady právní úpravy procesního postupu při správě daně z hlediska práva na spravedlivý proces jsou evidentní. Vyhláška především neaplikovala rovný přístup ke všem poplatníkům, část poplatníků byla zvýhodněna, např. v exekuci. Co se týče evidence poplatníků, byla nepochybně efektivním nástrojem, neboť dávala národním výborům širokou pravomoc. Bohužel však nikoliv již z hlediska daňové spravedlnosti, neboť na jedné straně byly zachovány instituty ve prospěch výběru daně, na druhé straně byla okleštěna některá práva poplatníka. Zrušením daňových komisí se vytratil prvek veřejné kontroly vyměřování přímých daní.

Vyhláška umožňovala velké množství zneužití proti poplatníkům, zvláště živnostníkům. Je nutno si uvědomit, že národní výbory byly nejen orgány státní správy, ale zároveň zřizovatelé podniků místního hospodářství a dalších organizací, které byly k přežívajícím živnostníkům v soutěžním vztahu. Nástroje dané touto vyhláškou do rukou národního výboru tak byly vůči soukromému podnikání pochopitelně likvidační. Zrušením Nejvyššího správního soudu byla odbourána možnost soudní kontroly výkonu správy daní a poplatník tak byla zcela odkázán na orgány moci výkonné. Co se týče procesních zbraní na straně poplatníka na jedné straně a národního výboru jako správce daně na druhé straně, částečně byla zachována některá formální pravidla převzatá ze ZPD.

Byla okleštěna práva daňového poplatníka na informace z daňového řízení, které se týkaly jeho osoby, když byla odbourána povinnost na žádost odůvodňovat rozhodnutí a opatření příslušného úřadu (národního výboru) a tato oprávnění byla zúžena na možnost požádat o odůvodnění rozhodnutí v případě, odlišovala-li se vyměřená daň od daně přiznané. Ohledně sankcí a placení daní vyhláška č. 162/1953 Ú.l., zcela jednoznačně znevýhodňovala poplatníka.

Ten, pokud přeplatil na dani, neměl ve své podstatě, pokud šlo o větší částku, možnost se ke svým prostředkům v rozumné době dostat, navíc mu nepříslušely za tuto dobu žádné úroky. Naopak penále za pozdní platby účtované národními výbory bylo velmi vysoké. Poplatník nebyl chráněn ani z hlediska údajů týkajících se jeho daňových povinností, neboť o mlčenlivosti nerozhodoval on, nýbrž národní výbor.

Vyhláška byla velmi tvrdým nástrojem odhalování případných daňových úniků. Svou konstrukcí však umožňovala tyto nástroje zneužít proti řádným poplatníkům zejména pro politické účely. Pokud bych hledala pozitiva tohoto právního předpisu, pak je především třeba zmínit to, že zachovala oddělení daňového řízení od řízení správního.

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

Vyhláškou č. 16/1962 Sb. došlo k začlenění daňového řízení do obecného správního řízení, kterým byla vykonávána všeobecná státní správa. Tato úprava stanovila obecné subsidiární použití předpisů správního řízení, v době jejího přijetí konkrétně vládního nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení. **Jsem toho názoru, že vyhláška je ve srovnání s předchozí úpravou (vyhláškou č. 163/1953 Ú.l.), dalším krokem zpět a neobstojí tedy samozřejmě ani ve srovnání se ZPD.** Správu daní vykonávaly národní výbory, později finanční správy. Podle vyhlášky vyměření a vybrání daní a poplatků ve vyspělé socialistické společnosti bylo věcí uvědomělého vztahu poplatníka ke společnosti. Daňového řízení se dotklo zejména přijetí zákona č. 71/1967 Sb., správního řádu, který zrušil do té doby platné vládní nařízení č. 91/1960 Sb. **Pro daňové řízení se tak zákonným předpisem subsidiárně používaným stal správní řád coby zákon, který byl proti shora citovanému nařízení č. 91/1960 Sb. propracovanějším procesním předpisem.**

Vyhláška reflektovala situaci, kdy osoby podléhající dani neměly možnost formálně obdržet jiné příjmy než takové, kde jim byla daň stržena nějakou organizací. Ohledně hospodářských organizací platila taková pravidla vymáhání nedoplatků na daních, že fakticky nelze ani o vymáhání daní, ve vlastním smyslu slova hovořit. Šlo o kooperaci mezi podnikem, jeho nadřízenými orgány a příslušným národním výborem. Takto nastavený systém však měl tu slabinu, že nebyl schopen zachytit a daňově realizovat veškeré hotovostní platby mezi obyvatelstvem (např. tzv. „šmelina", „veksláci", „melouchy"), kdy se jednalo o činnosti nezákonné. **Z hlediska efektivity a evidence příjmů organizací jako daňových subjektů systém sice neměl podstatné chyby, nicméně ohledně daňových povinností fyzických osob byl systém kromě mezd a plateb vyplácených organizacemi de facto zcela neúčinný.** Vzhledem k přístupu ke zdaňování fyzických osob vlastně ani nebyly kráceny daně jinak, než páchání majetkové trestné činnosti (rozkrádání majetku v socialistickém vlastnictví, příživnictví atd.), neboť jinak než od organizací peněžní prostředky fyzické osoby, v naprosté většině případů, legálně neobdržely.

Co se týče samotného daňového řízení, označila bych jej za nespravedlivé. Např. ustanovení znemožňující vrácení daňových přeplatků zcela jasně znevýhodňuje poplatníka - fyzickou osobu, proti organizaci. Pouze některé instituty původní úpravy byly zachovány, jako např. právo na sdělení důvodů v případě vyměření daně odchylně od přiznání či hlášení. **V této úpravě daňového řízení se ve své podstatě nelze dobrat příliš pozitivní inspirace při posuzování současné úpravy daňového řízení, neboť se jednalo o úpravu poplatnou době.**

2.4. Srovnání minulých právních úprav daňového řízení

Jak již bylo v úvodu řečeno, jsou historické úpravy daňového řízení v kontextu konkrétní historické společenské a hospodářské situace, důležitým srovnávacím materiálem pro zkoumání současné úpravy daňového řízení a jeho institutů.

Ze tří, zde uvedených právních úprav je patrný vývoj směřující k eliminaci institutů důležitých z hlediska procesní spravedlnosti daňového řízení, jako je např. obecné právo na odůvodnění rozhodnutí orgánů správy daně, právo na odůvodnění zdanění v rozporu s účetními knihami, právo na odůvodnění vyměření daně, právo na provedení navržených důkazů, právo na ochranu dat atd. Z hlediska jednotlivých institutů daňového řízení je vidět odklon od tradičního důkazního řízení vedeného orgánem správy daně s možností poplatníka se k důkazům vyjádřit a důkazy navrhovat. Již vyhláška č. 162/1953 Ú.l. stanovila zásadu materiální pravdy a zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení daně a podrobila vlastně neformálnímu postupu orgánu správy daně. Ten prověřoval a přezkoušel přiznání pomocí důkazů a pomůcek, které si sám opatřil. **V obou předmětných vyhláškách zcela chybí úprava vedení důkazů, právo na provedení navržených důkazů a postup při provádění důkazů. Z prozkoumaných právních úprav je také vidět změnu chápání tradičních institutů, jakým je např. vytýkací řízení. Zatímco ZPD dává možnost poplatníkovi v rámci tohoto řízení odpovědět na položené dotazy a pochybnosti odstranit v přísně formálním důkazním řízení, obě vyhlášky umožňují zpochybnit přiznání či hlášení pouze na základě zjištění neformálních.** Podle vyhlášky č. 16/1962 Sb. nemusí národní výbor poplatníkovi zdůvodňovat své pochybnosti, vyjádřené ve výzvě v rámci vytýkacího řízení. **Obě vyhlášky ve srovnání se ZPD dávají orgánům správy daně nepoměrně větší možnosti správního uvážení,** když ještě vyhláška č. 16/1962 Sb. svou stručností a obecností úpravy jde v poskytnuté diskreční pravomoci dále, než vyhláška č. 162/1953 Ú.l. **Jak jsem již naznačila byla úprava provedená ZPD vlastně vrcholovou právní úpravou, která ze srovnávaných úprav zajišťovala daňovému subjektu nejvíce práv a svou precizností a spravedlností přispívala nejvíce k dosažení účelu daňového řízení, tedy spravedlivému stanovení daně a jejímu vybrání.** Obě následující právní úpravy byly již poznamenány politickými souvislostmi, za kterých byly přijímány a jejich právní úprava zajišťovala v případě vyhlášky č. 162/1953 Ú.l. neplnohodnotnou a v případě vyhlášky č. 16/1962 Sb. velmi malou ochranu procesních práv daňového subjektu, tak jak tato práva byla v úvodu naznačena. Jde zejména o právo na spravedlivý proces a rovnost zbraní. Srovnání uváděná v tabulce číslo 1 tento fakt dokládají.

Srovnání právních úprav daňového řízení u vybraných institutů v minulosti

tabulka č. 1

	ZPD	Vyhláška č. 162/1953 Ú.l.	vyhláška č. 16/1962 Sb. a zákon č. 71/1967 Sb.
minimální délka lhůty stanovené finančním orgánem	ano, § 253 odst. 1	ano, § 10 odst. 1	ano, § 6 vyhl.
stavění lhůty v případě podání žádosti o její prodloužení	ano, § 253 odst. 4	ne, ale dle § 11 odst. 3 měl orgán lhůtu o zbývající dobu prodloužit	ne
povinnost oznámit rozhodnutí	ano, § 256 odst. 1	ano při stanovení daně dle § 25 odst. 3, jinak ne	ano, § 24 odst. 1 zák. č. 71/1967 Sb.
fikce doručení	ano podle § 257, 4 týdny	ano, podle § 13 dnem uložení	ano, podle § 24 zák.č. 71/1967 Sb. 3 dny
povinnost odůvodnění výzvy k odstranění pochybností	ano, § 312 odst. 2	ne	ne
právo na odůvodnění zdanění v rozporu s účetními knihami	ano, § 324 odst. 2	ne	ne
obecné právo na odůvodnění rozhodnutí	ano, § 331 odst. 1	ne	ne
právo na odůvodnění daně stanovené odchylně od přiznání či hlášení	ano-viz obecná povinnost § 331 odst. 1	ano, § 29 odst. 3	ano, § 11 odst. 1 vyhlášky
právo na provedení navržených důkazů	§ 313 odst. 2, s určitými výjimkami	ne	ne
ochrana údajů o daňových poměrech	ano, § 239	ano, § 32 odst. 1, o utajení rozhodoval národní výbor	ano, § 13 odst. 1 vyhlášky o utajení rozhodoval nár. výbor
právo na placení zápočtem na pohledávku za státem	ano, § 275	ne	ne
právo na snížení zálohy na daň v případě osvědčení změny poměrů	ano, automaticky dle § 283	ne	ne
výše úroků placených státem	max. 10% p.a., § 293 odst. 1	žádné	žádné
výše úroků/penále/ zvýšení placených daňovým subjektem	max. 10% p.a. § 271 odst. 2	§ 40, počítáno denně,výši stanovily zákony o jedn. daních v úrovni několika promile či % denně	§ 18 vyhlášky, výši stanovily zák. o jedn. daních v úrovni několika promile denně či procent z částky

III. Současná správa daní a daňové řízení v České republice

3.1. Daňová reforma v r. 1993 a její souvislosti

Daňová reforma, jejímž úkolem bylo vytvořit novou fungující daňovou soustavu, měla od počátku několik cílů, které měla splnit. Šlo o nosné principy nové daňové soustavy, které měly reflektovat na změněné společenské a zejména hospodářské poměry po roce 1989, které jako takové byly při tvorbě návrhů nových daňových zákonů brány do úvahy. Šlo o princip rozpočtově politický, princip spravedlnosti zdanění, podnikově-hospodářský princip, princip pružnosti a účinnosti vybírání daní, princip otevírání ekonomiky a finančně psychologický princip. Při reformě daňové soustavy není možné oddělit hmotněprávní úpravu nově zaváděných daní od konstrukce a institutů jejich výběru. Rozpočtově politický princip zohledňoval zájmy rozpočtu. Zejména konstrukce daní měla tlumit snížení příjmů v případě poklesů výkonnosti hospodářství a naopak měla následovat zvýšení příjmů v případě růstu výkonnosti. Princip spravedlnosti zdanění měl zajistit rovné podmínky pro zdanění všech fyzických a právnických osob. Kromě zrušení analyticky založených daní a přechod k daním syntetickým je podmínkou spravedlnosti ve zdanění samozřejmě rovnost v procesu výběru daně. Podnikově hospodářský princip měl zajistit rovné konkurenční prostředí pro podnikatele, především daňovou neutralitu ve vztahu k jednotlivým oborům podnikání a jednotlivým skupinám daňových subjektů. Otevírání ekonomiky jako požadavek na novou daňovou soustavu bylo chápáno především ve flexibilitě nového daňového systému ve vztahu k tehdy plánovanému vstupu naší země do Evropské unie a vytvoření konkurenčního a rovného prostředí pro zahraniční subjekty na našich trzích. Konečně finančně psychologický princip kladl důraz na vytvoření takové konstrukce daňové soustavy, která by odpovídala mentalitě národa jeho právnímu povědomí.[18)]

Není správné, že mezi těmito principy, jejichž výčet byl přijat i odbornou veřejností, nejsou zařazeny prvky ochrany lidských práv a základních svobod a mantinely moci uplatňované územními finančními orgány vůči daňovým subjektům.

18) S. Svátková, Bakalářské minimum z daní, 1. Vydání, Trizonia, Praha, 1994

Jde zřejmě o důsledek toho, že zejména v prvních letech po listopadu 1989 byla dosažená úroveň ochrany lidských práv a základních svobod srovnávána s obdobím před událostmi roku 1989 a převážně byl kladen důraz na ekonomickou stránku věci.

3.2. Ústavní souvislosti, vztahy k jiným právním odvětvím

Daně jsou zásahem do majetkové sféry každé osoby, ať již právnické či fyzické. Jde o zásah natolik citelný, že civilizované národy žijící v demokratických systémech považují za důležité mít zajištěno, že veřejná moc nebude předepisovat a vybírat daně jinak než na základě zákona. Účastí na zákonodárném procesu volbou poslanců či jiných zástupců mají občané kontrolu nad tvorbou zákonů v oblasti daní a jejich správy. Ústavněprávní zarámování daňového řízení, je nutným atributem demokratického politického systému.

Existence daní byla obecně upravena (s dále uvedenou výjimkou) ve všech ústavách platných na území dnešní ČR, a to i ústavách z doby po roce 1948 do roku 1989. Prozatímní ústava z roku. 1918 se problematice daní nevěnovala, neboť tato oblast byla právně ošetřena tzv. recepčním zákonem č. 11/1918 Sb. z. a n., který ponechal v platnosti veškeré právní předpisy z období Rakouska- Uherska, včetně daňových, a stávající úřady, včetně finančních úřadů I. a II. stolice (pouze byly nově podřízeny Národnímu výboru). V nové Ústavě (ústavní listině) přijaté zákonem č. 121/1920 Sb. již daně měly svůj ústavní základ, neboť § 111 ústavní listiny definoval, že *"daně a veřejné dávky vůbec mohou se ukládati jen na základě zákona"*. Tzv. Květnová ústava z r. 1945 také daně upravovala. Podle § 33 této ústavy daně a veřejné dávky bylo možno ukládat jen na základě zákona. Ústava socialistického Československa z roku 1960 byla v tomto ohledu krokem zpět, neboť ohledně daní ničeho nestanovila. Ústavní zákon o Československé federaci č. 143/1968 Sb. v čl. 12 odst. 1 již opět obsahoval základní pravidlo, že daně a poplatky je možno ukládat jen na základě zákona. Konkretizoval správu daní, podle něj správa, výkon a kontrola všech druhů daní a poplatků příslušela ústředním orgánům republik a z jejich pověření národním výborům nebo jiným orgánům.[19)]

---

19) J. Grónský, Dokumenty k ústavnímu vývoji Českosl. I. a II., 1. vydání, Karolinum, Praha 1997, 1999

Po listopadu 1989 toto ustanovení Ústavního zákona o Československé federaci bylo několikrát novelizováno v souvislosti s kompetenčními konflikty mezi českou a slovenskou reprezentací, když však základní pravidlo výše uvedené nebylo změněno. Daně byly (a jsou dodnes) rovněž upraveny v Listině základních práv a svobod (čl. 1 1 odst. 5).

V nové Ústavě České republiky platné od 1. 1. 1993 není obsaženo žádné ustanovení týkající se daní, ačkoliv daně představují základní příjem státu sloužící k financování jeho činností. Podle čl. 3 Ústavy je součástí ústavního pořádku naší republiky LZPS. Ta daně upravuje, neboť 5 říká, že *"daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona"*. **Přesto, že daně jsou upraveny na úrovni nadzákonné, domnívám se, že je chybou, že ustanovení týkající se daní není obsaženo přímo v textu Ústavy.** Zařazení textu upravujícího daně do LZPS mělo ten význam, že podle ústavního zákona uvozujícího LZPS musely být všechny zákony včetně zákonů ústavních v souladu s ní. Šlo o nadústavní právní normu platnou až do zániku federace k 31. 12. 1992. Dnes je ale situace opačná, a po zániku federace není LZPS Ústavě nadřazená. Naopak podle některých výkladů je Ústava z hlediska ústavněprávního normou vyšší síly než LZPS (a to i bez ohledu na jednoznačně pozitivněprávní obsah Listiny) nebo jde o předpisy stejné právní síly.[20),21)]

Termín *"ukládat daně"* je nutno vykládat nejen z hlediska hmotněprávního, ale i z hlediska procesního, neboť *"ukládání daní"* v sobě zahrnuje i jejich *"předepsání a výběr"*, tedy jednoznačně procesní hledisko. Výtka směřující proti nezařazení takové obecné úpravy daní, jaká je v čl. 11 odst. 5 LZPS, do textu samotné Ústavy má proto své opodstatnění. **To považuji za sice latentní, nicméně existující problém v ústavněprávní úpravě daní a jejich správy.** Jak je situace ohledně ústavního podkladu zdanění řešena v některých státech Evropy ukazuje následující tabulka č. 2.

---

20) Pavlíček, Ústava a ústavní řád České republiky, 1. a 2. díl, 1. vydání, Linde, Praha, 1994, 1996

21) A. Gerloch, Ústavní systém České republiky, 2. vydání, Prospektrum, Praha, 1996

Ústavněprávní zarámovaní daní a jejich správy v některých zemích Evropy:

Tabulka č. 2

Stát a úprava	Úprava daní
Itálie Ústava italské republiky	Čl. 53: "Všichni jsou povinni přispívat na veřejná vydání podle své daňové způsobilosti. Daňový systém je vybudován podle zásady progresivnosti"
Francie Ústava republiky a společenství	Čl. 34: "Zákon schvaluje pravidla, která se týkají stanovení daní, dávek, způsobu rozdělení daní všeho druhu, úpravy dávání peněz..."
Španělsko Ústava Království Španělsko	Čl. 31: "Všichni přispívají na úhradu veřejných výdajů podle svých hospodářských možností a prostřednictvím spravedlivého a na zásadách rovnosti a progresivnosti spočívajícího daňového systému, který nesmí mít v žádném případě konfiskační povahu." Čl. 133: "Základní pravomoc vybírat daně svěřuje zákon výhradně státu."
Spolková republika Německo Základní zákon	Čl. 105, 106, 106a, 107 a 108 Čl. 105:"...Spolek má konkurující zákonodárství o ostatních daních, jestliže mu zcela nebo zčásti náleží výnos z těchto daní. Země mají oprávnění k zákonodárství o místních spotřebních a nákladových daních, pokud a dokud nejsou postaveny na roveň daním upraveným spolkovým zákonodárstvím..." Čl. 106 obsahuje konečný výčet přípustných daní.
Království Velké Británie a Severní Irska Parlamentní zákon r. 1911 - Veto Bill	upravuje proces schvalování tzv. finančních zákonů, což jsou zákony, které se týkají ukládání, rušení, prominutí, změny nebo úpravy daní a další státní fin. záležitosti

Daňové řízení a daně nelze zkoumat izolovaně, ale v souvislosti s ostatními právními odvětvími (obchodním, občanským, správním, ústavním a trestním právem). Vzhledem ke značné složitosti vzájemných vztahů těchto právních odvětví se při zkoumání souvislostí a hranic daňového řízení s ostatními odvětvími práva, budu zabývat tím, co je, jak jednotlivými daňovými subjekty, tak veřejností vnímáno jako nejužší styčný bod, a co zároveň slouží jako výrazný prostředek ochrany veřejného zájmu na řádném předepsání a výběru daní. Jde o sankce a postihy za jednání související se stanovením daňového základu, placením daní a daňovým řízením, ať již ve formě přestupků či trestných činů. Obecně lze říci, že od první do druhé poloviny dvacátého století, bez ohledu na společenské a ekonomické zřízení, se sankce za krácení daní zvyšují. Toto zvýšení ale nemá viditelný efekt na kvalitu výběru daní. Sankce jsou obsaženy v řadě historických právních předpisů, nejlépe srovnání vynikne v tabulce číslo 3., kde jsou uvedeny údaje ohledně trestů ukládaných za jednání související s přiznáváním, vyměřováním, placením a vymáháním daní a dále související s ochranou údajů daňových subjektů a plněním povinností daňových subjektů. Zejména ohledně období první republiky jsou údaje zprůměrňovány, neboť trestní ustanovení obsahoval každý hmotněprávní předpis upravující jednotlivé daně, proto jsou v tabulce vybrány a uvedeny zjištěné nejvyšší sazby, když ale např. zatajení daně či zkrácení daně bylo trestáno u různých daní různými tresty. Ohledně řízení platilo, že vyšetřování vykonávaly finanční úřady a odsuzovaly senáty, jejichž předsedou byl soudce příslušného soudu. Tresty odnětí svobody ukládaly soudy. Od roku 1950 jsou krácení daně a další činy trestány jak ve správním právu trestním, tak v trestním právu soudním. Od roku 1960 je zkrácení daně věcí trestního řízení. Z tabulky je patrno několik problematických bodů vývoje sankcí postihujících protiprávní jednání v daňovém řízení. Především jde postupné zpřísňování trestních postihů za krácení daně a přibližování trestních sazeb za krácení daně k trestním sazbám za činy proti životu a zdraví. **To, dle mého názoru, svědčí o nadměrném zdůraznění veřejného zájmu na naplnění státního rozpočtu v poměru k veřejným zájmům ostatním, jako je veřejný zájem na ochraně života a zdraví člověka.** Zároveň je zde vidět rozevírání nůžek trestního postihu poplatníka za krácení daně a obdobné činy na jedné straně, a trestního postihu osob účastněných na řízení (včetně pracovníků správy daně) za porušení mlčenlivosti či jiných povinností v daňovém řízení na druhé straně. V tomto ohledu ale již nejde o problém právní, nýbrž politický.

Srovnání sankcí za krácení daně a porušení mlčenlivosti

Tabulka č. 3

	1918-1950	1950-1961	1961-1989	Současná úprava
trestně postihovaná jednání a nejvyšší tresty	- **Zkrácení daně** 20-ti násobek daně a vězení do 2 let - **Zatajení daně** 20-ti násobek daně nebo vězení až 6 měsíců - **Ohrožení daně** 5-ti násobek daně - **Porušení povinností člena komise** peněž..trest nebo vězení do 3 měsíců - **Nepravdivé svědectví** vězení do 2 měsíců nebo peněž. trest - **Poruš. mlčenlivosti** vězení do 3 měsíců nebo pen.trest - **Překážení v místní prohlídce** vězení do 14 dnů nebo peněž. trest.	- **Zkrácení a ohrožení daně (úmyslné) - tr. čin** vězení až do 5 let - **Zkrácení daně pašováním - tr. čin** vězení až do 2 let - **Zkrácení daně přestupek** peněž. trest nebo vězení až 6 měsíců - **Ohrožení daně přestupek** peněž trest nebo vězení až 3 měsíce - **Poruš. mlčenlivosti přestupek** peněž. trest nebo vězení až 1 měsíc	- **Zkrácení daně trestný čin** peněžitý trest nebo vězení do 5 let	- **Zkreslování údajů o stavu hospodaření (ohrožení daně)-trestný čin** peněžitý trest nebo vězení až 5 let - **Neodvedení daně - trestný čin** peněžitý trest nebo vězení až 8 let - **Zkrácení daně - trestný čin** peněžitý trest nebo vězení až 12 let - **Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení - trestný čin** vězení až 5 let - **Poruš. mlčenlivosti - přestupek** pokuta až 500 tis. Kč
řízení	Přímé daně zák.č. 76/1927 Sb.z.a n. Daň z obratu: zák. č. 268/1923 Sb. z. a n. Ostatní jednotlivé daně podle Trestního zákona důchodkového z r. 1835 (proces) s odchylkami dle jednotl. daní	Trestní zákon: č. 86/1950 Sb. Trestní zákon správní č. 87/1950 Sb. do reformy 1952 ještě platila některá ust. obsažená v daňových zákonech a platil Trestní zákon důchodkový	Trestní zákon č. 140/1961 Sb.	Trestní zákon č. 140/1961 Sb. Zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní

3.3. Ústavní omezení pravomoci územních finančních orgánů vůči daňovému subjektu

Daňové řízení a postavení daňových subjektů a územních finančních orgánů je upraveno v ZSDP a ZÚFO. Tyto právní předpisy jsou zarámovány ústavními předpisy z hlediska práva státu ukládat daně, jak je zmíněno výše. Pro samotné daňové řízení jsou nepochybně významnější ta ústavněprávní ustanovení, která definují mantinely výkonu veřejné správy, tedy i správy daní, a samozřejmě i řízení probíhajícího před orgány veřejné moci, před územními finančními orgány. Ústavní zarámování daňového řízení je tvořeno textem samotné Ústavy, LZPS a mezinárodními smlouvami dle čl. 10 Ústavy. Z nich je třeba zmínit tu nejdůležitější, upravující lidská práva a základní svobody - Evropskou úmluvu o ochraně lidských práv (sjednána v Římě, 4. 11. 1950), ve znění jejích Protokolů. Ústava České republiky říká, že *"státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon"*. Čl. 2 odst. 4 Ústavy říká, že *"každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá"*. Obdobná úprava je v LZPS. Jde o obecné omezení výkonu veřejné moci, ze kterého vyplývají mantinely pro činnost územních finančních orgánů a mantinely uplatňování státní moci těmito územními finančními orgány vůči daňovým subjektům. Těmito mantinely je ZSDP, ZÚFO, jednotlivé daňové zákony a vyhlášky vydané k provedení těchto zákonů.

Pro omezení výkonu veřejné moci a upřesnění mantinelů pro výkon veřejné moci územními finančními orgány vůči daňovým subjektům, je důležitý čl. 4 LZPS. Podle něj *"mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích, jen při zachování základních práv a svobod"*, přičemž zákonná omezení práv a svobod musí platit stejně pro všechny. Při užívání ustanovení o mezích práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Je zakázáno zneužití takových omezení k jiným účelům. Územní finanční orgány při výkonu správy daní musí postupovat tak, aby jimi vydaná rozhodnutí byla v souladu se zákonem. Ve stejných případech musí postupovat vůči všem daňovým subjektům stejně. Nesmí zneužívat instituty a oprávnění daná jim zákonem k jiným účelům, než jak vyplývají z podstaty a smyslu zákonné úpravy ZÚFO a ZSDP.

Dalším důležitým ústavním pravidlem je pravidlo obsažené v čl. 11 odst. 4 LZSP. Podle dikce LZPS *"je vyvlastnění nebo nucené omezení vlastnického práva možné ve veřejném zájmu, a to na základě zákona a za náhradu"*. Tedy jakákoliv zákonná úprava omezení vlastnického práva musí být odůvodněna veřejným zájmem a musí vyslovovat výši náhrady za takové omezení. Konkrétní akt územního finančního orgánu, jímž je omezeno vlastnického právo, musí být podložen zákonem, musí být odůvodněn veřejným zájmem a musí být učiněn za náhradu.

3.4. Ústavně zaručená procesní práva daňového subjektu

Dalším, neméně závažným mantinelem činnosti územních finančních orgánů jsou procesní práva daňového subjektu, jak vyplývají z ústavních předpisů. Tato práva jsou vesměs upravena v hlavě páté LZPS nazvané "právo na soudní a jinou právní ochranu". *"Každý se může domáhat svého práva stanoveným postupem u nezávislého a nestranného soudu nebo jiného orgánu"*. Jde o obecné procesní právo široce a mnohokrát v judikatuře Ústavního soudu České republiky vykládané jako právo na spravedlivý proces. To znamená právo na spravedlivý průběh řízení v souladu se zákonem, spravedlivý poměr zbraní v rámci procesu, atd.[22] Podstatným z hlediska daňového řízení je odst. 2 tohoto článku, kde je upraveno správní soudnictví, podle kterého *"každý kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkající se základních práv a svobod podle Listiny"*. Jde o ustanovení vykládající právo na soudní přezkum úžeji, než je obsaženo v Evropské Úmluvě.[23] LZPS upravuje právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. I v případě řízení před územním finančním orgánem platí, že jeho rozhodnutím či nesprávným úředním postupem může vzniknout škoda. V současné době je právo na náhradu této škody upraveno v zákoně číslo 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, který byl naposledy novelizován v loňském roce.

---

22) L. Pítrová, Evropské správní soudnictví, 1. vydání, C.H. Beck, Praha, 1998

23) J. Čapek, Evropský soud a Evropská komise pro lidská práva, 1. vydání, Linde, Praha, 1995

Podle čl. 37 odst. 1 LZPS *"má každý právo odepřít výpověď, jestliže by jí způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké"*. Jde o tradiční procesní právo, které je obsaženo ve všech procesních předpisech. Podle odst. 2 platí, že *"každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení"*. Jde z hlediska řízení před územními finančními orgány o velmi důležité ustanovení, protože ZSDP neobsahuje žádnou právní úpravu poskytování této pomoci jiným osobám zúčastněným na daňovém řízení, než samotnému daňovému subjektu. Jde např. o svědky, osoby přezvědné a další osoby zúčastněné na daňovém řízení, které mají právo na právní pomoc v řízení před územními finančními orgány. Toto právo vyplývající ze shora zmíněného ustanovení LZPS není v samotném ZSDP nijak provedeno. Dále podle odst. 3 čl. 37 LZPS jsou si všichni účastníci v řízení rovni. Jde o podstatné pravidlo, neboť tato rovnost neznamená pouze totožné procesní postavení každého daňového subjektu v téže situaci, ale znamená také právo na stejné rozhodnutí ve stejné situaci ohledně všech daňových subjektů. Je logické, že v případech správního uvážení nelze vždy zcela vyhovět této zásadě. Nemělo by ale docházet k tomu, že vzhledem k místní příslušnosti územních finančních orgánů či krajských soudů judikujících v daňových věcech, je rozhodováno o téže situaci naprosto odlišně. Podle odst. 4 čl. 37 LZPS má každý, kdo prohlásí, že neovládá jazyk, jímž se vede jednání, právo na tlumočníka.

Samostatnou kapitolou je procesní právo obsažené v čl. 38 LZPS, podle kterého *"má každý právo, aby jeho věc byla projednána veřejně"* (veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem - daňové řízení je ze zákona neveřejné), *"bez zbytečných průtahů, v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům"*.

Naše republika ratifikovala Evropskou úmluvu o ochraně lidských práv, která je v návaznosti na čl. 10 Ústavy je přímo aplikovatelným a vnitrostátně platným právním předpisem. Evropský soud se ve své judikatuře poměrně obšírně věnuje i oblasti veřejné správy a právům procesním.

Určujícím je čl. 6 Úmluvy, podle kterého *"má každý právo, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích"*. Tento článek je v judikatuře Soudu (Evropský soud pro lidská práva se sídlem ve Štrasburku) dobře vyložen a z něj vyplývají četná práva. Jde o právo na spravedlivý proces, právo na přiměřenou lhůtu rozhodování, právo na přezkum správního uvážení v plné jurisdikci, atd. Jde o důležitou judikaturu, a to i ve vztahu k daňovému řízení a jeho přezkumu ve správním soudnictví.[24)]

Výše uvedené shrnuji tak, že procesní práva daňového subjektu jsou na ústavně-právní úrovni definována v souladu s mezinárodními závazky České republiky v oblasti lidských práv a základních svobod.

Nicméně je třeba vidět, že ústavní ochrana těchto procesních práv přichází vnitrostátně v úvahu pouze ve dvou případech. Jednak v případě, kdy soud rozhodující ve správním soudnictví, při aplikaci zákona shledá, že tento není v souladu s ústavním zákonem (čl. 95 odst. 2 Ústavy), a předloží věc Ústavnímu soudu. Ten případně rozhodne o nesouladu zákona či jeho konkrétního ustanovení s ústavní normou a tuto část či celý zákon zruší. Druhým případem je možnost fyzických a právnických osob obrátit se na Ústavní soud se stížností podle čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy, kterou se mají možnost domáhat zrušení rozhodnutí či zákaz zásahu do základních práv a svobod stěžovatele. V každém případě jde o prostředky ochrany práv daňového subjektu již mimo daňové řízení a je třeba se tedy soustředit na ta práva daňových subjektů, která je nutno chránit již přímo v rámci daňového řízení, tedy na soulad textu ZSDP a ZÚFO a také praxe územních finančních orgánů s těmito ústavními normami.

24) J. Čapek, Evropský soud a Evropská komise pro lidská práva, 1. vydání, Linde, Praha, 1995

IV. Řízení před územními finančními orgány

4.1. Zákon o územních finančních orgánech č. 531/1990 Sb. (ZÚFO)

Ústava České republiky v čl. 79 říká, že *"ministerstva a jiné správní úřady lze zřídit a jejich působnost stanovit pouze zákonem"*. Právní poměry státních zaměstnanců ministerstev a jiných správních úřadů má upravovat zákon. Dále podle třetího odstavce tohoto článku *"ministerstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy mohou na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny"*. V oblasti správy daní a poplatků je provedením shora uvedené ústavní normy zákon České národní rady č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (ZÚFO). Tento zákon byl předpokladem pro provedení daňové reformy, a to tím, že reformoval systém orgánů správy daní tím směrem, který měl odpovídat standardům kladeným na správu daní v demokratické společnosti. ZÚFO byl účinný od 1. 1. 1991. S ohledem na zánik Československa a recepci jeho právního řádu nově vzniklým státem - Českou republikou (zákonem č. 4/1993 Sb.), je třeba na tento zákon pohlížet z hlediska ústavních pravidel České republiky kladených na veřejnou správu. Není možné pominout v roce 1991 již platný ústavní předpis převzatý do ústavního pořádku České republiky - LZPS.

ZÚFO definuje, co jsou územní finanční orgány a jejich působnost. **Územními finančními orgány jsou finanční úřady a finanční ředitelství.** Tyto orgány obecně vykonávají správu daní a správních poplatků a dále spravují dotace a provádějí další činnosti. Zákon obsahuje určení místní příslušnosti finančních orgánů podle bydliště nebo sídla osoby. Přesně stanovuje působnost finančních úřadů a finančních ředitelství podle oboru správy. Finanční úřady řídí ředitel, kterého jmenuje a odvolává ředitel příslušného finančního ředitelství. Finanční ředitelství kromě správy v oborech určených dle § 1 dále především řídí finanční úřady, vykonává správu daní v intencích ZSDP, provádí revize, provádí cenovou kontrolu, provádí řízení o přestupcích.

Územní působnost finančních ředitelství a finančních úřadů je určena podrobně přílohou ZÚFO. Dříve byla tato působnost určena vyhláškou Ministerstva financí. ZÚFO definuje také povinnosti a práva pracovníků těchto orgánů. Jde o obecné oprávnění požadovat informace a vysvětlení, vstupovat do provozních místností, zařízení a prostorů poplatníků, plátců daní a příjemců dotací, nahlížet do účetních písemností a jiných podkladů, včetně záznamů na technických nosičích dat, a je-li nebezpečí, že prověřovaný materiál bude ztracen, zničen nebo zavlečen, vzít jej na nezbytnou dobu do úschovy.

Pracovníci územních finančních orgánů jsou povinni zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, o nichž se při výkonu své činnosti dozvěděli (bližší úprava je obsažena v ZSDP). Pracovníci těchto orgánů nesmějí výdělečně provádět kontrolní, daňovou a účetní poradenskou či podobnou činnost pro daňové subjekty a příjemce dotací. Zároveň nesmí být auditory, revizory účtů, statutárními orgány nebo jejich členy, členy dozorčích nebo správních rad, prokuristy, likvidátory a správci konkursních podstat, vyrovnacími a zvláštními správci. Prokazují se služebním průkazem.

Jak je výše řečeno, Ústava v čl. 79 odst. 3 říká, že *"ministerstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy mohou na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny"*. Územní finanční orgány byly zřízeny ještě před vznikem České republiky, ZÚFO byl účinný od 1. 1. 1991. Podle čl. 12 odst. 4 tehdy platného ústavního zákona o Československé federaci v dikci k 1. 1. 1991 platilo, že *"správa, výkon a kontrola všech druhů daní (odvodů) a poplatníků (pokut) přísluší ústředním orgánům republik a v zákonem stanoveném rozsahu jiným orgánům a obcím, s výjimkou případů, kdy na základě působnosti České a Slovenské Federativní Republiky vybírají poplatky (pokuty) federální orgány Zákon Federálního shromáždění může svěřit rozhodování o výjimkách a úlevách orgánům federace, jde-li o daně a poplatky podle odstavce 2 placené organizacemi přímo řízenými orgány federace nebo jde-li o poplatky podle odstavce 2 vybírané orgány federace"*.

Orgány správy, výkonu kontroly všech druhů daní nebyly znovu v souladu se zánikem ČSFR a vznikem ČR zřizovány. Ústavní zákon č. 4/1993 Sb., o některých opatřeních souvisejících se zánikem ČSFR, upravoval pouze zřízení státních orgánů (včetně správních úřadů) v působnosti federace, nijak ale neřešil zřízení či existenci orgánů v působností samotné České republiky. Do 31. 12. 1999 ZÚFO obsahoval zmocnění ministerstvu financí k zřízení a stanovení územní působnosti finančních úřadů vyhláškou. Ohledně zřízení a působnosti finančních ředitelství platí, že ta byla zřízena přímo zákonem, když však jejich územní působnost nebyla v zákoně definována, nýbrž bylo též odkazováno na prováděcí vyhlášku. V současném znění ZÚFO je uvedeno, že *„Názvy, sídla a územní působnost finančních ředitelství jsou vymezeny v příloze č. 3 k tomuto zákonu". Finanční ředitelství vykonává svoji působnost v územním obvodu tvořeném územními obvody jím řízených finančních úřadů".*

Na základě zmocnění v § 5 ZÚFO byla vydána vyhláška č. 588/1992 Sb. Pokud podle čl. 79 Ústavy mohou být správní úřady zřízeny a jejich působnost stanovena jen zákonem, **zmocnění obsažené v § 5 ZÚFO a vyhláška č. 588/1990 Sb. tak byly od 1. ledna 1993 do 31. prosince 1999 v rozporu s textem platné Ústavy.** Tento fakt vyvolává otázky ohledně činnosti finančních úřadů jako územních finančních orgánů v tomto období. S ohledem na tuto skutečnost je otázkou, jak nahlížet na akty učiněné finančními úřady od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1999. Uvedený problém byl vyřešen až k 1. lednu roku 2000, a to **novelou ZÚFO provedenou zákonem č. 311/1999 Sb., kterou bylo zřízení a stanovení územní působnosti finančních úřadů zařazeno do textu zákona a jeho příloh.** Je příznačné, že předkladatel zákona, kterým byla vláda, se o existenci rozporu s Ústavou v důvodové zprávě k zákonu č. 311/1999 Sb. zmiňuje, nicméně zcela okrajově a pomíjí další souvislosti a zejména důsledky do minulé činnosti finanční úřadů.[25)]

---

25) Důvodová zpráva vlády České republiky k návrhu zákona č. 311/1999 Sb.

Jaké byly důsledky situace, kdy finanční úřady jako územní finanční orgány nebyly do 1. 1. 2000 zřízeny zákonem, nýbrž právním předpisem nižší právní síly? Pokud Ústava pregnantně říká, jakým způsobem se správní úřady zřizují, platí, že po dobu od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1999 nebyly finanční úřady správními úřady ve smyslu čl. 79 Ústavy. Přechodná ustanovení Ústavy (čl. 106 až 113 Ústavy), ani jiná ustanovení Ústavy (zejména čl. 67 až čl. 80), stejně tak ani shora zmíněný ústavní zákon č. 4/1003 Sb. existující územní finanční orgány, stejně jako další orgány a správní úřady v působnosti České republiky jako člena federace, neřeší (v této souvislosti je nutné zmínit prozíravost textu čl. 3 zákona č. 11/1918 Sb. z. a n., který stanovil že: „*Všechny úřady samosprávné, státní a župní, ústavy státní, zemské, okresní a zejména i obecní jsou podřízeny Národnímu výboru a prozatím úřadují a jednají dle dosavadních platných zákonů a nařízení*").[26] Lze z toho dovodit, že **finanční úřady jako takové byly sice zřízeny, a tedy fakticky existovaly i v období po 1. 1. 1993, nicméně nikoliv v souladu s ústavním pořádkem.**

Orgány státní správy na úseku daní v užším smyslu na území České republiky tedy byly a jsou ministerstvo, finanční ředitelství a finanční úřady. V době od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1999 bylo v oblasti daní ústředním orgánem státní správy pro daně v návaznosti na ust. § 11 ZÚFO a § 4 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů ČR, Ministerstvo financí České republiky. Finanční ředitelství jako taková byla také zřízena zákonem (ZÚFO), tedy po 1. 1. 1993 v souladu s čl. 79 Ústavy, nicméně jejich územní působnost byla stanovena odkazem na vyhlášku, a nikoliv přímo zákonem. ZÚFO zároveň přesně charakterizoval i právní povahu finančních ředitelství, která byla zřízena jako rozpočtové organizace. Finanční úřady zřízeny zákonem nebyly, nicméně existovaly a fakticky státní správu vykonávaly. Z tohoto vyplývá, že finanční úřady, které existovaly a prováděly správu daně před 1. 1. 2000 nejsou týmiž finančními úřady, které byly zřízeny zákonem k 1. 1. 2000. **Z dikce zákona č. 311/1999 Sb. jednoznačně vyplývá, že finanční úřady byly v souladu s Ústavou zřízeny a jejich působnost stanovena až k 1. 1. 2000.** A co tedy bylo předtím?

26) J. Grónský, Dokumenty k úst. vývoji Československa I, 1. vydání, Karolinum Praha, 1997

Z ústavního zákona č. 4/1993 Sb. vyplývá následující. Podle čl. 1 tohoto zákona se součástí právního řádu České republiky stal ke dni 1. 1. 1993 i ZÚFO. Okamžikem účinnosti Ústavy (1. 1. 1993) se s ní ZÚFO dostal do rozporu. Vzhledem k tomu, že Ústava je předpis vyšší právní síly, byl ZÚFO v dikci shora naznačené neústavní (zejména jeho § 5). Vzhledem k čl. 2 odst. 1,2 a čl. 4 odst. 1 až 4 LZPS a dále čl. 2 odst. 3 Ústavy, platí, že ústavní pořádek musí být dodržován vždy, nejen tedy ve vztahu ke zřizovaným správním úřadům, ale i ve vztahu k existujícím správním úřadům, jež nebyly nově se vznikem České republiky jako samostatného státu zřizovány. Nejen správní úřady nově zřízené po 1. 1. 1993 musely být zřízeny zákonem a jejich působnost zákonem stanovena, ale i orgány převzaté z doby před 1. 1. 1993, které jsou správními úřady, musely být zřízeny zákonem a jejich působnost zákonem vymezena.

Je třeba rozlišovat dvě rozdílné situace. A to situaci, kde v rámci daňového řízení bylo vydáno jakékoliv rozhodnutí, a situaci, kdy rozhodnutí vydáno nebylo. V případě, kdy je daňovým subjektem, ohledně jeho daňové povinnosti podáváno daňové přiznání, na jehož základě daňový subjekt plní dobrovolně svou daňovou povinnost, sice k vyměření daně dojde, ale o této skutečnosti není rozhodnutí vydáno. Pak byla daň zaplacena řádně. Daň nebyla sice řádně vyměřena, ale vzhledem k okolnosti, že podle § 46 odst. 5. ZSDP se o vyměření daně v takovém případě daňový subjekt ani neuvědomuje, nelze v této situaci shledat porušení práv daňového subjektu. Jiná situace nastane, pokud bylo vydáno v daňovém řízení finančním úřadem jakékoliv rozhodnutí. Pak by takové rozhodnutí jako správní akt zřejmě bylo, z důvodů shora uvedených, stiženo vadou. Teorie správního práva rozlišuje několik druhů vad správních aktů, a to s různými důsledky jak pro závaznost takových aktů, tak pro adresáta správního aktu. V daném případě jde zřejmě o posouzení toho, zda šlo o správní akty nulitní, či správní akty formálně vadné. Rozlišení je důležité také z toho důvodu, že ohledně správních aktů vadných platí tzv. presumpce správnosti. I vadné správní akty jsou autoritativní projevy vůle veřejné správy. Na správní akt se hledí jako na správný až do okamžiku, dokud není úředně shledán opak. V takovém případě, kdy by se adresát aktu, tedy daňový subjekt, nedovolal přezkumu vadného aktu a musí se jím řídit.

Naopak v případě nulity těchto správních aktů (veškerých rozhodnutí všech finančních úřadů vydaných od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1999) by nastala jiná situace. Nulitní činnost se za autoritativní správní činnost nepovažuje, nikoho nezavazuje a nikdo není povinen ji respektovat. Soud přihlíží při přezkoumávání zákonnosti k nulitě správního aktu z úřední povinnosti.[27] V takovém případě by bylo třeba rozlišit dvě odlišné možnosti. Pokud by rozhodnutí bylo vydáno a adresát takového správního paaktu by na jeho základě dobrovolně splnil svou daňovou povinnost, pak by zcela zřejmě došlo k formálnímu pochybení, kdy by např. hradil daň, která mu nebyla vyměřena. **Tam, kde by došlo k jakékoliv faktické činnosti proti vůli daňového subjektu jako adresáta paaktu** (např. dodatečné stanovení daně na základě daňové kontroly a daňová exekuce, atd.), **šlo by o exces a nepochybně neústavní ingerenci do Ústavou chráněných práv daňového subjektu.**

Pokud by byl právně pojímán zánik ČSFR jako zánik jednoho státu a vznik České republiky a Slovenské republiky za vznik dvou států nových, pak zcela zřejmě bez výslovně recepční normy ohledně převzetí existujících orgánů a správních úřadů je nutno činnost finančních úřadů do 1. 1. 2000 považovat za nulitní, neboť nebyly vůbec zřízeny a nebyly recipovány. O tuto situaci však zřejmě nepůjde. Pokud by byl zánik ČSFR z hlediska právního pojímán naopak jako oddělení dvou existujících států od sebe (jako již předtím existujících mezinárodně právních subjektů s plnou vnitrostátní pravomocí a působností v oboru správy daně), pak by zřejmě nešlo u aktů finančních úřadů o nulitní činnost, ale spíše o vady aktů. Pak by sice tyto úřady byly zřízeny v souladu s ústavním pořádkem před 1. 1. 1993, ale přijetím nové Ústavy by se k 1. 1. 1993 dostaly do rozporu s ní. ZÚFO a zmíněná vyhláška by byly sice k 1. 1. 1993 neústavní, nicméně úřady by existovaly a vykonávaly správní činnost. Ohledně každého jednotlivého správního aktu finančního úřadu by se měl neústavnosti, u každého konkrétního aktu, daňový subjekt dovolat. **V takovém případě by však vzhledem k čl. 95 odst. 1 Ústavy mohl o věci rozhodovat jedině Ústavní soud, neboť soudy rozhodující ve správním soudnictví jsou textem zákona vázány.**

---

27) D. Hendrych, Správní právo, 3. vydání, C.H Beck, Praha, 1998

ZÚFO, v dnes platném znění, také obsahuje ustanovení, týkající se daňových poplatníků a třetích osob, týkající se speciální úpravy náhrady škody vzniklé při poskytnutí pomoci finančnímu ředitelství (když však není zřejmé, proč toto právo a tato úprava neplatí také pro finanční úřady). V ust. § 14 jsou stanovena obecná práva a povinnosti poplatníků, plátců daní a příjemců dotací. Tito, jakož i všichni jejich pracovníci, jsou povinni poskytnout na požádání pracovníkům územních finančních orgánů veškerou pomoc, zejména předložit účetní písemnosti, podklady, záznamy na technických nosičích dat, atd. Zákon v druhém odstavci stanovuje obecnou povinnost k podávání daňových přiznání a hlášení. Ohledně řízení ZÚFO odkazuje na zvláštní předpisy.

Význam zřízení územních finančních orgánů lze obecně shrnout tak, že byly předpokladem provedení daňové reformy v roce 1993. Odloučení správy daní a dalších činností od všeobecné - politické - správy bylo odůvodněno již v úvodu a je rozvedeno dále. Historický vývoj dokládá, že odloučení daňové správy od politické správy je tradiční.

V tabulce č. 4 jsou uvedeny některé prvky výstavby a hierarchie orgánů správy daně v jednotlivých etapách jejich vývoje z hlediska tam uvedených institutů.

Vývoj orgánů správy daní na území dnešní ČR

Tabulka č. 4

	do r. 1949	1949-1971	1971-1991	od r. 1991
orgány nižšího stupně	finanční úřady I. stolice podle § 232 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n.	okresní národní výbory podle § 1 zákona č. 281/1948 Sb., s výjimkami	okresní finanční správy v území okresů dle § 3 odst. 1 zákona č. 33/1970 Sb.	finanční úřady
orgány vyššího stupně	finanční úřady II. stolice podle § 232 zákona č. 76/1927 Sb. z.a n.	krajské národní výbory podle § 1 zákona č. 281/1948 Sb., s výjimkami	krajské finanční správy pro území krajů dle § 3 odst. 2 zákona č. 33/1970 Sb.	finanční ředitelství
právní předpis upravující ustanovení a základní aspekty činnosti	zákon č. 76/1927 Sb. z.a n., před ním zák. č. 220/1896 ř.z. o přímých daních	zákon č. a vyhláška č. 156/1953 Ú.l., později vyhláška č. 16/1962 Sb.	zákon č. 33/1970 Sb. a vyhláška č. 16/1962 Sb.	zákon č. 531/1990 Sb. a zák.č. 337/1992 Sb.
místní příslušnost	podle bydliště a sídla poplatníka, s odchylkami dle jednotlivých daní	podle bydliště a sídla poplatníka, s drobnými odchylkami dle jednotlivých daní	podle bydliště a sídla poplatníka s drobnými odchylkami	podle bydliště a sídla poplatníka s drobnými odchylkami
začlenění do politické (všeobecné) správy	mimo politickou správu	v rámci politické správy	mimo politickou správu	mimo politickou správu
účast veřejnosti na kontrole a vyměření daní	ano, podle § 233 a násl. zákona č. 76/1927 Sb.zan. účastí v daňových a odvolacích daňových komisích	ne, formálně byly poslanci nár. výboru sice volení, nicméně fakticky daně byly mimo kontrolu	ne	ne
právní úprava řízení před orgány	zákon č. 76/1927 Sb. s odchylkami pro jednotlivé, zvláště nepřímé daně	vyhláška č. 153/1953 Úl. a následně vyhláška č. 16/1962 Sb.	vyhl č. 16/1962 Sb. a subsid. nařízení č. 91/1960 Sb. o SŘ a později zákon č. 71/1967 Sb., SŘ	vyhláška č. 16/1962 Sb. a od 1.1.1993 ZSDP
možnost soudního napadení rozhodnutí orgánů správy daně	stížností k Nejv. spr. soudu podle zák. č. 36/1876 ř.z. 164/1937 Sb., z.a n., o Nejv.spr.soudu	nebyla	nebyla	žalobou podle § 244 a násl. občanského soudního řádu

4.2. Řízení před územními finančními orgány ve věcech daní, jako zvláštní druh řízení v oblasti veřejné správy

Z tabulky č. 4 a z hledisek v ní uvedených, jsem dovodila několik závěrů. **Vyjadřuji souhlas s návratem daňového řízení mimo rámec obecného správního řízení oproti úpravě provedené zákonem č. 71/1967 Sb. a vyhláškou č. 16/1962 Sb. Úprava mimo rámec správního řízení a mimo politickou správu je nejen na našem území úpravou tradiční, ale vzhledem ke zvláštnostem tohoto řízení i nutností. Zvláštnosti tohoto řízení jsou dány zejména fiskálním zájmem státu na důrazných nástrojích výběru daní, např.:**

- získávání informací o daňově rozhodných poměrech daňového subjektu;
- omezení odkladného účinku opravných prostředků jako projev potřeby okamžité úhrady stanovené daňové povinnosti;
- nástroji na zajištění majetku kvůli zajištění daňové povinnosti daňových subjektů;
- rozšíření možností správního uvážení, včetně institutu použití tzv. pomůcek při stanovení základu daně, atd.

Zvláštností oproti politické správě prováděné u nás zejména okresními a obecními úřady je pak u správy daně např.:

- odborná náročnost daná zejména složitostí účetní a daňové problematiky
- personální a technická náročnost na organizaci správy daně daná především množstvím daním podrobných subjektů.

Jsem přesvědčena o tom, že správa daně musí být odloučena od správy politické a řízení má být upraveno zvláštním předpisem, zákonem.

4.3. Účast veřejnosti na činnosti finančních orgánů a procesu vyměření daně

V souvislosti s novou úpravou daňového řízení přijatou ZSDP lze vyjádřit pochyby nad setrváním na úpravě s vyloučením veřejné kontroly v oboru vyměření a kontroly daní (zejména příjmových), která měla u nás tradici až do r. 1949 a měla své opodstatnění. Tzv. daňové komise a odvolací komise daňové, jak jsem již výše uvedla,. byly orgány zúčastněnými na vyměření a kontrole důchodové daně a všeobecné daně výdělkové. Šlo o nejčastější a obecné druhy přímých daní ve své podstatě odpovídající současným daním z příjmů, kterým byly podrobeny fyzické osoby nebo společenství takových osob s přímým ručením jejich účastníků nebo společníků. Daňové komise byly zřízeny již za Rakouska-Uherska, v souladu se zák. č. 220/1896 ř.z., o přímých osobních daních. Členové byli jmenováni finančním úřadem II. stolice na dobu tří let, přičemž opakované jmenování bylo možné. Jedna polovina členů byla jmenována na návrh zemědělských rad, živnostenských a obchodních komor, druhá polovina bez tohoto návrhu. Zákon obsahoval pravidla pro jmenování, byly z něj vyloučeny osoby odsouzené na daňové trestné činy a bylo vhodné, aby v komisi byli zastoupeni poplatníci všech hlavních pramenů důchodů podrobených dani (tedy zjednodušeně řečeno např.: jeden dělník, jeden živnostník, jeden soukromý rolník, jeden továrník, atd.). Odvolat člena komise bylo možno jen neplnil-li povinnosti člena komise nebo ztratil-li způsobilost být jejím členem. Členové skládali slib a funkce člena komise byla *"čestnou státoobčanskou povinností"*. O rozhodnutích komise se hlasovalo. Bylo-li předmětem hlasování stanovení základu daně a daň, hlasovalo se o konkrétních číslech. Např. úřad navrhl vyměřit 100 korun, nicméně většina členů ve svém hlasování navrhla částku nižší a tedy podle pravidel obsažených v zákoně se snižovala částka, až bylo dosaženo většiny. Zákon obsahoval podrobná a přísná pravidla omezující ovlivňování komisí a konflikt zájmů pramenící z nějakého osobního vztahu či z konkurenčních vztahů. Daňová komise se usnášela o každém poplatníkovi zvlášť. Tam, kde se neodchylovala daň od přiznání, bylo hlasováno najednou. Obdobně jako u daňové komise, pro odvolací řízení byly zřízeny odvolací daňové komise. Řízení probíhalo tak, že vyměřovací úřad I. stolice navrhl komisi vyměření daně. Ta vydala ohledně vyměření rozhodnutí. Daňové komise také rozhodovaly v případech, kdy nebylo možno stanovit příjem ani pomůckami.

Šlo o stanovení základů daně odhadem, když komise byly povinny přihlédnout ke všemu, co svědčilo poplatníkovi ve prospěch. Daňové komise zároveň byly oprávněny při stanovení vyměřovacího základu jej zvýšit, pokud komise shledala, že příjem přiznaný poplatníkem je příliš malý vzhledem k jeho celkovým majetkovým poměrům. Měla se pokusit určit daňový základ pomůckami, pokud nejsou, pak odhadem. Přihlíželo se zejména k vnějším znakům, tedy kupř. spotřebě, nemovitému a jinému majetku poplatníka, atd. Vnější známky, na kterých se odhad zakládal, byla komise povinna ve svém rozhodnutí uvést. Obecně, na základě rozhodnutí komise, ve věci dále konal vyměřovací úřad a případně poté úřad vymáhací. O odvoláních rozhodovaly komise odvolací, když o řízení před nimi platilo obdobně to, co o řízení v první stolici.

Proč byly daňové komise užitečné?

- Členové daňové komise tím, že byli spoluobčany toho kterého poplatníka z téže obce či místa a byli tak z okruhu osob, kde bylo obecné povědomí o jeho majetkových a jiných poměrech.
- Na jedné straně tak mohlo být lépe odhaleno krácení daně. Na druhé straně bylo vědomí toho, že kterýkoliv ze spoluobčanů může být příště jmenován členem daňové komise, brzdou krácení daně (společenské povědomí).
- Byl zde jednoznačně prvek daňové spravedlnosti, kdy daňová zátěž, díky znalosti prostředí a poměrů konkrétního poplatníka, lépe odpovídala jeho poměrům navenek se projevujícím spotřebou.
- Vzhledem k obnově členů komise (každé 3 roky) a vzhledem ke konkurenčním a dalším ustanovením ZPD byly eliminovány prvky, kdy by komise mohlo být zneužito v hospodářské soutěži či jinak.
- Vzhledem k oprávnění komise v určitých případech stanovit daně odhadem založeným na doložených poměrech daňového subjektu a vzhledem ke kolektivnímu způsobu rozhodování bylo dosaženo lepší proporce mezi majetkovými poměry a příjmy subjektu a vyměřenou daní, což přispívalo k odhalování krácení či obcházení daně.
- Účastí samotných poplatníků se vyměření daně stalo věcí veřejného zájmu.

Rozhodně bylo prospěšné, že práce vyměřovacího úřadu byla pod kontrolou osob neúředních. Vyměřovací úřady byly podrobeny trvalé kontrole těchto komisí, neboť úřady předkládaly komisím návrhy na vyměření daně jako výsledek své činnosti. Vzhledem k počtu členů komisí a celkovým okolnostem bylo znemožněno případné chyby úředních osob při vyměření daní pominout či vzájemnou úřední solidaritou (jíž jsme dnes také často svědky) zatajit či ztížit odhalení a nápravu.

Je zřejmé, že při dnešní konstrukci daňového systému by nebylo možno daňové orgány bez podstatnějších zásahů i do norem hmotněprávních zavést. Nicméně nelze nevidět nesporné výhody zastoupení veřejnosti v procesu vyměření daně z příjmu fyzických osob (resp. tehdy šlo o důchodovou daň a všeobecnou daň výdělkovou). Pokud by bylo přistoupeno k další reformě správy daní, což by vzhledem k některým problémům bylo vhodné, pak by nepochybně bylo dobré myšlenku znovuzřízení daňových komisí zvážit. Je třeba mít na paměti, že ustanovení komisí by měly odpovídat i příslušné změny v oblasti hmotněprávní úpravy, zejména možnost, při stanovení daně z příjmů fyzických osob, vzít v potaz reálnou spotřebu poplatníka.

4.4. Soudní kontrola činnosti finančních orgánů

Do právního řádu České republiky se vrátil institut správního soudnictví jako prostředek nápravy rozhodnutí učiněných veřejnou správou. Soudní kontrola má u nás bohatou tradici založenou již za doby Rakouska (Říšský soud ve Vídni) a první republiky (Nejvyšší správní soud). V době po roce 1952, kdy byl Nejvyšší správní soud zrušen, dozor nad zákonností sice byl dále vykonáván, ale nikoliv soudy, nýbrž orgány prokuratury v rámci všeobecného dozoru prokuratury.[28)]

---

28) M. Mazanec, Správní soudnictví, 1. vydání, Linde, Praha, 1999

K renesanci správního soudnictví došlo po politických změnách v roce 1989. Ústavní základ byl znovu položen článkem 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky. Urychlené hledání odpovídající procesní a institucionální formy neumožnilo obnovit samotnou instituci Nejvyššího správního soudu ani speciálních správních soudů, ale ani vytvořit speciální proces, platný jen pro řízení ve věcech správního soudnictví. Soudní přezkoumání rozhodnutí orgánů veřejné správy se pak v letech 1992 (po novelizaci části páté OSŘ nazvané Správní soudnictví) až 2002 dělo podle zvláštních ustanovení páté části občanského soudního řádu, (§ 244:„*ve správním soudnictví přezkoumávají soudy na základě žalob nebo opravných prostředků zákonnost rozhodnutí orgánů veřejné správy, také se přezkoumává zákonnost rozhodnutí orgánů státní správy, orgánů územní samosprávy, jakož i orgánů zájmové samosprávy a dalších právnických osob, pokud jim zákon svěřuje rozhodování o právech a povinnostech fyzických a právnických osob v oblasti veřejné správy*" a násl.) vložené novelou č. 519/1991 Sb.

Přezkoumávání se dělo v soustavě obecných soudů. Ve skutečnosti rozhodující judikatorní činnost vykonávaly krajské soudy a nejvyšší soudy republik (resp. od roku 1993 Vrchní soudy v Praze a od roku 1996 také v Olomouci). Věcná příslušnost okresních soudů a Nejvyšších soudů byla zejména po roce 1993 prakticky zanedbatelná. Právně byl po vzniku samostatné České republiky v roce 1993 článkem 91 nové Ústavy obnoven také Nejvyšší správní soud, který tak měl tvořit druhý vrchol soudní soustavy.

K jeho skutečnému zřízení však po deset let nedošlo, ač legislativní pokusy v tomto směru v devadesátých letech existovaly. Situace se tak začala podobat konstituování Ústavního soudu v roce 1968, který také fakticky nikdy zřízen nebyl. **Jsem toho názoru, že procesní úprava správního soudnictví v letech 1992 – 2002 vykazovala řadu právních i legislativních deficitů. Mezi nejzávažnější patřil rozpor s mezinárodněprávními závazky České republiky (čl. 6 a čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod) a to zejména z pohledu judikatury Evropského soudu pro lidská práva, jehož pravomoc podávat výklad Úmluvy byla při její ratifikaci uznána.**

V letech 19992 – 2002 nebyl právní řád České republiky v souladu s ustanovením Úmluvy v těch případech, kdy o občanském právu nebo závazku anebo o trestním obvinění rozhodovaly správní orgány a **jejich rozhodnutí byla soudem přezkoumávána pouze z hlediska jejich zákonnosti, nikoli též podrobena soudní kontrole v tzv. plné jurisdikci, tj. včetně provedeného dokazování.** V této souvislosti lze např. citovat rozsudek Evropského soudu č. A-43 z roku 1983 ve věci La Compte proto Belgii, podle kterého právo na soud a na jurisdikční řešení sporu zahrnuje jak právní, tak i skutkové otázky.[29] Dalším nedostatkem této právní úpravy byla skutečnost, že správní soudnictví bylo koncipováno jako jednoinstanční a absence opravného prostředku proti soudním rozhodnutím tak vedla k nejednotnému soudnímu rozhodování. Pravomoci správních soudů, omezené na přezkum zákonnosti rozhodnutí veřejné správy, nebyla například podrobena nezákonná nečinnost, u soudu nebylo možno dovolat se nezákonnosti zásahů, které se nedějí formou rozhodnutí. Nadto neexistovaly opravné prostředky proti rozhodnutím soudů ve správním soudnictví, to vedlo k odchylující se judikatuře krajských soudů.

V letech 1992 až 2002 se z hlediska daňového řízení, jako sporné ukázaly otázky z oblasti přezkoumávání rozhodnutí vydaných orgány správy daně. Jde např. o výzvy podle § 40 odst. 1 nebo § 43 ZSDP, kdy v soudní judikatuře byla tendence taková rozhodnutí považovat za rozhodnutí předběžné nebo pořádkové povahy, nebo rozhodnutí, kterými se jen upravuje řízení, která se nepřezkoumávají podle § 248 odst. 2 písm. e) OSŘ Tyto výzvy mají však dalekosáhlé účinky.Výzvy podle § 43 jsou podkladem pro použití pomůcek, když v odvolacím řízení se pouze přezkoumává oprávněnost jejich použití a nikoliv způsob a technika výpočtu. Tím byl limitován i soudní přezkum v této oblasti, a to s ohledem na přezkum zákonnosti rozhodnutí orgánů správy daně. S ohledem na to, co bylo výše řečeno, tedy závazky, které naše republika přijala ratifikací Evropské úmluvy, byla taková úprava a postup, kdy výzvy vydávané podle ZSDP nebyly přezkoumávány ve správním soudnictví, ve své podstatě proti smyslu čl. 6 Evropské úmluvy.

---

29) J. Čapek, Evropský soud a Evropská komise pro lidská práva, 1. vydání, Linde, Praha, 1995

V uvedeném období nebyla zaručena dostatečná ochrana práv daňového subjektu, zejména právo na spravedlivý proces.[30] V letech 1992 – 2002 byla tedy část pátá OSŘ vyhrazena správnímu soudnictví. **Jsem toho názoru, že vložení procesní úpravy činnosti veřejnoprávní větve justice do kodexu upravujícího především řízení ve věcech soukromoprávních bylo řešením málo systémovým a dočasným, což bylo evidentní již počátcích fungování správních senátů.**

Ústavní soud, který ve svých nálezech od poloviny devadesátých let opakovaně upozorňoval na deficity právní úpravy, nakonec nálezem č. 276/2001 Sb. z 27. 6. 2001 zrušil celou pátou část občanského soudního řádu s účinností od 1. ledna 2003. Výrazně tak napomohl tomu, aby v té době připravovaná – již třetí od roku 1993 – zákonná úprava správního soudnictví, se stala přijatelnou. Po padesáti letech od likvidace pozůstatků Nejvyššího správního soudu, byla činnost této instituce obnovena. Nejvyšší správní soud má sídlo v Brně. Nová úprava správního soudnictví, účinná od 1. 1. 2003 je upravena zákonem č. 150/2002 Sb. soudní řád správní a doplňuje ji nová úprava části páté OSŘ, tato část je nově (od 1. 1. 2003) nazvána Řízení ve věcech o nichž bylo rozhodnuto jiným orgánem. Reforma správního soudnictví z roku 2002 se důsledně přihlásila k opětovnému zdůraznění existence dualismu práva, totiž jeho dělení na veřejné a soukromé. Správní soudy (specializované senáty krajských soudů a Nejvyšší správní soud) reforma koncipovala výlučně jako soudy veřejného práva.[31] Svěřila jim poskytování ochrany veřejným subjektivním právům a pravidla řízení upravila výše uvedeným zákonem (SŘS). Rozhodování ve věcech soukromoprávních náleží nyní výlučně civilním soudům, které postupují dle OSŘ K nalezení konečné odpovědi na otázku, zda nárok, o němž bylo správním orgánem rozhodnuto, je soukromoprávní či veřejnoprávní, stanoví oba procesní předpisy (OSŘ i SŘS) potřebné mechanismy.

30) M. Mazanec, Správní soudnictví, 1. vydání, Linde, Praha, 1999

31) Bureš, Drápal, Krčmář a kol. Obč. soudní řád, komentář II. díl 7.vydání, Praha, C.H.Beck, 2006, 1302 s.

Z dosavadní činnosti Nejvyššího správního soudu jsem vybrala jeden judikát: *„Současný stát je nutno vnímat jako důsledek společenské smlouvy, tzn. konkludentního konsensu společnosti o tom, že je racionální existence instituce, zajišťující veřejné zájmy. Jakkoli má proto stát v řadě vztahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní podstata založena na smluvní bázi. To mj. znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen řadu povinností (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), nýbrž i rovněž řadu práv. Touto optikou nazíráno představuje daňový systém nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimity instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam funkce státu...“.* **Výše uvedenou citaci části odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 26. 5. 2005, (čj. 2 Afs 140/2004-155) jsem nevybrala náhodou. Svědčí totiž o mj. tom, že Nejvyšší správní soud se v tomto případě plně zhostil své úlohy nezávislého dozoru nad dodržováním zákonnosti ze strany daňových úřadů a vyslovil závazný právní názor, po kterém již několik let marně volala řada daňových poplatníků, postižených nezákonným postupem daňového úřadu a nezákonným vybráním daně.**

V posledních letech se rozmohla praxe finančních úřadů vykládat si ustanovení daňových zákonů s cílem vybrat daň „za každou cenu“, a to nejlépe hned dvakrát. Právní vztah řádně založený mezi smluvními stranami finanční úřad v řadě případů zpochybnil, případně označil jako tzv. „simulovaný právní úkon“ a dovodil, že vlastně vznikl právní vztah jiný, potažmo mezi jinými subjekty. Bez ohledu na to, že zdanitelné příjmy či plnění byly z původního vztahu řádně zdaněny, finanční úřad přistoupil de facto k dvojímu zdanění a vyměřil jinému subjektu „daň za totéž“ nebo neuznal na příslušné plnění řádně uplatněný odpočet DPH. I když se postižený daňový poplatník takovému postupu bránil, tj. podal příslušné opravné prostředky, musel stejně neoprávněně vyměřenou daň bezodkladně zaplatit a podstoupit déletrvající a často i nákladnou cestu na obhajobu svých práv.

Podle mých informací byla takto postižena celá řada daňových poplatníků, přičemž částky neoprávněně vyměřené daně (spolu s daňovým penále) dosáhly často milionových částek. **Nyní se daňoví poplatníci konečně dočkali a některé podobné případy se dostávají před Nejvyšší správní soud. Již předtím (v roce 2003), připomenul Ústavní soud ČR ve svém nálezu zveřejněném pod č. 145 ve svazku č. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu klasickou právní zásadu „in dubio mitius", podle které za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, mohou státní orgány na poli veřejného práva činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z toho plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona, tedy de facto při odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod a v případě pochybností postupovat mírněji.** Stát bude muset v některých případech neoprávněně vybranou daň vracet a ještě k tomu daňovému poplatníku zaplatit úrok z prodlení. Pokud navíc daňovému poplatníku vznikla z nezákonného postupu státního orgánu nějaká škoda, může se postižený daňový poplatník domáhat vůči státu její náhrady. **Můj názor na tuto otázku se shoduje s názorem výše uvedeným.**

Reforma správního soudnictví z roku 2002, tak dlouho prosazovaná, však zůstala v některých směrech jen na půl cesty. Je otázkou dalšího vývoje, zda zákonodárce nebude opakovat chyby politiků bývalé Československé republiky z let 1918 - 1938, a připustí, v duchu závěrů analýz, které jí předcházely, dopracování soustavy správního soudnictví, ať již v intencích Ústavy z roku 1920 podle funkčního modelu pruského správního soudnictví (likvidovaného až Hitlerem), nebo doplnění soustavy soudů o instituce obdobné nezávislým správním senátům, jimiž se dnes soustavy veřejnoprávního soudnictví posilují v kontinentální Evropě.

4.5. Problematika prováděcích předpisů, pokynů a dalších dokumentů vydávaných finančními orgány, zejména Ministerstvem financí

Samostatnou oblastí správy daní týkající se daňového řízení je oblast prováděcích právních předpisů a dále vydávání a publikace právních dokumentů Ministerstvem financí ČR. Již výše bylo konstatováno, že Ústava České republiky v čl. 79 odst. 3 říká, že *"ministerstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy mohou na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny".*

K provedení ZÚFO byla vydána vyhláška č. 588/1990 Sb., kterou se zřizovaly finanční úřady a stanovila se jejich územní působnost (ta byla novelizována vyhláškou č. 604/1992 Sb.). Tyto byly později zrušeny vyhláškou 365/2002 Sb. K provedení ZÚFO byla rovněž vydána vyhláška č. 516/2005 Sb. kterou se stanoví vzor průkazu zaměstnance územního finančního orgánu. Žádná další vyhláška k provedení zákona o územních finančních orgánech prozatím vydána nebyla.

Druhým právním předpisem, a to základním v oboru daňového řízení, je ZSDP, ke kterému podle jeho textu má být vydána řada prováděcích právních předpisů ve smyslu čl. 79 odst. 1 Ústavy, tedy vyhlášek. ZSDP je předmětem zkoumání v dalších částech této práce, zejména v kapitole V., přesto pokládám za nutné zmínit zde některé problémy sekundárních právních předpisů a jejich vztah k ZSDP.

Především musím konstatovat, že legislativní technika při tvorbě ZSDP ohledně sekundární normotvorby není nejšťastnější. Zmocňovací ustanovení lze v současné dikci ZSDP rozdělit do dvou velkých skupin. Jednak jsou roztroušena v textu zákona, a to vždy u konkrétního problému, který mají upravovat, druhou skupinu tvoří zmocňovací ustanovení v § 100 zákona.

Tam jsou odkazy na další okruhy problémů, které mají být upraveny vyhláškou, a tato ustanovení se částečně kryjí s jednotlivými zmocněními obsaženými v textu. Lze se domnívat, že původním záměrem zákonodárce bylo pojmout § 100 jako souhrnné zmocňovací ustanovení, novelami však došlo ke změnám, které se do textu § 100 již nepromítly.

První skupinu zmocňovacích ustanovení v ZSDP tvoří zmocnění:

1. ust. § 30 odst. 6 - stanovení výše náhrady ušlého výdělku a postup stanovení a úhrady ustanovenému zástupci pro daňové řízení (vyhláška č. 298/1993 Sb.)
2. ust. § 55 a) odst. 2 - zmocnění správcům daně k prominutí daně (vyhláška 299/1993 Sb.)
3. ust. § 59 odst. 34 a 5 a § 104 odst. 2 - podoba, hodnota, evidence, placení a použití kolkových a platebních známek (vyhláška č. 192/1993 Sb.)
4. ust. § 62 odst. 10 - forma provádění evidence daní (vyhláška č. 25/1994 Sb.)
5. ust. § 73 odst. 7 - podrobnosti postupu při výkonu daňové exekuce, zejména způsoby řešení konfliktů střetu exekuce soudní a daňové (vyhláška nebyla vydána).

Druhou skupinu zmocňovacích předpisů tvoří zmocnění uvedené v § 100 ZSDP, kde jsou obsaženy odkazy na následující ustanovení:

1. ust. § 30 odst. 4 - zřejmě v důsledku legislativní chyby neodpovídá číslo odstavce, má se asi jednat o § 30 odst. 6, který je v první skupině
2. ust. § 42 odst. 15 - zrušen
3. ust. § 55 a) odst. 2 - viz první skupina
4. ust. § 59 odst. 4 - viz první skupina
5. ust. § 62 odst. 10 - viz první skupina
6. ust. § 73 odst. 7 - viz první skupina, nebylo dosud vydáno
7. ust. § 76 – zrušeno

8. ust. § 80 odst. 2 - zrušeno
9. ust. § 83 odst. 1 - zrušeno
10. ust. § 88 odst. 1 písm. b) bod 2. – zrušeno

Jako podstatný nedostatek vidím absenci vyhlášky, která by měla být vydána v návaznosti na ust. § 73 odst. 7 ZSDP, která by měla řešit podrobnosti daňové exekuce a případy jejího konfliktu s exekucí soudní.

Ministerstvo financí vydává svůj věstník nazvaný Finanční zpravodaj. V tomto periodiku uveřejňuje interní správní akty určené orgánům a úřadům jemu podřízeným, publikuje své názory na výklad hmotněprávních a procesněprávních daňových předpisů. **Hlavním problémem tohoto periodika je, že dokumenty v něm obsažené nejsou právními normami, přesto často jejich obsah, forma a hlavně praxe inklinují k tomu, aby tak na ně bylo nahlíženo.** Ve FZ je vydávána řada pokynů a jsou zde uveřejňována další opatření. Některé pokyny svým obsahem podřízeným orgánům, tedy i finančním úřadům, závazným způsobem určují, jak v konkrétních případech postupovat. Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR *"státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon"*. Podle čl. 4 LZPS *"mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Zákonná omezení základních práv a svobod musí platit stejně pro všechny případy, které splňují stanovené podmínky. Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena"*. **V konfrontaci s těmito základními ústavními pravidly bohužel neobstojí některá ustanovení daňových předpisů (např. svou vazbou na FZ) a ani praxe územních finančních orgánů ve vztahu k těmto pokynům a dalším dokumentům publikovaným ve FZ.** Co se týče praxe územních finančních orgánů, tyto jsou povinny se ve své činnosti řídit instrukcemi a vnitřními nařízeními nadřízeného orgánu, jak vyplývá i z ust. § 11 písm. a) a § 9 písm. a) ZÚFO.

Jsou-li pokyny a instrukce vydávány ve FZ, rozhodně nejde o nezákonné vybočení, neboť v rámci právní úpravy je ministerstvo nepochybně oprávněno tyto publikovat a případně i šířit, uzná-li to za vhodné. Problémem však je, že obsahem těchto pokynů a instrukcí je výklad zákona s tím, že v konkrétních případech je výklad proveden nad zákon, resp. při možnosti několika výkladů je ministerstvem "autorizován" jen jeden z nich, či jsou odstraňovány výkladové nejasnosti. Jde tedy o případy, kdy ministerstvo těmito pokyny dotváří chybějící či nejasná ustanovení daňových hmotně i procesně právních předpisů. Vzhledem ke značnému počtu těchto pokynů není možné se zabývat každým jednotlivě. Obecně řečeno však ministerstvo pokyny a opatření vydává právě z důvodů problémů v praxi, tam, kde zákon není jednoznačný či konkrétní úprava chybí, což je však praxe, značně problematická.

Z hlediska ústavní ochrany práv daňového subjektu, podřízeného rozhodovací pravomoci územního finančního orgánu, nastanou tedy problémy v případě, kdy:

1. je obsah pokynu výkladem zákona nad rámec diskreční pravomoci, nebo
2. je obsah pokynu instrukcí jak postupovat v zákonem neupravených případech.

Územní finanční orgány pokyny, publikované ve FZ aplikují ve své rozhodovací činnosti vůči daňovému subjektu. **Pokud obsah pokynu bude tak, jak je uveden ad 1. nebo ad 2., aplikován v rozhodovací činnosti vůči daňovému subjektu, dochází k překročení pravomoci v rozporu s čl. 4 LZPS a čl. 2 odst. 3 Ústavy. V takovém případě je orgánem veřejné správy - územním finančním orgánem - ukládána daňovému subjektu povinnost nezaložená zákonem ani jiným právním předpisem, nýbrž právě tímto pokynem, tedy vnitřní instrukcí.** V rámci soudního přezkumu, by takový postup měl být důvodem pro zrušení rozhodnutí, pokud výklad zákona či nejasnosti nebudou soudem vykládány stejně. **Z hlediska legislativní čistoty by bylo lépe, pokud by odkazy na FZ a jiná nekomerční či komerční periodika zabývající se daňovou problematikou nebyly do textů zákonů a jiných právních předpisů nadále zařazovány.**

Problémem je i zveřejňováni rozhodnutí ve FZ, jak je uvedeno v § 55 a) odst. 4 ZSDP *(„Rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nemusí obsahovat odůvodnění a opravné prostředky proti němu se nepřipouštějí. Týká-li se rozhodnutí podle tohoto ustanovení více daňových subjektů, lze je doručit zveřejněním ve Finančním zpravodaji"*). Každé takové rozhodnutí je správním aktem směrovaným k okruhu určitých adresátů výkonu veřejné správy. **Doručování formou uveřejnění ve FZ není vhodné, neboť FZ je periodikem, jehož pravidla vydávání a distribuce nejsou upravena žádným předpisem a zveřejnění informace v něm nemá pro daňové subjekty, s právě uvedenou výjimkou, žádné právní následky.** Jde o nekomerční periodikum, periodikum zejména informativní, jehož vydávání by ani nemělo mít žádné právní následky. Pokud by takové následky byly zamýšleny, muselo by být vydávání FZ upraveno právním předpisem. Navíc systémově je FZ periodikem, ve kterém jsou uveřejňovány interní pokyny územním finančním orgánům od Ministerstva financí. Rozhodnutí podle § 55 a) odst. 4 ZSDP je výkonem státní moci ve smyslu čl. 2 odst. 3 Ústavy a mělo by jako takové být právně relevantním způsobem doručeno. **S ohledem na požadavek právní čistoty, nepovažuji uveřejnění ve FZ za řádné doručení aktu orgánu veřejné správy adresátům tohoto aktu.**

Samostatným problémem jsou tiskopisy vydávané Ministerstvem financí na základě zmocnění obsaženého v ZSDP. Pojem tiskopisu se v ZSDP objevuje na několika místech. ZÚFO o tiskopisech mlčí. Tiskopisy, ačkoliv se jeví jako čistě administrativní nástroje správy daní, jsou důležitými prostředky komunikace mezi daňovým subjektem jako adresátem veřejné správy na jedné straně a správním úřadem (zde územním finančním orgánem) na druhé straně. Tiskopisy jsou také prostředkem k plnění povinností daňovými subjekty. Podle § 21 odst. 2 ZSDP se hlášení, přiznání a vyúčtování podávají na předepsaných tiskopisech. ZSDP rozlišuje několik druhů tiskopisů, k jejichž vydávání je zmocněno ministerstvo financí:

1. Registrační tiskopisy podle § 33 odst.. 9 ZSDP.
2. Tiskopisy pro blokové řízení podle § 37 a) odst. 3 ZSDP.
3. Tiskopisy pro podávání daňových přiznání a hlášení podle § 40 odst. 2 ZSDP, a to včetně dodatečných a opravných podle § 41 odst. 6 ZSDP.

4. Tiskopisy platebních výměrů, hromadných předpisných seznamů a vyhlášek k nim podle § 46 odst. 9 ZSDP.
5. Tiskopisy předpisných, odpisných a platebních poukazů a záznamů k nim podle ust. § 62 odst. 10 ZSDP.
6. Tiskopisy pro vyúčtování daně srážené plátcem daně podle § 69 odst. 2 ZSDP.

Obsah tiskopisů má být vždy obrazem údajů, které zákon v dané souvislosti po daňovém subjektu požaduje. **Tato zásada má však několik problematických dopadů.** Podle § 33 odst. 9 ZSDP je ministerstvo oprávněno *"rozšířit údaje požadované při registraci na registračním tiskopisu, půjde-li o údaje nezbytné pro řádnou správu jednotlivých daní"*. Podle § 1 odst. 2 ZSDP se *"správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovení výši a době"*. **Důsledným gramatickým výkladem pak nezbývá než prohlásit, že v okamžiku registrace daňového subjektu by teoreticky mohly po daňovém subjektu být požadovány na předepsaném tiskopisu všechny informace, které se týkají jeho daňově rozhodných skutečností, a to zejména s ohledem na právo na daňovou kontrolu a právo na vymáhání daně (tedy údaje ohledně veškerého jeho majetku a činností). Jde ve své podstatě o blanketní zmocnění ministerstva požadovat téměř jakékoliv údaje od každého registrujícího se daňového subjektu.** Přitom sám ZSDP na jiném místě stanoví, že daňový subjekt je při registraci povinen sdělit údaje konečným výčtem definované v ust. § 33 odst. 6 ZSDP. Podle čl. 10 odst. 3 LZPS má každý právo na *"ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě"*. Daňové řízení je ovládáno zásadou presumpce plnění daňových povinností daňovým subjektem, a to až do okamžiku, kdy je v daňovém řízení prokázán opak. Tato zásada vyplývá z ústavních principů, a to zejména čl. 2 odst. 4 Ústavy, který říká, že každý občan může činit, co není zákonem zakázáno. Vyplývá to i ze samotného ZSDP, neboť § 2 odst. 9 ZSDP ukládá daňovým subjektům dodržování právních předpisů a zákonů. Vzhledem k tomu je možno každé shromažďování informací o daňovém subjektu považovat za činnost v rozporu s čl. 10 odst. 3 LZPS.

Bez odhledu na text § 33 odst. 9 ZSDP ministerstvo není oprávněno do jím vydávaných tiskopisů zahrnout jiné údaje, než ty, které jsou uvedeny v § 33 odst. 6 ZSDP. Obdobný je problém ust. § 40 odst. 2 ZSDP. Podle něj jsou *"součástí daňového přiznání nebo hlášení i přílohy vyznačené v příslušném tiskopise"*. Zákon výslovně neříká, jaké informace mají být obsaženy v daňovém přiznání, tedy jaké informace mají být vyžadovány předepsanými tiskopisy. Vzhledem k účelu daňového přiznání je možno hledět na požadování údajů týkajících se daňového základu, způsobu jeho určení a údajů, které jej ovlivňují, jako na zákonné. Požadování jiných údajů by již zákonné nebylo. **V případě blanketního odkazu ohledně příloh, je nutno vzhledem k absenci zákonného výčtu, určujícího co má být obsahem daňového přiznání, úpravu posoudit v kontextu zásad daňového řízení podle § 2 ZSDP a čl. 10 odst. 2 LZPS. Obsahem přílohy by měly být pouze ty údaje, které se týkají daňového základu, způsobu jeho určení a údajů, které ovlivňují daňový základ. V tomto kontextu je požadování informací např. ohledně počtu zaměstnanců, vedoucích pracovníků apod. za exces, tedy nezákonné shromažďování údajů o příslušném daňovém subjektu.**

4.6. Místní příslušnost územních finančních orgánů

Otázka územní působnosti územních finančních orgánů je po novele provedené zákonem č. 311/1999 Sb. řešena v přílohách samotného ZÚFO a je ohledně finančních úřadů identifikována podle obcí (jejich katastrálních území) a u finančních ředitelství podle působnosti podřízených finančních úřadů. Místní příslušnost územních finančních orgánů se řídí (nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak) sídlem právnické osoby na území ČR, u fyzické osoby místem jejího trvalého pobytu, popřípadě místem pobytu cizince na území České republiky. Nemá-li fyzická osoba místo trvalého pobytu na území České republiky, je místně příslušný územní finanční orgán, v obvodu jehož územní působnosti se fyzická osoba převážně zdržuje. Nelze-li zjistit místo trvalého pobytu, je místní příslušnost určena posledním známým místem jejího pobytu na území České republiky. V pochybnostech určí místní příslušnost finanční ředitelství; jedná-li se o určení místní příslušnosti mimo obvod jeho působnosti, určí ji ministerstvo. V případě řízení podle ZSDP jsou místní příslušnost a její pravidla podrobně rozvedeny v tomto předpise.

1.7. Pracovníci územních finančních orgánů, mlčenlivost, podjatost, administrativa

Pracovníci územních finančních orgánů mají určitá práva a omezení vyplývající z textu ZÚFO. Jsou oprávněni provádět všechny úkony potřebné pro výkon správy daní a dotací, revize a řízení o přestupcích. Z hlediska daňového řízení jsou oprávněni ke všem úkonům potřebným pro výkon správy daní. Jejich oprávnění je v ZÚFO popsáno a patří mezi ně např. oprávnění požadovat informace a vysvětlení, vstupovat do provozních místností, nahlížet do účetních písemností a jiných podkladů, atd. Zvláštním oprávněním je právo tzv. prověřovaný materiál vzít do úschovy, je-li obava, že bude ztracen, zničen nebo zavlečen. Z hlediska daňového řízení je třeba uvedená oprávnění nějakým způsobem srovnat a dát do souvislostí s oprávněními uvedenými v ZSDP. Zatímco oprávnění popsaná v ZÚFO jsou velmi široká a obecná, oprávnění dle ZSDP vyplývají již z konkrétních procesních institutů tohoto zákona. **V rámci daňového řízení je třeba pohlížet, ohledně definice těchto oprávnění, na ZSDP jako na lex specialis k ustanovením ZÚFO, neboť konkrétně a podrobně upravuje podmínky výkonu v ZÚFO uvedených obecných oprávnění pracovníků správce daně.**

Pracovníci těchto orgánů jsou významně omezeni ohledně své další výdělečné činnosti, a to v oblastech které se nějakým způsobem dotýkají nebo mohou dotýkat jejich činnosti v rámci územních finančních orgánů (např. zákaz daňové poradenské činnosti, auditorské činnosti, členství v orgánech společností, atd.). Pracovníci jsou vybaveni služebními průkazy a jsou vázáni mlčenlivostí. Podjatost pracovníků územních finačních orgánů není v ZÚFO nijakým způsobem upravena, proto je třeba použít pro případy daňového řízení úpravu obsaženou v ust. § 26 ZSDP. Podjatost je tam pojata velmi zúženě a lze ji shrnout tak, že pracovníci správce daně jsou vyloučeni z řízení tehdy, kdy by rozhodovali o vlastních daňových záležitostech či záležitostech osob jim blízkých, nebo se účastnili řízení jako pracovník orgánu jiného stupně.

Vzhledem k tomu, že jde o omezení ve vztahu k probíhajícímu řízení, nikoliv k ostatní činnosti správce daně (např. vyhledávací činnosti podle § 36 ZSDP), jde o úpravu velmi kusou. Úprava neřeší další možné obecné důvody podjatosti (jiné příbuzenské, majetkové či obchodní vztahy, vztahy ke konkurenčním subjektům apod). V této souvislosti připomínám velmi propracovaný systém důvodů vyloučení z účasti na rozhodování ohledně vyměření daně, jak byly definovány v ZPD: „ *Jedná-li se v daňové komisi o zdanění některého jejího člena, jako příslušníka domácnosti, jeho příbuzných nebo sešvakřených v pokolení přímém vůbec nebo v pobočném pokolení až do třetího stupně, jedná-li se dále o zdanění zaměstnavatele nebo zaměstnance některého člena daňové komise aneb může-li člen očekávati od rozhodnutí prospěch nebo újmu, konečně, jde-li o někoho, jehož je člen komise zákonným zástupcem anebo zmocněncem, vzdálí se takový člen před poradou a usnesením*"). Důvody, pro které byl člen daňové komise vyloučen z rozhodování o vyměření daně, byly značně širší, než důvody, pro které je dnes pracovník správce daně vyloučen z rozhodování v daňovém řízení.

Samostatným problémem je vnitřní organizační struktura a zejména spisová služba a oběh dokumentů v rámci správy daně. Jak je uvedeno dále, chybí zde sjednocující právní předpis stanovující pravidla pro vedení spisů, nakládání s nimi při výkonu činnosti územních finančních orgánů jako správců daně. V momentě, kdy nahlížení do spisů dle § 23 ZSDP je podstatnou součástí realizace práva daňového subjektu na spravedlivý proces, je třeba zajistit jejich přehledné a jednotné vedení. Rozhodnutí jsou územními finančními orgány jako správci daně, činěna na základě obsahu spisů a musí v nich mít své opodstatnění. **Do budoucna je nutno zajistit srozumitelné a organizačně jednotné uspořádání daňových spisů.**

V. Daňové řízení podle ZSDP

5.1. Obecně o ZSDP

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je, po mnoha letech, komplexní procesní normou v oblasti správy daní přijatou jako zákon.

Z délky přerušení vyplývá značné vakuum v právním povědomí a absence konkrétních institutů a vazeb, na které by bylo možno při tvorbě zákona bezprostředně navázat. Nepochybně bylo proto nutno vycházet při tvorbě tohoto zákona z více pramenů. Nový zákon vycházel podle své důvodové zprávy, předložené České národní radě v roce 1992 před jeho schválením, především z potřeby:

- převést dosavadní správu daní, založenou na upřednostnění centrálního byrokratického řízení, na systém založený na odbornosti, objektivnosti rozhodování a na respektování zákona;
- vytvořit k tomu nezbytné právní předpoklady.

I v textu důvodové zprávy k vládnímu návrhu ZDP jsou zmiňovány odkazy na předchozí právní úpravy, zejména vyhlášku 162/1953 Ú.l.

ZSDP je systematicky ve vztahu k ZPD normou progresivní, neboť upravuje řízení o všech daních a stanoví pro něj jednotná procesní pravidla, ZPD upravoval řízení ohledně daní přímých, ohledně daní nepřímých byl používán subsidiárně, a konkrétní úpravy jednotlivých daní stanovily odlišnosti v procesních postupech. Při tvorbě návrhu ZSDP bylo podle důvodové zprávy postupováno tak, aby rozhodování o daňových povinnostech bylo založeno na zákonnosti, odbornosti, nestrannosti a bylo oproštěno pokud možno od nežádoucích vlivů.[32)]

Nicméně, jak dále bude uvedeno, ohledně některých institutů především svědčících daňovému subjektu byl ZPD předpisem spravedlivějším a umožňoval daňovému subjektu hájit svá práva efektivněji, účelněji a dosáhnout tak lépe účelu řízení, tj. spravedlnosti ve zdanění. Samotný ZSDP byl mnohokráte novelizován, tak jak docházelo na jedné straně k poznatkům z praxe při jeho aplikaci, a jak také docházelo ke změnám v souvisejících hmotněprávních předpisech upravujících jednotlivé daně.

---

32) Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

5.2. Definice, cíl a účel daňového řízení

Obecná ustanovení tohoto typu se v procením předpisu upravujícím daňové řízení poprvé objevila v úpravě provedené vyhl. č. 162/1953 Ú.l. ZPD neobsahoval žádnou definici obecného účelu či cíle celého daňového řízení, nicméně obecné zásady týkající se jednotlivých institutů byly v zákoně obsaženy (např. obecná povinnost poplatníka k součinnosti podle § 300, zásady týkající se hodnocení důkazního materiálu uvedené v § 324 ZPD, definice účelu vyměřovacího řízení podle § 298 ZPD, atd.). Vyhláška 162/1953 Ú.l. definovala v § 1 cíl daňového řízení, kterým kromě zájmu státu na zjištění a odvedení daně a zajištění příjmu státního rozpočtu, bylo i dodržování socialistické zákonnosti a dodržování občanských povinností. Obdobný cíl daňového řízení definovala i vyhláška č. 16/1962 Sb. Ohledně cíle daňového řízení platí, že není výslovně v textu uveden, nýbrž je v ZSDP skryt v ustanovení § 2 odst. 2, kde je definován jako stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Jde o krátkou definici, která je navíc v kontextu § 2 odst. 2 ZSDP použita jako limit povinnosti součinnosti a minimalizace zásahů správce daně do sféry práv daňového subjektu. V zákoně je definován pojem správa daně, který je obdobným vyjádřením cílů činnosti správců daně, tak jak byly tyto cíle definovány ve shora uvedených vyhláškách.

Problematickou je definice správy daně jako práva, nikoliv jako povinnosti. V této obecné rovině vyvolává dojem, že vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat správce daně může, ale nemusí. To je však nepochybně chybný výklad, neboť i správa daně je výkonem veřejné správy, která se řídí ústavními principy a jejíž činnost je dána ústavními mantinely. Jedním z nich je i např. zásada rovnosti vyjádřená obecně v čl. 37 odst. 4 LZPS a čl. 4 odst. 3 LZPS a konkrétně pro daňové řízení pak v § 2 odst. 8 ZSDP, či zásada oficiality. Při výkonu správy daně nejde o to, že správce daně může činit opatření k vyměření daně, nýbrž je v zákonem stanovených případech takto činit musí.

Z uvedeného důvodu je formulace § 1 odst. 2 nepřesná a přesnější by bylo definovat správu daně nikoliv jako právo, ale jako samotnou činnost, tedy jako výkon veřejné správy, v jejímž rámci jsou činěna opatření tam uvedená.

V § 1 odst. 1 ZSDP, jsou definovány platební povinnosti vůči státu (legislativní zkratka "daň"), ohledně nichž platí právní úprava obsažená v ZSDP. Otázky vznikají ohledně příslušenství daně, neboť to není v § 1 odst. 1 ZSDP samostatně uvedeno. Sice podle § 58 příslušenství daně sleduje osud daně, nicméně ani tato definice neplatí vždy. Např. ohledně penále je vydáváno samostatné rozhodnutí (viz § 63 odst. 4 ZSDP). Daňová pohledávka z předepsaného penále takto vzniklá může mít odlišný osud od osudu hlavní daňové pohledávky na zaplacení samotné daně, která může být uhrazena např. přeplatkem ve smyslu (§ 64 odst. 2 ZSDP), když ale platebním výměrem předepsané penále může být hrazeno jinak. Na rozdíl od některých autorů,[33] se však spíše přikláním k tomu, že samozřejmě ZSDP ve smyslu § 1 odst. 1 upravuje i příslušenství daně, a to zvláště, když je příslušenství daně samotným ZSDP definováno (§ 58), a když ohledně penále a jeho stanovení, výpočtu, atd. jsou podrobné normy v ZSDP obsaženy. **Z důvodů odstranění výkladových nejistot by, dle mého názoru, mělo být příslušenství daně v dikci § 1 odst. 1 ZSDP přímo uvedeno.**

5.3. Zásady daňového řízení

Zásady daňového řízení jsou definovány v § 2 ZSDP. Zásady jsou podstatným institutem daňového řízení, neboť celý tento procení předpis, jak je dále rozvedeno, je prostoupen rozsáhlou diskreční pravomocí správců daně včetně ministerstva a některá ustanovení je možno vykládat z různého úhlu pohledu.

33) J. Kobík, Daňové spory, jejich prevence a řešení, 1. vydání, Codex Bohemia, Praha, 1998

Diskreční pravomoc a tato výkladová nejistota jsou korigovány právě zásadami daňového řízení, jak jsou uvedeny zejména v § 2 ZSDP. Zásady vyjadřují nezbytný postup pro dosažení cíle daňového řízení, kterým je správné stanovení a vybrání daně.

Zásada zákonnosti

Tato zásada znamená, že správci daně jednají v daňovém řízení v souladu se zákony a ostatními obecně závaznými předpisy. Na jedné straně chrání zájmy státu a na druhé straně dbají zachování práv, právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Tyto dvě strany by neustále měly být ve vyváženém souladu. Při nevyváženosti této zásady by mohlo dojít ke zkrácení práv daňového subjektu, neboť zejména v případě diskreční pravomoci správce daně by vždy nemuselo být přihlédnuto k zájmům daňového subjektu, nýbrž by se pouze přihlíželo k zájmu státu jako příjemce vybíraných daní.[34)]

Zásada součinnosti

Zásada uvedená v ust. 2 odst. 2 ZSDP je jednak zásadou součinnosti mezi daňovým subjektem a správcem daně a jednak zásadou minimalizace zatížení daňového subjektu. Tato je limitována z druhé strany cílem daňového řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Zásada součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem je důležitým institutem, který v řadě případů výkladem pomáhá překlenout chybějící konkrétní ustanovení na ochranu práv daňového subjektu. Tato situace byla výrazně napravena novelizací daňového řízení v roce 2002, kdy byly zakotveny rozsáhlé informační povinnosti správce daně ve vztahu k daňovým subjektům. **Zaměřím-li se na právo daňového subjektu na odpověď na písemně položený dotaz správci daně, týkající se daňových povinností daňového subjektu, jedním z mála případů, kdy je správce daně povinen poskytovat informace týkající se daňových povinností daňového subjektu je odůvodnění jím vydávaného rozhodnutí.**

34) J. Kobík, Daňové spory, jejich prevence a řešení, 1 vydání, Codex Bohemia, Praha, 1998

(§ 32 odst.3 ZSDP rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak ZPDP nebo zvláštní zákon např. vyžádané odůvodnění podle § 32 odst. 9 ZSDP, povinnost odůvodnit rozhodnutí odvolacího orgánu podle § 50 odst. 7 ZSDP, odůvodnění rozhodnutí o udělení pokuty podle § 37 odst. 4 ZSDP a v některých dalších případech). Jsou to právě informace například v průběhu daňových kontrol, které mohou podstatně ovlivnit průběh vyměřovacího řízení. Správce daně podle současné právní úpravy není povinen odůvodnit ani zahájení daňové kontroly podle § 16 ZSDP, ani výzvu, ať již učiněnou v rámci daňové kontroly (nejčastěji podle § 16 odst. 2 písm. c, e ZSDP), či učiněnou v rámci vytýkacího řízení (§ 43 odst. 1 ZSDP). Není obecně povinen odůvodňovat svá rozhodnutí (s výjimkami shora uvedenými). Neexistuje obecné ustanovení ZSDP, které by chránilo právo daňového subjektu na spravedlivý průběh řízení ve smyslu čl. 36 odst. 1 LZPS. Za součást tohoto práva lze považovat dostatečné poskytnutí informací k tomu, aby mohl daňový subjekt plnit své povinnosti z řízení a hájit se. Například při navrhování důkazů daňovým subjektem podle § 31 odst. 9 ZSDP musí být daňový subjekt alespoň rámcově informován, v čem je spatřována nesprávnost či neúplnost jeho přiznání, hlášení účetnictví, záznamů atd., aby mohl navrhnout příslušné důkazní prostředky, kterými by mohl toto podezření vyvrátit. Stejně tak podává-li odvolání, musí být informován o důvodech rozhodnutí. Zásada minimalizace zásahů zatěžujících daňové subjekty je limitována cílem daňového řízení.

V této souvislosti bych opět ráda zmínila prvorepublikovou úpravu v ZPD. Poplatník mohl žádat v odvolací lhůtě o odůvodnění rozhodnutí či opatření. Důvody mu musely být oznámeny, pokud byly ze spisu zjevny. Šlo o obecnou povinnost finančního úřadu I. stolice mít ve spisech řádně podložené své rozhodnutí či opatření, proti kterému bylo přípustné se odvolat, a v případě žádosti poplatníka mu odůvodnění poskytnout. Pokud srovnám tuto úpravu se současnou, naznačenou výše, musím shledat, že v ZSDP obdobné ustanovení chybí. Naopak zde se rozhodnutí neodůvodňuje (s výjimkami v zákoně uvedenými).

Vzhledem k tomu konstatuji, že ZPD poskytoval obecně větší ochranu právům daňového subjektu na odůvodnění rozhodnutí a opatření, než poskytuje dnes ZSDP. Současná úprava v ZSDP spíše navazuje na právní úpravu z padesátých let provedenou vyhláškou č. 162/1953 Ú.l., kde v ust. § 29 odst. 3 bylo obsaženo pouze právo daňového subjektu na odůvodnění dodatečně vyměřené daně, když se odchylovala od daně přiznané a obecné právo na odůvodnění rozhodnutí neobsahovala. Podle rezoluce Rady Evropy z roku 1977, **je správní orgán povinen své rozhodnutí odůvodnit a účastník řízení je oprávněn být informován o všech známých skutečnostech, vzhledem k nimž má být správní akt vydán.**[35] **I z pohledu mezinárodně právní ochrany lidských práv proto úprava obsažená v ZSDP v některých z těchto aspektů neobstojí.**

Zásada hospodárnosti řízení

Tato zásada znamená, že správci daně při vyžadování plnění povinností daňových subjektů v daňovém řízení, volí jen takové prostředky, které jsou pro daňové subjekty co nejméně zatěžující, ale zároveň umožňují správně stanovit a vybrat daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Zásada volného hodnocení důkazů

Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, každý jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Tím je daňovým subjektům dán prostor k volbě způsobu dokazování, k volbě formy i počtu předkládaných důkazů. Daňové řízení důkazy upravuje v § 31 ZSDP, kde jsou na jedné straně stanovena důkazní břemena daňového subjektu a na druhé straně důkazní břemena správce daně. Teprve v důkazním řízení je osvědčeno, které z důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Při přísně gramatickém výkladu pokud hovoří § 2 odst. 3 ZSDP o důkazech, hovoří vlastně až o těch důkazních prostředcích, které se důkazy staly, tzn. byly správcem daně jako důkazy provedeny. Pokud byl však zákon vykládán takto, bylo by zcela na volné úvaze správce daně, který důkaz provede a teprve následně by jej hodnotil v návaznosti na ust. § 2 odst. 3 ZSDP.

---

35) D. Hendrych, Správní právo, 3. vydání, C.H. Beck, Praha 1998

Proto je věc třeba vykládat v souvislosti s ust. § 31 odst. 2 ZSDP, podle kterého je správce daně povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co neúplněji. Problémem jsou důkazní prostředky, které jako listiny či věci nemá daňový subjekt u sebe a nemůže je tedy přímo jako důkazní prostředek předložit. Co se týče znalců, pak samozřejmě může daňový subjekt předložit jako důkazní prostředek vyhotovený znalecký posudek, nicméně někdy je třeba i tak znalce vyslechnout. **Je v takovém případě správce daně povinen vyslechnout navržené svědky a opatřovat navržené důkazní prostředky? Z obecných zásad lze výkladem dospět k tomu, že správce daně je povinen provést důkazy, jejichž provedení je nezbytné k co neúplnějšímu zjištění rozhodných skutečností, nemusí však provést úplně všechny předložené či navržené důkazní prostředky, které daňový subjekt předloží.** Tento výklad je potvrzován judikaturou v této oblasti (např. viz usnesení Ústavního soudu ČR čj. II ÚS 387/97).[36] Samozřejmě že široký výklad by nadměrně procesně zatěžoval správce daně a umožňoval daňovému subjektu vést řízení v rozporu s jeho cílem.

Právní úprava obsažená v ZPD byla v tomto směru propracovaná, poplatník měl široká práva v důkazním řízení, jím navržené důkazy měly být provedeny. Z této obecné povinnosti pak byly vydefinovány výjimky, týkající se proveditelnosti důkazů - skutečností finančnímu úřadu (finanční komisi) již známých, neurčitě navržené důkazy a důkazy, které byly zjevně nabídnuty s úmyslem protahovat řízení. ZPD tedy obsahoval přímo v textu zákona stanovenou povinnost provést navržené důkazy. ZSDP takovou povinnost správci daně výslovně neukládá a lze ji pouze dovozovat z obecných ustanovení, přičemž praxe správců daně je mnohdy opačná. V souvislosti s výše uvedeným i v souvislosti ze zásadou součinnosti dle ZSDP lze porovnat ustanovení ZPD, upravující pravidla ocenění získaných důkazů. I řízení podle ZPD bylo ovládáno principem volného hodnocení důkazů, zvláště byla stanovena povinnost pokračovat v důkazním řízení dokud věc nebude objasněna.

36) M. Čáslavský, Daňové judikáty 1. díl, 1. vydání, Linde Praha, 1999

Podstatné bylo, že ZPD obsahoval povinnost finančního úřadu (komise) I. stolice informovat poplatníka, byly-li jeho účetní záznamy (obchodní knihy) vedeny dle zákona, a o tom, že se při vyměření daně od těchto záznamů odchýlí. Toto sdělení muselo být odůvodněno a poplatník měl právo podat proti takovému postupu námitky nebo nabídnout jiné důkazy. Srovnatelné ustanovení ZSDP neobsahuje, neboť pokud se správce daně odchyluje od účetnictví vedeného daňovým subjektem, nesděluje mu tuto skutečnost ani v průběhu kontroly a ani ve výzvě v rámci vytýkacího řízení. Daňový subjekt má možnost se o této skutečnosti dozvědět jen v rámci daňové kontroly ze zprávy o daňové kontrole, kterou se však tato kontrola uzavírá. Zákon nestanoví náležitosti této zprávy, proto se ani z tohoto dokumentu daňový subjekt skutečnosti, které vedly správce daně k odchýlení se od jeho účetních záznamů, často nedozví. **Současná právní úprava je tak ve srovnání s ZPD značně zjednodušená a neobsahuje již dříve ustálená procesní práva daňového subjektu týkající se dokazování.**

Zásada neveřejnosti

Zákon stanoví (ZSDP), že daňové řízení je vždy neveřejné. Tohoto řízení se mohou účastnit jen ty osoby, o kterých to zákon stanoví.

Zásada zachování mlčenlivosti

V ZSDP je uvedeno, že jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly. Tato povinnost však nezprošťuje správce daně povinnosti poskytnout údaje osobě, která prokáže, že je oprávněna tyto údaje získat podle zvláštního právního předpisu (tím je zák. č. 120/2001 Sb., exekuční řád, kde se v § 33 hovoří o součinnosti třetích osob). Této povinnosti mohou být zproštěny jen za podmínek stanovených tímto zákonem. Mlčenlivost je institutem tradičním, který byl obsažen nejen v ZPD, ale i ve vyhlášce č 162/1953 Ú.l. a vyhlášce č. 16/1962 Sb., kde však zproštění mlčenlivosti nebylo v dispozici daňového subjektu jako účastníka řízení jehož se informace týkaly, ale v dispozici národního výboru (finanční správy).

Mlčenlivost je v současné úpravě ZSDP v několika ohledech závažným způsobem limitována. Limity vyplývají zejména z potřeby provázanosti informačních systémů a potřeby správy daně. Jedná se o limity uvedené v ust. § 24 ZSDP. **Nelze se například dovolávat povinnosti mlčenlivosti v trestním řízení za podmínek dle § 24 odst. 5 písm. b) ZSDP a zároveň je možno tyto údaje v tomto řízení sdělit pouze na vyžádání státního zástupce nebo soudce.** Správce daně je ohledně takových trestných činů povinen plnit svou oznamovací povinnost podle § 8 odst. 1 TŘ, pokud jsou zde okolnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán v souvislosti s daňovým řízením trestný čin neodvedení daně, zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. O spáchání trestného činu lze uvažovat tam, kde je splněna nejen objektivní stránka takového činu, ale i stránka subjektivní. **Aby správce daně neporušoval povinnost mlčenlivosti při plnění oznamovací povinnosti, musí mít osvědčeno nejen, že došlo objektivním jednáním nějaké osoby ke zkrácení daně, neodvedení daně a nesplnění oznamovací povinnosti, ale zároveň musí mít osvědčeno, že k této činnosti došlo ze strany pachatele úmyslně.** Bohužel dnes vzhledem k absenci právně vzdělaných zaměstnanců správců daně dochází k tomu, že na jedné straně jsou podávána trestní oznámení tam, kde vůbec nelze o trestném činu hovořit (chybí subjektivní stránka - úmysl, nebo není jeho existence vůbec osvědčena) a naopak tam, kde jde o jednoznačně úmyslnou činnost trestní oznámení nepodávají. Vzhledem k tomu, že většina daňových trestných činů je prošetřována právě na základě oznámení správců daně, dochází jednak k zahlcování orgánů činných v trestním neodůvodněnými oznámeními a na druhé straně zůstávají některá jednání nepostižena. V případě § 24 odst. 5 písm. b) ZSDP jde o nešťastnou právní konstrukci. V ustanovení § 24 odst. 5 písm. b) a písm. c) ZSDP hovoří o *„plnění oznamovací povinnosti"*, v souladu s dikcí § 8 odst. 1 TŘ, a naopak v písm. d) zákon mluví o *"podávání podnětů."* **Jde pravděpodobně pouze o legislativní nepřesnost a bylo by vhodné dikci tohoto ustanovení dát do souladu s § 8 odst. 1 TŘ.**

S výše uvedeným souvisí i skutečnost, která ze shromážděných údajů vyplývá, že v průběhu dvacátého století, zejména v jeho druhé polovině, nastoupil trend zesíleného postihu trestných činů souvisejícím s daňovým řízením.

Tento trend byl nastoupen po únoru 1948, ale tyto tendence započaly již v období Protektorátu Čechy a Morava. **Bohužel zákonodárce po událostech listopadu 1989 nevzal v úvahu změněné společenské podmínky a ještě tuto represi zesílil a opět se tak vzdálil normám platným v období první republiky. Daňový systém první republiky, včetně trestních sankcí, byl efektivní a lze říci, že z určitých hledisek i efektivnější, než daňový systém současný.** Sankcemi postihujícími nežádoucí jednání daňových subjektů jsou vyvažovány nedostatky v daňovém řízení, nedostatky v oblasti daňové exekuce, a zejména personální a technické nedostatky správy daně. Bohužel však platí, že hrozba vyšší sankcí nemá preventivní účinek a nelze zapomenout na to, že trestní právo, kromě funkce odstrašující, má i funkci výchovnou. Je zde nepoměr mezi ochranou takových hodnot, jako je např. zdraví, život, čest člověka apod. na jedné straně, a ochranou zájmu státu na zjištění a výběru daně na straně druhé. Pro trestný čin zkrácení daně dle § 148 TZ (v částce převyšující jeden milion korun českých) zákon stanoví horní hranici trestní sazby až na 12 let odnětí svobody. **Domnívám se, že trestní sankce za trestné činy zmíněné v § 24 odst. 5 písm. b) ZSDP jsou neúměrně vysoké.**

Za porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost, pokud nejde o čin přísněji trestný, lze pracovníkovi správce daně, popř. třetí osobě, která byla účastna na daňovém řízení, uložit pokutu až do výše 500.000,- Kč. Vzhledem k dikci § 25 odst. 1 ZSDP je uložení této pokuty fakultativní ("lze uložit"), o jejím uložení rozhoduje finanční ředitelství nebo ministerstvo. Řízení probíhá podle ZSDP, platí zde proto ustanovení § 32 odst. 2 ZSDP **a toto rozhodnutí se neodůvodňuje, což lze považovat za vadu právní úpravy porušující práva subjektu, kterému je pokuta ukládána.** Vzhledem k tomu, že uložení pokuty je plně v diskreční pravomoci příslušného orgánu, lze hovořit o snížené ochraně údajů o poměrech daňového subjektu a jeho daňových povinnostech. V tomto kontextu opět zmíním úpravu v ZPD, podle které bylo porušení mlčenlivosti trestáno až dvěma měsíci vězení (pro srovnání - krácení daně jako úmyslný čin bylo trestáno v kvalifikované podobě při škodě velkého rozsahu nejvýše dvěma lety odnětí svobody). **V celé konstrukci veřejného práva je bohužel vidět tendence ke snížení ochrany údajů daňového subjektu na jedné straně a tendence zpřísňování postihu daňových trestných činů.**

Pokud se týče rozsahu mlčenlivosti, byla donedávna (do konce roku 2005) upravena ohledně správce daně, nejen v ZSDP, ale i v ZÚFO, který sice odkazoval na zvláštní předpisy, nicméně stanovil obecnou povinnost zachování mlčenlivosti. Pod čarou u tohoto ustanovení § 12 odst. 2 ZÚFO byl zmíněn nejen § 24 ZSDP, ale i § 17 až § 20 a § 51 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, § 73 odst. 2 zákona č. 56/1965 Sb., zákoníku práce, § 12 odst. 1 písm. f) zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, obecně zákon č. 148/1998 Sb., o ochraně utajovaných skutečností. Podle ZSDP jsou třetí osoby zúčastněné na daňovém řízení a pracovníci správce daně povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů. Fáze vyhledávací činnosti podle § 36 ZSDP mlčenlivostí zřejmě chráněna není. Při výkonu této činnosti má správce daně podle § 36 odst. 2 ZSDP stejná oprávnění, jako při místním šetření, tedy i kupř. žádat kopie účetních písemností, atd. **Protože však sankce dle § 25 ZSDP postihuje jen porušení mlčenlivosti definované podle § 24 ZSDP, není za porušení mlčenlivosti vůči rušiteli daňový subjekt ve fázi před zahájením řízení chráněn.**

Zásada oficiality

Daňové řízení je povinen správce daně zahájit i z vlastního podnětu vždy, jakmile jsou naplněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tomto směru řádně či vůbec své povinnosti. Daňové řízení je ze strany správce daně zahájeno jakýmkoliv úkonem vůči daňovému subjektu. Zásada oficiality zachycená u daňového řízení v § 2 odst. 6 ZSDP je jednou z nezbytných součástí každého řízení v rámci veřejné správy, na rozdíl od občanského soudního řízení ve sporných věcech, kde je dispozice s řízením výhradně v rukou účastníka řízení. Zásada oficiality se promítá do činnosti správce daně podle § 36 ZSDP (vyhledávací činnost). Jde o činnost, která probíhá před zahájením daňového řízení. Daňový subjekt se o této činnosti, která se ho týká, nedozví. Jde o neformální činnost, která umožňuje shromáždit správci daně podklady pro správní uvážení, zahájí-li daňové řízení, např. vydá-li výzvu podle § 40 odst. 1 ZSDP k podání daňového přiznání, či zahájí-li kontrolu ve smyslu § 16 ZSDP.

Domnívám se, že ustanovení § 36 systémově patří spíše do části první ZSDP, neboť nejde o činnost v průběhu řízení přípravného, jde o činnost před zahájením daňového řízení, což vyplývá z dikce § 36 odst. 3 ZSDP (výsledky této činnosti budou použity až po zahájení příslušného daňového řízení).

Zásada oficiality se promítá i do oprávnění správce daně k vydávání rozhodnutí nazvaných "výzvy". Správce daně je povinen zahájit daňové řízení i z vlastního podnětu, existuje-li daňová pohledávka. Výzvy jsou instrumentem, jejichž doručením bývá často zahajováno daňové řízení (viz např. výzvy podle § 40 odst. 1 ZSDP - výzva k podání daňového přiznání). Obecně lze výzvy z hlediska jejich adresáta rozdělit na výzvy směřující ke splnění povinností daňového subjektu (§ 6 ZSDP) a výzvy směřující k plnění povinnosti třetích osob zúčastněných na daňovém řízení (§ 7 odst. 2 ZSDP). Výzvy lze dále rozdělit na výzvy jimiž je řízení zahajováno a výzvy v průběhu řízení.

Podstatnou vadou současné koncepce zásady oficiality je absence možnosti daňového subjektu získat informace z činnosti správce daně podle § 36 ZSDP v okamžiku, kdy tyto informace jsou podstatné z hlediska jeho procesního postavení v rámci již zahájeného daňového řízení. Výzvy související se zahájením daňového řízení, které jsou obrazem činnosti správce daně před zahájením řízení, by měly být jako rozhodnutí na žádost daňového subjektu odůvodněny. Bez takového odůvodnění daňový subjekt nemá možnost plnohodnotně reagovat na jakoukoliv výzvu, týkající se jeho daňových povinností či jeho procesní povinnosti, související se stanovením daně. Jsou i situace, kdy výzvě objektivně nemůže vyhovět, protože správce daně nezískal hodnověrné informace nebo informace získané správcem daně nejsou úplné. Důsledky doslovného nevyhovění výzvě správce daně, jsou v některých případech pro jejího adresáta fatální. Jde zejména o výzvy k podání daňového přiznání a výzvy k prokázání skutečností v průběhu daňové kontroly. Ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP se tak již poněkolikáté projevuje jako ustanovení obecně zkracující práva daňového subjektu v daňovém řízení, zejména právo na spravedlivý proces.

Zásada oficiality je v řízení vyměřovacím promítnuta do oprávnění správce daně dle § 40 odst. 1 ZSDP vyzvat daňový subjekt k podání daňového přiznání. Uvedené ustanovení je v praxi správců daně vykládáno tak, že správce daně může kdykoliv a kohokoliv vyzvat k podání daňového přiznání. Takto postupovat nelze a ust. § 40 odst. 1 ZSDP tak nelze vykládat. Obhajoba zájmů státu je limitována jednak nutností postupovat v souladu s obecně závaznými právními předpisy a jednak povinností dbát na práva a chráněné zájmy daňových subjektů.[37] Navíc samotný text § 2 odst. 6 ZSDP říká, že řízení je povinen správce daně zahájit vždy, když jsou splněny podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky. A contrario, nejsou-li splněny podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, není oprávněn správce daně daňový subjekt k podání daňového přiznání vyzvat, neboť logicky daňovému subjektu ani nevznikla povinnost přiznání podat. Bohužel současná konstrukce ZSDP je taková, že ve sporných případech dává daňovému subjektu minimální šanci se bránit. Např. daňový subjekt nepopírá určitý úkon nebo skutečnost, ale popírá, že by podléhala dani a podle názoru správce daně této dani podléhá, přitom chybný výklad zákona mohou provést oba, tedy jak správce daně, tak subjekt. Další možností je, že daňový subjekt popírá existenci určité skutečnosti a správce daně ji, z činnosti dle § 36 ZSDP, dovozuje. I správce daně se může mýlit a skutečnosti jím zjištěné nemusí být přesné či pravdivé, neboť i správce daně je závislý na svědectvích přezvědných osob, listinách a věcech, které získá. Správce daně daňový subjekt tedy vyzve, svou výzvu nemusí nijak odůvodnit. Když ani pak daňový subjekt nepodá na základě výzvy daňové přiznání, správce daně je oprávněn v souladu s § 44 odst. 1 ZSDP předpokládat, že byla daň přiznána ve výši nula a stanovit daň podle pomůcek. Vydá platební výměr a daňový subjekt je povinen daň uhradit. Teprve v okamžiku, kdy již byl správcem daně vytvořen daňový závazek daňového subjektu, má tento subjekt právo dle § 32 odst. 9 ZSDP dozvědět se důvody pro stanovení daně, když však sdělení těchto důvodů přetrhuje pouze lhůtu k podání odvolání, nikoliv lhůtu k placení. Takže je velmi pravděpodobné a v praxi správců daně dokonce obvyklé, že ani do posledního dne k úhradě daně, tj. do třicátého dne ode dne doručení platebního výměru, se daňový subjekt nedozví, proč mu vlastně byla daň vyměřena.

37) J. Kobík, Daňové spory, jejich prevence a řešení, 1. vydání, Codex Bohemia, Praha, 1998

Se zásadou oficiality souvisí i ust. § 97 ZSDP, podle kterého se ustanovení části první až šesté a osmé ZSDP použijí jen tehdy, pokud ustanovení části sedmé (kde v současné době není žádné ustanovení – všechna byla zrušena) či zvláštní daňový zákon nestanoví jinak. Jde o další argument pro ten výklad, že ust. § 40 odst. 1 ZSDP nelze aplikovat obecně, tedy že správce daně není oprávněn vyzvat k podání daňového přiznání kohokoliv, ale pouze toho, komu vznikl daňový závazek. Jednotlivé daňové předpisy přesně stanoví vznik daňové povinnosti a podávání daňového přiznání (např. § 38 g, § 38 m ZDP, § 10 ZDPH, atd.) a limitují tak oprávnění vyzvat k podání daňového přiznání podle § 40 odst. 1 ZSDP. **Zde opět poukazuji na ZPD, kde byla stanovena obecná povinnost finančního úřadu na žádost daňového poplatníka uvést důvody rozhodnutí nebo opatření, a pokud mu byly již sděleny, povinnost na ně poukázat. Při srovnání obou právních úprav jednoznačně vyplývá zhoršené procesní postavení daňového subjektu podle ZSDP oproti ZPD.**

Zásada skutečného obsahu právního úkonu

Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho (§ 2 odst. 7 ZSDP). Touto zásadou je vyjádřena skutečnost, že zastření správné kvalifikace určité činnosti nebo úkonů s ní spojených se nemůže stát pro daňové řízení podstatným podkladem pro stanovení či vybrání daně, neboť rozhodující je vždy skutečný obsah právního úkonu.

Jde o jedno z nejčastěji diskutovaných ustanovení ZSDP, neboť zejména při daňových kontrolách a nesplnění výzev v rámci vytýkacího řízení či v rámci daňových kontrol, je správci daně často postupováno při stanovení daně pomůckami s poukazem na toto ustanovení. Uvedené ustanovení má několik problematických souvislostí. Především znak "zastřenosti" není nikde v ZSDP definován a je tak na úvaze správce daně, zda konkrétní právní úkon bude považovat za zastřený či nikoliv. Je třeba mít na paměti, že slovo zastřený v sobě obsahuje subjektivní složku osoby takto jednající, tedy cosi "zastírající".

Pokud osoba činí dotčený právní úkon a nic nezastírá, protože jedná s vědomím o stavu věci v souladu s jí vnímanou skutečností, a přesto úkon neodpovídá skutečnosti, jak ji chápe správce daně, pak prostě stav skutečný je odlišný od stavu formálně právního, ale nedošlo k jeho zastření. Nešlo by potom podle ust. § 2 odst. 7 ZSDP postupovat? Správci daně postupují často tak, že např. určitou smlouvu považují za neodpovídající skutečnosti a vydají v rámci vytýkacího řízení či daňové kontroly výzvu k odstranění pochybností, která bude směřovat k určení a definici skutečného obsahu právního úkonu. Této výzvě však daňový subjekt často nevyhoví (pokud nejde podle subjektu o zastřený úkon a "zastřenost" je výsledkem chybného výkladu správce daně ani vyhovět nemůže). Správce daně poté stanoví daň podle pomůcek a pokud daňový subjekt neuspěje v odvolacím řízení, je jeho jedinou šancí obrátit se na soud.

V souvislosti s otázkou materiální pravdy v daňovém řízení je třeba zmínit problematiku platných, neplatných a neúčinných právních úkonů. Český právní řád rozeznává řadu důvodů neplatnosti právního úkonu či jeho neúčinnosti. Jednotlivé daňové zákony upravující jednotlivé daně uvedenou problematiku neřeší a není řešena ani v rámci ZSDP.

Zásada skutečného obsahu právního úkonu je doplňována i zásadou formální pravdy tam, kde se tato zásada skutečného obsahu právního úkonu nepoužije. Zásada dle ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP je totiž limitem pro provádění dokazování podle ust. § 31 ZSDP. Podle § 31 odst. 2 ZSDP má správce daně zjistit skutečnosti co nejúplněji. Podle § 16 odst. 1 se při kontrole kontroluje správnost daně. Podle současné dikce § 2 odst. 7 ZSDP (limitované slovem uvozujícím druhou větu souvětí a limitujícím tak obsah první části souvětí: slovem "pokud"), se v případě, kdy je stav skutečný zastřený stavem formálně právním a liší se od něho, bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně. Jaká zásada se v daňovém řízení uplatní, když stav skutečný není zastřen stavem formálně právním, text ZSDP neřeší.

Pokud není stav skutečný zastřen (§ 2 odst. 7 ZSDP), pouze stavu formálnímu neodpovídá, je nutno podle současné dikce ZSDP postupovat tak, aby byly zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji (§ 31 odst. 2 ZSDP), nemusí však být zjišťován skutečný stav věci, tedy skutečný obsah právních úkonů nebo jiných skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně. S ohledem na tu skutečnost, že záměrem zákonodárce bylo, dle všeho, podřídit řízení podle ZSDP zásadě skutečného obsahu právního úkonu je otázkou, nakolik jsou tato formulace a tento výklad zákonodárcem chtěné a odpovídají jeho záměru. V případě, že by slovo uvozující druhou větu souvětí tvořícího ust. § 2 odst. 7 ZSDP *"pokud"* bylo nahrazeno např. větou *"a to i v případě, kdy"*, tak by se smysl celého ustanovení změnil a druhá část ustanovení by přestala svým smyslem omezovat obsah první, důležitější části. V této souvislosti lze citovat rozhodnutí Ústavního soudu ČR čj. II ÚS 387/97, podle kterého *"při uplatňování daňových zákonů se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti, rozhodné pro stanovení daně v případě, kdy tento obsah překrývá nejasné, formálně právní označení, které je s ním v rozporu"*.[38)] Ústavní soud provedl definici zásady skutečného obsahu právního úkonu, která se nekryje s definicí shora popsanou, tedy definicí z textu zákona ZSDP a pojímá věc tak, že skutečný obsah právního úkonu je rozhodný nejen tam, kde došlo k jeho zastření formálním stavem, ale i tam, kde skutečný stav je v rozporu s jeho formálním označením, které je nejasné. Jde o určitý extenzivní výklad a je otázkou, do jaké míry lze ust. § 2 odst. 7 v návaznosti na § 31 odst. 2 ZSDP takto vykládat. Zásada skutečného obsahu právního úkonu byla obsažena ve své podstatě již v § 324 ZPD, kdy bylo zřejmé, že zkoumání finančního úřadu směřovalo k tomu, aby byl zjištěný pravdivý stav. Finanční úřad při zkoumání důkazního materiálu vždy činil úsudek o tom, má-li být skutková okolnost považována za pravdivou či nikoliv. Podle vyhlášky č. 162/1953 Ú.l. se zásadou materiální pravdy řídilo i daňové řízení v období její platnosti. Podle § 8 odst. 1 vládního nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení, bylo povinností národního výboru zjistit co nejúplněji skutečný stav věci. Stejnou povinnost měl i podle § 3 odst. 4 zákona č. 71/1967 Sb.,o správním řádu.

38) M. Čáslavský, Daňové judikáty 1. díl, 1. vydání, Linde, Praha, 1999

V této souvislosti bych ráda upozornila na problematiku předběžných otázek v souvislosti s probíhajícími soudními řízeními. Probíhá-li např. občanské soudní řízení o určení vlastnictví, je otázkou, nakolik je správce daně oprávněn si v takovém případě učinit o vlastnictví sám úsudek pro účely daňové povinnosti, zejména s ohledem na nedostatečné personální a odborné zázemí správců daně. Z hlediska daňového subjektu je také důležitý fakt, že pokud by takové řízení trvalo déle než je lhůta dle § 47 odst. 1 ZSDP, tak by obnova nebyla přípustná. Pokud by soudní řízení dopadlo opačně, než si učinil správce daně úsudek, došlo by jednoznačně k daňové nespravedlnosti, neboť by již nemohlo být podáno ani dodatečné daňové přiznání.

Zásada rovnosti

Tato zásada stanovuje, že všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. To samozřejmě neznamená rovnost daňového subjektu se správcem daně, to už bychom nebyli ve sféře veřejného práva. ZSDP dává daňovým subjektům možnost uplatnění řady opravných prostředků proti rozhodnutím správce daně tak, aby mohla být zjištěna objektivní pravda.

Zásada spolupráce

Právem, ale zároveň i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Správce daně má pro zabezpečení cíle daňového řízení nástroje k tomu, aby mohl daň vyměřit a vybrat i v tom případě, kdyby daňový subjekt povinnou spolupráci neposkytl. Součinnost třetích osob se správcem daně je zařazena do druhé části ZSDP, upravující přípravné řízení. Jde o určitou nesystematičnost zákonodárce, když povinnosti k součinnosti uvedené v tomto ustanovení ZSDP mají vztah nejen k řízení přípravnému, ale i k dalším řízením podle ZSDP. **Problémem je neprovázanost legislativní úpravy poskytování informací v § 34 uvedenými orgány a subjekty, správci daně.** Jako příklad lze uvést § 34 odst. 11 ZSDP, podle kterého jsou banky povinny na písemné vyžádání správce daně sdělovat čísla účtů a další údaje o jejich klientech.

Z uvedeného plyne, že správce daně je oprávněn tyto údaje požadovat kdykoliv, tedy nejen v rámci běžícího daňového řízení, ale i v rámci své vyhledávací činnosti. Podle § 38 odst. 3 písm. c) zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, platí, že banky poskytují správcům daně na písemné vyžádání zprávy o záležitostech, týkajících se klienta, které jsou předmětem bankovního tajemství, bez souhlasu klienta. **Definice podle ZSDP je tak nepochybně mnohem širší, než definice podle zákona č. 21/1992 Sb. o bankách, bez ohledu na ZSDP by banky měly vždy postupovat podle zákona č. 21/1992 Sb., o bankách.** Banky nepochybně nemohou poskytnout pro účely vyhledávací činnosti informace týkající se jejich klienta, ačkoliv dle dikce ZSDP to vypadá, že by k tomu měly být povinny. V praxi ale banky nemohou ověřit to, zda řízení probíhá, či zda dosud nebylo zahájeno, a proto praxe správců daně, když požadují informace v rámci činnosti před zahájením řízení, je vlastně v rozporu s zákonem o bankách č. 21/1992 Sb.

5.4. Pojmy

V části první ZSDP nazvané "obecná ustanovení" jsou definovány obecné pojmy daňového řízení. Jak dále uvedeno, řada pojmů a institutů svou povahou neodpovídá systematickému začlenění k některému z řízení podle části druhé a dalších ZSDP a svou povahou jde o obecné instituty. Bez ohledu na systematiku ZSDP proto o nich bude pojednáno v rámci této obecné části ZSDP.

5.4.1. Úřední jazyk

Podle čl. 37 odst. 4 LZPS má ten, kdo prohlásí že neovládá jazyk ve kterém se vede řízení, právo na tlumočníka. S ohledem na toto pravidlo je ust. § 3 odst. 1 ZSDP, podle kterého je na uvážení správce daně, připustí-li tlumočníka, neústavní. Navíc tato vada vynikne při srovnání § 3 odst. 1 s odst. 2 ZSDP, neboť je tak porušena i zásada rovnosti před orgány veřejné moci. Občan ČR příslušející k národnostní a etnické menšině má na jednání ve svém rodném jazyce právo. **Z důvodu nadzákonné síly shora zmíněné ústavní normy má proto každý bez ohledu na rozhodnutí správce daně a text ZSDP v případě, prohlásí-li, že nerozumí jazyku ve kterém je daňové řízení vedeno, právo na tlumočníka.**

5.4.2. Daňové subjekty a třetí osoby, zastupování a jednání

ZSDP definuje daňové subjekty v návaznosti na hmotněprávní úpravu jednotlivých daní, neboť jimi jsou plátci a poplatníci daně. Dalšími osobami zúčastněnými na řízení kromě daňového subjektu a pracovníků správce daně jsou svědci a osoby přezvědné, znalci, auditoři a tlumočníci a další osoby dle § 7 ZSDP. Podle §29 ZSDP správce daně osobu, jejíž osobní účast na řízení je nutná, předvolá, a nedostaví-li se opakovaně, předvede ji. Ust. § 7 odst. 2 ZSDP je systematicky poněkud nešťastné, neboť pro členění osob zúčastněných na daňovém řízení jsou použity různé podmínky a různá hlediska, a to jak právní formy, tak např. vykonávané profese. Poslední věta odst. 1 například říká, že všechny osoby zúčastněné na daňovém řízení jsou povinny prokázat svoji totožnost. Podle odst. 2 písm. f) jsou takovými osobami i státní orgány a obce, které logicky těžko mohou svou totožnost prokázat. **Třetími osobami by měly být osoby fyzické, právnické a správní úřady, které mají v rámci daňového řízení samostatná procesní oprávnění a povinnosti a toto hledisko by mělo sloužit k jejich odlišení a klasifikaci.** V seznamu dle § 7 odst. 2 ZSDP např. zcela chybí zástupci v daňovém řízení (daňoví poradci), kterým je dle § 17 doručována řada rozhodnutí, a v případě neomezené plné moci, všechna rozhodnutí správce daně. Mají nepochybně v rámci řízení vlastní postavení. Naopak auditoři nemají v rámci daňového řízení žádná zvláštní oprávnění, a přesto jsou uvedeni jako zvláštní kategorie třetích osob zúčastněných na daňovém řízení. Za osoby zúčastněné na daňovém řízení bez ohledu na dikci § 7 je tedy kromě správce daně a daňového subjektu nutno považovat:

1. zástupce;
2. tlumočníky;
3. svědky a osoby přezvědné (kterými jsou i znalci a auditoři);
4. ručitele, poddlužníky a plátce v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení (je zajímavé, že termín "zajišťovací řízení" se nikde v jiné v ZSDP neobjevuje ani není definován jako samostatná fáze řízení);
5. správní úřady a obce;
6. správce konkursní podstaty, vyrovnací správce a zvláštní správce; správci konkursní podstaty jsou osobami zúčastněnými na řízení ex lege dle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ze své pozice;

7. osoby, u nichž je prováděno místní šetření;
8. osoby, které mají povinnost dle § 34 ZSDP;
9. držitele zástavy podle § 72 ZSDP;
10. další osoby, které mají povinnost k součinnosti či konání v daňovém řízení.

Zástupcem v daňovém řízení může být jen daňový poradce či advokát, což je úprava podstatně odchylná od všech historických úprav daňového řízení, a to včetně daňového řízení podle ZPD. Podle ZPD mohl být zástupcem kdokoliv (obecný zmocněnec), s výjimkou některých osob (např. pokoutní zástupci) apod. Zde lze zmínit problém činnosti správce daně před zahájením řízení, a to podle § 36 ZSDP. Správce daně má při vyhledávací činnosti obdobná oprávnění, jako při místním šetření podle § 15 ZSDP. Má právo na vydání účetních a jiných písemností a věcí, má právo na vysvětlení apod. Osoby takto podávající vysvětlení jsou osobami přezvědnými. Nejsou zúčastněny na daňovém řízení ve smyslu § 7 ZSDP, neboť činnost podle § 36 ZSDP je činnost, jejíž výsledky budou použity až po zahájení daňového řízení, tedy činnost před řízením. **Právní postavení těchto osob a legislativní ošetření jejich vztahů se správcem daně odkazem na obdobnou aplikaci § 15 ZSDP je nedostatečné.** Lze shrnout, že kromě osob zúčastněných na daňovém řízení, je zde kategorie osob zúčastněných na vyhledávací činnosti správce daně. Těmito osobami jsou:

1. osoby přezvědné (kterými jsou auditoři, tlumočníci, atd.);
2. osoby, u nichž je prováděna vyhledávací činnost ve smyslu § 15 odst. 3 a 6 ZSDP, tedy poskytující kopie účetních a jiných písemností a dokladů, či zapůjčující originály;
3. osoby podávající vysvětlení v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 15 odst. 5 ZSDP;
4. osoby, jejichž věci byly zajištěny ve smyslu § 15 odst. 7 ZSDP;
5. tlumočníci (i v případě činnosti před zahájením řízení má nepochybně příslušná osoba právo na tlumočníka ve smyslu čl. 37 odst. 4 LZPS);

6. správní úřady a obce;
7. osoby, které mají povinnosti dle § 34 ZSDP.

Obecně tedy osobami, které jsou účastny při úkonech a činnosti správce daně jsou:

- **osoby zúčastněné při vyhledávací činnosti správce daně před zahájením řízení;**
- **osoby zúčastněné na řízení.**

Daňové subjekty mohou byt pro každou jednotlivou daň definovány i odlišně, s ohledem na § 97 ZSDP (*„Ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona se použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak".).*

5.4.3. Protokol, záznam, daňový spis a nahlížení do něj

Protokol o ústním jednání je jediným dokumentem v rámci daňového řízení, o němž zákon výslovně říká, že je veřejnou listinou. V ust. § 12 jsou stanoveny jeho náležitosti. Protokoly, spolu s úředními záznamy dle § 13 ZSDP, daňovými přiznáními, hlášeními a dalšími důkazy tvoří daňový spis. Bohužel nikde v ZSDP není žádným způsobem definován daňový spis, pouze v § 23 ZSDP je zachyceno právo daňového subjektu nahlížet do daňových spisů týkajících se jeho daňových povinností. Podle § 4 odst. 12 se při změně místní příslušnosti postupuje tzv. spisový materiál. V souvislosti s vyměřovacím řízením a řízením o odvolání je zmíněn vyměřovací spis. Praxe správců daně je taková, že ohledně daňových povinností konkrétního daňového subjektu ani neexistují žádné spisy, které by byly jednotně evidovány a řazeny. Spisová agenda, jak je obvyklá, a jak je vedena např. soudy, není u správců daně zavedena. V případě, kdy daňový subjekt žádá o nahlédnutí do spisu, nemůže ani posoudit rozsah nahlížených a naopak nezpřístupněných materiálů, neboť administrativní a technický postup správce daně, ve formě právního předpisu, v této oblasti neexistuje a není v ZSDP ani jiných obecně závazných právních předpisech obsažen.

Domnívám se, že de lege lata chybí právní norma, jež by umožňovala např. ministerstvu financí vydat prováděcí procesní předpis obdobný kupř. vyhlášce ministerstva spravedlnosti č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy, kde by náležitosti spisů a oběh dokumentů byly upraveny tak, aby bylo možno dostát ZSDP zejména z hlediska procesních práv daňových subjektů. Daňový spis by měl být rozdělen do dvou částí - přístupné k nahlížení a nepřístupné (viz § 23 ZSDP). Listy spisu by měly být očíslovány a spis (resp. obě jeho části) by měl obsahovat rejstřík obsahující seznam dokumentů a listů v něm obsažených. Problém spisu vynikne např. v okamžiku, kdy probíhá u daňového subjektu daňová kontrola a daňový subjekt požádá o nahlédnutí do spisu ve věci této kontroly. Je obvyklé, že správci daně nemají ani vytvořený pořadač či šanon ohledně takové probíhající kontroly a pouze jde o "hromádku" dokumentů, důkazních prostředků a podání. Pro daňový subjekt je potom těžké realizovat např. svá práva podle § 23 odst. 4 ZSDP a namítat rozsah, v jakém mu bylo nahlížení do spisu umožněno. Pro daňový subjekt je v takovém případě těžké posoudit např. která z předložených listin se stala důkazem v rámci (osvědčení ve smyslu § 31 odst. 4, věta poslední, ZSDP). Ohledně záznamů podle § 13 ZSDP je třeba poukázat na to, že není zcela zřejmé, zda jsou tyto zpřístupněny k nahlížení do spisu podle § 23 ZSDP či nikoliv. Podle § 23 odst. 2 ZSDP platí, že určité dokumenty jsou vyloučeny z nahlížení do spisu. Výčet však není učiněn z hlediska formálního, nýbrž obsahového. Daňovému subjektu občas nebývají předloženy záznamy, které svým obsahem nekorespondují s § 23 odst. 2 ZSDP a nejsou tak vyloučeny z nahlížení. Praxe správců daně je taková, že tyto záznamy nezpřístupňují. Informace z těchto záznamů přitom mohou být důležité z hlediska důkazního řízení a samotné záznamy mohou být důkazy ve smyslu § 31 odst. 4 ZSDP.

5.4.4. Pokuta a pozastavení činnosti

Institutem, patřícím svou povahou do obecných ustanovení, který je však upraven v rámci části druhé zákona (přípravné řízení), je institut pokut a pozastavení činnosti podle § 37, § 37a) a § 38 ZSDP. Pokuty lze ukládat za porušení povinností nepeněžité povahy, a to nejen v souvislosti s řízením přípravným, ale obecně v souvislosti s jakoukoliv povinností uloženou podle ZSDP až do výše dvou milionů Kč.

Pokuty dle tohoto ustanovení mají vlastní prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí je nelze uložit, a to 2 roky od jednání zakládajícího právo uložit pokutu. Uložení pokuty a její výše je pouze v diskreční pravomoci správce daně, její mantinely jsou dány závažností, dobou trvání a následky protiprávního jednání. Pokud daňový subjekt ztěžuje neplněním povinností jeho registraci nebo vyměření daně, správce daně může použít oprávnění pozastavit jeho činnost. Jde o institut zasahující do práv daňového subjektu. Především ve svém důsledku znamená eliminaci dispozice daňového subjektu s jeho věcmi a znemožnění jeho činnosti. O takovém opatření musí být vydáno odůvodněné rozhodnutí a o jeho fyzickém provedení protokol, který však na rozdíl od § 12 odst. 1 (protokol o ústním jednání) ZSDP není veřejnou listinou. Zde je třeba poukázat na ust. čl. 11 odst. 4 LZPS, podle kterého je možné omezení vlastnického práva jen na základě zákona ve veřejném zájmu a za náhradu. **Problémem je fakt, že veřejný zájem lze sice na obdobném opatření, v případě velmi závažného porušování povinností nepeněžité povahy rozeznat, nicméně intenzita takového zásahu a především volnost správce daně v uvážení, zda takové opatření uplatní, jsou příliš velké. Je také otázkou jak se vypořádat s náhradou za takové omezení vlastnického práva daňového subjektu, když LZPS existenci náhrady předpokládá. Svou povahou je ust. § 38 sankčním ustanovením, které je trestem za neplnění povinností nepeněžité povahy, které ztěžují určitou činnost správce daně. Ztěžování činnosti správce daně by de lege ferenda mělo být definováno tak, aby opatření s podstatnými ústavněprávními souvislostmi odpovídalo závažnosti porušované povinnosti, když pouze opakovanost porušování povinnosti a ztěžování činnosti správcem daně jsou nedostatečně definovanými podmínkami pro aplikaci takového opatření.** Zatímco u ukládání pokut je dle § 37 odst. 2 ZSDP třeba přihlédnout ke všem okolnostem, sankce dle § 38 alespoň takto vydefinované podmínky určení doby a rozsahu porušování povinností subjektem neobsahuje. Vzhledem k dikci § 38 odst. 9 ZSDP lze rozeznat, že omezení se netýká jen movitých věcí, ale i věcí nemovitých, do kterých je např. zakázáno vstupovat, a se kterými je zakázáno také přímo nakládat. Doslovným výkladem bychom mohli dospět k tomu, že např. ohledně takové nemovitosti by nebylo možno sepsat kupní smlouvu, zástavní smlouvu či smlouvu nájemní.

S ohledem na dikci čl. 11 odst. 4 LZPS zde tak aplikací ustanovení § 38 odst. 9 ZSDP dochází k porušení ústavního práva daňového subjektu. Takto razantní omezení vlastnického práva, vzhledem k charakteru porušovaných povinností (nepeněžité povahy v souvislosti s registrací a vyměřením daně) není ve veřejném zájmu a jak výše naznačeno, není zde řešena náhrada za toto omezení. **Domnívám se, že zákonodárce neměl v úmyslu až takt silně zasáhnout práva daňového subjektu, nicméně dikce ust. § 38 odst. 9 je taková, že z ní uvedené důsledky vyplývají. Je třeba také poukázat na to, že obdobný institut nebyl obsažen v žádném z předchozích procesních předpisů (v ZPD, ve vyhlášce č. 162/1953 Ú.l., ani ve vyhlášce č. 16/1962 Sb.).**

5.4.5. Lhůty

Lhůty jsou obecně upraveny v § 14 ZSDP. Současná úprava prodlužování lhůt v návaznosti na žádost o jejich prodloužení koresponduje s úpravou obsaženou v ZPD, podle kterého obecně žádost o prodloužení lhůty stavěla běh této lhůty do okamžiku doručení rozhodnutí o tomto prodloužení. Obdobná úprava je nyní obsažena v § 14 odst. 2, 3, 4 ZSDP. Obecná nejkratší lhůta stanovená správcem daně byla podle § 253 odst. 1 ZPD stanovena na 8 dnů. Dnes je ve své podstatě tato úprava zachována, ale osmidenní hranice je v určitých případech prolomena. Lhůtu je možno stanovit kratší než 8 dnů pouze pro úkony jednoduché a zvlášť naléhavé. Problémem je, že posouzení jednoduchosti a naléhavosti, je pouze na úvaze správce daně, neboť proti stanovené lhůtě se nelze odvolat. Lze si např. představit situaci, kdy správce daně provádějící místní šetření vyzve dle § 15 odst. 3 ZSDP k předání kopií účetních dokladů a stanoví vzhledem k naléhavosti a jednoduchosti úkonu krátkou, např. třídenní lhůtu, ale účetnictví může být uloženo u účetní, která zrovna čerpá dovolenou. Míra diskreční pravomoci je opět značně vyšší, než jak byla tato pravomoc upravena ve starší úpravě dle ZPD. **Vzhledem k tomu, že pro důležité a naléhavé úkony jsou lhůty v zákonně konkrétně uvedeny, je tento průlom do minimální lhůty osmi dnů objektivně neopodstatněný.**

5.4.6. Daňová kontrola a místní šetření

Právo na daňovou kontrolu je správci daně chápáno jako neomezené právo kontrolovat daňové subjekty, i opakovaně, zejména s ohledem na časté chápání § 2 odst. 1 ZSDP jako přednostní hájení zájmů státu. O výsledku daňové kontroly se sepisuje zpráva podle § 16 odst. 8 ZSDP. Zákon o charakteru této zprávy mlčí, jde-li o rozhodnutí, opatření či jen záznam obdobný protokolu z ústního jednání. Vzhledem k tomu, že zpráva vlastně shrnuje průběh daňové kontroly a vyčísluje případnou výši rozdílu zjištěné daňové povinnosti, jde o dokument týkající se věci samé, nikoliv jen procesní stránky věci. Zpráva je důležitým podkladem pro případné vystavení dodatečných platebních výměrů. Současná judikatura vzhledem k systémovému začlenění daňové kontroly do části první ZSDP neaplikuje v rozhodovací činnosti vazbu mezi kontrolou a vyměřovacím řízením, kdy dokonce připustila vyměření daně před ukončením kontroly (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp.zn.: 22 Ca 376/94).[39] Takový postup je ale v rozporu se ZSDP. Je totiž otázkou, jak se vypořádat s požadavkem zákona na formu zahájení jakéhokoliv daňového řízení, neboť i vyměřovací řízení o dodatečném vyměření daně je nutno ve smyslu § 21 odst. 1 ZSDP zahájit tam uvedenými způsoby. Podle § 46 není právní moc předchozího rozhodnutí o vyměření daně na překážku stanovení daně odchylně a vydání rozhodnutí ohledně zjištěného rozdílu na dani. Předchozí vyměřovací řízení bylo pravomocně skončeno. Proto je tedy možné, v téže věci, bez ohledu na překážku věci rozhodnuté podle § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP (jak je možno jej vyložit), vydat rozhodnutí nové. O tomto rozhodnutí však musí proběhnout řízení, a to o řízení vyměřovací, které musí být v souladu s § 21 odst. 1 ZSDP řádně zahájeno. Je otázkou, zda protokol o ústním jednání o zahájení kontroly nebo jiný úkon, jímž je zahájena daňová kontrola podle § 16 ZSDP, lze považovat za úkon, kterým by bylo zahajováno vyměřovací řízení. Vzhledem k tomu, že závěrem kontroly může být i zjištění, že daňový základ zjištěný kontrolou je totožný s přiznaným základem, nelze asi protokol o zahájení daňové kontroly považovat za úkon, jímž bylo zahájeno vyměřovací řízení.

39) M. Čáslavský, Daňové judikáty 1. díl, 1. vydání, Linde, Praha 1999

Toto řízení je podle všeho zahájeno až okamžikem, kdy je projednávána závěrečná zpráva o daňové kontrole podle § 16 odst. 8 ZSDP, neboť v rámci této zprávy se daňový subjekt dozví výsledek kontroly. ZSDP pak vlastně umožňuje vyměřovací řízení zkrátit tak, že součástí zprávy je i dodatečný platební výměr podle § 46 odst. 7 ZSDP. **Nelze však připustit, aby byl dodatečný platební výměr vydán před projednáním této zprávy. Tento závěr je možno podpořit i tím, že daňový subjekt má právo se k této zprávě vyjádřit a ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP navrhnout její doplnění, tedy navrhovat i další důkazy apod. Bez ukončení daňové kontroly nemohou být známy všechny skutečnosti rozhodné pro vyměření daně ve smyslu § 31 odst. 2 ZSDP a ukončeno vyměřovací řízení rozhodnutím ve smyslu § 32 odst. 1 ZSDP.**

Domnívám se, že okamžik zahájení řízení, práva daňového subjektu ohledně prováděných důkazů a procesní oprávnění kontrolovaného subjektu by měly být v ZSDP de lege ferenda přesněji upraveny. Okamžik zahájení a ukončení vyměřovacího řízení o dodatečném vyměření daně a rozhodnutí v něm by měly být přesně specifikovány. Měl by být upřesněn vztah daňové kontroly jako procesní prostředek shromáždění důkazních prostředků k dokazování v rámci vyměřovacího řízení o dodatečném vyměření daně a vzájemný procesní vztah.

Místní šetření je činností správce daně, při které získává důkazy nutné pro daňové řízení. Podle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP má kontrolovaný daňový subjekt právo klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření. **Bohužel naopak § 15 nikde nestanoví, že by se v průběhu místního šetření prováděl výslech svědků, který je samostatně upraven v § 8 ZSDP.** Systematicky jsou daňová kontrola a místní šetření popisem činností správce daně při jednotlivých řízeních. **Na daňovou kontrolu je nutno pohlížet jako na institut umožňující zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně podle § 31 odst. 2 ZSDP (viz dikce § 16 odst. 1 ZSDP) a zahrnující činnosti a oprávnění správce daně při tomto shromažďování důkazních prostředků pro vyměřovací řízení (případně odvolací řízení či řízení o mimořádných opravných prostředcích). O místním šetření platí totéž.**

5.4.7. Doručování

Doručování je důležitou součástí administrativní a správní činnosti správce daně. V daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud ZSPD nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. V úpravě platné dle ZPD platila podrobná pravidla pro doručování písemností a zejména rozhodnutí. Platilo, že fikce doručení nastávala po 4 týdnech od uložení písemnosti. Vyhláška č. 162/1953 Ú.l. považovala písemnost za doručenou uložením na poště a vyhláška č. 16/1962 Sb. třetím dnem od uložení. Současná úprava 15 dnů je tak kompromisem mezi historickou úpravou z doby první republiky dle ZPD, a úpravou z dob socialismu upřednostňující zájmy daně. Novelou ZSDP v roce 2002 byl do zákona vložen § 17 a), který upravuje doručování na elektronickou adresu, kdy je písemnost považována za doručenou poté, co převzetí potvrdí adresát zprávou opatřenou jeho zaručeným elektronickým podpisem („elektronická doručenka"), založeným na kvalifikovaném certifikátu. Nezdaří-li se takové doručení, přikročí se k doručení prostřednictvím pošty.

5.5. Činnost před zahájením řízení, zahájení a zastavení řízení

Daňové řízení jako obecný pojem v sobě zahrnuje jednotlivá řízení podle ZSDP, na která můžeme pohlížet jako na stadia či fáze jednoho daňového řízení. S ohledem na skutečnost, že každé z těchto řízení dle ZSDP je daňovým řízením zahajovaným samostatně (§ 21 odst. 1 ZSDP), budu o něm pojednávat jako o řízení či fázi, v té souvislosti, která je v konkrétním případě příhodná. Pokud jde o činnost před zahájením řízení, jde nejen obecně o činnost správce daně před zahájením daňového řízení, ale konkrétně o činnost před řízením přípravným, před řízením vyměřovacím, před řízením o opravných prostředcích, před řízením inkasním a před řízením vymáhacím.

ZSDP je jediným právním předpisem, ze kterého je možno čerpat informace o činnosti správce daně před zahájením řízení. Podle § 1 odst. 2 ZSDP se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností.

Na věc se lze dívat tak, že správce daně i před zahájením daňového řízení vykonává správu daně, neboť opatření nemusí činit pouze v jeho rámci a vůči konkrétnímu daňovému subjektu jako adresátu výkonu veřejné správy. Činnost před zahájením řízení je tedy činností v rámci obecné činnosti správce daně nazvané správa daně, jejíž definice je obsažena v § 1 odst. 2 ZSDP a jejíž cíl je uveden v § 2 odst. 2 ZSDP. Tato zahrnuje veškeré aktivity spočívající v organizačním a technickém zabezpečení činností správce daně, dále např. v monitorování médií, sledování obecných trendů a statických údajů, získávání a komparace dat z různých informačních systémů apod. Činností správce daně před zahájením řízení, kromě uvedené obecné činnosti týkající se všech daňových subjektů nebo jejich skupin, je i činnost zaměřená ke konkrétnímu daňovému subjektu. ZSDP neobsahuje konkrétní úpravu činnosti správce daně před zahájením daňového řízení. Pouze ustanovení. § 36 ZSDP upravuje vyhledávací činnost správce daně.

Vyhledávací činnost zahrnuje:

1. ověřování úplnosti evidence daňových subjektů;
2. zjišťování všech údajů týkajících se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně.

Tyto činnosti jsou prováděny jednak v obecné rovině (skupiny daňových subjektů či všechny daňové subjekty), nebo se týkají konkrétního daňového subjektu. Při činnosti dle tohoto ustanovení má správce daně stejná oprávnění jako při místním šetření. Uvedenou činnost je oprávněn vykonávat i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem a výsledky použije až po zahájení daňového řízení. Zmíněné ustanovení má několik důležitých právních souvislostí, z nichž vyplývají různé problémy. Především je třeba poukázat na čl. 10 odst. 3 LZPS, chránící každého, před neoprávněným shromažďováním údajů. Neoprávněným shromažďováním je takové shromažďování údajů, které nemá oporu v ústavních ani podústavních právních předpisech.

S ohledem na čl. 4 LZPS, si je třeba vždy položit otázku účelu a smyslu takové činnosti správce daně ve vztahu k obecnému smyslu a účelu daňového řízení. Je třeba mít na paměti konkrétní ústavní limity chránící konkrétní práva a svobody každého, včetně daňového subjektu (např. ochrana listovního tajemství a písemností dopravovaných či uchovávaných v soukromí, nedotknutelnost obydlí, ochrana soukromého a rodinného života atd.). V této souvislosti je také důležité připomenout, již shora zmíněnou, zásadu předpokladu plnění zákonných povinností daňovým subjektem (vyplývající z § 2 odst. 9 věty druhé ZSDP). Na jedné straně zákon ukládá a předpokládá plnění zákonných povinností daňovým subjektem, na druhé straně dává správci daně oprávnění shromáždit údaje týkající se těchto povinností ve značné šíři. Jaká vyhledávací činnost správce daně je oprávněná? **Oprávněným shromažďováním údajů o daňovém subjektu je jen taková činnost, která směřuje ke splnění cíle daňového řízení dle § 2 odst. 2 ZSDP. Musí jít o shromažďování údajů, které je v souladu se zákonem, činnost nezbytnou v demokratické společnosti v zájmu národní bezpečnosti, veřejné bezpečnosti, hospodářského blahobytu země, předcházení nepokojům a zločinnosti, ochrany zdraví nebo morálky nebo ochrany práv a svobod jiných (viz čl. 8 Evropské úmluvy).**[40] Z uvedeného ústavního pohledu bohužel ust. § 36 ZSDP neobstojí. Jak je vidět signatářské státy Evropské úmluvy nepočítají daně a daňové povinnosti mezi ty okolnosti, které by omlouvaly ingerenci do ústavně chráněných práv týkajících se soukromí, korespondence, atd. Především tedy **blanketní zmocnění ke sdružování údajů z informačních systémů by mělo být ohraničeno a konkretizováno.** Jeho provedením může být ust. § 34 ukládající konkrétním institucím povinnosti ke sdělování údajů týkajících se daňových subjektů, nicméně zmocnění v § 36 odst. 1 je příliš široké a není zřejmé, zda § 34 je pouze provedením tohoto oprávnění uvedeného v ust. § 36 odst. 1, či zda správce daně má možnost informace získávat i z jiných informačních zdrojů, než jsou uvedeny v § 34 ZSDP. Praxe je taková, že oprávnění dle § 36 odst. 1 ZSDP je vnímáno a prováděno samostatně, bez omezení a bez souvislosti s oprávněními dle § 34 ZSDP.

40) J. Čapek, Evropský soud a Evropská komise pro lidská práva 1. vydání, Linde Praha, 1995

Problematické je systematické zařazení § 34 do textu ZSDP. Z dikce jednotlivých ustanovení není zcela zřejmé, zda oprávnění požadovat tam uvedené informace se vztahuje k celému daňovému řízení, řízení přípravnému (do jehož části je zařazeno) nebo zda jde o oprávnění, související s vyhledávací činností (viz výše). Jak jsem již uvedla, některá oprávnění správce daně, tak jak jsou formulována v § 34, jsou v rozporu s povinností konkrétního dožádaného orgánu či instituce, jak jsou upraveny v jiných zákonech (již uvedený příklad zákona č. 21/1992 o bankách a § 34 odst. 11 ZSDP). Dikce § 34 je z tohoto pohledu nejasná. **Spíše se přikláním k tomu, že by mělo jít o informace, které jsou tam uvedené třetí osoby povinny sdělit, v rámci daňového řízení, nikoliv před jeho zahájením,** nicméně samozřejmě praxe správců daně může být i jiná

Problémem je i analogické použití § 15 upravujícího místní šetření při vyhledávací činnosti správce daně. Místní šetření je činností potřebnou jak v rámci daňové kontroly, tak např. při vytýkacím řízení a obecně při důkazním řízení vedeném správcem daně. Tím je definována i konstrukce místního šetření, jeho forma a způsob provedení, které jsou odlišné od vyhledávací činnosti. Je třeba říci, že poslední věta § 15 odst. 2 ZSDP je v jistém rozporu s čl. 8 Evropské úmluvy, i když text čl. 12 odst. LZPS tuto činnost umožňuje pro nezbytné plnění úkolů veřejné správy. **Je otázkou, nakolik by činnost před samotným řízením měla zahrnovat tak široké oprávnění k možnosti narušení domovní svobody daňového subjektu.** Posouzení skutečnosti, zda obydlí slouží či neslouží k podnikání, bude často záležet na úvaze správce daně. Otázkou zůstává nemožnost žádat náhradu nákladů vzniklých v souvislosti s místním šetřením prováděným v rámci vyhledávací činnosti (§ 15 odst. 3 ZSDP), tedy mimo samotné řízení, když řízení nemusí být nikdy ani zahájeno. **Ustanovení § 36 odst. 3 ZSDP je v přímém rozporu s ust. § 2 odst. 9 ZSDP, neboť ten stanoví právo na součinnost daňového subjektu se správcem daně.** Je otázkou, jak tedy ust. § 36 odst. 3 vykládat, je-li v přímém rozporu s jiným ustanovením zákona. Je logické, že před zahájením řízení není daňový subjekt jeho účastníkem.

Samotné daňové řízení je zahájeno buď dnem doručení podání daňového subjektu nebo jiné osoby nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba o zahájení řízení zpraven. Není tedy pochyb o okamžiku zahájení řízení o registraci daňového subjektu, neboť tímto okamžikem je doručení tiskopisu k daňové registraci správci daně. V případě, že povinnost k registraci nebyla splněna, je tímto okamžikem doručení rozhodnutí o registraci daňovému subjektu. V případě řízení vyměřovacího je situace zřejmá, je zahájeno okamžikem doručení daňového přiznání, nebo doručením výzvy k podání daňového přiznání daňovému subjektu. Řízení o opravných prostředcích je zahájeno okamžikem doručení takového prostředku správci daně. Problematickým se jeví identifikace okamžiku zahájení inkasního řízení, tedy té části daňového řízení, která upravuje placení daní. **Vzhledem k § 21 odst. 1 ZSDP vyvstává otázka, lze-li v současné úpravě považovat řízení inkasní za samostatnou fázi řízení (samostatné řízení), není-li o jeho zahájení daňový dlužník vyrozuměn nebo nepodává-li v souvislosti s ním jakékoliv podání správci daně.** Vzhledem k logice věci a z hlediska teoretického je třeba trvat na tom, že řízení inkasní je fází řízení daňového, když ale podle dikce § 21 ZSDP vždy řízením není. Podle ZPD byly i na základě daňového přiznání řádného a správného doručovány daňovým subjektům platební výměry na zaplacení daně. V současné době jsou platební výměry doručovány jen tehdy, odchyluje-li se vyměřená daň od daně přiznané (nebo nebylo-li podáno přiznání vůbec a správce daně je oprávněn předpokládat přiznání daně ve výši 0,- Kč), nebo je-li o ně požádáno. Je totiž nepochybné, že platebním výměrem se zakončuje řízení vyměřovací a zároveň zahajuje řízení inkasní. **Není-li však platební výměr podle ust. § 46 odst. 5 ZSDP doručován a tedy rozhodnutí oznamováno a daň se za vyměřenou považuje posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání, pak podle § 21 nebylo zřejmě řízení inkasní vůbec zahájeno.**

Okamžik zahájení řízení vymáhacího je také problematický. Pokud správce daně vydá výzvu podle § 73 odst. 1 ZSDP, lze okamžik zahájení řízení posunout do okamžiku doručení této výzvy. Pokud ale bude postupovat podle § 73 odst. 2 ZSDP a přistoupí k vymáhání, pak by měl být daňový subjekt o tomto faktu vyrozuměn, a to doručením exekučního příkazu nebo jakýmkoliv vyrozuměním o prvním úkonu v exekuci.

Není-li exekuční příkaz o nařízení exekuce doručen daňovému subjektu a přesto je např. přistoupeno k soupisu movitých věcí, aniž o něm je daňový subjekt vyrozuměn, je otázkou, nakolik je tento krok v souladu s § 21 ZSDP (jde o častou praxi správců daně, kteří provádějí exekuci, a příkazy na její nařízení zasílají poštou na doručenku do vlastních rukou v okamžiku, kdy již exekuce fyzicky probíhá). V této souvislosti je třeba mít na paměti i ust. § 17 odst. 7 ZSDP, kdy je zahájení vymáhacího řízení posunuto do okamžiku, doručení výzvy zástupci a tento zástupce musí být vyrozuměn o úkonech v rámci vymáhacího řízení (tedy daňové exekuce).

Z hlediska dikce ZSDP je obtížně rozeznatelné, jaký druh řízení je vlastně na návrh zahajován, neboť podle § 21 je řízení zahajováno podáním či vyrozuměním správce daně, nikoliv návrhem. Návrh jako druh podání je v souvislosti se zahájením řízení zmíněn pouze v ust. § 21 odst. 3 ZSDP. Lustrací textu ZSDP lze sice nalézt několik druhů návrhů daňového subjektu či správce daně, ale těmi, které mohou být podáními zahajující daňové řízení, jsou pouze návrh na delegaci místní příslušnosti dle § 5 odst. 3 ZSDP, návrh na celní řízení považovaný pro účely správy daní za daňové přiznání či hlášení podle § 40 odst. 2 ZSDP a návrh na obnovu řízení (v § 54 odst. 1 ZSDP ale nazvaný pro změnu žádost). **Vzhledem k úzkému okruhu řízení zahajovaných těmito návrhy lze spíše uvažovat o tom, že slovo návrh je v dikci § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP nechtěně a záměrem zákonodárce bylo i pro daňové řízení stanovit překážku věci rozhodnuté v obecné rovině.** O tomto záměru svědčí i konstrukce obnovy řízení, skládající se ze dvou částí, řízení o obnově a obnoveného řízení. Neplatila-li by pro daňové řízení překážka věci rozhodnuté, pak by nepochybně nebylo nutno první fázi obnovy řízení provádět, nebylo by třeba vydat rozhodnutí, jímž se prolamuje právní moc, tedy vydat rozhodnutí o povolení obnovy podle § 55 ZSDP. V případě, že by takto měl být ZSDP konstruován, měla by platit překážka věci rozhodnuté vždy, když o věci bylo rozhodnuto, bez ohledu na to, zda jde o řízení na návrh ("podání") daňového subjektu či řízení z iniciativy správce daně. Obdobně jako v § 27 odst. 1 písm. e) se termín "návrh" objevuje i v písmenech a), c), f) tohoto ustanovení. Zde platí obdobně to, co výše.

Jde patrně o nedostatek vzniklý při přípravě ZSDP, neboť řízení se zahajuje podáním a nikoliv návrhem (tím se zahajuje občanské soudní řízení). Tento nedostatek nelze tedy pravděpodobně do doby novelizace ZSDP odstranit jinak, než výkladem termínu "návrh" jako "podání".

Zastavení řízení je upraveno v § 27 ZSDP. Všechna rozhodnutí o zastavení řízení musí být odůvodněna. Proti rozhodnutím, která se doručují, se lze odvolat.

5.6. Dokazování; předběžné otázky

V rámci každé fáze daňového řízení jsou vydávána správcem daně rozhodnutí, posuzovány předběžné otázky a prováděno dokazování. Dokazování a posuzování předběžných otázek se nejčastěji provádí v rámci vytýkacího řízení podle § 43 ZSDP, v rámci daňové kontroly podle § 16 ZSDP a v rámci odvolacího řízení podle § 48 a násl. ZSDP. Platí, že **důkazy musí být prováděny vždy před vydáním jakéhokoliv rozhodnutí v daňovém řízení, neboť bez řádného podkladu v provedeném dokazování není možno logicky jakékoliv spravedlivé rozhodnutí učinit.** Dokazování je obecně upraveno v § 31 ZSDP a týkají se jej zásady obsažené v § 2 odst. 3 a odst. 7 ZSDP. Dokazování je podle ZSDP rozděleno ve své podstatě do dvou fází:

1. předkládání důkazních prostředků (listiny, věci, atd.) nebo navržení jejich provedení (výslech svědků);
2. provedení důkazů těmito důkaznímí prostředky.

Důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností předkládá a navrhuje daňový subjekt. Správce daně pak může, a podle § 31 odst. 8 ZSDP musí, předkládat k prokázání svých tvrzených skutečností své důkazní prostředky. **Důkazní břemeno v první řadě nese daňový subjekt**, je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které uvádí v přiznání, hlášení a vyúčtování (nebo k jejichž prokázání byl vyzván).

V teorii je rozeznáváno břemeno tvrzení daňového subjektu (daňové přiznání, hlášení, atd.) a břemeno důkazní, jehož odrazem je právě ust. § 31 odst. 9 ZSDP.[41] Správce daně prokazuje doručení, existenci skutečností rozhodných pro uplatnění sankcí a především prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů daňového subjektu a existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo fikce. Důkazní břemeno správce daně vyplývá i z ust. § 31 odst. 2 a ust. § 2 odst. 7 ZSDP, kdy je správce daně je povinen zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji a v případě zastření skutečného stavu stavem formálně právním, je správce daně povinen zjistit v souladu se zásadou materiální pravdy skutečný stav věci.

Důkazní břemena daňového subjektu je možno rozdělit do dvou velkých skupin, a to důkazní břemeno vyplývající pro něj přímo ze zákona, bez žádného opatření či rozhodnutí správce daně (důkazní prostředky, k jejichž vedení, uschovávání a evidenci je ze zákona povinen, ať již dle ZSDP či jiných zákonů), **a důkazní břemeno, které vzniká rozhodnutím správce daně, tedy výzvou.** Ohledně prvního z nich, zákonného důkazního břemene, platí, že zde ZSDP velmi úzce navazuje na ZÚČ. Podle § 1 ZÚČ jsou účetnictví povinny vést *"všechny osoby provozující podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů"*. Podle § 7 ZÚČ jsou *"účetní jednotky povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem"*. U osob, které mají povinnost vést účetnictví tedy platí, že se při určení daňového základu a daně vychází, jako ze základního důkazního prostředku, z jejich účetnictví. ZDP to ohledně daní z příjmů uvádí výslovně (§ 23 odst. 2), ZDPH a další zákony to zcela výslovně neuvádějí, nicméně objekt daně (skutečnost, úkon či věc podléhající dani) je vždy účetním případem (§ 6 odst. 12 ZÚČ) a musí tak být zachycen v účetnictví.

41) J. Kobík, Daňové spory, jejich prevence a řešení, 1. vydání, Codex Bohemia, Praha, 1998

Kromě tohoto základního důkazního prostředku, kterým je účetnictví, musí daňový subjekt vést různé záznamy a mít k dispozici další důkazní prostředky, jejichž shromažďování a vedení je ukládáno jednotlivými daňovými zákony (např. § 11 ZDPH). **Platí proto, že podle § 31 odst. 9 ZSDP k prokázání skutečností, které je povinen daňový subjekt uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, slouží nejčastěji účetnictví daňového subjektu a doklady či evidence, k jejichž vedení je ze zákona povinen.**

Druhým typem důkazního břemene daňového subjektu je důkazní břemeno, které vznikne na základě výzvy správce daně. Jde o výzvy v rámci vytýkacího řízení podle § 43 odst. 1 ZSDP, výzvy v rámci daňové kontroly podle § 16 odst. 2 písm. c), e) ZSDP, ale i další výzvy v rámci přípravného řízení (registrace) atd. **V rámci výzvy bude nejčastěji daňový subjekt vyzván k prokázání určitých skutečností, tedy k navržení důkazních prostředků, z nichž mají vyplynout skutečnosti, jež tvrdí sám**. To je výklad vyplývající z nálezu Ústavního soudu ČR vydaného ve Sbírce zákonů pod č.n. 130/1996 Sb., podle kterého *"státní úředník nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí daňový subjekt. Teprve když daňový subjekt svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně".*

Správce daně je stejně jako daňový subjekt zatížen důkazním břemenem. Důkazní břemeno správce daně je také dvojí, obdobně jako důkazní břemeno daňového subjektu. Jde jednak o důkazní břemeno vyplývající z ust. § 31 odst. 8 ZSDP a jednak důkazní břemeno vyplývající ze základních zásad daňového řízení. Správce daně je povinen prokazovat doručení písemností určených daňovému subjektu, neboť rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 ZSDP jsou účinná, jen byla-li doručena. Zákonodárce začlenil do ZSDP textu ust. § 31 odst. 8 písm. d) z toho důvodu, že např. rozhodnutí podle § 37 odst. 3 ZSDP o uložení pokuty a rozhodnutí podle § 38 odst. 4 ZSDP o pozastavení činnosti musí být odůvodněno.

Nicméně rozhodnutí týkající se dalších sankcí (např. pokuta za porušení mlčenlivosti, penále) nejsou dle ZSDP odůvodňována. I v případě, že je o těchto sankcích vydáváno rozhodnutí, musí být podloženo důkaznímí prostředky, které byly provedeny jako důkazy, a ty musí vyplývat z daňového spisu. Z hlediska stanovení daňových povinností jsou nejpodstatnější ust. § 31 odst. 8 písm. b) a c) ZSDP. Daňový základ a daň se stanovují vždy na základě provedeného dokazování. Není-li dokazování možné, je základ daně a daň stanovena pomocí pomůcek. **Daňový základ v takovém případě není stanoven výpočtem podle příslušného hmotněprávního předpisu** (např. u osob účtujících v jednoduchém účetnictví jako příjmy od nichž jsou odečteny výdaje podle § 23 odst. 2 ZDP), **nýbrž je vytvořena nevyvratitelná právní domněnka o výši daňového základu z něhož je daň stanovena.** Podle § 31 odst. 8 písm. b) ZSDP je správce daně povinen shromáždit důkazní prostředky, které budou posléze provedeny jako důkazy, z nichž možnost užití pomůcek vyplyne. **Stejná situace je ohledně právní fikce uvedené v § 44 odst. 1 ZSDP, kdy správce daně vyzval k podání daňového přiznání, daňový subjekt přiznání nepodal a správce daně předpokládá daň ve výši nula. Skutečnosti rozhodné pro užití této fikce je povinen správce daně prokázat,** shromáždit důkazní prostředky a provést je jako důkazy. Obdobně je třeba nahlížet na ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, kdy správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví či jiných evidencí a záznamů (např. dle § 11 ZDPH). **Vzhledem k daňovému charakteru účetnictví podle ZÚČ platí, že u osob, které jsou povinny dle ZÚČ vést účetnictví, je předpokladem stanovení daně odchylně od účetnictví a jiných záznamů shromáždění důkazních prostředků správcem daně, které budou provedeny jako důkazy, z nichž vyplývá, že účetnictví není úplné, správné, průkazné či věrohodné (ve smyslu § 7 ZÚČ).** Důkazní břemeno správce daně vyplývá i ze zásady uvedené v ust. § 31 odst. 2 ZSDP a ust. § 2 odst. 7 ZSDP. Daňové řízení je ovládáno zásadou skutečného obsahu právního úkonu. **Správce daně tedy nemůže své důkazní břemeno omezit jen na to, že shromáždí důkazní prostředky týkající se možnosti užití domněnky či fikce a důkazní prostředky vyvracející správnost účetnictví daňového subjektu.**

Musí při stanovení daňového základu a stanovení daně, odchylně od přiznání či hlášení daňového subjektu shromáždit co nejvíce důkazních prostředků pro co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti.

Správce daně v rámci své činnosti vydává rozhodnutí na základě provedeného dokazování shromážděnými důkazními prostředky, z nichž některé či všechny jsou následně osvědčeny jako důkazy. ZSDP výslovně neuvádí povinnost správce daně provést všechny navržené důkazní prostředky a předložené důkazní prostředky jako důkazy. **Vzhledem k zásadám shora rozvedeným a průběhu daňového řízení je však nutno se přiklonit k názoru, že s výjimkou důkazů neproveditelných, navržených jen k prodlužování řízení a důkazů bez vztahu k věci, je třeba provést všechny důkazy navržené či předložené jako důkazní prostředky daňovým subjektem.** Současná judikatura právo na provedení všech důkazů daňovým subjektům upírá, když posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků je v pravomoci správce daně (např. viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě, sp.zn.: 22 Ca 200/98).[42]

Shromažďování důkazních prostředků má úzkou návaznost na vyhledávací činnost správce daně podle § 36 ZSDP, tedy činnost před zahájením řízení (např. před řízením vyměřovacím jehož je vytýkací řízení součástí, před daňovou kontrolou). Správce daně v rámci vyhledávací činnosti obvykle shromáždí listiny, podaná svědectví přezvědných osob a vysvětlení osob dle § 15 odst. 5 ZSDP. Po zahájení řízení tyto listiny, svědectví a vysvětlení nejsou ještě důkazy, musí být označeny jako důkazní prostředky. Následně se, v průběhu řízení, mohou stát důkazy, jejich provedením. Samotné dokazování provádí správce daně podle zásady volného hodnocení důkazů dle § 2 odst. 3 ZSDP, v návaznosti na shora označená důkazní břemena správce daně a daňového subjektu. ZSDP se v § 31 odst. 4 zmiňuje o důkazním řízení, jako fázi řízení daňového.

42) M. Čáslavský, Daňové judikáty 1. díl, 1. vydání, Linde, Praha 1999

V průběhu tohoto řízení má být osvědčeno, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečnými důkazy.[43)]

Při provádění důkazů a jejich hodnocení se musí správce řídit logickou úvahou (např. viz rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp.zn. 10 Ca 72/98).[44)] Jde o legislativní nepřesnost, neboť shromažďování důkazních prostředků a jejich provedení jako důkazů je nepochybně součástí všech řízení podle ZSDP (přípravného, vyměřovacího, o opravných prostředcích, inkasního i vymáhacího) a není samostatným řízením. Bohužel forma osvědčení toho, které z důkazních prostředků se staly důkazy, není v ZSDP upravena a vzhledem k tomu, že rozhodnutí nejsou ve smyslu § 32 odst. 9 ZSDP odůvodňována (s výjimkami), daňový subjekt se nedozví, který prostředek je důkazem, a který nebyl jako důkaz správcem daně přijat a proveden jako důkaz o určité skutečnosti.

V souvislosti s důkazy je třeba ještě zmínit předběžné otázky, které jsou v ZSDP upraveny v § 28. Správce daně je vázán pravomocnými rozhodnutími příslušných orgánů. Předběžné otázky jsou velmi podstatné tam, kde právní vztahy nejsou postaveny najisto. Jde zejména o otázky platnosti či neplatnosti právních úkonů, jejich účinnosti a posouzení faktického stavu a stavu formálně právního. Jde také o otázky odstoupení od smluv, otázky jejich zrušení ex tunc a ex nunc apod. Je pravdou, že s výjimkou daně z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 2 ZDD (odstoupení od smlouvy) není v žádném daňovém právním předpisu řešena taková otázka zdanění právních úkonů, jejichž platnost, účinnost či trvání je sporná. Dokud o takové otázce nebylo pravomocně rozhodnuto, může si o ní učinit úsudek sám správce daně. **Zvažuji však otázku, co se stane, pokud správce daně takovou otázku posoudí jinak, než nakonec soud pravomocně rozhodne. Jde o "mezeru v zákoně" v neprospěch daňových subjektů a právní úprava této problematiky v ZSDP chybí.**

43) J Kobík, Daňové spory, jejich prevence a řešení, 1. vydání, Codex Bohemia, Praha, 1998
44) M. Čáslavský, Daňové judikáty 1. díl, 1. vydání, Linde Praha, 1999

Podle současné právní úpravy ve smyslu § 54 odst. 3 ZSDP nelze obnovu povolit po uplynutí lhůt podle § 47 ZSDP. Přezkoumávání daňových rozhodnutí podle § 55b) ZSDP je možné pouze do dvou let od vydání rozhodnutí. Prominutí daně podle § 55a) ZSDP je v diskreční pravomoci ministerstva. S ohledem na tyto skutečnosti **je nezbytné, aby zde do budoucna existoval právní institut, který umožní daňovému subjektu dodatečně změnit jeho daňovou povinnost v jeho prospěch, pokud lhůty podle § 47 sice již uplynuly, nicméně o předběžné otázce bylo rozhodnuto odlišně od toho, jak ji posoudil správce daně.** V současné situaci je daňový subjekt de facto znevýhodněn délkou trvání občanských soudních řízení, když ve většině případů za délku řízení nenese žádnou odpovědnost. Zřejmě by nebylo vhodné, aby bylo daňové řízení automaticky přerušeno v případech, bude-li probíhat o předběžné otázce např. občanské soudní řízení. Lze však uvažovat **o nároku na obnovu řízení i ve lhůtách delších, než jak jsou určeny v § 54 odst. 3 ZSDP právě pro případy, probíhá-li o předběžné otázce řízení a bylo-li zahájeno před pravomocným skončením daňového řízení, jehož se týká.**

Je třeba opětovně připomenout ust. čl. 38 odst. 2 LZPS, podle kterého má každý právo se vyjádřit k provedeným důkazům, a to obecně, v kterémkoliv řízení. V tomto ohledu **by měl být ZSDP novelizován tak, aby bylo v průběhu daňového řízení zřejmé, který důkazní prostředek je důkazem. Podle mého názoru by subjektu mělo být dáno právo zaujmout k důkazu stanovisko.**

5.7. Rozhodnutí v různých fázích řízení

Jednotlivá řízení, jak je upravuje ZSDP, jsou upravena, jak jsem již výše uvedla, v části druhé až šesté ZSDP. **V rámci úpravy těchto řízení je bohužel několik ustanovení, která svou povahou a obsahem nejsou v souladu se systematickým zařazením do textu ZSDP. Jde především o ustanovení, která jsou svou povahou obecná.**

V případě části druhé, řízení přípravného, je to zejména ustanovení týkající se součinnosti třetích osob dle § 34 ZSDP, kdy např. dle dikce § 34 odst. 1 a 2 ("..pro vyměření a vymáhání daně...") bylo jednoznačně záměrem zákonodárce povinnosti třetích osob vztáhnout k celému daňovému řízení, případně řízení vyměřovacímu a vymáhacímu, nikoliv k řízení přípravnému. Naprosto stejně lze nahlížet na ust. § 36 ZSDP, kdy vyhledávací činnost správce daně má sloužit k získání výsledků, které se mají použít až po zahájení řízení. Jde tedy o činnost, jež není částí řízení přípravného, ale jde o činnost před zahájením řízení. V části druhé jsou upraveny pokuty (§ 37), blokové řízení (§ 37a), a pozastavení činnosti jako zvláštní druh sankce za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 38). Všechna tato ustanovení se vztahují nejen k řízení přípravnému (registrace, atd.), ale obecně k celému daňovému řízení. Správce daně je nepochybně oprávněn uložit pokutu nejen za nesplnění povinnosti v rámci registrace, nýbrž i v rámci vyměřovacího či vymáhacího řízení. V části třetí ZSDP je takovým obecným ustanovením, které se svou povahou vztahuje nejen k řízení vyměřovacímu, ustanovení § 45 ZSDP zakazující přenos daňové povinnosti. Z dalších částí ZSDP je v té souvislosti nutno zmínit mimo jiné obecné definice v části šesté, ust. § 57 a § 58 ZSDP, definující základní pojmy a příslušenství daně. I tato ustanovení jsou svým charakterem ustanoveními obecnými.

Každá z fází daňového řízení, je zahajována, podle § 21 ZSDP podáním či vyrozuměním o prvním úkonu v daňovém řízení. V řízení jsou ukládány povinnosti a přiznávána práva. Samotné řízení je zakončováno rozhodnutím ve smyslu § 32 ZSDP. Tam je definována podmínka doručení či sdělení rozhodnutí jako podmínka účinnosti rozhodnutí vůči jeho adresátu. **Rozhodnutí je nejdůležitějším správním aktem vydávaným správcem daně v daňovém řízení.** Jeho náležitosti jsou vyjmenovány v § 32 odst. 2 ZSDP. Nedostatek náležitostí má za následek nulitu rozhodnutí (viz. např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp.zn.: 22 Ca 283/96).[45] Podle § 32 odst. 3 ZSDP není součástí rozhodnutí v daňovém řízení jeho odůvodnění, pouze tam, kde to zákon výslovně říká, tomu tak je. Nicméně ani pokud daňový subjekt o odůvodnění požádá, nebude mu vyhověno s výjimkou případu dle § 32 odst. 9 ZSDP, tedy odchyluje-li se stanovená daň od daňového přiznání či hlášení.

45) M. Časlavský, Daňové judikáty 1. díl, 1. vydání, Linde Praha, 1999

V této souvislosti poukazuji na dikci § 44 odst. 1 ZSDP, podle které je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt přiznal daň ve výši nula, pokud ani přes jeho výzvu nebylo daňové přiznání či hlášení podáno. V praxi správců daně je někdy postupováno tak, že pokud nebylo přiznání podáno ani přes doručenou výzvu, nejsou sdělovány důvody ve smyslu § 32 odst. 9 ZSDP. Tento postup je odůvodňován tak, že pokud neexistuje daňové přiznání či hlášení, není splněna podmínka uvedená v § 32 odst. 9 ZSDP. Tento výklad je v rozporu s ust. § 2 odst. 8 ZSDP, neboť pokud má daňový subjekt právo na sdělení důvodů v případě podání daňového přiznání, musí mít takové právo i ten, kdo přiznání nepodal. Vzhledem k výše uvedené větě obsažené v ust. § 44 odst. 1 ZSDP, je zde vytvořená zákonná fikce podání daňového přiznání k dani ve výši nula, tedy i z tohoto pohledu jsou splněny podmínky pro sdělení důvodů ve smyslu § 32 odst. 9 ZSDP. Samostatným problémem je toto odůvodnění v případě doručení platebního výměru podle § 63 odst. 4 ZSDP o vyměření penále. Je jasné, že penále není přiznanou či ohlášenou daní ve smyslu § 32 odst. 9 ZSDP, nicméně dle § 58 sleduje příslušenství osud daně. Výklad správců daně je takový, že platební výměry na penále nejsou na žádost odůvodňovány. Vzhledem k tomu, že software používaný správci daně není vždy zcela bezchybný a v praxi dochází k chybnému předpisu penále díky administrativním a softwarovým chybám na straně správce daně, by odůvodnění předpisu penále mělo být v současné době standardem procesních práv daňového subjektu. Navíc jde o rozhodnutí, kterým se předepisuje úhrada peněžního plnění, jež se často svou výší (zvláště v případě doměření daně daňovou kontrolou) blíží či dokonce převyšuje dodatečně vyměřenou či stanovenou daň. Jak již bylo výše několikrát zdůrazněno, podle § 331 ZPD na základě žádosti poplatníka musel finanční úřad (komise) své rozhodnutí či opatření odůvodnit. Toto právo již nebylo obsaženo ve vyhlášce č. 162/1953 Ú.l. ani vyhlášce č. 16/1962 Sb., kde právní úprava odůvodňování rozhodnutí byla obdobná. Dikce § 29 odst. 3 vyhlášky č. 162/1953 Ú.l. se liší od ustanovení § 11 vyhlášky č. 16/1962 Sb. v tom, že podle starší z úprav bylo možno žádat o sdělení důvodů jen v případě stanovení daně odchylně a v neprospěch poplatníka. Ust. § 11 odst. 1 a odst. 2 vyhlášky č. 16/1962 Sb. je pak naprosto totožné s § 32 odst. 9 a odst. 10 ZSDP. **Právo na odůvodnění rozhodnutí, které v ZSDP chybí, je základním procesním právem daňového subjektu.**

5.8. Stadia daňového řízení podle ZSDP

ZSDP je komplexním předpisem, který jednotlivé procesní instituty upravuje značně podrobně. **Účelem a předmětem zkoumání proto není popis a vysvětlení těchto jednotlivých ustanovení, nýbrž především komplexní srovnání úpravy s předchozími právními úpravami a zkoumání sporných či nejasných ustanovení ZSDP.** Daňové řízení je značně složité, zejména z hlediska jeho fází, je řízením nesporným, nevystupují v něm dvě protistrany v totožném procesním postavení. Správce daně je vždy jako orgán veřejné správy v postavení vrchnostenském. Z tohoto úhlu pohledu je nutno nahlížet i na instituty tohoto řízení a v kontextu s tímto je nutno vykládat všechny prvky a práva účastníka řízení - daňového subjektu, jako např. právo na spravedlivý proces a další.

Daňové řízení je obdobně jako správní řízení ovládáno kromě zásad výslovně v ZSDP obsažených i zásadami teoreticko právními. Řízení je upraveno právními normami procesními upravujícími postup při rozhodování o právních poměrech osob v konkrétně určených záležitostech. Správním řízením je nutno rozumět postup, který je zaměřen na stanovení nebo zjištění práv či povinností osob formou více či méně formálního rozhodnutí (správního aktu) a dále postup zaměřený na nucený výkon takového rozhodnutí. Procesní subjekty (v případě daňového řízení pak zejména daňový subjekt a správce daně) jsou v rámci tohoto řízení nadány vzájemnými právy a povinnostmi.[46)] Ohledně daňového řízení platí obecné požadavky kladené na správní řízení a platí zde obdobná ústavní omezení jak je zmíněno výše, zejména s ohledem na omezení výkonu veřejné správy lidskými právy a základními svobodami adresátů výkonu veřejné správy, kterou je i správa daní. V této souvislosti je třeba opět připomenout požadavky kladené na ochranu práv účastníků obecně v každém správním řízení, jak je formulovala Rada Evropy ve své rezoluci výboru ministrů č. 77/31 z roku 1977.

46) D. Hendrych, Správní právo, 3. vydání, C.H. Beck, Praha, 1998,

Řízení by mělo garantovat taková práva, jako je právo vyjádřit se ke skutečnému stavu věci, uvádět a navrhovat důkazy, právo na informovanost o všech známých skutečnostech, právo na odůvodněné rozhodnutí apod.[47] Vzhledem k tomu, že daňové řízení je zvláštním druhem správního řízení, lze samozřejmě vzít uvedenou rezoluci v úvahu jako srovnávací materiál při studiu úpravy v ZSDP.

Daňové řízení je podle ZSDP rozčleněno do fází. ZSDP rozeznává podle právní teorie řízení přípravné (registrační), řízení vyměřovací, řízení o řádných opravných prostředcích, řízení o mimořádných opravných prostředcích, řízení inkasní a řízení vymáhací.[48] Jednotlivá řízení jsou upravena v části druhé až šesté ZSDP.

Pro srovnání je třeba uvést, že ZPD, vyhláška č. 162/1953 Ú.l. ani vyhláška č. 16/1962 Sb. neobsahovaly obdobné rozčlenění řízení do fází, jak je obsaženo v ZSDP. ZPD byl rozčleněn do hlav, kdy až do hlavy VII tyto části ZPD upravovaly jednotlivé přímé daně. Hlava VIII obsahovala trestní ustanovení, a to jak hmotněprávní, tak procesní. Hlava IX. nazvaná "Společná ustanovení" upravovala procesní postup finančních úřadů a daňových poplatníků. Tato část je procesním předpisem a nebyla rozčleněna do jednotlivých fází řízení systematicky v textu zákona, nicméně lze zde rozeznat obecná ustanovení, vyměřovací řízení a řízení vymáhací. Vyhláška č. 162/1953 Ú.l. byla rozčleněna do částí. Část první obsahovala obecná ustanovení, část druhá byla nazvána "Zjištění daňového základu a stanovení daně" a šlo ve své podstatě o řízení vyměřovací. Část třetí upravovala placení daní, část čtvrtá jejich vymáhání a část pátá proces zajištění na nesplatnou nebo nepředepsanou daň. Vyhláška č. 16/1962 Sb. opustila toto rozčlenění a její systematické členění neodpovídá fázím daňového řízení, neboť vyměřovací řízení byla z velké části upravena v rámci jednotlivých daňových předpisů upravujících jednotlivé daně. Daňové řízení v užším smyslu jak je definováno v úvodu této práce má určitý typický průběh.

47) D. Hendrych, Správní právo, 3. vydání, C.H. Beck, Praha, 1998,
48) M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání, C.H. Beck, Praha, 2006

5.8.1. Přípravné řízení

Přípravné řízení je řízením, během něhož se daňový subjekt registruje u příslušného správce daně a plní povinnosti související s evidencí daňových subjektů. Tato část řízení upravuje postup správce daně a daňového subjektu z hlediska evidence daňových subjektů, zahájení a ukončení činnosti daňových subjektů. Zákonodárce do této části ZSDP začlenil i některá ustanovení upravující další povinnosti daňových subjektů jako je uložení záznamní povinnosti správcem daně, součinnost třetích osob se správcem daně, vyhledávací činnost a pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Tato část ZSDP obsahuje i tzv. pozastavení činnosti jako zvláštní druh sankce ukládané správcem daně za nespinění povinností nepeněžité povahy.

Přípravné řízení je řízení, během něhož dochází k začlenění daňového subjektu do evidence daňových subjektů vedené správcem daně, tedy k registraci daňového subjektu. Problematika registračních tiskopisů byla již rozebrána výše ohledně zmocnění dle § 33 odst. 9 ZSDP jako blanketního zmocnění k požadování různých údajů od daňových subjektů. K tomu jen okrajově zmíním registraci podle ZDPH, která je velmi podrobně upravena v § 5 tohoto zákona. Tam uvedené lhůty a podmínky pro provedení registrace a zrušení registrace se tak použijí bez ohledu na obsah § 33 ZSDP. Podle § 5 odst. 3 ZDPH se jako plátci daně z přidané hodnoty mohou zaregistrovat osoby podléhající dani, a to pokud nejsou plátci ze zákona, na vlastní žádost. Praxe správců daně je taková, že nechtějí podnikatelům, kteří teprve začínají, provést ohledně DPH tuto dobrovolnou registraci. Požadují prokazování existence zdanitelných plnění apod. Z dikce § 5 odst. 3 ZDPH však vyplývá, že plátcem na základě vlastní žádosti se stane osoba podléhající dani od data uvedeného na osvědčení. Není zde tedy místo pro správní uvážení správce daně, zda konkrétní daňový subjekt jako plátce DPH zaregistruje či nikoliv.[49)]

49) J. Kobík, Daňové spory, jejich prevence a řešení, 1. vydání, Codex Bohemia, Praha, 1998

Podle judikatury rozsudku Krajského soudu v Brně sp.zn. 29 Ca 341/97 *„procesní postup, který by upravoval okamžik, ke kterému má být provedena dobrovolná registrace plátce DPH zákon neobsahuje Datum registrace je vázáno na údaj uvedený v osvědčení. Pokud jde o způsob určení dne, který bude dnem dobrovolné registrace k DPH, z mlčení zákona lze dovodit, že tato otázka je plně v diskreci správce daně. Jde tedy o případ správního uvážení, kdy je pouze na správním orgánu, ke kterému dni registraci provede. Tento akt správce daně, jakkoliv je nepřesně označen jako osvědčení, lze považovat za správní rozhodnutí".*[50] **Osobně se, ne zcela ztotožňuji s takto pojímanou registrací, neboť platí, že výkon veřejné moci se děje jen v mezích a způsobem stanoveným zákonem (čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR). Nestanoví-li zákon, jak má být veřejná moc uplatňována, nelze z toho dovozovat neomezenou diskreci, ale naopak omezení správního orgánu tak, že je povinen žádosti o dobrovolnou registraci plátce DPH provést.**

Podle § 33 odst. 11 ZSDP vydává správce daně daňovému subjektu osvědčení, kde vyznačí, ke kterým daním je zaregistrován a od kdy. V osvědčení je přiděleno daňové identifikační číslo, které je daňový subjekt povinen používat vždy ve styku se správcem daně. Je teoretickou otázkou, zda osvědčení o registraci vydané správcem daně je veřejnou listinou. Pojem veřejné listiny není nikde zcela definován, je zmiňován v souvislosti s důkazním řízením vedeným podle OSŘ. Vyjasnění charakteru této listiny zákonem bez ohledu na judikaturu by bylo vhodné. Součástí přípravného řízení je i činnost správce daně, související s ukončením činnosti daňového subjektu upravená v § 35 ZSDP. Tou jí zejména činnost směřující k urychlenému stanovení základů daně a k vybrání nedoplatků na všech daních za celou dobu jeho činnosti. Mezi správci daně s daňovými subjekty dochází ke sporům ohledně vydání písemného souhlasu dle § 35 odst. 2 ZSDP. Zákon zde dává správci daně možnost správního uvážení, zda tento souhlas vydá či nikoliv, neboť nestanoví žádné podmínky, za kterých by tento souhlas měl či neměl být vydán. Praxe správců daně je taková, že pokud je evidován za daňovým subjektem daňový nedoplatek, byl vydán zajišťovací příkaz či existuje jiné nesplněné rozhodnutí, týkající se daňových povinností daňového subjektu, takový souhlas nevydá.

50) M. Čáslavský, Daňové judikáty 1. díl, 1. vydání, Linde Praha 1999

Obvykle tak učiní až uplynutím lhůty dle § 70 odst. 1 ZSDP, resp. v souvislosti s odpisem daňového nedoplatku pro nedobytnost podle § 66 ZSDP. **Z hlediska ochrany práv daňových subjektů na spravedlivý proces by bylo vhodné, pokud by rozhodnutí dle § 35, kterými byla žádost o souhlas zamítnuta, musela být odůvodněna,** daňový subjekt by tak získal vodítko, které povinnosti či podmínky musí splnit, aby mu byl souhlas udělen.

Do řízení přípravného patří i stanovení záznamní povinnosti dle § 39 ZSDP. Proti rozhodnutí, kterým je uložena, se nelze odvolat. **Vzhledem k tomu, že záleží na uvážení správce daně, a vzhledem k tomu, že povinnost uložená dle § 39 ZSDP je povinností nad rámec standardních zákonných povinností, by proti takovému rozhodnutí měl být přípustný opravný prostředek a rozhodnutí by mělo být odůvodněno.** Přípravné řízení nebylo v žádném z historických právních předpisů níže rozebraných upraveno jako samostatná fáze řízení. ZPD nemá ve společných ustanoveních hlavy IX. normy týkající se daňové registrace (ty byly vždy obsaženy v hmotněprávních předpisech upravujících jednotlivé daně). V rámci ZPD u přímých daní byla daňová registrace a evidence daňových poplatníků upravena u jednotlivých daní v hlavě I. až hlavě VIII. ZPD (např. podle § 27 ZPD ohledně oznamovací povinnosti poplatníka o vzniku či zániku daňové povinnosti k důchodové dani, byla stanovena lhůta 30 dnů). Vyhláška č. 162/1953 Ú.l. upravovala všeobecnou oznamovací povinnost, daňovou registraci a spolupůsobení třetích osob při oznamovací povinnosti a další povinnosti, přičemž tato ustanovení byla zařazena jako součást řízení o "Zjištění daňového základu a stanovení daně", tedy ve své podstatě řízení vyměřovacího. Zákony upravující jednotlivé daně, stanovovaly podrobněji oznamovací a registrační povinnosti k jednotlivým daním. Vyhláška č. 16/1962 Sb. daňovou registraci a oznamovací povinnosti vůbec neupravovala, neboť ty byly upraveny v rámci jednotlivých daňových zákonů (např. podle § 9 zákona č. 73/1952 Sb., o dani z obratu, registrace k této dani). **Účelem přípravného řízení podle ZSDP je shromáždění dostatečných podkladů k evidenci daňových subjektů a jejich daňových povinností, jako předpoklad úspěšného průběhu řízení vyměřovacího a dalších fází daňového řízení** (tedy splnění cíle daňového řízení dle § 2 odst. 2 ZSDP: stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy).

5.8.2. Vyměřovací řízení

Vyměřovací řízení upravené v části třetí ZSDP je řízením, v jehož průběhu dochází ke stanovení daňové povinnosti daňového subjektu a rozhodnutí o této povinnosti. Jde o jádro daňového řízení, kde jsou činěna klíčová a podstatná rozhodnutí týkající se daňové povinnosti. Jsou zde upraveny podmínky pro vyměření daně podle řádného, dodatečného a opravného daňového přiznání nebo hlášení, vytýkací řízení, stanovení daně v případě nepodání daňového přiznání. Je zde upraven proces vyměření a dodatečného vyměření daně, včetně zaokrouhlování daně. Tato část obsahuje i ustanovení obecné povahy, kterým je např. zákaz přenosu daňové povinnosti a obecné lhůty pro vyměření daně. Bohužel ZSDP neobsahuje definici účelu či cíle této nejdůležitější části daňového řízení. Tu obsahoval ZPD v § 298, kde bylo stanoveno, že účelem vyměřovacího řízení je zjistit a ocenit z úřední povinnosti veškeré okolnosti skutkového nebo právního rázu, které nejsou úředně známy, odůvodňují daňovou povinnost a její rozsah. **Tato definice je obecně použitelná i pro současnou úpravu vyměřovacího řízení podle ZSDP, neboť i jeho účelem je zjištění všech okolností rozhodných pro stanovení daňového základu a daně a jejich samotné stanovení.** Vyměřovací řízení bylo upraveno v ZPD velmi podrobně, včetně jeho obvyklých částí, jako je např. řízení vytýkací. V rámci řízení, co do vyměření daně (vyměřovacího řízení v dnešním chápání) byly upraveny instituty sloužící k ověření a správnému zjištění daně, jako místní prohlídka, nahlížení do obchodních a účetních knih, apod. Součástí tohoto řízení bylo samotné řízení o stanovení daňové povinnosti - základu daně a daně, které bylo nazváno vyměřovací řízení (vlastně jakási část vyměřovacího řízení, kdy docházelo k samotnému vyměření daně, tedy "vyměřovací řízení v užším smyslu"). Ve vyhlášce č. 162/1953 Ú.l. bylo vyměřovací řízení podrobně rozvedeno a v podstatě byla dodržena systematika ZPD, kdy do tohoto řízení byly zahrnuty instituty daňové kontroly, apod. Také ve vyhlášce č. 16/1962 Sb. bylo řízení o zjištění daně uvedeno, nicméně v rámci obecných ustanovení (např. § 7 upravující povinnost k podání daňového přiznání či hlášení).

Řízení vyměřovací je těžištěm daňového řízení, neboť v jeho rámci dochází ke stanovení základu daně a samotné daňové povinnosti, tedy určení výše daně. V ZSPD jsou přesně definována pravidla pro podání daňových přiznání, a to i v různých situacích, jakou je např. konkurz či úmrtí daňového subjektu. Z hlediska teorie je nepochybně zajímavé ust. § 40 odst. 1 ZSDP, podle kterého má každý daňový subjekt, kterého správce daně vyzve, povinnost podat daňové přiznání. Judikatura toto právo správci daně přiznává (např. viz rozsudek krajského soudu v Ústí nad Labem, sp.zn.: 15 Ca 34/99),[51] nicméně jde o značně problematické právo, neboť jak již bylo výše uvedeno, je toto právo správce daně limitováno jinými ustanoveními ZSDP a především zásadami daňového řízení. Meze pravomoci správce daně vyzvat k podání daňového přiznání jsou především dány samotnou zásadou oficiality podle § 2 odst. 6 ZSDP, kdy podmínkou takové činnosti je vznik či existence daňové pohledávky. **Nedošlo-li ke skutečnosti, která zakládá vznik daňové pohledávky a povinnost podat příslušné daňové přiznání, nemůže správce daně v takovém případě k podání daňového přiznání vyzvat.**

Podle § 40 odst. 15 ZSDP jsou daňovým subjektům zachována práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti po dobu dle § 47 ZSDP (pro vyměření daně) a dle § 70 (placení daně), i když již přestaly být daňovými subjekty. Daňové subjekty jsou definovány v § 6 ZSDP jako poplatníci, plátci daně a jejich právní nástupci. Daňové subjekty jsou pro jednotlivé daně definovány jinak, a to s ohledem na § 97 ZSDP. Např. podle § 17 ZDP jsou *"poplatníky daně z příjmů právnických osob ty osoby, které nejsou fyzickými osobami"* Z dikce § 6 ZSDP však právě nevyplývá, že právnickými osobami jsou všechny osoby, které nejsou fyzickými osobami. Vzhledem k definicím např. v ZDP (§ 2 odst. 1 a § 17 odst. 1) ustanovení § 40 odst. 15 ZSDP postrádá logický obsah. Pokud bychom tedy např. vykládali ust. § 40 odst. 15 ZSDP v kontextu výše uvedeného, lze jej interpretovat tak, že *"fyzickým osobám jsou zachována práva a povinnosti, ačkoliv již přestaly být fyzickými osobami."* Záměrem zákonodárce bylo zřejmě postihnout ustanovením § 40 odst. 15 ZSDP zejména nepřímé daně, a to daň z přidané hodnoty a spotřební daně, kdy definice plátců těchto daní je vázána na splnění podmínek, a pro výběr daně je důležité zahájení a ukončení výkonu určité činnosti.

51) M. Časlavsky, Daňové judikáty 2. díl, 1. vydání, Linde Praha, 2000

V rámci případné novelizace by si toto ustanovení zasloužilo novou formulaci eliminující naznačené výkladové nesrovnalosti. Obecně toto ustanovení nepatří do části třetí zákona, nýbrž do části první. S ohledem na jeho obsah je zřejmý záměr zákonodárce, aby se vztahovalo na všechna řízení podle ZSDP, nejen řízení vyměřovací. Stejně lze uvažovat, že ust. § 45 o zákazu přenosu daňové povinnosti by spíše systematicky mělo patřit do části první zákona.

Vytýkací řízení je součástí řízení vyměřovacího. Jde o tradiční institut obsažený již v ZPD a dalších historických předpisech (§ 22 vyhlášky č. 162/1953 Ú.l. a § 8 vyhlášky č. 16/1962 Sb.). Je otázkou, jak posuzovat, vznikly-li či nevznikly oprávněné pochybnosti ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP. Lze usuzovat, že např. chyby v údajích, chyby v úplnosti apod. jsou zjistitelné z obsahu samotného přiznání. **Skutečnosti zakládající pochybnost o daňovém přiznání může správce daně zjistit buď ze své činnosti před jeho podáním, tj. v rámci vyhledávací činnosti podle § 36 ZSDP, nebo po zahájení řízení z jeho obsahu, srovnáním s obsahem spisů či shromážděním důkazních prostředků a jejich provedením podle § 31 ZSDP.** Vzhledem k právům daňového subjektu založeným zejména § 2 odst. 2 a odst. 9 ZSDP lze uvažovat spíše tak, že pochybnosti vznikají v rámci výsledků vyhledávací činnosti, z obsahu samotného daňového přiznání, srovnáním s obsahem daňových spisů daňového subjektu či ze skutečností známých správci daně z jeho činnosti (§ 31 odst. 3 ZSDP). Vzhledem k tomu, že **výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím učiněným již po zahájení řízení** (bylo zahájeno podáním pochybného daňového přiznání), **je nutno případné dokazování provádět důkazními prostředky zřejmými z daňového spisu. Ty, pokud je správce daně použije jako podklad pro to, aby osvědčil pochybnosti a správnost výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP, musí zařadit do spisu a jako důkaz provést.**

V činnosti správce daně spíše převažuje ta praxe, že pochybnosti ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP nejsou nijak osvědčovány či prokazovány, nýbrž jde spíše o myšlenkový pochod konkrétních pracovníků správce daně. Je tak nutno poukázat na ust. § 32 odst. 9 ZSDP, podle kterého se ani tato výzva neodůvodňuje. **Dle mého názoru je v tomto současná právní úprava nespravedlivá, která znemožňuje daňovému subjektu dozvědět se hodnověrně vyložené důvody zahájení vytýkacího řízení, aby na ně mohl i v kontextu výzvy reagovat.**

Dle § 312 odst. 2 ZPD musela výzva být v rámci vytýkacího řízení odůvodněna, musely být označeny závadné údaje, důvody jejich závadnosti, a dále požadavky nebo otázky na poplatníka, směřující k odůvodnění nebo prokázání správnosti a úplnosti jeho údajů. **Ve srovnání s touto úpravou je ust. § 43 odst. 1 ZSDP normou, která krátí procesní práva daňového subjektu. Tento fakt vynikne zejména v souvislosti s tím, že je již ustálenou praxí správců daně zahájit vytýkací řízení vždy, když je uplatňován přeplatek na dani či nárok na nadměrný odpočet daně (u DPH). Jde o účelový postup, který nemá oporu ani v současné úpravě, nicméně vzhledem k popsaným nedostatkům se příslušný daňový subjekt nemůže tomuto postupu bránit.**

Stanovení daně pomocí pomůcek je možné podle § 44 ZSDP tehdy, pokud daňový subjekt nevyhověl výzvě k odstranění vad či výzvě k samotnému podání daňového přiznání či hlášení. Dále je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek tam, kde daňový subjekt uvedl v přiznání či hlášení nesprávné nebo neúplné údaje rozhodné pro stanovení daně a tyto na výzvu neodstranil. Spory při použití pomůcek vznikají ohledně výkladu ust. § 46 odst. 3 ZSDP, kdy má správce daně přihlédnout i k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.

Pokud se daň přiznaná v daňovém přiznání či hlášení neodchyluje od vyměřené, tak se o vyměření daně žádné rozhodnutí - platební výměr - podle § 46 odst. 5 ZSDP nedoručuje. **Jak jsem již vpředu naznačila, je tento fakt určitým problémem, neboť doručením platebního výměru je zakončováno vyměřovací řízení a zahajováno řízení inkasní.** Tam, kde není doručen platební výměr, nebylo vlastně ve smyslu § 21 odst. 1 ZSDP řízení zahájeno. Problémy jsou také v tom, že fikce vyměření daně podle § 46 odst. 5 ZSDP vyvolává problémy ohledně práv daňového subjektu souvisejících např. s právem na odvolání. Podle dikce § 48 odst. 1 ZSDP se totiž nelze proti rozhodnutím, která nemají svého *"příjemce"*, tedy se nedoručují, odvolat. Je pak také otázkou, jak ve věci postupovat, pokud na žádost daňového subjektu podle § 46 odst. 5 bude sdělen výsledek vyměřovacího řízení. Výsledek vyměřovacího řízení totiž podle ZSDP není nic jiného, než doručené rozhodnutí, tj. platební výměr (§ 46 odst. 1, odst. 4 ZSDP).

V takovém případě by právo na odvolání bylo zachováno, neboť by se rozhodnutí o vyměření daně doručilo daňovému subjektu jako jeho příjemci. I když samozřejmě v naprosté většině případů by nebylo proti vyměření daně v přiznané výši odvolání podáno, nelze to vyloučit. Lze uvažovat například o situaci, kdy u právnické osoby došlo k pochybení či sporu ohledně oprávnění osoby podat daňové přiznání za tuto osobu a nový zástupce či oprávněná osoba rozporuje údaje uvedené v přiznání podaném jinou osobou, jménem stejného daňového subjektu a chce bezprostředně po podání řádného daňového přiznání toto rozporovat a údaje v něm uvedené změnit. Lze uvažovat o situacích, kdy se daň ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP neodchyluje od daně přiznané, ale její výpočet provedený správcem daně je odlišný od výpočtu daňového subjektu (např. vzhledem k různě uplatněným právům na odpočitatelné položky, apod.). Podle úpravy v ZPD se platební výměr doručoval i tehdy, pokud se vyměřená daň a daň přiznaná shodovaly. Tato úprava vzhledem k výše uvedenému tedy měla svůj logický základ. Ve vyhlášce č. 162/1953 Ú.l. již bylo stanoveno, že se daň stanovená stejně jako v přiznání nevyměřuje. Současná právní úprava v ZSDP vychází z úpravy v této vyhlášce. **Myslím si, že by bylo vhodné úpravu této otázky vrátit k úpravě předválečné, kdy každému daňovému subjektu byla daň vyměřována platebním výměrem.** Vzhledem k právům na uplatnění různých odpočitatelných položek (např. daňová ztráta apod.), případným výsledkům vytýkacího řízení, apod. by bylo vhodné rozhodnutí o stanovení a předepsání daně (platební výměr) doručovat, i když se daň podle daňového přiznání neodlišuje od daně přiznané.

5.8.3. Řízení o opravných prostředcích

Řízení o řádných opravných prostředcích upravené v části čtvrté ZSDP navazuje systematicky na rozhodnutí vydané nejen v řízení vyměřovacím, ale i v řízení přípravném i řízeních dalších. **Zatímco řízení přípravné a v zásadě i řízení vyměřovací proběhnou v určitý okamžik u každého daňového subjektu vždy, řízení o řádných opravných prostředcích je řízením fakultativním, kde záleží na daňovém subjektu, zda práva použít v daňovém řízení opravných prostředků využije či ne.** Opravnými prostředky podle ZSDP jsou odvolání, stížnost, námitka a reklamace.

Opravným prostředkem proti rozhodnutí je odvolání, které v zásadě nemá odkladný účinek; tato právní úprava je, v daňovém řízení na našem území, tradiční (§ 330 ZPD, § 30 vyhlášky č. 162/1953 Ú.l., § 12 vyhlášky č. 16/1962 Sb.). Dalšími opravnými prostředky jsou námitka, stížnost a reklamace.

Mimořádné opravné prostředky a řízení o nich je upraveno v části páté ZSDP, kde je upravena obnova řízení, prominutí daně, přezkoumávání daňových rozhodnutí, opravy omylů a nesprávností při stanovení daně. Mimořádné opravné prostředky jsou však institutem, který není příliš často v praxi využíván. Oproti právní úpravě první republiky v ZPD, jsou v právních úpravách po druhé světové válce upraveny mimořádné opravné prostředky jako další prostředek nápravy vadných, nesprávných a nezákonných rozhodnutí. ZPD možnost změnit pravomocné rozhodnutí upravoval v § 256 odst. 5, pouze ve velmi obecné rovině, což však vyplývalo zejména z koncepce správního soudnictví a přezkumu Nejvyšším správním soudem, která byla na rozhodování finančních úřadů aplikována. Podle § 31 vyhlášky č. 162/1953 Ú.l. byla přípustná obnova řízení, a to ve své podstatě v obdobném rozsahu, jak je upravena v § 54 ZSDP. Postup podle vyhlášky č. 16/1962 Sb. ohledně mimořádných opravných prostředků navazoval na obecně platící předpisy upravující správní řízení, tedy nejprve vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení, a posléze zákon č. 71/1967 Sb. správní řád. Podle tohoto zákona byly mimořádnými opravnými prostředky obnova řízení (§ 62 až § 64) a přezkoumávání rozhodnutí mimo odvolací řízení (§ 65 až § 68).

Opravné prostředky rozděluje ZSDP na řádné a mimořádné. Řádné opravné prostředky jsou upraveny v části čtvrté ZSDP a jsou jimi odvolání, stížnost, námitka a reklamace. Mimořádné opravné prostředky jsou upraveny v části páté ZSDP a jsou jimi obnova řízení, prominutí daně a přezkoumávání daňových rozhodnutí. O odvolání platí, že je základním opravným prostředkem. Je přípustné proti rozhodnutím, která se oznamují nebo doručují svému příjemci (těmi by měla být s ohledem na ust. § 32 odst. 1 většina rozhodnutí).

ZSDP definuje okruh rozhodnutí, proti kterým je odvolání přípustné, jako rozhodnutí jímž se stanovuje daň, dále *rozhodnutí u nichž toto právo zákon stanovuje nebo nevylučuje*. Jde o problematickou definici, neboť pokud by záměr zákonodárce byl všechna rozhodnutí podřídit možnosti odvolání, pak by v této definici měla být uvedena ta rozhodnutí, u nichž zákon *odvolání nevylučuje*, protože právo odvolat se, by tak bylo obecné a nemuselo by být u jednotlivých rozhodnutí uvedeno. Naopak pokud by zákonodárce měl záměr obecně rozhodnutí nepodřizovat možnosti odvolání, pak by v této definici měla být uvedena rozhodnutí, u nichž toto *právo odvolání zákon výslovně připouští*, protože pak by rozhodnutí, u nichž zákon o odvolání mlčí, nebyla odvoláním napadnutelná. Pokud jsou v definici uvedeny oba výroky, je daňový subjekt oprávněně na rozpacích, jak v konkrétních případech postupovat. U důležitých rozhodnutí je vesměs upraveno, zda je či není odvolání přípustné. Nicméně podle ZSDP správce daně činí řadu dalších rozhodnutí, u nichž není řečeno, zda-li se odvolání nevylučuje či zda je přípustné. Například je možno položit si otázku, zda odvolání přípustné, pokud správce daně vydá rozhodnutí podle § 11 ZSDP o vyloučení zástupce ze zastupování.. Zákon zde možnost odvolání ani nevylučuje, ani nestanovuje, a toto rozhodnutí není rozhodnutím podle § 48 odst. 2 ZSDP, neboť může jít např. o zástupce pro celé řízení. Problematické je i omezení § 48 odst. 2 ZSDP, kdy je odvolání nepřípustné proti rozhodnutím, která předcházejí pravomocnému stanovení daně. Věc by totiž bylo možno vyložit i tak, že se pak nelze odvolat proti žádným rozhodnutím vydaným do právní moci rozhodnutí o stanovení daně, tedy např. ani proti platebním výměrům. **Jde o terminologickou nepřesnost ZSDP. Dle mého názoru by mělo de lege ferenda platit, že odvolat se lze proti všem rozhodnutím s výjimkou těch, u kterých to zákon vylučuje.** Podle § 30 vyhlášky č. 162/1953 Ú.l. bylo odvolání obecně přípustné proti všem rozhodnutím národního výboru I. stolice, kromě těch případů, kdy to zákon vylučoval. Ve své podstatě stejná úprava byla obsažena v § 12 vyhlášky č. 16/1962 Sb. Právní úprava v ZSDP by tak v případě výkladu, že odvolání je přípustné jen tam, kde to zákon stanoví, byla z pohledu ochrany práv daňového subjektu dokonce na nižší úrovni, než obě citované vyhlášky.

Ust. § 48 odst. 1 ZSDP lze vykládat i širším způsobem, a to tak, že odvolání je přípustné vždy, jen ne tam, kde je to zákonem vyloučeno. **Vzhledem ke všem těmto skutečnostem se domnívám je třeba ZSDP vykládat v tomto ohledu rozšiřujícím způsobem, jak výše uvedeno, tedy odvolání by mělo být přípustné vždy, kdy to ZSDP výslovně nevylučuje.**

Náležitosti odvolání jsou poměrně složité a v případě právně nedostatečně vzdělaných daňových subjektů lze očekávat, že většina odvolání nebude splňovat všechny náležitosti, jak jsou definovány v § 48 odst. 4 ZSDP. Nelze nezmínit fakt, že podle ZPD bylo podstatnou náležitostí odvolání pouze sdělení toho, proti čemu se námitky vznášejí a z jakého důvodu. **Proto považuji současnou úpravu za procesně diskriminující. Myslím, že by bylo vhodné formální náležitosti odvolání zmírnit s přihlédnutím k tradici právní úpravy.**

Odvolací orgán přezkoumává rozhodnutí v rozsahu, v jakém bylo napadeno, a to v dikci podle § 50 odst. 3 ZSDP. S tím jsou spojeny některé legislativní rozpory. Jde především o zásady uvedené v ust. § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 a odst. 7 ZSDP, které se vztahují i na odvolací řízení. Je otázkou, do jaké míry je vlastně odvolací orgán vázán pouze námitkami odvolatele, a do jaké míry je povinen přezkoumat rozhodnutí v celém jeho rozsahu. Dále je otázkou, zda diskrece daná odvolacímu orgánu tím, že vyjdou-li najevo v odvolacím řízení další skutečnosti neuplatněné odvolatelem k nimž lze přihlédnout, není omezena právě shora naznačenými zásadami. Z nich totiž vyplývají povinnosti správce daně postupovat tak, aby byly zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, co nejúplněji a správce daně není výslovně vázán návrhy daňového subjektu. Z pohledu práva na spravedlivý proces je věc nutno vykládat široce, tedy tak, že daňový subjekt má právo na co nejširší přezkoumání prvoinstančního rozhodnutí správce daně. **Právní úprava by, dle mého názoru, potřebovala přesnou definici mantinelů přezkumu v rámci odvolacího řízení. Jsem toho názoru, že by v rámci odvolacího řízení měla být přezkoumávána i výše daně stanovená podle pomůcek, nikoliv pouze oprávněnost jejich použití (viz § 50 odst. 5 ZSDP).**

V rámci odvolacího řízení by mělo být rozhodnutí přezkoumáváno úplně, bez ohledu na rozsah důvodů uplatněných daňovým subjektem v jeho odvolání.

Obnova řízení je mimořádným opravným prostředkem dle ZSDP, u něhož není jasné, zda se zahajuje na žádost či návrh. Řízení se zahajuje podáním a jeho výsledkem je rozhodnutí správce daně, kterým obnovu řízení povolí nebo nařídí. ZSDP nerozlišuje rozdíly mezi těmito dvěma způsoby rozhodnutí. Podle § 55 odst. 2 ZSDP **tam, kde dochází k obnově řízení z úřední povinnosti, se obnova nařizuje. A contrario zřejmě tam, kde k ní dochází na žádost, se povoluje.** Problematickým je důvod obnovy řízení dle § 54 odst. 1 písm. b) ZSDP, zejména ohledně křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo jiného trestného činu. Výkladovým problémem smyslu tohoto ustanovení je, že křivá výpověď v daňovém řízení není ve smyslu § 175 TZ trestným činem. Je tedy otázkou, je-li křivá výpověď v daňovém řízení důvodem obnovy řízení, a jak případně bude zjištěno, že byla jako křivá výpověď učiněna. Podle úpravy trestného činu křivé výpovědi platné v trestním zákonu z roku 1950, na níž navazovala vyhláška č. 162/1953 Ú.l., byla křivá výpověď v daňovém řízení trestným činem, a zákonodárce v roce 1992 téměř doslovně opsal tuto starší právní úpravu, bohužel bez bližšího zkoumání právních návazností na ostatní právní odvětví. ZSDP by de lege ferenda měl dikci § 54 upravit v návaznosti na zmíněný rozdíl oproti starší právní úpravě, aby bylo možné bez násilného výkladu jednoznačně určit splnění podmínek obnovy řízení. Zatímco obnova řízení je mimořádným opravným prostředkem hojícím jak procesní, tak skutkové vady, je přezkoumávání daňových rozhodnutí podle § 55b ZSDP čistě procesním přezkumem, neboť v jeho rámci je přezkoumávána zákonnost rozhodnutí a případně vady řízení, které zapříčinily dle všeho stanovení daně v nesprávné výši. Zahájení tohoto řízení je však na rozdíl od obnovy řízení v diskreci nadřízeného orgánu správce daně, který rozhodl v posledním stupni.

5.8.4. Řízení inkasní a řízení vymáhací

Část šestá ZSDP je nazvána "placení daní" a upravuje nejen placení daní, ale i jejich vymáhání, takže řízení podle této části ZSDP můžeme nazvat řízením inkasním a vymáhacím,[52] případně můžeme hovořit o dvou samostatných řízeních, a to řízení inkasním a řízení vymáhacim. Jde, po řízení vyměřovacím, o část daňového řízení, podle které jsou vyměřené daně placeny a vymáhány, tedy dochází k fyzickému naplnění povinnosti k platbě daně. Placení daní bylo upraveno ve všech předchozích procesních předpisech, a to velmi podrobně. V ZPD šlo o úpravu, upravující všechny důležité instituty, jako splatnost daně, úroky z prodlení, přiročí (posečkání daně), odpočet, vrácení daně, atd. Vyhláška č. 162/1953 Ú.l. upravovala taktéž placení daně a související instituty velmi podrobně, a to v části třetí. Tato fáze daňového řízení byla podrobně upravena i ve vyhlášce č. 16/1962 Sb., a to v části druhé. Vymáhání daní a daňová exekuce byly ve všech historických předpisech upravujících daňové řízení ve 20. století upraveny velmi podrobně. O podrobnosti právní úpravy svědčí např. i to, že vymáhání daní podle ZPD bylo upraveno v 61 paragrafech. Nelze zapomenout na to, že podle ZPD bylo možné provést daňovou exekuci pouze na věci movité, peníze a pohledávky. Exekuce na věci nemovité spadala do režimu tehdy stále platného zákon č. 79/1869 ř.z., exekučního řádu. Exekuce na věci nemovité byla přípustná jen tehdy, nebylo-li možno dosáhnout uspokojení z exekuce daňové. Vyhláška č. 162/1953 Ú.l. obdobně umožňovala exekuci správní (daňovou) a exekuci soudní, ale již neobsahovala omezení o přednosti exekuce na věci movité, peníze a pohledávky, jako měl ZPD. Exekuce daňová byla možná opět pouze na peníze a plat, movité věci a práva na vydání/dodání věcí. Opět šlo o poměrně podrobnou úpravu. Jak již bylo v předchozích částech práce zdůrazněno, bylo třeba rozlišovat exekuci proti fyzickým osobám, nestátním hospodářským organizacím a státním subjektům (národní podniky, atd.) mezi kterými byl značný nepoměr.

52) M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání, C.H. Beck, Praha, 2006

Ještě vyhláška č. 16/1962 Sb. obsahovala také úpravu daňové exekuce (správní exekuce), opět šlo o úpravu exekuce srážkami ze mzdy, přikázáním pohledávky exekucí na movité věci, hotové peníze, vkladní knížky, životní pojistky a cenné papíry dlužníků - fyzických osob. Postup proti státním hospodářským organizacím a ostatním organizacím byl odlišný a benevolentní.

Přes nedostatky úprav a daňovou nespravedlnost exekuce obou vyhlášek byla existence konkrétní úpravy daňové exekuce v obou vyhláškách určitou zárukou jistoty postupu orgánů správy daně při této exekuci, čehož blanketním odvoláním na jiný procesní předpis nelze nikdy dosáhnout. Věc lze shrnout tak, že **systémovým nedostatkem ZSDP je jednak to, že neodlišuje systematickým členěním textu, fázi placení daně a související instituty, od fáze vymáhání daně, a dále to, že zde chybí komplexní úprava daňové exekuce** v rozsahu, jak např. obsahoval ZPD či vyhláška č. 162/1953 Ú.l.

Část šestá ZSDP je nazvána placení daní, nicméně lze alespoň z hlediska systematického tuto část nazvat řízením inkasním, kdy dochází k placení, přijetí a zúčtování platby daně, a řízením vymáhacím, kdy správce daně vymáhá dobrovolně nezaplacenou daň. Řízení inkasní, upravující placení daní, je jednou ze součástí šesté části ZSDP. Ke způsobu placení daní je nutné uvést tolik, že současná právní úprava v ZSDP neumožňuje započtení daňové povinnosti na pohledávku za státem. Způsoby úhrady daně jsou taxativně uvedeny v § 59 odst. 3 ZSDP. **Podle ZPD byl přípustný tzv. odpočet mezi daňovou pohledávkou a veřejnoprávními pohledávkami proti státu obdobně podle zásad soukromého práva. Veřejnoprávními pohledávkami z pohledu dnešní teorie správního práva jsou ty pohledávky, které vznikají správním aktem nebo veřejnoprávními smlouvami. Přimlouvala bych se za znovuzavedení tohoto institutu de lege ferenda.**

Zde by především přicházely v úvahu pohledávky za státem vzniklé např. v důsledku vyvlastnění, pohledávky z titulu náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, atd. **Vzhledem k tomu, že je zcela nelogické, aby bylo započtení vyloučeno, bylo by vhodné v případě novelizace podle vzoru ZPD započtení na veřejnoprávní pohledávku připustit, přičemž právní tituly takové pohledávky, by měly být výčtem stanoveny.** Je nelogické, když stát na úhradu svých pohledávek nepřijímá své závazky vzniklé ke krátkodobému krytí nedostatku hotovosti, které jsou úročeny (např. pokladniční poukázky) a tak sice z pohledu aktuálních rozpočtových příjmů nedosahuje peněžního příjmu, ale zároveň šetří úrokové zatížení a tedy budoucí rozpočtové výdaje. Tato skutečnost je důležitá i z pohledu zákona o České národní bance, a dalších předpisů souvisejících s členstvím České republiky v EU, kde jsou instituty krytí státního dluhu a potřeb státního rozpočtu podrobeny přísnější regulaci. **Jsem toho názoru, že by bylo vhodné v souladu s těmito požadavky zápočet daně legislativně upravit a v určitých regulovaných mezích připustit.**

Podle § 60 odst. 5 ZSDP je možno povolit posečkání daně nebo povolit splatnost daně ve splátkách, ve lhůtách, ve kterých se promlčuje vybrání daně. Vzhledem k tomu., že promlčecí lhůta dle § 70 ZSDP je jednak běžná šestiletá běžící od splatnosti daně, jednak objektivní dvacetiletá běžící také od splatnosti daně, není zcela jisté, kterou z těchto lhůt měl zákonodárce v souvislosti s § 60 odst. 5 ZSDP na mysli. Vzhledem k délce dvacetileté lhůty lze z logiky věci tuto lhůtu vyloučit, když však tato skutečnost ale z dikce ZSDP přímo nevyplývá. **Text ZSDP by měl být de lege ferenda upraven tak, aby délka lhůty pro posečkání daně byla zřejmá.**

Podle ZSDP má úhrada daňových pohledávek přednost před jinými úhradami. Jde o velmi důležité ustanovení, které mělo vazbu především na situace, kdy daňový subjekt neměl dostatek peněžních prostředků k uspokojení všech svých věřitelů. Po novele zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, platné od 1. 5. 2000 již stát není přednostním věřitelem.

V návaznosti na tuto skutečnost lze považovat ust. § 61 odst. 3 ZSDP za diskutabilní, neboť pokud má daňový subjekt dostatek peněžních prostředků, je toto ustanovení bez významu. Pokud je daňový subjekt insolventní, je v úpadku, pak je daňová pohledávka dle dikce zákona č. 328/1991 Sb. postavená naroveň ostatním pohledávkám (s výjimkou pohledávek zaměstnanců). Toto ustanovení tedy zvýhodňuje správce daně oproti jiným věřitelům tehdy, pokud je daňový subjekt insolventní, resp. není schopen hradit své závazky a nebyl na něj (ještě nebo vůbec) prohlášen konkurs (z jakýchkoliv důvodů, třeba i pro nepodání návrhu). Taková úprava poškozuje ostatní věřitele, zvláště pokud správce daně má v rámci ZSDP, zvláště vymáhacího řízení a zajišťovacích institutů možnost razantních opatření k zajištění daňových pohledávek a následně v rámci konkursního řízení s ostatními věřiteli rovné postavení. **S ohledem na zrovnoprávnění státu s ostatními věřiteli provedené novelou zákona č. 328/1991 Sb. by toto ustanovení mělo být příslušným způsobem upraveno.** K evidenci předpisů daně a plateb na daň byla vydána prováděcí vyhláška č. 25/1994 Sb., o provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům. Při správě daně je používán software. Bohužel praxe správce daně je taková, že v některých případech evidence předpisů daně a úhrad není vkládána do tohoto software řádně a včas. Potom může docházet, zejména v souvislosti s penalizací, k vydávání chybných rozhodnutí (chybný výpočet penále).

Podle ZSDP je *"penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění"*. Tyto podmínky jsou splněny v okamžiku, kdy se daňový dlužník dostane do prodlení s úhradou své daňové povinnosti. Penále je posledním druhem daňové pohledávky, na jejíž úhradu je použita přijatá platba daně. Vzhledem k tomu, že splatnost penále není ZSDP vázáno na jeho předepsání, je otázkou, jak se má daňový subjekt, chce-li vyrovnat všechny své daňové závazky, dozvědět o jeho výši a splnit jej tak, aby neměl žádný daňový závazek. Bude-li např. daňový subjekt chtít uhradit své závazky a to včetně penále, a následně bude chtít přijmout funkci člena statutárního orgánu nějaké společnosti či si zažádat o živnostenský list, musí splňovat všeobecné podmínky provozování živnosti podle § 6 odst. 1 písm. d zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání a správce daně mu příslušné potvrzení podle tohoto ustanovení vydá jen tehdy, je-li jeho účet nulový.

Pro splnění této podmínky tak bude nutné, aby správce daně předepsal penále (vypočte jej) a sdělil daňovému subjektu jeho výši, ten ho uhradí a účet daňového subjektu pak bude vykazovat zůstatek nula. **Z tohoto pohledu by měla buď splatnost penále být vázána na vyhotovení a doručení platebního výměru, kterým se předepisuje, nebo by mělo být penále automaticky v určitých periodách vypočítáváno a předepisováno každému daňovému dlužníkovi, platebním výměrem.**

U daňových přeplatků platí, že v případech uvedených v § 64 odst. 6 ZSDP jsou tyto přeplatky úročeny 140% diskontní sazby vyhlašované Českou národní bankou. Zde je nutno zdůraznit, že penále předepisované daňovému subjektu v případě porušení jeho povinností činí mezi 0,05% a 0,2% z výše daňového nedoplatku za každý den prodlení (po dobu 500 dnů, pak je to také 140% diskontní sazby). Podle úpravy obsažené v ZPD byla výše úroků z prodlení (placených poplatníkem) a tzv. nahrazovacích úroků (placených státem) totožná, a činila nejvýše 10% p.a. Nerovnoprávné postavení státu a daňového subjektu bylo zavedeno vyhláškou č. 162/1953 Ú.l. a následně vyhláškou č. 16/1962 Sb., kdy stát nehradil žádné nahrazovací úroky a dokonce, podle posledně jmenovaného předpisu, ani přeplatky na dani nevracel.

Současná právní úprava je určitým kompromisem, kdy se zákonodárce, nevrátil k právní úpravě demokratického Československa obsažené v ZPD a setrval na koncepci nerovnoprávného postavení daňového subjektu a státu v této oblasti, kterou pouze zmírnil.

V rámci inkasního řízení je upraveno i placení záloh na daně. Je zajímavé, že zálohy na daň je povinen hradit podle dikce § 67 odst. 2 ZSDP pouze poplatník, nikoliv plátce daně ani daňový subjekt obecně. Podle odst. 5 pak ale stanovení záloh rozhodnutím je možno obecně vůči všem novým daňovým subjektům. Z doslovného výkladu by pak vyplývalo, že ten daňový subjekt, který je ve smyslu příslušného daňového předpisu poplatníkem (viz § 97 ZSDP), a to již nejméně jedno období, je povinen hradit zálohu na daň. Pokud je ale o nový daňový subjekt, může mu být stanovena povinnost k zálohám bez ohledu na to, je-li v postavení poplatníka či plátce jednotlivé daně.

Jde s největší pravděpodobností o legislativní nedostatek a cílem bylo v souladu s dikcí ZSDP ponechat obecný pojem daňového subjektu a nikoliv pouze poplatníka. Podle § 67 odst. 5 ZSDP může správce daně ve své diskreční pravomoci stanovit zálohy odchylně či je prominout. Podle ZPD byl na snížení či prominutí záloh (splátek daně) nárok, osvědčil-li poplatník svými výkazy či usnesením samosprávných svazů (např. živnostenské komory), že předpis daně na další rok bude alespoň o polovinu menší. **Nárok na snížení záloh by měl být de lege ferenda, do textu ZSDP zařazen obdobně, jak již byl kdysi upraven v ZPD.**

Část šestou ZSPD nazvanou *"Placení daní"* je možno rozdělit na dvě řízení, a to řízení inkasní a řízení vymáhací. Vymáhání daní nastupuje tehdy, pokud se nepodaří uhradit daňový nedoplatek dobrovolně daňovým subjektem či úhradou přeplatku na dani. Vymáhací řízení je upraveno v § 73 a § 73a ZSDP, nicméně s ním souvisí i další ustanovení, a to § 65 a § 66 ZSDP. Promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je upraveno v § 70 ZSDP. Podstatným samostatným právním problémem je aplikace zákona č. 99/1963 Sb., OSŘ, na daňovou exekuci. Definice okamžiku zahájení vymáhacího řízení, jak již bylo vpředu uvedeno, je určitým problémem. Podle § 21 ZSDP je řízení zahajováno doručením podání správci daně nebo vyrozuměním o prvním úkonu učiněném ve věci správcem daně. Není-li vydána výzva k úhradě v náhradní lhůtě dle ust. § 73 odst. 1 ZSDP a je přistoupeno, vzhledem k nebezpečí jeho zmaření, vymáhání neprodleně, je nejisté, kterým okamžikem je vlastně vymáhací řízení zahájeno. Daňový subjekt by měl být vyrozuměn o tom, že vůči němu byl učiněn první úkon a okamžikem jeho vyrozumění je řízení zahájeno. Dnes však často správci daně při vymáhání daňových nedoplatků postupují tak, že provedou faktické úkony, o nichž daňový subjekt nevyrozumívají, resp. vyrozumí až následně exekučním příkazem.

Jsem toho názoru, že právní úprava vymáhacího řízení v ZSDP by měla jednoznačně definovat okamžik zahájení tohoto řízení.

Právní úprava v ČR nereagovala pružně na zavedení nových způsobů exekuce dle OSŘ a úpravu v oblasti soukromých exekutorů, správce daně nezískal při vymáhání nedoplatků obdobná oprávnění jako exekutor.

V ZSDP není daňová exekuce upravena komplexně (bez odkazu na přiměřené použití obecné procesní normy), je zde pouze výčet možných způsobů provádění daňové exekuce a v ostatním je odkázáno na přiměřené použití OSŘ. Tento odkaz může v praxi způsobovat nejasnosti a pochybnosti o tom, jaké je postavení účastníků exekučního řízení a jaká práva a povinnosti jim při provádění daňové exekuce vznikají. Soudní výkon rozhodnutí je koncipován tak, že v řízení vystupuje kromě oprávněného a povinného i soud, který má nezávislé postavení na účastnících řízení. Naproti tomu v daňové exekuci proti sobě stojí pouze správce daně a daňový dlužník. Vzhledem k tomu, že se na výkon daňové exekuce přiměřeně použijí ustanovení OSŘ, vystupuje správce daně vlastně v dvojjediném postavení (jak v pozici soudu, tak oprávněného). Mohou vznikat pochybnosti, zda oprávnění, která OSŘ přiznává soudu a která náležejí při výkonu daňové exekuce i správci daně, nevedou ke stavu, kdy správce daně de facto supluje činnost soudu a provádí některé úkony, které by de lege ferenda měly náležet pouze nezávislému orgánu soudní moci a ne správci daně, jakožto orgánu moci výkonné.

Podle právní úpravy daňové exekuce je možno rozlišovat dva způsoby zahájení exekuce.

1. Jednak může správce daně vyzvat daňového dlužníka, který nezaplatil splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách v zákonné lhůtě, aby tento nedoplatek zaplatil v náhradní, nejméně osmidenní lhůtě, s upozorněním, že po marném uplynutí této lhůty přikročí bez dalšího k daňové exekuci. Doručením této výzvy je zahájeno exekuční řízení. Není-li výzvě ve stanovené lhůtě vyhověno, vydá správce daně exekuční příkaz na jeden ze způsobů daňové exekuce.
2. Za druhé může správce daně zahájit daňovou exekuci bez výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě. Hrozí-li nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně. Správce daně rovnou vydá exekuční příkaz a zahájí tak daňovou exekuci.

U obou způsobů exekuce platí, že s věcmi a právy, které nejsou uvedeny v exekučním příkazu, může dlužník libovolně nakládat. Také úprava, že exekuční příkaz je účinný až od okamžiku doručení příslušným účastníkům exekučního řízení, poskytuje daňovému dlužníkovi určitý časový prostor k tomu, aby naložil se svým majetkem a se svými právy tak, aby znemožnil nebo ztížil vymožení daňového nedoplatku. V České republice jsou prakticky všechna rozhodnutí v daňovém řízení předběžně vykonatelná (bez ohledu na právní moc). Po marném uplynutí lhůty k plnění se rozhodnutí stává exekučním titulem, bez ohledu na to, je-li napadeno odvoláním.

Podle mého názoru by v budoucí úpravě daňové exekuce měly být posíleny pravomoci správce daně, s inspirací v zákoně 120/2001 Sb. o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád). Podle exekučního řádu, nesmí povinný, po doručení usnesení soudu o nařízení exekuce, nakládat se svým majetkem včetně nemovitostí a majetku patřícího do společného jmění manželů. Tento zákaz se nevztahuje na běžnou obchodní činnost, uspokojování základních životních potřeb, udržování a správu majetku. Právní úkon, kterým by povinný porušil tuto povinnost je neplatný.

Jedním nedostatků právní úpravy daňové exekuce, který vidím jako podstatný, je skutečnost, že daňová exekuce ohledně předmětu, který je zatížen zástavními právy je vykonána i bez souhlasu zástavních věřitelů, čímž je oslabeno jejich právní postavení

Pokud se jedná o exekuci na nemovitý majetek povinného, v ZPD, ani v následujících vyhláškách nebyla dána možnost provést daňovou exekuci na nemovitý majetek. Vždy platilo, že nemovitý majetek, vzhledem k jeho zvláštnímu způsobu evidence (knihovní zápisy, katastr nemovitostí) a právně nepoměrně složitějšímu režimu, bylo možno podrobit jen exekuci soudní, kde příslušný vymáhající orgán správy daně vystupoval v pozici navrhovatele. Podle ZPD byla exekuce soudní na nemovitý majetek přípustná v daňových věcech jen tehdy, jestli vymáhání na věcech movitých, peněžních pohledávek a nárocích nebylo úspěšné. Podle § 363 ZPD tedy bylo možné vést exekuci jen na věci movité, peněžité pohledávky a nároky na vydání věcí.

Podle § 654 vyhlášky č. 162/1953 Ú.l. bylo možno vést exekuci na movité věci, peněžité pohledávky, plat a nároky na vydání věcí movitých a tyto věci. Vyhláška č. 16/1962 Sb. připouštěla výkon rozhodnutí srážkami ze mzdy (§ 31 a § 31), na peněžitou pohledávku (§ 33), na movité věci (§ 35) a vkladní knížky, životní pojistky a jiné cenné papíry (§ 40).

Položím-li si otázku, nakolik je současná právní úprava v ZSDP umožňující daňovou exekuci na nemovitosti vyhovující, odpovídající berní tradici a požadavku ochrany práv exekuci podrobeného subjektu, musím si odpovědět, že dle mého názoru, by se exekuce v daňovém řízení měla vrátit do tradičních mantinelů definovaných zejména ZPD. Problematika nemovitostí je totiž značně složitá a provedení exekuce nezávislým soudem je zárukou ochrany práv exekuci podrobného subjektu. Tento problém vynikne zvláště v souvislosti s tím, uvážíme-li právní odbornou úroveň zaměstnanců správce daně, kdy bývá pravidlem i to, že u jednoho správce daně je zaměstnán často jen jeden či dokonce žádný vysokoškolsky vzdělaný právník, a to pro všechny činnosti a řízení prováděné správcem daně.

Exekučními tituly podle ZSDP jsou vykonatelný výkaz nedoplatků, vykonatelné rozhodnutí k zaplacení peněžité částky a splatná částka zálohy na daň. Výkaz nedoplatků je tradičním exekučním titulem. V právní úpravě vyhlášky č. 162/1953 Ú.l. byl vykonatelný výkaz nedoplatků dokonce jediným exekučním titulem.. Podle vyhlášky č. 16/1962 Sb. byly exekučními tituly i platební výměry, vykonatelná rozhodnutí na peněžitá plnění, smíry uzavřené před národním výborem a i splatné zálohy na daň. V koncepci ZPD byl exekučním titulem vykonatelný platební výměr či splatná záloha na daň (splátka daně) na jejichž základě vykonávací úřad exekuci nařizoval svým rozhodnutím. Vzhledem ke koncepci ZPD, který upravoval pouze daně v užším smyslu nebylo ani třeba zvláštní ustanovení upravující exekuční tituly výčtem do zákona zařazovat. Tato koncepce vycházela z dikce § 259 ZPD, podle které hradí daňový dluh poplatník tehdy, jakmile byl určen (vyměřen). Ve výčtu v ZSDP se tam uvedené tituly vzájemně překrývají a rozlišuje je pouze procesní fáze, ve které jsou vydávány.

Výkaz nedoplatků je rozhodnutím deklaratorní povahy, které se ani nedoručuje daňovému subjektu a kde jsou pouze sumarizovány existující daňové pohledávky. Vzhledem k dikci § 73 odst. 5, kdy se tento výkaz opatřuje doložkou vykonatelnosti, by však měl být z logiky věci zřejmě doručován daňovému subjektu, což vyplývá z § 32 odst. 1 ZSDP. Jsou v něm obsažené jednotlivé daňové pohledávky, a to v různých datech splatnosti a datech vykonatelnosti. **Výkaz sám o sobě je pouze deklaratorním rozhodnutím, které vlastně nemůže na vykonatelnosti těchto jednotlivých rozhodnutí ničeho měnit či posunovat. Opatření doložkou vykonatelnosti u tohoto výkazu tak do značné míry zamlžuje jeho právní povahu** (jakoby doopravdy sám stanovoval povinnost k úhradě daňové pohledávky). Vykonatelnost či splatnost daní je dána splatnými platebními výměry či přiznáními podle § 44 odst. 6 ZSDP, stejně jako zálohami v návaznosti na § 67 odst. 2 ZSDP. Bez obnovy řízení či jiného rozhodnutí správce daně nemůže být vykonatelnost změněna. Je otázkou, je-li pak možné vést exekuci na základě deklaratorního rozhodnutí, které samotné povinnost k úhradě nestanoví a které ani nebylo řádně oznámeno ve smyslu § 32 odst. 1 ZSDP (zákon neřeší, co se stane, když toto rozhodnutí obsahuje chyby, je nezákonné či věcně nesprávné). V koncepci vyhlášky č. 162/1953 Ú.l. byl výkaz nedoplatků jako jediný exekuční titul také rozhodnutím deklaratorní povahy, nicméně podle tohoto předpisu se již předepsaná daň platebním výměrem sdělovala, nikoliv předepisovala k úhradě. Daňové pohledávky z platebních výměrů jsou stejně jako splatné zálohy na daň uvedeny dále v ZSDP jako samostatný exekuční titul.

Systematicky by tedy daňová exekuce měla být prováděna buď na základě výkazu nedoplatků (ZSDP by pak musel terminologicky navazovat na právní úpravu obsaženou ve vyhlášce č. 162/1953 Ú.l.), nebo na základě platebních výměrů a splatných záloh na daň (ZSDP by pak navazoval na právní úpravu obsaženou v ZPD). Současná úprava, převzatá z podstatné části z vyhlášky č. 16/1962 Sb., vyvolává shora naznačené právní otázky. Tato úprava však kopíruje i úpravu v § 274 písm. f) OSŘ, podle které jsou exekučním titulem v soudní exekuci vykonatelná rozhodnutí orgánů státní správy a územní samosprávy včetně platebních výměrů, výkazů nedoplatků ve věcech daní a poplatků, jakož i smírů schválených těmito orgány (tento původní text OSŘ navazuje na vyhlášku č. 16/1962 Sb.), což lze vysvětlit dobou přijetí obou právních úprav a tehdejšímu pojetí výkonu rozhodnutí.

Samostatným problémem, který by byl způsobilý pro zvláštní zkoumání, je ust. § 73 odst. 7 ZSDP stanovící podpůrné užití občanského soudního řádu pro daňovou exekuci. Vyhláška, předpokládaná v tomto ustanovení, nebyla dosud vydána, což je celkem logické vzhledem k systematické nemožnosti provázat OSŘ a ZSDP jako dva zcela systémově odlišné předpisy. **OSŘ a exekuce v něm upravená, je založena na principu kontradiktorního řízení, kde vystupuje jako oprávněný ten, kdo se výkonu rozhodnutí domáhá, dokládá své oprávnění exekučním titulem, a povinný ten, kdo je povinen plnit. Samotné nařízení výkonu rozhodnutí a provedení výkonu rozhodnutí není v dispozici oprávněného, nýbrž nezávislého soudu. Daňová exekuce je systematicky přesně opačná, neboť v ní je jak oprávněnou osobu tak, tím, kdo exekuci vykonává, správce daně. Je proto zcela logické, že je nemožné tyto právní úpravy sladit.** Vyvstávají zde otázky, jako např. jak postupovat v případě nařízení exekuce na věci, k nimž nemá povinný příslušné právo. Jako příklad lze také uvést § 263 a § 264 OSŘ, podle kterého soud nařídí výkon rozhodnutí jen v rozsahu nezbytném k vymožení pohledávky. Vzhledem k tomu, že v daňové exekuci není zúčastněn žádný nestranný orgán, je bohužel praxí správců daně nařídit exekuci plošně na veškerý majetek dlužníka, a tedy v rozporu s ust. § 263 a § 264 OSŘ. Proti takovému postupu může sice uplatnit daňový dlužník námitky, nicméně vzhledem k oprávněním správce daně o nich rozhodnout, nebudou mít pro jeho postup význam.

Z hlediska ochrany práv daňového subjektu by se daňová exekuce měla vrátit k původní a tradiční úpravě, jaká byla v předchozích procesních předpisech, zejména ZPD a vyhlášce č. 162/1953 Ú.l. Exekuce na nemovitosti by měla probíhat jen před soudem a to tehdy, pokud daňovou exekucí na movité věci, pohledávky a peníze nebude možno daňovou pohledávku uspokojit. Do textu ZSDP by měla být zařazena ustanovení podrobně upravující daňovou exekuci tak, aby právní úprava byla dostatečně podrobná (např. dnes je exekuce upravena ve dvou paragrafech). Subsidiární použití občanského soudního řádu vzhledem k systémové nesourodosti občanského soudního řízení a daňového řízení by mělo být vyloučeno.

5. 9. Správní uvážení v daňovém řízení

Teorie definuje správní uvážení (diskreční pravomoc správního orgánu) jako institut používaný tam, kde je třeba v rámci veřejné správy položit důraz nejen na odbornost správy, ale i na její pružnost, přizpůsobivost nastalým a těžko předvídatelným situacím i z hlediska důsledků zásahu. Zákon tak dává správě možnost volby mezi různými činnostmi v daném případu.[53] Diskreční pravomoc je jednak definována jako volnost úvahy v postupu správního orgánu (kupř. zda vůbec zahájit řízení, zda vůbec učinit úkon apod.) a jednak použitím výkladově neurčitých a obecných pojmů, které umožňují správnímu orgánu jejich výkladem a aplikací postupovat v jejich mezích, dle svého uvážení. ZSDP užívá obou možností a správcům daně a ministerstvu dává velmi širou diskreční pravomoc. Obecně lze říci, že daňové řízení je přímo prostoupeno ustanoveními, která umožňují postupovat správcům daně či ministerstvu dle jejich úvahy či v rámci široce definovaných mantinelů. Jde o jeden ze znaků daňového řízení, kterým je ochrana zájmu na výběru příjmů do státního rozpočtu. V úpravě ZSDP je tato zásada aplikována v té míře, že je nutno místy hovořit o hranicích ústavnosti takových pravomocí daných zákonem správci daně.

V řadě případů je možnost správního uvážení zbytečná a není na místě. Jako příklad je možno uvést uvážení, bude-li připuštěn tlumočník podle § 3 ZSDP, kdy navíc je toto ustanovení v rozporu s LZPS. Obdobně například vyloučení zástupce, či další případy by neměly být podřízeny diskreci správce daně.

Správní uvážení v jednotlivých ustanoveních

Správní uvážení v právních předpisech je připuštěno výslovně tam, kde je hovořeno o možnosti postupovat určitým způsobem a je tak dáno na výběr, jak bude správní úřad postupovat. O správní uvážení se jedná také tam, kde právní předpis používá blanketní normy či obecné termíny, které pak umožňují jejich výkladem zákon aplikovat dle uvážení správního úřadu.

53) D. Hendrych, Správní právo, 3. vydání, C. H. Beck, Praha, 1998

Vzhledem k tomu, že v ZSDP je obsaženo více než 40 procesních situací, kdy je na úvaze správce daně, jak bude postupovat, nelze je všechny podrobit zkoumání. Případy, kdy je v ZSDP připuštěno správní uvážení, jsou uvedeny v následující tabulce. Zvláštní kapitolou je správní uvážení, jež je prováděno z důvodu nejasných a obecných formulací jednotlivých hmotněprávních předpisů upravujících jednotlivé daně, kdy správce daně, výkladem takové formulace, má možnost stanovit rozsah daňové povinnosti.

Takovou právní úpravu, kdy je dána diskreční pravomoc správci daně, v tak široké míře, osobně považuji za právní úpravu na hranici ústavnosti. V tomto ohledu je třeba eliminovat správní uvážení u těch institutů daňového řízení, kde přesné stanovení práv a povinností správce daně, je zárukou práva na spravedlivý proces.

Správní uvážení správce daně v daňovém řízení

Tabulka č. 4

§ 3 odst. 1	připuštění tlumočníka dle úvahy správce daně
§ 4 odst. 14	místní příslušnost určená rozhodnutím ministra
§ 5 odst. 1,3	úvaha o dožádání, opodstatněná delegace na jiného správce daně
§ 10 odst. 2	úvaha správce daně, zda ustanoví zástupce
§ 11 odst. 1	vyloučení zástupce dle úvahy správce daně
§ 14 odst. 1,3,5	určení, prodloužení a navrácení zmeškání lhůty dle úv. správce daně
§ 15 odst. 7	oprávnění správce daně případně zajistit doklady a věci
§ 16 odst. 7	možnost prodloužení lhůty pro vrácení dokladů při kontrole
§ 16 odst. 8	posouzení, zda odepření podpisu je bezdůvodné
§ 17 odst. 3,10	uvážení, kam a komu bude doručeno
§ 23 odst. 2	rozsah nahlížení do spisů a zpřístupnění nepřístupných údajů
§ 24 odst. 3	uvážení ohledně možnosti užít daňová data
§ 28 odst. 1	úsudek o předběžné otázce, která není meritorně rozhodnuta
§ 30 odst. 4	úvaha o poskytnutí zálohy ustanovenému zástupci
§ 31 odst. 4,6	úvaha o užití důkazních prostředků a stanovení pomůcek
§ 31 odst. 7	oprávnění případně k sjednání daně dohodou
§ 33 odst. 9	úvaha při stanovení obsahu registračního tiskopisu ministerstvem
§ 33 odst 15	možnost určení lhůty platnosti pov. registr. prováděné u orgánu obce
§ 34 odst. 4	úvaha o tom, zda věc může být důkazem a povinnost k vydání věci
§ 35 odst. 1	posouzení, zda subjekt přestal vykonávat činnost
§ 36 odst. 1	oprávnění sdružovat informace při vyhledávací činnosti
§ 37 odst. 1	oprávnění ukládat dle úvahy pokuty
§ 38 odst. 1,4	možnost k pozastavení podnikatelské činnosti
§ 39 odst. 1	oprávnění uložit zvláštní záznamní povinnost
§ 40 odst. 1	úvaha o tom, zda a koho vyzvat k podání daňového přiznání
§ 43 odst. 1,2	posouzení pochybností o daňovém přiznání a určení lhůty
§ 44 odst. 1,2	oprávnění stanovit daň podle pomůcek
§ 49 odst. 1	možnost rozhodnout autoremedurou
§ 50 odst. 3	možnost přihlédnout k neuplatněným vadám zjištěným při odvolání
§ 55a	možnost dle uvážení prominout daň
§ 55b odst. 1	možnost zahájit dle uvážení přezkum rozhodnutí
§ 60 odst. 1,3	možnost rozhodnutí o posečkání daně či splátkách
§ 63 odst. 4	možnost předepsat penále pl.výměrem kdykoliv po splnění podm.
§ 65 odst. 1	možnost prominutí nedoplatku zčásti či zcela
§ 66 odst. 1	právo k odpisu daňových nedoplatků
§ 67 odst. 5	právo stanovení záloh odlišně od právního předpisu dle úvahy
§ 68	možnost zvýšení vyměřené daně až o 10%
§ 69 odst. 1	stanovení zvláštní lhůty pro plátce daně dle úvahy
§ 71	možnost rozhodnutí o zajištění daně
§ 72	možnost zřízení a stanovení rozsahu zákonného zástavního práva
§ 73 odst. 2	rozhodnutí, zda bude exekuce zahájena neprodleně ,bez výzvy
§ 96 odst. 2	opr.rozhodnout ve sporných případech a činit opatření o zp. zdanění

5. 10. Pomůcky

Pomůcky jsou v praxi nejdiskutovanějším institutem daňového řízení, který má u nás dlouhodobou tradici, a byl obsažen ve všech předchozích procesních úpravách daňového řízení. Právo stanovit daň podle pomůcek bylo obsaženo ZPD, kdy bylo možno stanovit daň podle pomůcek v případě nepodání daňového přiznání, nevyhovění výzvě finančního úřadu, nedostavení se k jednání na finančním úřadu, nevyhovění vybídnutí k předložení účetnictví a podrobnému rozvedení příjmů a výdajů. Obdobně bylo oprávnění stanovit daň podle pomůcek obsaženo i v § 20 („podle pomůcek, které má po ruce nebo které si opatří") § 25 a § 28 vyhlášky č. 162/1953 Ú.l., kde však je nutno zdůraznit, že zatímco úprava výčtu oprávnění použití pomůcek v ZPD byla taxativní, výčet oprávnění použití pomůcek byl v této vyhlášce demonstrativní. Jinak řečeno národní výbor byl oprávněn stanovit daň podle pomůcek i v dalších případech, ve vyhlášce výslovně neurčených. Podle č. 16/1962 Sb. byl národní výbor oprávněn stanovit daň podle pomůcek, pokud nebylo přiznání podáno včas (tedy bylo-li podáno opožděně nedošlo ke zhojení této vady a oprávnění k použití pomůcek bylo zachováno), v jiných případech nikoliv. Vzhledem ke koncepci této vyhlášky a celého správního řízení, kterému byla podřízena, však jde pouze o pojmový rozdíl, neboť mezi důkazy a pomůckami v rámci rozhodování ve správním řízení nebyl činěn podstatný rozdíl.

Daňová povinnost vyplývá vždy z konkrétního předpisu upravujícího jednotlivé daně a její určení je tak přesně popsáno v tomto předpise. Vzhledem k zásadám uvedeným v ZSDP je nutno pomůcky považovat za subsidiární procesní prostředek, který nastupuje pouze tehdy, pokud není možno zjistit základ daně a daň dokazováním. Tomuto pojetí odpovídá i ustálená judikatura v této oblasti (viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp.zn.: 31 Ca 121/97).[54] ZSDP tak vlastně deroguje v této části ustanovení jednotlivých hmotněprávních předpisů, neboť daň stanovená podle pomůcek obvykle neodpovídá výši daně, která by byla stanovena přesně podle dikce těchto předpisů v případě úspěšně provedeného dokazování. Použití pomůcek je vlastně i sankcí za nedodržení určitých povinností daňovým subjektem (nepodání přiznání, nevyhovění výzvě, atd.).

54) M. Čáslavský, Daňové judikáty 1. díl, 1. vydání, Linde Praha, 1999

Tradiční právní úpravy, zejména ZPD a vyhláška č. 162/1953 Ú.l. tomuto pojetí pomůcek odpovídají. Z hlediska hmotněprávního, je nutno pomůcky považovat za institut, kterým je vytvořena nevyvratitelná právní domněnka o výši daňového základu a výši daně. Správce daně pak má proto v návaznosti na ust. § 31 odst. 8 písm. b) ZSDP ohledně oprávněnosti použití pomůcek důkazní břemeno, které musí v daňovém řízení unést. Použití pomůcek je v diskreci správce daně, tedy správce daně je oprávněn je použít, ale nemusí a může se pokusit o další dokazování a daň stanovit pomocí získaných důkazů. **Pomůcky je podle současné právní úpravy možno použít tehdy, pokud nebylo daňové přiznání podáno, dále pokud daňový subjekt nevyhověl výzvám ve vytýkacím řízení a nesprávné nebo neúplné údaje v daňovém řízení neodstranil. Vytýkací řízení je možno zahájit i tehdy, pokud jsou pochybnosti o pravdivosti či průkaznosti přiznání či hlášení, nicméně z těchto důvodů není možno daň stanovit podle pomůcek. Nebudou-li konkrétně tyto pochybnosti odstraněny, je správce daně i tak povinen provést dokazování.**

S problematikou pomůcek úzce souvisí problematika oprávnění správce daně vyzvat k podání daňového přiznání a oprávnění správce daně zahájit vytýkací řízení výzvou k odstranění pochybností ve smyslu § 43 ZSDP. Podle úpravy ZPD byl finanční úřad povinen výzvu k zahájení vytýkacího řízení podrobně odůvodnit a pravidla, jimiž se vydání výzvy a její obsah řídily, byla přesněji definována. Finanční úřad měl obecnou povinnost odůvodňovat svá rozhodnutí (výzvu k podání daňového přiznání, ale nebyl finanční úřad povinen odůvodňovat ani tehdy), proti výzvám, jako opatřením se nebylo možno odvolat. Nicméně vyzvat k podání daňového přiznání mohl finanční úřad až poté, co shromáždil důkazy, pomůcky a provedl šetření, která byla způsobilým podkladem pro učinění rozhodnutí o vyměření daně. Vydat tedy výzvu nemohl kdykoliv, ale pouze tehdy, měl-li ve spisech podloženo, že došlo ke skutečnosti zakládající tuto povinnost. Současná úprava, jak výše uvedeno, je v této oblasti vágní, neboť před podáním přiznání nebylo vlastně vyměřovací řízení zahájeno a veškerá činnost správce daně se řídí ust. § 36 ZSDP (vyhledávací činnost).

ZSDP neobsahuje jako ZPD povinnost, mít před podáním výzvy osvědčeno, že zde daňová pohledávka existuje, resp. že povinnost podat přiznání, vznikla. Obecná zásada oficiality dle ZSDP, ze které je možno také uvedený pohled na problém dovodit, však není v praxi správců daně v tomto směru aplikována. Je vykládána naopak jako oprávnění zahájit řízení vždy, dle volné úvahy správce daně, čemuž dikce uvedeného ustanovení ZSDP neodpovídá.

Kromě požadavku na odůvodnění výzev, jejichž nesplnění umožňuje stanovit daň podle pomůcek, je otázkou, zda-li by v návaznosti na výše zmíněné principy odvolacího řízení pomůcky, neměly být považovány za právní domněnku vyvratitelnou. Jejich výše by pak byla přezkoušena v rámci odvolacího řízení.

5.11. Zajištění daně

Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň:

Dnešní koncepce zajištění dle § 71 ZSDP je zcela odlišná od historického vývoje tohoto institutu. Dřívější koncepce spočívala v zajištění exekučním, kdy nešlo o vytvoření zajišťovacím příkazem (výměrem) nové daňové pohledávky, ale o exekuční úkony zajišťující potenciální pohledávku budoucí. **Dnešní koncepce zajištění definovaná v § 71 odst. 1 ZSDP však není exekučním zajištěním na věcech, cenných papírech a pohledávkách budoucího daňového dlužníka. Zajišťovacím příkazem je uložena povinnost k peněžitému plnění ve stanovené výši. Jde tedy o daňovou pohledávku, která je způsobilým titulem pro daňovou exekuci.** Tu je pak možno vést všemi přípustnými exekučními způsoby, např. tedy i prodejem nemovitostí nebo srážkami z platu. Nejde již o zajišťovací institut, nýbrž způsob stanovení zvláštní platební povinnosti vůči státu, a to dle volné úvahy správce daně na základě pomůcek (§ 71 odst. 4 ZSDP). Taková právní úprava je na samé hranici ústavnosti. **Je-li daň platební povinností vůči státu uloženou zákonem, pak v tomto smyslu je nepochybně pohledávka z titulu zajišťovacího příkazu daní ve smyslu čl. 11 odst. 5 LZPS, kterou lze ukládat jen na základě zákona.**

Vzhledem k čl. 4 odst. 1, 3 LZPS a čl. 11 odst. 1 LZPS je možno považovat takovou úpravu dokonce za hranicí ústavnosti. Příkazem zaplatit daň dopředu se omezují majetková práva daňového subjektu na základě správního uvážení správce daně, když však zjevným obecným účelem institutu zajištění daně není úhrada této daně před jejím stanovením, nýbrž pouze vytvoření podmínek pro její pozdější snadnější inkaso a vymáhání. Navíc daně jako platební povinnosti vůči státu jsou taxativně vyjmenovány v ZSDP (který je zákonným provedením čl. 11 odst. 5 LZPS), kde platební povinnost vyplývající z titulu zajištění daně není uvedena. **V případě budoucí právní úpravy tohoto institutu by bylo vhodné se vrátit k tradiční úpravě odpovídající berní tradici, tedy zajištění jako prostředku zajišťujícího budoucí vymožení daně a nikoliv její předčasné předepsání.**

Zajištění daně je upraveno v ust. § 71 ZSDP. Zajištění daně bylo institutem, který byl znám již v době první republiky a byl upraven v ZPD. Nicméně charakter tohoto institutu byl poněkud odlišný od dnešní úpravy. Zajištění daně se provádělo zajišťovacím příkazem, který byl ihned realizován berní exekucí k zajištění. Výše zajišťované daně byla určena podle pomůcek. ZPD nepočítal s tím, že by docházelo ke složení zajišťované daně na účet finančního úřadu, nýbrž na základě zajišťovacího příkazu byla ihned dle provedena berní exekuce k zajištění daní, a to zabavení svršků, věcí a pohledávek. Peníze získané při výkonu zajištění měly být uloženy na vkladní knížce tuzemského peněžního ústavu do té doby, dokud se daňová pohledávka nestala vykonatelnou, nebo bylo zajištění zrušeno. Zajištění daní bylo upraveno i v § 96 a § 97 vyhlášky č. 162/1953 Ú.l. Zajištění bylo provedeno zajišťovacím výměrem vydaným národním výborem, kde byla stanovena výše zajišťované daně a způsob zajištění. Pokud byla zajišťována budoucí daňová pohledávka na penězích, byly peněžní prostředky umístěny na zvláštní poplatníkův účet (se kterým nemohl disponovat bez souhlasu národního výboru). Jinak bylo možno zajištění provést na věcech a cenných papírech poplatníka. Zajišťovacím instrumentem bylo i srážení daně u výplat peněžních prostředků do ciziny. Obdobně bylo definováno i zajištění podle § 43 až § 45 vyhlášky č. 16/1962 Sb., kdy zajištění se provádělo na movitých věcech a cenných papírech daňového dlužníka a v případě jeho peněžitých pohledávek jejich výběrem na zvláštní účet, který patřil národnímu výboru.

Zástavní právo, jako zajišťovací institut, je upraveno v § 72 ZSDP. Jde o institut, který byl v určité podobě uplatňován v našem právním řádu vždy. Podle ZPD byly rozeznávány dva základní druhy daňového ručení, a to ručení osobní a ručení věcné. Ručení osobní se týkalo kupř. společností s osobním ručením jejich společníků, dále ručení členů rodiny, manželů, apod. Toto ručení bylo ohledně různých kategorií těchto ručitelů odlišně omezeno a definováno. Podle ZPD vznikalo věcné ručení k tam uvedeným nemovitým věcem, a to přednostně, bez ohledu na knihovní zápisy, formou zákonného zástavního práva. Zajišťovalo nedoplatky na daních ne starších dvou let, u starších muselo dojít k jeho zaknihování (vkladu). V případě převodu nemovitostí přecházelo toto zástavní právo na nabyvatele. Bylo možno jej realizovat jen tehdy, nevedly-li ostatní způsoby exekuce k vymožení dlužných daní. Zástavní právo zatěžovalo i zdroje daně rentové, tedy cenné papíry a podíly, ze kterých plynul příjem podrobený této dani. Toto ručení, tedy jak věcné, tak osobní, se uplatňovalo platební výzvou, proti které bylo možno se odvolat.

Správce daně může zřídit k zajištění daňové pohledávky svým rozhodnutím zástavní právo. Nejedná se ale o zástavní právo zákonné, v pravém slova smyslu, neboť je zřizováno konstitutivním rozhodnutím správce daně (zákon zjednává pouze právní důvod k založení zástavního práva). Daňový dlužník se může proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva odvolat, toto odvolání má odkladný účinek a zástavní právo vznikne teprve v okamžiku, kdy rozhodnutí správce daně nabude právní moci. Daňový dlužník proto často využije dobu, která zbývá do nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, k tomu, že předmětnou nemovitost převede na třetí osobu. Je-li pak nemovitost ve vlastnictví třetí osoby, katastrální úřad již zástavní právo správce daně nezapíše.

Neobvyklost zástavního práva v daňových věcech spočívá v tom, že se zde zřizuje zástavní právo k pohledávce, která je již splatná a vykonatelná a mohla by umožnit splnění zpeněžením zástavcova majetku prostřednictvím výkonu rozhodnutí.

Zástavní právo má povahu zajišťovací, vytváří tlak na dlužníka, aby alespoň dodatečně závazek splnil.

Domnívám se, že odvolání proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva by nemělo mít odkladný účinek. Navrhovala bych, aby v rozhodnutí o zřízení zástavního práva mohl správce daně zakázat daňovému dlužníkovi nakládat s předmětem zástavního práva bez souhlasu správce daně. Právní úprava zástavního práva v současné době nebrání obecné zcizitelnosti předmětu zástavního práva (§ 164 občanského zákoníku) a daňový dlužník může nakládat s předmětem zástavního práva i bez souhlasu správce daně.

5.12. Prováděcí předpisy ZSDP

Na základě ZSDP bylo ministerstvem financí vydáno několik vyhlášek:

- vyhláška č. 192/1993 Sb., o kolkových známkách;
- vyhláška č. 298/1993 Sb., o stanovení nároku náhrady ušlého výdělku při správě daní;
- vyhláška č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení přísl. daně
- vyhláška č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům.

Jako na nedostatek je nutno pohlížet na absenci vyhlášky podle § 73 odst. 7 ZSDP, kterou se mají stanovit pravidla daňové exekuce při používání občanského soudního řádu a řešit střet exekuce daňové a soudní. Z prováděcích předpisů je důležitá vyhláška č. 25/1994 Sb. Ta upravuje osobní účet daňového subjektu, zúčtování plateb na daně, evidenci daní pomocí výpočetní techniky, výčet údajů o daňových povinnostech shromažďovaných správci daně a další instituty týkající se evidence daní. Podle vyhlášky č. 299/1993 Sb. pak jsou zmocněny finanční úřady promíjet příslušenství daně ve smyslu § 55a) odst. 2 ZSDP do částky 300.000,- Kč u jednoho daňového subjektu a jedné daně.

5.13. Systematika a vztah daňového řízení k hmotněprávním daňovým předpisům

Jak již bylo na začátku kapitoly V. řečeno, systematika ZSDP není zcela nejšťastnější, neboť řada institutů je obecných a vztahují se k celému daňovému řízení, a přesto jsou zařazeny do části druhé až šesté ZSDP. Podle § 97 ZSDP se ustanovení části první až šesté nepoužijí tehdy, pokud zvláštní zákon nebo část sedmá zákona nestanoví jinak. Část sedmá ZSDP byla zrušena, nicméně stále tedy platí, že pokud je určitý institut upraven ve zvláštním daňovém předpisu, neuplatní se úprava obsažena v ZSDP. Daňová soustava v České republice je v současné platné podobě tvořena následujícími daněmi:

1. Daň z přidané hodnoty
2. Daně spotřební
3. Daně z příjmů
4. Daň z nemovitostí
5. Daň silniční
6. Daň z dědictví a darování
7. Daň z převodu nemovitostí

Zrušený zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, předpokládal ještě daně k ochraně životního prostředí, které nebyly zavedeny. V každém z předpisů upravujícím jednotlivé daně jsou některé instituty, které jsou obsaženy i v ZSDP. Je třeba zdůraznit, že hmotněprávní úprava s úpravou procesní se vzájemně úzce prolínají. Jednotlivé procesní odchylky pro jednotlivé daně jsou nezbytné. I dříve, jak vyplývá z této práce, byla právní úprava daňového řízení obsažena v jednotlivých hmotněprávních předpisech. Nicméně je třeba vidět to, že v těchto hmotněprávních předpisech bylo řízení upraveno daleko šířeji než je tomu dnes u jednotlivých daní. Procesní pravidla, která jsou dnes u všech daní totožná, byla po celou historickou dobu až do přijetí ZSDP upravena různě a odchylovala se daň od daně. Jde především o následující procesní instituty:

- daňová kontrola
- místní šetření
- pomůcky
- placení daně
- daňové penále
- vyměření daně
- opravné prostředky
- vymáhání daně
- zajištění daně
- pokuty
- promlčení
- součinnost daňových subjektů a třetích osob.

V dnešních hmotněprávních úpravách jsou obsaženy jen ty odchylky procesních postupů správce daně a daňového subjektu, které vyžaduje jednotlivá daň. Ty postupy a činnosti, které jsou ovšem daním společné, jsou obsaženy v ZSDP. Z uvedeného důvodu nemá na rozdíl od historických úprav význam zkoumat podrobně i odchylky procesních institutů obsažené v jednotlivých hmotněprávních úpravách jednotlivých daní.

VI. Mezinárodní aspekt daňového řízení

Právo ukládat a vybírat daně je jednou ze základních součástí státní suverenity. Nicméně i v oblasti daní a daňového řízení platí, že právní úpravy v jednotlivých státech nejsou izolované, nýbrž dochází k pronikání mezinárodního prvku i v této oblasti. V oblasti daňového řízení jsou v zásadě dvě oblasti styku s mezinárodním prvkem. První z nich je naše členství v ES a EU. Dne 17. ledna 1996 podala Česká republika žádost o přijetí do EU.[55] Po úspěšném dokončení ratifikačního procesu v České republice i ve všech ostatních státech byla Smlouva o přistoupení k EU publikována ve Sbírce mezinárodních smluv a Česká republika se k 1. květnu 2004 stala členem EU.[56]

55) J. Jakš, Quo Vadis Evropská unie, 1. vydání, C.H. Beck, Praha 1998
56) Outlá Veronika a kol., Právo evropské unie, Plzeň, Aleš Čeněk s.r.o., 2006

Ustanovení § 96 odst. 1 ZSDP, uvádí, že ZSDP se užije tehdy, nestanoví-li mezinárodní smlouva jinak. Druhou oblastí styku s mezinárodním prvkem jsou i situace, kdy zahraniční osoby podrobené daním v České republice vystupují v postavení daňového subjektu ve smyslu § 6 odst. 1 ZSDP.

6.1. Naše členství v EU

Evropská společenství (Evropské společenství uhlí a oceli založené v r. 1951, Evropské společenství atomové energie založené v roce 1957 a Evropské společenství založené v roce 1957) jsou právními subjekty mezinárodního práva založenými mezinárodními smlouvami. Jde o nadnárodní (supranacionální) organizace se společnými orgány. Evropská unie, zahrnující i Společenství, vznikla v roce 1993 a zatím nemá samostatnou právní subjektivitu. Právní normy přijímané orgány ES jsou jednak směrnice, které zavazují členské státy, jednak nařízení, která jsou přímo aplikovatelná v členských státech. Harmonizace práva mezi členskými státy společenství je prováděna pomocí směrnic, které jsou následně prováděny vnitrostátním zákonodárstvím.[57] Evropská dohoda úpravu daňové problematiky obsahuje z hlediska zákazu skrytých daňových subvencí (čl. 27 odst. 2) a dále z pohledu harmonizace práva, kdy jednou z oblastí harmonizace je oblast daní.

Každý stát, který splňuje daná kritéria (cenová stabilita, udržitelná finanční pozice státu, sbližování úrokových sazeb, stabilita devizového kurzu), se může v případě zájmu stát členem hospodářské a měnové unie. Česká republika počítala s přistoupením k hospodářské a měnové unii a s přijetím společné měny v roce 2009. Vzhledem k současným problémům s naplňováním tzv. konvergenčních kritérií (především co do povolené výše schodku veřejných financí) je však horizont tohoto přistoupení posunován na rok 2010.[58] Přípravu na zavedení eura v nových členských státech pravidelně sleduje Evropská komise.

---

57) L. Tichý, Evropské právo, 1. vydání, C.H. Beck, Praha, 1999
58) Outlá Veronika a kol., Právo evropské unie, Plzeň, Aleš Čeněk s.r.o., 2006

Mezi členskými státy EU nadále přetrvává rozdílná finanční a zejména fiskální politika, která je z každým státem úzce spjata, neboť je rozhodující pro zajištění jeho fungování. Daně jsou nejvýznamnějším zdrojem příjmů státního rozpočtu. Uspořádání daňových systémů jednotlivých států vychází z nejrůznějších předpokladů, kterými mohou být i historické tradice, systém zavedený u finančních orgánů, sociologické faktory i ekonomické podmínky.

Smlouva ES si v této oblasti klade minimální cíle, vyjádřené v článcích 90 a násl. Bezprostředním cílem, jehož dosažení bylo potřebné již ve společném trhu, byl zákaz daňové diskriminace, tedy tzv. daňová neutralita (*„Žádný členský stát nepodrobí přímo nebo nepřímo výrobky členských států vnitřním dávkám jakéhokoli druhu, které by byly vyšší než dávky, jimž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky tuzemské. Žádný členský stát nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitřním dávkám takové povahy, že by nepřímo sloužily k ochraně jiných výrobků"*).

Perspektivním cílem je vytvořit z ES jednotné fiskální území, což je ovšem otázka mnoha let. Členské státy byly nuceny přistoupit na některá harmonizační opatření, která jsou nezbytná pro fungování jednotného vnitřního trhu. Daňové neutrality v souvislosti s volným pohybem zboží lze dosáhnout dvojím způsobem: zboží, které je předmětem obchodu z jednoho členského státu do druhého, může být zdaňováno buď ve státě dovozu nebo státě vývozu. Zdaňování ve státě vývozu může vést k tomu, že obchod bude ovlivňován spíše tímto zdaněním, které je v jednotlivých státech nestejné, než výrobními náklady. Promítne-li se vyšší zdanění ve státě vývozu do ceny zboží více než výrobní a jiné náklady, dojde k deformaci ekonomických pravidel soutěže, což nepříznivě ovlivní vlastní obchod. Výhodou je zde však tlak na sjednocení daňového zatížení zboží v jednotlivých vyvážejících státech a tím i na likvidaci „daňových hranic". Je-li zboží zdaňováno ve státě dovozu platí opak. Vzhledem k tomu, že sazby DPH a spotřebních daní se v jednotlivých členských státech stále výrazně liší, nezbylo než přistoupit na druhé z uvedených řešení.

V souladu Smlouvou ES musela být i oblast práva zabývající se daňovou problematikou harmonizována s tzv. acquis communaitaire (komunitárního práva existujícího k danému okamžiku, tedy okamžiku vstupu České republiky do společenství). Z výše uvedeného požadavku pak vyplynuly nároky na úpravu českého právního řádu v oblasti daní. Obecně v oblasti správy daní bylo přijato několik směrnic, jejichž cílem není sladit daňové řízení či správu daně jako takovou, nýbrž umožnit v souladu s přijatými harmonizačními kroky, především na úseku nepřímých daní, vzájemnou spolupráci mezi orgány správy daně jednotlivých členských států tak, aby nedocházelo k daňovým únikům a daňovým nespravedlnostem, které pak jsou způsobilé ovlivnit hospodářskou soutěž.

Mezi členskými státy ES dosud existují daňové hranice. Evropské společenství nemá jednotný daňový systém a každý stát ukládá daně samostatně. Potřeba harmonizace fiskální oblasti ve Společenství roste s prohlubováním ekonomické integrace. Měnová unie bude vyžadovat harmonizaci daňových sazeb, a to i u daní přímých. Harmonizace daní nepřímých probíhá na základě článku 93 Smlouvy ES, přímých daní na základě článku 94, 95. Pro přijímání harmonizačních směrnic platí zásada jednomyslnosti rozhodování Rady. Daně jsou natolik choulostivou problematikou, že členské státy stále odmítají rozhodování kvalifikovanou většinou.

Protože cílem harmonizačních a dalších kroků v ES je minimalizace zásahů do hospodářské soutěže, bylo dosaženo určité harmonizace v oblasti nepřímých daní (daní vztahujících se k výrobě), které jsou způsobilé hospodářskou soutěž podstatně ovlivnit. Daňová problematika je upravena v článku 90 a násl. Smlouvy ES, kde jsou upravena pravidla aplikovaná na harmonizaci v oblasti daní nepřímých, zákaz skrytého subvencování a podobná pravidla, týkající se ukládání daní členskými státy. U daně z přidané hodnoty bylo dosaženo vysokého stupně harmonizace, a to směrnicemi 67/227 a 67/228 Úředního listu ES 1967, L 1301 a 1303; směrnicí úřední list ES 1977, L 145/1.

Daně spotřební, jako další druh nepřímých daní přímo ovlivňujících hospodářskou soutěž, byly harmonizovány v oblasti cigaret směrnicí 92/79, Úřední list ES 1992 L 316/8; v oblasti dalšího tabákového zboží směrnicí 92/80, Úřední list ES L 316/21; v oblasti alkoholu a výrobků z alkoholu směrnicí 12/83 a 92/84, Úřední list ES 1992 L 316/21; a v oblasti minerálních olejů (nafta, benzín, motorové oleje) směrnicí 92/82, Úřední list ES 1992, L 316/19. Určité harmonizační kroky proběhly i ohledně daně silniční, kde byla přijata směrnice 69/335, Úřední list ES 1969, L 249/25. V oblasti přímých daní harmonizace příliš nepokročila, když však přímé daně ani nejsou předmětem harmonizace dle Smlouvy ES (zmínka o přímých daní je pouze v souvislosti se zamezením dvojího zdanění dle čl. 293 této smlouvy). Daň z příjmu nebyla harmonizována vůbec, podléhá však zákazu diskriminace.

Ohledně správy daní, důležitým dokumentem přijatým Radou ES bylo rozhodnutí Rady ze dne 10.2.1975 o opatřeních Společenství k potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se dani. Uvedené rozhodnutí navazovalo na sdělení Komise ze dne 22.11.1974, kde byl problém vyhýbání se dani a daňových úniků zdůrazněn. Toto rozhodnutí stanovilo celkem pět oblastí, ve kterých bylo rozhodnuto přistoupit k harmonizačním krokům v oblasti správy daně.

Šlo o oblasti činností:

- vzájemné poskytování všech údajů které by mohly být užitečné pro správné stanovení daně z příjmů nebo zisků;
- sladění právních a správních prostředků, které mají k dispozici orgány daňové správy členských státu ke shromažďování údajů a k výkonu svých kontrolních pravomocí;
- provádění šetření jedním členským státem v zájmu jiného státu a jím vyměřovaných daní z příjmů nebo zisků;

- usnadnění účasti úředním osobám jednoho členského státu účastnit se v jiném členském státě šetření a zjišťování skutečností užitečných k správnému stanovení daní z příjmů nebo zisků;
- intenzivní spolupráce s Komisí při zkoumání a vyhodnocování shora označených oblastí s cílem vypracovat právní úpravu vhodnou pro Společenství.[59)]

Se shora uvedeného shrnutí obsahu tohoto rozhodnutí Rady je zřetelné, že **současná úprava v ZSDP, zejména ohledně daňové kontroly (§ 16 ZSDP) a místního šetření (§ 15 ZSDP) a definice osob zúčastněných na daňovém řízení dle ZSDP (§7) tomuto rozhodnutí nevyhovuje.** Toto rozhodnutí však samo nemá normotvorný obsah. Uvedené rozhodnutí Rady se totiž následně promítlo do přijetí nejdůležitější směrnice Rady v oblasti správy daně ze dne 19. prosince 1977 č. 77/799 (Úřední list ES 1977, L 336/15; novelizován směrnicí Rady 79/1070 Úřední list ES, L 1979 331/8, a dalšími akty Rady, včetně aktů o přistoupení kterými další členové vstupovali do ES), o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímého a nepřímého zdanění.

Touto směrnicí byla členským státům uložena řada povinností ve směru změny jejich právních řádů v oblasti správy daně. Tato směrnice má celkem 13 článků. Jsou zde definovány pojmy a zejména daně, na něž se tato směrnice vztahuje. Směrnice se vztahuje na správu daní:

- daně z přidané hodnoty;
- spotřební daně z minerálních olejů (benzín, nafta,...);
- spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů;
- spotřební daně z tabákových výrobků;
- daně z příjmů a majetku uvedené ohledně každého jednotlivého státu článku.

59) Překlad usnesení Rady ES ze dne 10. února 1975 o opatřeních Společenství k potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se dani

Podle čl. 1 této směrnice si orgány členských států navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření těchto daní. Údaje a styk mezi orgány se provádí prostřednictvím ministrů financí členských států. Podle čl. 9 odst. 2 této směrnice mohou ministři financí jednotlivých členských států dohodnout, že jim podřízené orgány daňové správy budou ohledně činností podle této směrnice v přímém styku, tedy nikoliv prostřednictvím ministerstva. Výměna údajů podle této směrnice je dělena do třech oblastí:

- výměna údajů na požádání;
- automatická výměna údajů;
- spontánní výměna údajů.

Výměna údajů na požádání je upravena v čl. 2 této směrnice. Podle tohoto článku je možné shora definované údaje žádat tehdy, pokud byly vyčerpány všechny nástroje jejich získání v rámci jednotlivého členského státu. Pokud je tomu tak, příslušný orgán dožádaného státu provede nezbytná šetření. Automatická výměna údajů podle čl. 3 probíhá na základě dohodnutých okruhů údajů, které byly vzájemnou konzultací mezi ministry financí členských států dohodnuty, a to tak, že bez jakéhokoliv podnětu jsou automaticky shromážděné údaje poskytovány z jednoho členského státu státům ostatním. Podle čl. 4 pak dochází k tzv. spontánní výměně údajů, kdy orgán členského státu, i bez předchozího ujednání, automaticky poskytuje tyto údaje ostatním členským státům. Blíže jsou tyto případy specifikovány v čl. 4 této směrnice, kdy jde především o důvodné podezření z krácení daně, v případech daňových úlev, operací prováděných prostřednictvím subjektů ve více státech, apod. Okruh těchto případů může být opět vzájemnou dohodou rozšířen. Údaje mají být poskytovány v nejkratší možné lhůtě. Státy si mohou mezi sebou v jednotlivých případech dohodnout i přítomnost úřední osoby z jednoho státu, na šetření prováděném v druhém státě. Údaje poskytované dle tohoto postupu musí obecně podléhat přísnému režimu utajení. Poskytnutí údaje však může být odmítnuto, pokud by vedlo k prozrazení obchodního, průmyslového nebo profesního tajemství, nebo pokud by to odporovalo veřejnému pořádku.

Státy jsou dále povinny k pravidelným konzultacím a výměně zkušeností v oblasti upravené touto směrnicí.[60)]

I další směrnice vydané Radou se dotýkají problematiky správy daně, nikoliv však již z úhlu pohledu samotné správy daně, nýbrž především v souvislosti s bojem proti praní špinavých peněz. Jde o směrnici Rady ze dne 10. 6. 1991 o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz č. 91/308, a další rozhodnutí o závěry Rady ES.

Shora uvedená směrnice týkající se boje s daňovými úniky a upravující spolupráci orgánů daňové správy byla příslušným způsobem promítnuta i do právního řádu České republiky v rámci závazku České republiky, dle čl. 69 a čl. 70 Evropské dohody (č. 7/1995 Sb.) harmonizovat právní řád České republiky s právem ES. Provedením tohoto harmonizačního kroku bylo v roce 2000 přijetí zákona č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní. a o změně zákona č. 531/1990 Sb., ZÚFO. Tento předpis upravuje samotnou mezinárodní pomoc při správě daní a rovněž novelizuje ZÚFO. Zákon má upravovat postup a podmínky, za kterých orgány České republiky poskytují, požadují nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření a placení daní mezinárodní pomoc při jejich správě. Zákon se týká daní přímých daní, a to daní z příjmů, daně z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí; z nepřímých daní je to daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Tento předpis upravuje možnost získávání informací v rámci činnosti správce daně podle zásady uvedené v § 31 odst. 2 ZSDP. Problémem je systémové pojetí tohoto zákona a údajů na jeho základě získaných v rámci daňového řízení podle ZSDP. Daňové řízení podle ZSDP je totiž, jak již bylo vpředu rozvedeno, ovládáno řadou zásad, týkajících se dokazování v tomto řízení a práv a povinností daňového subjektu a správce daně. Dle § 8 zákona č 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní, informace od příslušného úřadu smluvního státu mohou být zpřístupněny jen pracovníkům příslušného orgánu, kteří se přímo účastní správy daně, k níž se poskytnutá informace vztahuje a dále pro soudní řízení o přezkoumání rozhodnutí správce daně. Jde zjevně o ustanovení dotýkající se § 2 odst. 2 ZSDP.

60) Překlad Směrnice rady ES ze dne 19. Prosince 1977, č. 77/799/EHS, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímého a nepřímého zdanění

Pokud by tyto informace byly získávány pouze v rámci vyhledávací činnosti před zahájením daňového řízení, pak by nepochybně podle současné úpravy v ZSDP neměl daňový subjekt možnost se o existenci a výměně takových informací dozvědět. **Pokud však bude daňové řízení zahájeno, bude nutno takové údaje (listiny, atd.) zařadit do daňového spisu jako důkazní prostředky, které následně případně budou jako důkazy provedeny.** Podle § 23 ZSDP je daňový subjekt oprávněn do spisu nahlédnout a tyto informace zjistit. Kdyby nebylo daňovému subjektu nebylo umožněno se k důkazním prostředkům (důkazům) vyjádřit, případně nahlédnout do spisu nebo by takové listiny byly vyloučeny z nahlížení dle § 23 odst. 2 ZSDP, takové rozhodnutí by bylo zcela zjevně v rozporu se zásadou dle § 2 odst. 2 a odst. 9 ZSDP a nepochybně i v rozporu s ústavní zásadou vyjádřenou v čl. 38 odst. 2 LZPS (právo vyjádřit se k důkazům). Další otázka vyvstává v souvislosti s daňovou kontrolu prováděnou v součinnosti se zahraničními orgány daňové správy, když např. dle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP má daňový subjekt právo klást svědkům otázky. Byl-li by proveden výslech svědka (cizozemské osoby) mimo území České republiky případně pouze za přítomnosti pracovníka českého správce daně, údaje z tohoto výslechu by nebyly daňovému subjektu sděleny. Kdyby pak došlo k použití tohoto výslechu jako důkazu, který vede k uzavření kontroly závěrečnou zprávou dle § 16 odst. 8 ZSDP s následným doměřením daně, jednalo by se nepochybně k porušení práva daňového subjektu na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 LZPS). Tento zákon o mezinárodní pomoci při správě daní se nevztahuje pouze na spolupráci v rámci EU, nýbrž i na spolupráci prováděnou na základě dvoustranných mezinárodních smluv uzavřených v této oblasti, aniž by je jakkoliv měnil či doplňoval. V současné době je spolupráce při výměně informací v oblasti přímých daní realizována podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění. Zákon o mezinárodní pomoci při správě daní stanoví podmínky pro jednotný, zákonem stanovený postup, při aplikaci ustanovení o výměně informací na základě těchto smluv. **Přijetí zákona, bez přesně stanovených hranic a styčných bodů s daňovým řízením znamená v několika ustanoveních nezákonnou ingerenci do procesních práv daňových subjektů.**

Dne 1.5.2004, současně se vstupem České republiky do Evropské unie, vstoupil v účinnost zákon č. 191/2004 Sb, o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. Není zcela novou zákonnou úpravou, jelikož koncepčně vychází ze zákona č. 252/2000 Sb. , který byl novou úpravou zrušen k 1.5.2004. Základní úprava spolupráce jednotlivých členských států Evropské unie při vymáhání některých finančních pohledávek vychází ze Směrnice Rady č. 76/308/EHS, ze dne 15. března 1976, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel, ve znění Směrnice Rady ze dne 6.12.1979 č. 79/1071/EHS a Směrnice Rady ze dne 25.2.1992 č. 92/12/EHS. Tyto Směrnice byly implementovány do českého právního řádu zákonem č. 252/2000 Sb. o mezinárodním vymáhání některých finančních pohledávek. Zákon č. 252/2000 Sb. byl účinný v období od 1. ledna 2001 do 1.5.2004 a upravoval postup orgánů České republiky při vymáhání pohledávek taxativně vymezených Směrnicemi a postup při vymáhání daňových nedoplatků na základě mezinárodních smluv o vzájemné pomoci a pomoc při vymáhání ve vztahu k jiným členským státům Evropské unie. Na základě reciprocity se vztahuje mezinárodní pomoc při vymáhání některých finančních pohledávek mezi Českou republikou a členskými státy Evropské unie pouze na taxativně vymezené pohledávky. Těmito pohledávkami jsou mimo jiné i přímé a nepřímé daně. Druhým případem, na který se vztahuje mezinárodní pomoc podle tohoto zákona, je spolupráce se státy, s nimiž Česká republika uzavřela mezinárodní smlouvu o spolupráci při vymáhání pohledávek veřejných rozpočtů. Podmínkou této spolupráce je skutečnost, že příslušná mezinárodní smlouva byla vyhlášena, vyslovil s ní souhlas Parlament ČR, a jsou v ní konkretizovány pohledávky, jichž se spolupráce bude týkat. Mezinárodní pomoc se ve vztahu ke smluvním zemím bude týkat pohledávek veřejných rozpočtů a pohledávek konkrétně vymezených příslušnou smlouvou.

8.2. Cizí prvek v daňovém řízení

Daním na území České republiky nejsou podrobeny pouze čeští občané a právnické osoby se sídlem na našem území, nýbrž osoby zahraniční.

I v případě těchto osob je nutno postupovat při správě daní podle ZSDP a jeho ustanovení, se zřetelem na skutečnost, že Česká republika uzavřela řadu smluv o zamezení dvojího zdanění (ty novější vesměs dle vzorové smlouvy OECD), ve kterých jsou zahrnuty některé procesní instituty, resp. některá jejich ustanovení se dotýkají i daňového řízení. Podle § 96 odst. 1 ZSDP se ustanovení ZSDP nepoužije, pokud mezinárodní smlouva závazná pro Českou republiku, obsahuje odlišnou právní úpravu. Z obsahu těchto smluv je především důležitá metoda použitá při stanovení daňové povinnosti, kterou je v současné době v zásadě metoda započtení, případně metoda vynětí s výhradou progrese. Jde tedy o způsob, jakým je stanovena daňová povinnost odchylně od vnitrostátních předpisů. Důležitým ustanovením bývá obvykle zákaz diskriminace a zásada reciprocity.

Příslušníci jednoho smluvního státu obvykle nejsou podrobeni v druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo povinnosti s ním spojené, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být za stejných okolností podrobeni příslušníci tohoto druhého státu. Tedy např. pokud by institut zajištění daně podle § 71 ZSDP nebyl v druhém smluvním státě upraven obdobně široce jako v ZSDP, nebylo by možné jej aplikovat na zahraniční osobu z tohoto druhého smluvního státu. Na toto ustanovení smluv navazuje § 96 odst. 2 ZSDP, podle kterého je ministerstvo zmocněno rozhodnout o způsobu zdanění, jde-li o zahraniční osobu a činit opatření v zájmu vzájemnosti za účelem vyrovnání zdanění.

Ohledně místní příslušnosti správce daně v řízeních vedených se zahraničními subjekty platí, že místně příslušným bude správce daně v místě, kde se osoba zdržuje. U právnických osob to bude většinou místo, kde má takový zahraniční daňový subjekt svou provozovnu. Pokud nelze takové místo určit, je vzhledem k ust. § 4 odst. 4 ZSDP místně příslušným Finanční úřad pro Prahu 1.

Pro doručování do ciziny podle § 18 ZSDP platí, že se správce daně vždy pokusí o přímé doručení a nebude-li to možné, bude nutné v souladu s uzavřenými smlouvami o právní pomoci s jednotlivými státy provést doručení prostřednictvím Ministerstva zahraničních věcí ČR.

Pro jednání se zahraničními daňovými subjekty platí, že by přes dikci § 3 ZSDP vzhledem k dikci čl. 37 odst. 4 LZPS mělo být daňové řízení vedeno za přítomnosti tlumočníka z jazyka., který daňový subjekt ovládá. Vzhledem ke vstupu ČR do EU, se otevřely možnosti svobodného pohybu a pobytu fyzických osob a podnikání právnických osob. Postupně bude nepochybně docházet k nárůstu cizozemské agendy v rámci správy daně. Je nepochybné, že by vybraní pracovníci správců daně měli být vybaveni i jazykově (němčina a angličtina). Kooperace s tlumočníky jmenovanými příslušnými soudy a samozřejmě vytvoření technických a finančních zdrojů na takovou činnost bude do budoucna nutností.

VII. Závěr

Jak jsem již několikrát v této práci uvedla, současný stav právní úpravy správy daně je v některých ohledech nevyhovující. Především je třeba zopakovat výtku směřující k absenci obecné ústavněprávní úpravy daní a jejich správy v textu samotné Ústavy ČR. Úprava obsažená v čl. 11 odst. 5 LZPS je, dle mého názoru, nepostačující. Systematicky by toto ustanovení mělo být obsaženo v textu samotné Ústavy jako základního zákona státu. Tato skutečnost vynikne zvláště při srovnání textů ústav vyspělých západoevropských států, prvních členů EU, kde je daňová problematika poměrně podrobně popsána. S ústavněprávní problematikou souvisí i další oblast zmíněná v této práci, a to styčné body s dalšími právními odvětvími, zejména právem trestním. **Ze současného platného veřejného práva vyplývá nadměrné zdůraznění veřejného zájmu na naplnění státního rozpočtu v poměru k veřejným zájmům ostatním, k veřejnému zájmu na spravedlnosti řízení, k zájmu na ochraně majetkových práv subjektů, k zájmu na ochraně života a zdraví člověka.** Vývoj směřující k zpřísňování postihů za daňové delikty, nepřináší adekvátní zlepšení výběru daní.

Domnívám se, že dikce úvodních ustanovení ZSDP, definujících správu daně, by měla být zpřesněna. Formulace § 1 odst. 2 ZSDP, jak je odůvodněno v práci, je nepřesná. Přesnější by byla formulace, která by správu daně definovala nikoliv jako právo, ale jako samotnou činnost, tedy jako výkon veřejné správy, v jejímž rámci jsou činěna opatření tam uvedená. Stejně tak by mezi příjmy veřejných rozpočtů, jejichž výběr je upraven ZSDP, mělo být uvedeno i příslušenství daně, a to z důvodů odstranění výkladových nejistot.

Pokud se týče publikace rozhodnutí vydaných v daňovém řízení a dalších aktů ve FZ, domnívám se, že uveřejnění ve FZ by nemělo mít žádné právní účinky. Současná úprava některých institutů v ZSDP a ZDP však určité právní účinky připouští, což nelze z hlediska právní čistoty akceptovat. Publikace v informativním periodiku vydávaném na základě interního rozhodnutí orgánu veřejné správy nemůže být postavena na úroveň řádného doručení správního aktu do rukou adresáta výkonu veřejné správy či na úroveň uveřejnění právních předpisů ve Sbírce zákonů. S tím souvisí i problematika tiskopisů a objem informací, které jsou územní finanční orgány oprávněny od daňových subjektů na tiskopisech požadovat. **Právní úprava obsažená v § 33 odst. 9 ZSDP a § 40 odst. 2 ZSDP připouští šíři diskrece, která je neústavní. Současná praxe je s ústavní regulací v rozporu.**

Po novelizacích ZSDP, byla zrušena všechna ustanovení části sedmé zákona, kde je nyní 19 volných paragrafů (§ 76 až § 95). V návaznosti na potřebu podrobnější úpravy daňové exekuce a potřeby rozčlenění části šesté na řízení inkasní a řízení vymáhací je legislativně možno využít tento prostor v zákoně k právní úpravě řízení vymáhavého. Ta by mohla čerpat z úpravy v ZPD nebo částečně z úpravy obsažené ve vyhlášce č. 162/1953 Ú.l. De lege ferenda by bylo vhodné přesněji rozčlenit úpravu daňového řízení v ZSDP. Správce daně by získal lepší přehled o administrativě správy daně, což by mu umožňovalo eliminovat procesní pochybení.

Administrativním a procesním odlišením činnosti před řízením a po jeho zahájení by byli pracovníci správce daně nuceni efektivněji vyhledávat údaje relevantní z hlediska správy daně, byly by lépe čitelné pracovní výsledky jednotlivých pracovníků a skupin, a to jak při vyhledávací činnosti, tak po zahájení řízení. **Blanketní zmocnění dle § 36 ZSDP ke sdružování údajů z informačních systémů bych doporučovala ohraničit a konkretizovat.**

Z hlediska systematiky zákona by bylo vhodné některá ustanovení obsažená v jednotlivých částech ZSDP přesunout do první části zákona. Jde o ustanovení, která svým obsahem přesahují rámec jednotlivých řízení a vztahují se k celému řízení. Jde zejména o součinnost třetích osob, vyhledávací činnost, pokuty, blokové řízení, pozastavení činnosti, záznamní povinnost, zachování daňových povinností, zákaz přenosu daňové povinnosti, základní pojmy, příslušenství daně.

Ze ZSDP mělo být zřejmé, kterým okamžikem je řízení zahájeno a kterým končí. U řízení inkasního, jak je výše argumentováno, to zřejmé není. De lege ferenda by měly být precizovány právní pojmy obsažené v ZSDP, jako zahájení a zastavení řízení, překážka věci rozhodnuté, právní moc rozhodnutí atd., aby na sebe jednotlivá řízení navazovala. Toto platí zejména u vyměřovacího řízení ohledně dodatečného vyměření daně v souvislosti s místním šetřením a daňovou kontrolou.

Pokud se jedná o administrativní činnost správce daně, vedení daňových spisů by mělo být podřízeno režimu umožňujícímu rozhodování v souladu s ZSDP a umožňujícímu realizaci procesních práv daňového subjektu (problém důkazních prostředků a důkazů, nahlížení do spisů apod.) Vzhledem k absenci zmocnění nebyl vydán žádný právní předpis umožňující přesné stanovení podmínek vedení daňových spisů.

ZSDP dle mého názoru obsahuje velké množství terminologických a právních nejasností, které jsou v současnosti vykládány judikaturou a ministerstvem v rámci metodického řízení podřízených územních finančních orgánů.

Zákon lze vykládat ve prospěch i neprospěch daňového subjektu, případně doslovným výkladem z textu zákona dovodit zcela nelogické závěry (např. problematika terminologie týkající se zastavení řízení). Ve svém důsledku jde o obecné a nejasné pojmy umožňující správci daně volné správní uvážení. To bych doporučovala novelizací omezit tak, že by byly terminologické nejasnosti objasněny přímo textem zákona.

Pokud se týče délky minimální lhůty v délce 8 dnů, přiklonila bych se k tomu, že by jí nemělo být možno zkrátit v návaznosti na tak obecnou a vágní definici podmínek, jak je tomu dle § 14 odst. 1 ZSDP.

Problémem je neprovázanost legislativní úpravy poskytování informací v § 34 ZSDP. Jako příklad slouží bankovní informace. Definice situací, kdy je správce daně oprávněn žádat bankovní informace dle ZSDP, je širší než taková definice podle zákona č. 21/1992 Sb. o bankách. ZSDP je tak s tímto zákonem v rozporu.

Ohledně terminologie upravující obnovu řízení je třeba sjednotit, zda je obnova navrhována, či je o ní žádáno a je tedy nařizována, či povolována a v kterých případech. Současná úprava není jednoznačná a tyto mezery je třeba překlenout výkladem. Problematickým je důvod obnovy řízení dle § 54 odst. 1 ZSDP, ohledně křivé výpovědi svědka v daňovém řízení jako trestného činu. Znění § 54 ZSDP by mělo být upraveno tak, že místo křivé výpovědi bude jako obecný důvod uveden jakýkoliv trestný čin osoby zúčastněné na daňovém řízení nebo pracovníka správce daně.

Samostatnou a důležitou otázkou je problém snížené ochrany daňového subjektu jako adresáta veřejné správy v současné dikci ZSDP. Jde zejména o správní uvážení, kdy v platném znění ZSDP je poskytnuta správcům daně volnost ohledně řady právních institutů, které by z logiky věci i z pohledu ústavních norem měly být přísně regulovány a omezeny (např. § 3 odst 1 ZSDP je v přímém rozporu s LZPS). Osobně bych zákonodárcům doporučila omezit správní uvážení správce daně ve dvou směrech.

Jednak zpřesněním právní terminologie užívané v ZSDP (např. nahrazením termínu „odůvodněné případy" přesnějším vymezením případů, kdy může správce daně použít diskreční pravomoc) a přímou eliminací správního uvážení u konkrétních ustanovení. Snížená procesní ochrana daňového subjektu vyplývá i z faktu, že v rozporu s berní tradicí (představovanou zejména ZPD, předpisem z období první republiky) byly do dnešní právní úpravy převzaty instituty a ustanovení z předpisů platných v době po roce 1948, v době socialistického hospodaření a státního vlastnictví výrobních prostředků. **Právní úprava ZPD byla spravedlivější a efektivnější, byla vytvořena a aplikována v hospodářském a společenském systému obdobném současnému.**

Jeden ze základních nedostatků ZSDP spatřuji v tom, že rozhodnutí se neodůvodňují, ačkoliv např. podle rezoluce Rady Evropy z roku 1977 je správní orgán povinen své rozhodnutí odůvodnit a účastník řízení je oprávněn být informován o všech známých skutečnostech, vzhledem k nimž má být správní akt vydán. Stejně tak se daňový subjekt nedozví o odchýlení se od jeho účetních záznamů a jeho důvodech. Domnívám se, že de lege ferenda, by měla být zakotvena povinnost odůvodňovat všechna rozhodnutí s event. taxativním vyjmenováním těch, která se odůvodňovat nemusí. Jsem si samozřejmě vědoma, že by to mnohonásobně zvýšilo pracovní vytížení zaměstnanců správce daně, ale z hlediska daním podrobených subjektů by šlo o nepochybně pozitivní krok. Je zřejmé, že všechna rozhodnutí správce daně odůvodněna být nemohou, ale u většiny by tak učiněno být mělo. Jde nejen o rozhodnutí o uložení povinnosti, ale např. rozhodnutí podle § 35, § 39 ZSDP atd.

Vadou současné koncepce zásady oficiality je absence možnosti daňového subjektu získat informace z činnosti správce daně podle § 36 ZSDP v okamžiku, kdy jsou podstatné z hlediska jeho procesního postavení v rámci již zahájeného daňového řízení. Jde o absenci možnosti pořádat o odůvodnění výzvy k podání daňového přiznání.

Dle mého názoru je úprava dokazování v daňovém řízení nedostatečná. Podle současné koncepce není správce daně povinen provést navržené důkazy, což je v rozporu s právem daňového subjektu na spravedlivý proces.

LZPS sice garantuje právo vyjádřit se ke všem důkazům v rámci probíhajícího řízení, ale právní úprava ZSDP často způsobuje, že toto právo daňového subjektu nemůže být fakticky naplněno. V průběhu daňového řízení musí být ze spisu zřejmé, který důkazní prostředek je důkazem. Daňovému subjektu musí být dáno právo zaujmout k němu stanovisko.

Je nezbytné, aby zde existoval právní institut, který umožní daňovému subjektu dodatečně změnit jeho daňovou povinnost v jeho prospěch, pokud lhůty dle § 47 sice již uplynuly, nicméně o předběžné otázce bylo pravomocně rozhodnuto odlišně od toho, jak si ji posoudil správce daně. V současnosti daňový subjekt nemůže po uplynutí lhůt dle § 47 ZSDP podat návrh na obnovu řízení. Bylo by možno uvažovat o nároku na obnovu řízení i ve lhůtách delších než jak je určuje současná úprava (v § 54 odst. 3 ZSDP) právě pro případy, probíhá-li o předběžné otázce řízení, které bylo zahájeno před pravomocným skončením daňového řízení, jehož se týká.

De lege ferenda je třeba lépe vyjasnit podmínky uplatnění práva správce daně vyzvat daňový subjekt. Současná úprava výzev není jednoznačná a správci daně aplikují výklad často v neprospěch daňových subjektů. Výzvy k podání daňového přiznání zahajují daňové řízení a měly by být odůvodněny. S ohledem na důvody uvedené v této práci, se domnívám, že by bylo vhodné právní úpravu této oblasti vrátit k úpravě předválečné, kdy každému daňovému subjektu byla daň vyměřována platebním výměrem.

V případě novelizace podle vzoru ZPD by bylo vhodné připustit započtení na veřejnoprávní pohledávku, přičemž právní tituly takové pohledávky by měly být taxativním výčtem stanoveny. Stát by měl být z hlediska ZSDP zrovnoprávněn s ostatními věřiteli, jak to již provedla novela zákona o konkurzu a vyrovnání v roce 1991.

Pokud se týká stanovení a vyměření penále, doporučovala bych jej do budoucna upravit tak, aby nebylo závislé na volném správním uvážení správce daně. Vznik práva na zaplacení penále by měl být vázán na vyhotovení a doručení platebního výměru.

Jsem přesvědčena, že by bylo v spravedlivé, aby úroky placené z přeplatku na dani a penále by byly ve stejné výši, jak to na našem území bylo tradičně stanoveno až do daňové reformy v roce 1952. V současné právní úpravě se zákonodárce zatím nevrátil k právní úpravě demokratického Československa obsažené v ZDP a setrval na koncepci nerovnoprávného postavení daňového subjektu a státu. S tím souvisí i právo na snížení daňové zálohy v určitých případech, dříve formulované jako nárok. V současnosti každé snížení zálohy na daň závisí na uvážení správce daně.

Dikce ZSDP by měla být upřesněna ohledně práva na podání odvolání. Mělo by platit, že odvolat se lze proti všem rozhodnutím s výjimkou těch, u kterých to zákon vylučuje. Rovněž úprava formálních náležitostí odvolání by zasloužila změnu. V současnosti je procesně diskriminující. Náležitosti odvolání by bylo vhodné zmírnit. Vhodnější by bylo přezkoumávat rozhodnutí, v rámci odvolacích řízení, úplně, bez ohledu na rozsah důvodů uplatněných daňovým subjektem v jeho odvolání. V rámci odvolacího řízení by měla být přezkoušena výše daně stanovené podle pomůcek, pomocí pomůcek, které si odvolací orgán opatří, a které mu daňový subjekt předloží.

Úspěšnost daňových exekucí ovlivňuje podstatným způsobem vynutitelnost práva na úseku daní a daňových povinností. Právní úprava vymáhacího řízení v ZSDP by měla jednoznačně definovat okamžik zahájení tohoto řízení. Exekuce v daňovém řízení by se měla vrátit do tradičních mantinelů definovaných zejména ZPD. Exekuce na nemovité věci by měla probíhat jen před soudem a jen tehdy, nebude-li možné daňovou exekucí na movité věci, pohledávky a peníze daňovou pohledávku uspokojit. Úpravu exekuce v ZSDP by bylo vhodné poněkud rozšířit. Subsidiární použití OSŘ, vzhledem k systémové nesourodosti občanského soudního řízení a řízení daňového, by mělo být vyloučeno. Na absenci vyhlášky, kterou se mají stanovit pravidla pro daňovou exekuci (ve smyslu § 73 odst.7 ZSDP) při používání OSŘ a řešit střet exekuce daňové a soudní, je nutno pohlížet jako na nedostatek současné úpravy.

Diskreční pravomoc správce daně je dnešní úpravou dána v příliš široké míře, na samé hranici ústavnosti. V tomto ohledu je třeba eliminovat správní uvážení u těch institutů daňového řízení, kde přesné stanovení práv a povinností správce daně je zárukou na spravedlivý proces.

Měl by být upřesněn procesní charakter daňové kontroly a jeho vazba na vyměřovací řízení, okamžik zahájení řízení, práva daňového subjektu ohledně prováděných důkazů, jakož i procesní oprávnění kontrolovaného subjektu. Okamžik zahájení a ukončení vyměřovacího řízení o dodatečném vyměření daně a rozhodnutí v něm by měly být také přesně specifikovány. **Je potřebné upřesnit vztah daňové kontroly jako procesního instrumentu, sloužícího ke shromáždění důkazních prostředků v rámci vyměřovacího řízení k rozhodnutí o dodatečném vyměření daně. Totéž platí o místním šetření.**

Předpokládám, že do budoucna poroste, jak ze strany ČR, tak i ze strany ostatních členských států Evropské unie, zájem o mezinárodní pomoc. Bude tomu tak zejména v příhraničních oblastech, kde občané dojíždějí za prací do sousedního státu, nebo v oblastech, kde mají své filiálky zahraniční firmy, ve kterých pracují jako konzultanti cizí státní příslušníci. Mezinárodní pomoc při vymáhání některých finančních pohledávek bude využívána i s ohledem na čtyři svobody, na kterých je založen jednotný vnitřní trh ES - na volném pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu. Potom tedy budou muset členské státy Evropské unie úzce spolupracovat s cílem zabránit možným daňovým únikům a krácení daňových příjmů svých rozpočtů.

Jak jsem již uvedla, oproti vyhlášce č. 16/1962 Sb. platné až do 31. 12. 1992 je ZSDP předpisem velmi progresivním s nesrovnatelně přesnější právní úpravou, zaručující daňovému subjektu možnost lépe se domoci svých procesních práv. ZSDP zvýšil efektivitu daňového řízení z hlediska evidence daňových subjektů a jejich daňově rozhodných poměrů. Při výběru daní je nástrojem, který díky modernější právní úpravě, umožňuje lépe postihovat daňové úniky.

Nástroje v této oblasti jsou ale mnohdy vyjádřeny v obecné rovině a umožňují tak kromě důsledného výběru daní i zneužití institutů proti daňovému subjektu. V době přijetí ZSDP hledisko zájmů státu na efektivním výběru daně převážilo. Domnívám se, že právní úprava daňového řízení nereaguje dostatečně pružně na úpravy v jiných oblastech právního řádu a zejména na potřeby daňové prave. Rovněž ve vztahu k daňovým poplatníkům by právní úprava daňového řízení de lege ferenda mohla být korektnější.

Na samý závěr bych ráda uvedla, že současná právní úprava daňového řízení v ZSDP je, přes veškeré kritické výhrady v této práci vyjádřené, právní úpravou efektivně umožňující hájit veřejný zájem na naplnění státního rozpočtu daňovými příjmy. Ohledně veřejného zájmu na ochraně práv daňových subjektu sice nesplňuje všechny požadavky kladené na ní teorií a ústavními normami, přesto v zásadě není úpravou nespravedlivou. Postupnými novelizacemi lze odstranit všechny zmíněné nedostatky a optimalizovat vzájemný poměr zájmu státního rozpočtu a zájmů daňových subjektů. Průběžné novelizace jsou nezbytné i s ohledem na požadavky kladené na Českou republiku v souvislosti s členstvím v Evropské Unii. Je třeba pružněji reagovat na stále významnější mezinárodní prvek v daňovém řízení.

VIII. Seznam literatury, učebnic, komentářů, právních norem a dalších dokumentů

1. K. Adamová, Dějiny veřejného práva ve střední Evropě, 1. vydání, C.H. Beck, Praha, 2000
2. M. Bakeš, Finanční právo, 4. vydání, C.H. Beck, Praha, 2006
3. V. Boněk, Zákon o správě daní a poplatků – komentář, 1. vydání, Codex Bohemia, Praha,, 1997,
4. J. Čapek, Evropský soud a Evropská komise pro lidská práva, 1. vydání, Linde Praha a.s., 1995,
5. M. Čáslavský a kol., Daňové judikáty 1. díl, 1. vydání, Linde Praha a.s., 1999
6. M. Čáslavský a kol. Daňové judikáty 2. díl, 1. vydání, Linde Praha a.s., 2000
7. Důvodová zpráva k návrhu ZÚFO
8. Důvodová zpráva k návrhu novely ZÚFO č. 311/1999 Sb.
9. Důvodová zpráva k návrhu ZSDP
10. V. Flegl, Významné mezinárodní dokumenty k ochraně lidských práv, 1. vydání, C.H. Beck, Praha, 1998
11. A. Gerloch, Ústavní systém České republiky, 2. vydání, Prospektrum, Praha, 1996
12. J. Grónský, Dokumenty k ústavnímu vývoji Československa II., Karolinum Praha, 1997
13. J. Grónský, Dokumenty k ústavnímu vývoji Československa II., Karolinum Praha, 1999
14. J. Hanuš, Správa daní, 3. vydání, Mirago, Ostrava, 1999
15. D. Hendrych, Správní právo, 3. vydání , C.H. Beck, Praha, 1998
16. J. Jaks, Quo vadis Evropská unie, 1. vydání, ETC Publishing, Praha, 1998
17. J. Kincl, Všeobecné dějiny státu a práva, 1. vydání, Panorama, Praha, 1983
18. V. Knapp, Teorie práva, 1. vydání, C.H. Beck, Praha, 1995
19. J. Kobík, Daňové spory, jejich prevence a řešení, 1. vydání, Codex Bohemia, Praha, 1998
20. J. Kobík, Daňová kontrola, 1. vydání, Sagit, Praha, 1998
21. Karel Lacina, Evropská veřejná správa 1. vydání, VŠ finanční a správní, 2004
22. K. Malý, České právo v minulosti, 1. vydání, Orac, Praha 1995
23. M. Mazanec, Správní soudnictví, 1. vydání, Linde Praha a.s., 1999
24. P. Mrkývka, Finanční správa, 1. vydání, Masarykova univerzita, Brno, 1997
25. L. Nedorost, Průvodce správním řízením, 1. vydání, Linde Praha a.s., 1999
26. V. Pavlíček/J. Hřebejk, Ústava a ústavní řád České republiky, 1. díl – ústavní systém 1. vydání, Linde, Praha, 1994
27. V. Pavlíček/J. Hřebejk, Ústava a ústavní řád České republiky, 2. díl – práva a svobody 1. vydání, Linde, Praha, 1996
28. P. Prudký, Vzory korespondence s finančními úřady, 2. vydání, Anag, Olomouc, 1999
29. L. Pítrová/R. Pomahač, Evropské správní soudnictví, 1. vydání, C.H. Beck, Praha 1998
30. L. Pítrová/R. Pomahač, Průvodce judikaturou Evropského soudního dvora, 1. vydání, Linde Praha a.s., 2000
31. Outlá Veronika a kol., Právo Evropské unie, Plzeň, Aleš Čeněk s.r.o., 2006

32. Překlad usnesení Rady ES ze dne 10. února 1975 o opatřeních Společenství k potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se dani

33. Překlad směrnice Rady ES ze dne 19. prosince 1977, č. 77/799 EHS. o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímého a nepřímého zdanění

34. A. Rainer, Evropské právo a jeho aplikace v budoucím členském státě, 1. vydání, C.H. Beck, Praha 2000

35. J. Rosenbachová, Daňová judikatura (díl první), 1. vydání, Newsletter, Praha, 1998

36. J. Rosenbachová, Daňová judikatura (díl druhý), 1. vydání, Newsletter, Praha, 2000

37. S. Svátková, Bakalářské minimum z daní, 1. vydání , Trizonia, Praha, 1994

38. S. Šourek, Nová daňová soustava, 1. Vydání, C.H. Beck, Praha, 1999

40. Týč Vladimír, Základy práva EU pro ekonomy, 5. vydání, Linde Praha as, 2006

IX. Seznam použitých zkratek

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

ES – Evropská společenství

FZ - Finanční zpravodaj

Komise ES – Komise Evropských společenství

KSČ – Komunistická strana Československa

LZPS – Listina základních práv a svobod, publ. ve Sbírce zákonů pod č. 2/1993 Sb.

Rada EU – Rada Evropské unie – orgán s normotvornou pravomocí

Sb. – Sbírka zákonů

Sb. z. a n. – Sbírka zákonů a nařízení

Soud (Evropský soud) – Evropský soud pro lidská práva se sídlem ve Štrasburku

SŘ – zákon č. 500/2004 Sb., o správním řádu

SŘS - o soudním řádu správním

Smlouva ES – Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství, dnes již jen Evropského společenství

TŘ – zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád

TZ – zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon

Ústava (nebo Ústava ČR) – Ústava České republiky publikovaná pod č. 1/1993 Sb.

ZSD – zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

ZDD – zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí

Úmluva (Evropská úmluva) – Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod

Ú.l. – úřední list

ZDN – zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti

ZDP – zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. (4579/2006 Sb.p),

ZDPH – zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

ZPČR – zákon č. 283/1991 Sb., o Policii České republiky

ZPD – zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních

ZSD – zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní

ZSDP – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

ZÚČ – zákon o účetnictví

ZÚFO – zákon č. 331/1990 Sb., o územních finančních orgánech