

## HLAVA II

# ZÁKLADNÍ ZÁSADY SPRÁVY DANÍ

Daňový řád je zákonem, který ve svých úvodních ustanoveních vyjmenovává základní zásady. Tyto představují výstavbové prvky, na kterých byl zákon postaven. Jako takové by měly být nápomocny při jeho výkladu, a to zejména v rámci metody výkladu teleologického neboli účelového. V § 5 až 9 nejsou vyjmenovány všechny zásady, které se v rámci aplikace či interpretace daňového řádu používají. Další lze odvodit přímo z textu daňového řádu či jiných zákonů. Zdrojem zásad pak bude zejména spr. řád, jehož § 177 uvádí, že základní zásady uvedené v § 2 až 8 je nutné při činnosti správního orgánu vždy zohlednit. Pominout nelze ani zásady spojené s právními předpisy vyšší právní síly, tj. zásady plynoucí z Ústavy a Listiny. Významnou roli hrají i zásady plynoucí z práva mezinárodního či evropského. Existují i zásady, které jsou dovozeny rozhodovací činností správních soudů, typicky zásada zákazu zneužití práva. Pro vyjmenování chybějících zásad lze využít díla Svobody,<sup>1</sup> kdy zmínit lze zejména zásady tvořící komponenty principu spravedlivého procesu. Konkrétně se jedná o zásady vyjadřující právo na právní pomoc, tlumočnicka, odůvodnění rozhodnutí, objektivní orgán a na přístup k informacím. Opatřit nelze ani zásadu dvojinstančnosti či jednoty řízení.

### § 5 [Zásada zákonnosti, legitimacy a přiměřenosti]

**(1) Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.**

**(2) Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.**

**(3) Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu**

<sup>1</sup> SVOBODA, Petr. *Ústavní základy správního řízení v České republice: právo na spravedlivý proces a české správní řízení*. Praha: Linde, 2007. 359 s. ISBN 978-80-7201-676-1.

s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

## I. Zásada zákonnosti a legitimacy

Zásada zákonnosti (**odst. 1**) představuje povinnost správce daně jednat v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Za právní předpis je nutné považovat nejenom samotný daňový řád, ale všechny součásti právního řádu, tj. zákony, zákonná opatření, podzákonné, nadzákonné, mezinárodní a evropské předpisy, kterými je Česká republika vázána. Správce daně je též vázán i soudními rozsudky či vlastní správní praxí.

Zásadu zákonnosti je třeba vnímat z několika pohledů. První pohled je dán v souvislosti se zásadou legitimacy, obsaženou v **odst. 2**. V tomto kontextu je třeba vnímat, že správce daně je oprávněn jednat pouze tak, jak mu zákon umožňuje. Opakem pak bude jednání osob zúčastněných na správě daní, které mohou jednat tak, jak jim zákon nezakazuje. Předobrazem zásady je pak čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny. Byť se zásada tváří jako určená správci daně, je nezbytné ji vnímat i jako zásadu ovlivňující jednání ostatních účastníků správy daní. Z pohledu osoby zúčastněné na správě daní pak budou klíčovými zásady spojené se zásadou zákonnosti. Má-li se taková osoba řídit daňovými zákony, musí zákonodárce respektovat pravidla, která jsou s tvorbou daňových zákonů spojena. Zde lze zmínit zásady předvídatelnosti zákona, jeho srozumitelnosti a vnitřní bezrozpornosti (viz nálezy Pl. ÚS 24/07 či Pl. ÚS 31/13). Jelikož daňové zákony povětšinou zasahují do vlastnického práva, je nutné počítat s čl. 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že daně a poplatky je možné ukládat jen na základě zákona. Jakýkoliv daňový zákon musí být v první řadě zákonem v pravém slova smyslu. Daňové povinnosti či práva nesmí být ukládány podzákonnými předpisy (vyhláška, nařízení), či dokonce správními akty (kupř. metodiky, pokyny správního orgánu). K otázce nepřipustnosti využití podzákonného předpisu lze odkázat na nálezy Pl. ÚS 26/16 a Pl. ÚS 3/95. K otázce nepřipustnosti využití správního aktu pak na rozsudek NSS 2 Afs 25/2018. Daňové zákony, v rámci příkazu daného čl. 11 odst. 5 Listiny, musí být přiměřené v otázce zásahu do jiných základních práv, zejména práva vlastnického. Pro testování přiměřenosti daňových zákonů využívá Ústavní soud tzv. test proporcionality, když zkoumá, zda zákon nezakládá nerovnost adresátů či nemá konfiskační dopady (tzv. rdousící efekt). Příkladem může být nález Pl. ÚS 29/08.

Druhý pohled pak představuje pochopení příkazu daného správcem daně, a to jednat jen na základě zákona. Aby byla zásada zákonnosti plně realizována, nelze jednání správce daně omezit na pouhé mechanické respektování textu právních předpisů. Jak plyne z judikatury Ústavního soudu, zákony nepředstavuje jen jejich text, ale zejména jejich pravý obsah a účel (viz náleží Pl. ÚS 33/97). Zásada zákonnosti je tak nejdůležitější zásadou, jelikož její respektování vede ke správné aplikaci daňového řádu. Jako taková poté pojímá i ostatní zásady, jelikož s těmito je třeba při výkladu daňového řádu též pracovat.

Jelikož daňové zákony musí být formulovány srozumitelně, hraje v rámci jejich výkladu primární roli metoda výkladu **gramatická neboli jazyková**. Správce daně je povinen jasný text zákona respektovat, a to i v případě, že by výklad vedl k výsledku rozpornému se smyslem a účelem zákona. To však platí pouze v situaci, kdy nesporný text zákona svědčí ve prospěch daňového subjektu. V opačném případě je možné popřít i jasný text zákona a vyloučit jeho absurdní důsledky. Judikatura se v tomto pojetí opírá o povinnost zákonodárce jednat racionálně a formulovat zákonné požadavky jasně. Jakékoliv pochybení zákonodárce pak nemůže jít k tíži daňového subjektu (viz rozsudky NSS 5 Afs 35/2009-265 a 1 As 9/2003). V případě, že text zákona jasný není, je třeba přistoupit k aplikaci dalších výkladových metod, tj. výkladu systematickému a teleologickému (účelovému). **Systematický výklad** slouží k nalezení řešení v rámci právního řádu, který by měl tvořit harmonický celek. Není třeba opakovaně v zákonech definovat něco, co již jinde definováno je (viz rozsudek NSS 1 Afs 86/2004-54). V rámci metody systematického výkladu se použijí i nepsaná pravidla typu pozdější předpis ruší dřívější, předpis vyšší právní síly má přednost před předpisem síly nižší a speciální předpis má přednost před obecným. **Účelový výklad** vychází z hledání účelu interpretovaného ustanovení. V rámci účelového výkladu je možné využít argumenty podobnosti (kdy je třeba v právním řádu nalézt ustanovení s podobným účelem), argumenty od menšího k většímu a od většího k menšímu, argumenty právními principy a argumenty výkladu dle/v souladu s nadřazeným právem (předpis vyšší právní síly než zákon, mezinárodní smlouva, právo Evropské unie – tzv. eurokonformní výklad). V rámci účelového výkladu je třeba zdůraznit výše uvedený argument právními principy, když zde správce daně poměruje, zda při aplikaci ustanovení převažuje veřejný zájem státu na výběru daně, anebo jiný princip či zásada. Zde se v rámci zásady zákonnosti vtahují do interpretace daňového řádu ostatní zásady (příkladem může být rozsudek NSS 7 Afs 14/2010, kde se řešil střet výše uvedeného zájmu se zásadou rovnosti daňových subjektů).

Není vyloučeno, že při odstraňování nejasností textu zákona dojde ke střetu výsledku systematického a účelového výkladu. V takovém případě se uplatní pravidlo *in dubio mitius* neboli v pochybnostech ve prospěch slabšího, zde daňového subjektu (viz rozsudek NSS 1 Afs 14/2012-24). Je častou chybou daňových subjektů, že se domáhají aplikace uvedeného pravidla v případě kolize s jazykovou výkladovou metodou. Tato nemůže být v kolizi s ostatními metodami výkladu, jelikož tyto slouží právě k vyjasnění nejasností plynoucích z textu předpisu.

Možná se zdá matoucím, že v rámci výkladu daňového řádu nebyla zmíněna metoda výkladu **historického**, tudíž výkladu, který se opírá o záměr zákonodárce. Je tomu tak úmyslně, jelikož tato výkladová metoda je považována spíše za doplňkovou. Není tak důležité, co si zákonodárce při tvorbě zákona myslel, ale to, jak jej napsal. Ilustrativním je rozsudek NSS 2 Afs 109/2005.

Má-li správce daně jednat v souladu se zásadou zákonnosti, je povinen respektovat jak text zákona, tak i jeho smysl a obsah. K tomu je nezbytné znát interpretační instrumentárium. Na druhou stranu je třeba zdůraznit, že ne každé porušení zásady zákonnosti povede k suspendaci postupu správce daně. Porušení zásady musí být dostatečně intenzivní, aby bylo možné konstatovat vliv na výsledek řízení. Opačný přístup by vedl k nepřipustnému upřednostnění právního formalismu. Obdobně se k věci staví i judikatura, kupř. rozsudek NSS 9 Afs 60/2012.

## II. Zásada ochrany práv a právem chráněných zájmů osob zúčastněných na správě daní

Zásada je upravena v **odst. 3**, který v první řadě definuje pojem „osoby zúčastněné na správě daní“ a zavádí tzv. legislativní zkratku. Bude-li zákon užívat tento pojem, budou se práva a povinnosti týkat daňových subjektů a třetích osob (§ 20 až 22). Zásada je součástí principu právní jistoty. Zásadu lze vnímat ze tří pohledů:

1. **Příkaz k přiměřenosti (proporcionalitě).** Správce daně je povinen při aplikaci zákona postupovat přiměřeně a volit co nejméně invazivní prostředky. Jinými slovy, při střetu veřejného zájmu na výběru daní s právy osob zúčastněných na správě daní volit přiměřené prostředky tak, aby zájem byl naplněn, avšak ne za jakoukoliv cenu. Příkaz nachází své uplatnění přímo v textu zákona (§ 143 odst. 3), anebo je využit při interpretaci textu zákona (viz judikatura k podmínkám pro vydání zajišťovacích příkazů jako rozsudek NSS 6 Afs 3/2016). Výjimečně lze v judikatuře nalézt plně

provedený test proporcionality tak, jak je znám z ústavní úrovně (viz komentář k § 5 odst. 1). Příkladem může být judikatura k podmínkám pro vydání rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti (rozsudek NSS 7 AfS 14/2010).

2. **Ochrana práv nabytých v dobré víře.** Ochrana práv nabytých v dobré víře je dána v **první řadě** presumpcí správnosti aktů veřejné moci. Ta vyjadřuje právní jistotu stran aktů veřejné moci, zejména z pohledu jejich právní moci a lhůt pro jejich případnou změnu. Adresát aktu je vybaven určitou jistotou stran toho, že do aktu bude moci být zasazeno po jasně danou dobu a poté již ne. Na druhou stranu presumpce správnosti působí ve vztahu k adresátovi i negativně, když rozhodnutí je považováno za zákonné do té doby, než bude napraveno příslušnými prostředky ochrany. Mezi tyto patří (v rámci správy daní) odvolání, rozklad, přezkumné řízení a obnova řízení (§ 108). Presumpce správnosti je definitivně stvrzena uplynutím prekluzivních lhůt daných v § 148 a § 160. V **druhé řadě** je třeba zmínit ochranu dobré víry osob zúčastněných na správě daní. Ta se projevuje zejména v oblasti přenosu důkazního břemene, kdy daňovému subjektu uplatňujícímu výhody garantované zákonem (např. nárok na odpočet daně z přidané hodnoty) v dobré víře nemohou být tyto výhody upřeny. Oporu poskytují zejména judikatura SDEU, např. rozsudky C-324/11 a C-273/11.
3. **Zákaz retroaktivity.** Retroaktivita se dělí na pravou a nepravou. Zatímco pravá retroaktivita vyvolává účinky, jako by nová právní úprava existovala již v minulosti, nepravá retroaktivita se projevuje působením, byť od účinnosti nové právní úpravy, i na probíhající řízení a postupy započaté před účinností. Nepravá retroaktivita je obecně přípustná, pravá přesně naopak. Avšak i u nepravé retroaktivity musí být zřejmý silný veřejný zájem, kupř. ztělesněný v důvodové zprávě k novele zákona. Slovy judikatury je nepravá retroaktivita přípustná tehdy, lze-li dospět k závěru, že při celkovém posouzení zklamané důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti (nález Pl. ÚS 53/10).

## § 6 [Zásady rovnosti, součinnosti, poučovací, vstřícnosti]

(1) Osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti.

(2) Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.

(3) Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.

(4) Správce daně podle možnosti vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvouřilosti.

## I. Zásada rovnosti

Zásada rovnosti je upravena v **odst. 1** a týká osob zúčastněných na správě daní (§ 5 odst. 3) a vyjadřuje povinnost správce daně k těmto přistupovat stejným způsobem. Zásada se netýká rovnocennosti vztahu správce daně a zmíněných osob. Správce daně vystupuje z pozice orgánu veřejné moci, tudíž je oprávněn těmto osobám ukládat povinnosti. V případě posuzování rovnosti zacházení je třeba rozlišovat mezi posuzovanými kategoriemi osob. Nelze kupř. říci, že by daňový subjekt měl shodná práva a povinnosti jako svědek. I v rámci stejné kategorie může existovat určitá nerovnost. Ta však musí mít objektivní a rozumný důvod. Judikatura rozlišuje mezi rovností neakcesorickou, a rovností akcesorickou, kdy mezi stejnými kategoriemi osob nesmí být libovolně rozlišováno, a rovností akcesorickou, kdy důvod rozlišování nesmí být dán zásahem do jiného základního lidského práva (typicky rozlišení z důvodu rasy, náboženství). Za příklad legitimního rozlišování mezi stejnými kategoriemi osob může posloužit § 76, který usnadňuje komunikaci menšin se správcem daně prostřednictvím práva na bezplatné využití tlumočnicka. Za neodůvodněný zásah lze považovat jednání správce daně, který by ve shodných případech postupoval u různých daňových subjektů rozdílně. Z pohledu poslední judikatury lze odkázat na nálezní Pl. ÚS 31/13, který řešil otázku nerovného zdanění pracujících osob v důchodovém věku.

## II. Zásada součinnosti

Zásada součinnosti je upravena v **odst. 2** a jako jedna z mála se týká obou stran, tj. správce daně i osob zúčastněných na správě daní (§ 5 odst. 3). Daňový řád zásadu součinnosti víceméně úspěšně promítá do textu zákona. Typickou ukázkou je rozdíl mezi vyhledávací činností správce daně prováděnou bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 78) a dokazováním (§ 92 a násl.), které bez součinnosti s daňovým subjektem prováděno být nemůže. Zásadu součinnosti lze nalézt zejména v procesu dokazování či jeho ukončování. Správa daní

je vystavěna na prioritní povinnosti daňového subjektu podat daňové tvrzení a k tomuto unést důkazní břemeno. Je pak na subjektu samotném, jak se k věci postaví, jak velkou míru součinnosti poskytne. Faktem je, že zákon je vystavěn na předpokladu součinnosti se správcem daně. Důsledkem nesoučinnosti bude zejména stanovení daně náhradním způsobem (§ 98) či následek sankční (§ 247a). V případě třetích osob zákon počítá víceméně s povinnou součinností (§ 57, § 96), jejíž neplnění bude mít za následek uložení sankce (§ 247). Správce daně bude příkaz k součinnosti realizovat zejména respektováním zákonného textu, a to včetně jeho správného výkladu (§ 5 odst. 1). Při opačném postupu bude možné jednání správce daně označit za rozporné se zákonem. Správce daně by měl zásadu součinnosti chápat též i jako zásadu spolupráce. V případech, kdy je to možné a vhodné, by měl správce daně s daňovým subjektem či jinými osobami jednat kupř. neformálně a snažit se předcházet potenciálním konfliktům. Není např. vždy nezbytné využít kontrolních postupů k objasnění nejasností v daňovém tvrzení, ale je možné daňový subjekt na zjevné nesprávnosti upozornit a umožnit mu zjednat nápravu vlastními silami (podáním opravného tvrzení).

### III. Zásada poučovací

Zásada poučovací je obsahem **odst. 3**. I přes platnost principu, že neznalost zákona neomlouvá, je správce daně povinen ve vymezených případech poučit osoby zúčastněné na správě daní o jejich právech a povinnostech. Povinnost poučit plyne buď přímo ze zákona (např. § 32), anebo ji zvažuje správce daně s ohledem na povahu úkonu. Povinnost poučit se vztahuje k procesním právům a povinnostem, ne k obsahu hmotného práva. Ostatně výše uvedené potvrzuje i judikatura, kdy NSS odmítl, že by daňový subjekt měl být v souvislosti s účinným úkonem správce daně poučen i o jeho důsledku, kterým bylo přerušení prekluzivní lhůty. NSS uvedl, že takové poučení by bylo poučením o hmotném právu, na které se poučovací zásada nevztahuje (NSS I Afs 132/2020). Poučení není právem na poskytování právních rad. Výstižně právo na poučení komentuje rozsudek NSS I As 51/2010. V případě, že je osoba zúčastněná na správě daní v nejistotě ohledně výkladu zákona, je oprávněna vyhledat odbornou právní pomoc.

### IV. Zásada vstřícnosti

Zásada vstřícnosti (**odst. 4**) je zásadou obdobnou zásadě součinnosti, která stanoví správcem daně povinnost spolupracovat s osobami zúčastněnými na správě daní (§ 6 odst. 2). Zákon dále stanoví, že úřední osoby (§ 12) jsou povinny

vyvarovat se nezdvořilostí. Zákon stanoví i specifický prostředek ochrany, kterým je stížnost na chování úředních osob (§ 261). Nezdvořilost úřední osoby bude mít dopad spíše do pracovního hodnocení takové osoby než do zákonnosti řízení. Zásada směřuje na jednání správce daně, avšak to neznamená, že by osoby zúčastněné na správě daní byly oprávněny jednat, jak uznají za vhodné. Na nevhodný způsob jednání osob zúčastněných na správě daní poukazují zejména ustanovení týkající se pořádkové pokuty (§ 247).

## § 7 [Zásady rychlosti a hospodárnosti]

**(1) Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.**

**(2) Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.**

### I. Zásada rychlosti

Zásada rychlosti, obsažená v **odst. 1**, v podstatě vyjadřuje povinnost správce daně konat, když konat má. Zásada má v praxi **tři důsledky**. Prvním důsledkem je kontumace, kdy nekonání správce daně či příliš pomalé konání má za následek kontumaci jeho postupu. Příkladem může být § 168 odst. 1, který stanoví, že správce daně je povinen do 30 dnů rozhodnout o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Neučiní-li tak, stává se zajišťovací příkaz neúčinným. Druhým důsledkem je donucení. V případě, kdy je správce daně nečinný a zákon nespojuje s nečinností kontumační účinky, je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna podat podnět na ochranu před nečinností (§ 38). Třetím důsledkem je sankce. Příkladem může být § 253a, který stanoví správci daně na základě jeho nečinnosti povinnost uhradit daňovému subjektu úrok. Zásada je formulována ve vztahu k činnosti správce daně, avšak nelze zapomínat, že i s nečinností osob zúčastněných na správě daní jsou spojeny zákonné následky (§ 6 odst. 2).

### II. Zásada hospodárnosti

Zásada hospodárnosti (**odst. 2**) je příkazem organizačního charakteru, který vychází ze zásady přiměřenosti (§ 5 odst. 2). Většího významu nabývá