

**VYSOKÁ ŠKOLA EVROPSKÝCH A REGIONÁLNÍCH
STUDIÍ, Z. Ú., ČESKÉ BUDĚJOVICE**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**ADMINISTRATIVNĚ-PRÁVNÍ ASPEKTY
POTÍRÁNÍ PŘESTUPKŮ FINANČNÍ SPRÁVOU ČR**

Autor práce: Gabriela Hokerová

Studijní program: Bezpečnostně právní činnost

Forma studia: kombinovaná

Vedoucí práce: JUDr. Jozef Bandžak, Ph.D.

Katedra: Katedra právních oborů a bezpečnostních studií

2024

VYSOKÁ ŠKOLA EVROPSKÝCH A REGIONÁLNÍCH STUDIÍ, z. ú.
Žižkova tř. 1632/5b, 370 01 České Budějovice

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení studenta: Gabriela Hokerová

Studijní program: Bezpečnostně právní činnost

Forma studia: Kombinovaná

Místo studia: Příbram

Název bakalářské práce:

Administrativně-právní aspekty potírání přestupků Finanční správou ČR

Název bakalářské práce v anglickém jazyce:

Administrative and Legal Aspects of Combating Offenses by the Financial Administration of the Czech Republic

Katedra: Katedra právních oborů a bezpečnostních studií



Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Jozef Bandžak, Ph.D., e-mail: banjoz@post.cz

Datum zadání bakalářské práce: listopad 2023




CÍL BAKALÁŘSKÉ PRÁCE:

Hlavním cílem bakalářské práce bude formou teoretického analyticko-syntetizujícího postihu v širší optice demonstrovat recentní stav způsobu potírání přestupků Finanční správou ČR.

Vedlejším cílem bude vymezení problematických okruhů ve vztahu k účastníkům daňových řízení, které zakládají podmínky pro aplikaci přestupkového práva a současná legislativa jeho uplatnění neumožňuje, včetně návrhu na provedení změny.

Student: Gabriela Hokerová	2.1.2024 datum	 podpis
Vedoucí práce: JUDr. Jozef Bandžak, Ph.D.	25.12.2023 datum	 podpis

Schvaluji zadání bakalářské práce:

Vedoucí katedry: doc. JUDr. Roman Svatoš, Ph.D.	8.1.2024 datum	 podpis
Prorektor pro studium a vnitřní záležitosti: doc. PhDr. Miroslav Sapík, Ph.D.	11.1.2024 datum	 podpis
Rektor: doc. Ing. Jiří Dušek, Ph.D.	15.1.2024 datum	 podpis



Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně, na základě vlastních zjištění a s použitím odborné literatury a materiálů uvedených v seznamu použitých zdrojů.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce v elektronické podobě ve veřejně přístupné části infodisku VŠERS, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky vedoucího a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce systémem na odhalování plagiátů.

.....

Děkuji vedoucímu bakalářské práce JUDr. Jozefu Bandžakovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a metodické vedení práce.

ABSTRAKT

HOKEROVÁ, G. *Administrativně-právní aspekty potírání přestupků Finanční správou ČR: bakalářská práce*. Příbram: Vysoká škola evropských a regionálních studií, 2024. 61 s. Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Jozef Bandžak, Ph.D.

Klíčová slova: daň, správa daní, kontrolní postupy správce daně, daňový subjekt, přestupek, legislativa

Práce analyzuje současný stav potírání přestupků ve Finanční správě České republiky, která je správním orgánem státu. Ačkoliv se ve veřejně dostupných zdrojích lze dočíst, že předmětem činnosti Finanční správy České republiky je kromě správy daní také řešení přestupků, ve skutečnosti se jedná jen o velmi nízký počet prováděných přestupkových řízení. Procesní právní úprava, kterou se řídí Finanční správa České republiky při správě daní, totiž označuje za přestupek pouze jediný druh jednání, kterým je porušení mlčenlivosti.

Přítom z praxe Finanční správy České republiky vyplývá, že při provádění kontrolní činnosti dochází ze strany daňových subjektů nebo jiných osob zúčastněných na správě daní k jednáním, která svým charakterem odpovídají přestupku, nicméně z důvodu absence příslušné právní úpravy je nelze za přestupek klasifikovat a postihovat.

Případná legislativní úprava, která by umožnila určitá typová jednání vyskytující na úseku správy daní za přestupek označit, a tedy postihovat, by byla vhodným represivním, ale především preventivním opatřením směrem k zajištění bezproblémového a účelného výkonu správy daní.

ABSTRACT

HOKEROVÁ, G. *Administrative and Legal Aspects of Combating Offenses by the Financial Administration of the Czech Republic: Bachelor Thesis*. Příbram: The College of European and Regional Studies, 2024. 61 pp. Supervisor: JUDr. Jozef Bandžak, Ph.D.

Key words: Tax, Tax Administration, Tax Administrator's Control Procedures, Taxpayer, Offence, Legislation.

The thesis analyses the current state of combating offences in the Financial Administration of the Czech Republic, which is an administrative body of the state. Although it is possible to read in publicly available sources that the subject of activities of the Financial Administration of the Czech Republic is, in addition to tax administration, also the resolution of offences, in reality it is only a very low number of offence proceedings carried out. The procedural legislation governing the Financial Administration of the Czech Republic in the administration of taxes defines only one type of conduct as an offence, which is a breach of confidentiality.

At the same time, it follows from the practice of the Financial Administration of the Czech Republic that during the performance of audit activities, taxpayers or other persons involved in tax administration engage in conduct that correspond to an offense in nature, but due to the absence of relevant legislation, they cannot be classified as an offense and sanctioned.

A possible legislative regulation that would make it possible to designate certain types of conduct occurring in the field of tax administration as an offence and thus to sanction it would be an appropriate repressive, but above all preventive measure to ensure the smooth and effective performance of tax administration.

Obsah

Úvod.....	9
1 Cíl a metodika seminární práce.....	11
2 Správa daní.....	12
2.1 Soustava orgánů Finanční správy ČR.....	12
2.2 Prameny daňového práva.....	12
2.3 Daň.....	13
2.4 Subjekty daňového řízení.....	14
2.4.1 Správce daně.....	14
2.4.1 Osoby zúčastněné na správě daní.....	15
2.5 Postupy při správě daní.....	17
3 Správní delikty v rámci správy daní.....	18
3.1 Správní disciplinární delikty při správě daní.....	18
3.2 Správní pořádkové delikty při správě daní.....	19
3.2.1 Pořádková pokuta dle daňového řádu.....	20
3.3 Přestupek.....	21
4 Přestupek.....	21
4.1.1 Protiprávnost.....	22
4.1.2 Společenská škodlivost.....	22
4.1.3 Skutková podstata přestupku.....	23
4.1.4 Objekt přestupku.....	23
4.1.5 Objektivní stránka.....	23
4.1.6 Subjekt přestupku.....	24
4.1.7 Subjektivní stránka přestupku.....	24
4.2 Správní trestání.....	24
4.2.1 Odpovědnost fyzické osoby z přestupek.....	25
4.2.2 Odpovědnost právnické osoby za přestupek.....	26

4.2.3	Odpovědnost podnikající fyzické osoby za přešupek.....	27
4.3	Správní tresty	28
4.3.1	Napomenutí.....	29
4.3.2	Pokuta.....	29
4.3.3	Zákaz činnosti	30
4.3.4	Propadnutí věci	32
4.3.5	Propadnutí náhradní hodnoty	33
4.3.6	Zveřejnění rozhodnutí o přešupku	33
4.4	Věcná příslušnost správních orgánů.....	34
5	Administrativně-právní aspekty potírání přešupků.....	35
5.1	Přešupek při správě daní – porušení povinnosti mlčenlivosti.....	35
5.1.1	Mlčenlivost úředních osob správce daně	36
5.1.2	Mlčenlivost daňového subjektu a osob zúčastněných na správě daní.....	37
5.2	Právní základ.....	37
5.2.1	Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů	38
5.2.2	Porušení povinnosti mlčenlivosti	39
6	Správní delikty, které vykazují znaky přešupku	41
6.1	Místní šetření.....	43
6.2	Výzva k poskytnutí informací	45
6.3	Výslech svědka	48
6.3.1	Správce daně v kontextu výslechu svědka.....	51
6.3.2	Svědék v kontextu svědecké výpovědi	52
7	Závěr	56
	Seznam použitých zdrojů	58

Úvod

Finanční správa České republiky (dále jen „Finanční správa ČR“) je státním orgánem, jehož hlavním úkolem je výkon správy daní. Ohledně předmětu a způsobu její činnosti panuje mezi poplatníky daně (daňovými subjekty) řada mylných představ a předsudků. Mnozí obyvatelé chápou tento úřad jen jako instituci, kterou zastupuje příliš velké množství úředníků vykonávajících činnost poněkud vágního obsahu, v rámci níž občas obtěžují aktivní podnikatele a produktivní poplatníky daně svými zbytečnými požadavky a nároky, protože se jim „něco nelíbí“ v podaném daňovém přiznání.

Fakticky je obsahem správy daní provádění postupů směřujících ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, přičemž tuto činnost realizuje prostřednictvím úředních osob. Z uvedeného je zřejmé, že správnou výši daně nelze zjistit pouze z daňového tvrzení, ale je nezbytné ji ověřit a případně stanovit v důsledku provedených kontrolních úkonů. Tyto úkony vyžadují součinnost daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, přičemž příslušný právní předpis jim ji přímo nařizuje.

Z praxe však vyplývá, že spolupráce daňových subjektů s Finanční správou ČR není samozřejmostí. Ačkoliv se vždy jedná o správu jejich vlastní daňové povinnosti a je tedy právě v jejich zájmu, aby správná výše daně byla ověřena a stanovena v souladu se skutečností, svým jednáním či nejednáním znemožňují úředním osobám správce daně relevantní skutečnosti zjistit. Tento přístup se projevuje například odmítnutím předložení dokladů a sdělení informací k prošetřované věci, úmyslným sdělením mylných informací, zabráněním vstupu úředních osob do vlastních prostor.

Zákonný předpis, kterým se řídí procesní úkony Finanční správy ČR při správě daní, disponuje ustanoveními, která umožňují určité typy protiprávního jednání daňových subjektů a jiných osob zúčastněných na správě daní postihovat uložením pokuty. Podle těchto ustanovení lze uložit pořádkovou pokutu osobě, která závažně ztěžuje správu daní, Vymezuje se však na chování dotčené osoby vůči úřední osobě nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní ve smyslu urážlivého chování a rušení pořádku, a dále na nevyhovění výzvě správce daně k procesní povinnosti. Druhým případem, kdy lze uložit finanční postih, je nesplnění zákonné povinnosti nepeněžité povahy (například registrační povinnosti nebo odstranění vady podání).

Uložení pokuty není vždy adekvátním a účinným postihem, a to především ve vztahu k určitým typovým protiprávním jednáním daňových subjektů vůči Finanční správě ČR v souvislosti s prováděním kontrolních postupů. Tato jednání svým charakterem a obsahem často odpovídají přestupku. Nelze je však za přestupek označit a postihovat. Důvodem je absence příslušné právní úpravy. Daňový řád totiž vymezuje pouze jediný druh přestupku, kterým je porušení mlčenlivosti.

Bakalářská práce se věnuje potírání přestupků Finanční správou ČR v současnosti a poukazuje na skutečnost, že řízení o přestupku, která správce daně provádí, se v důsledku platných právních předpisů týkají právě jen shora uvedeného jediného druhu přestupku, tedy porušení mlčenlivosti. Zároveň upozorňuje na specifická jednání daňových subjektů, která vykazují zákonné znaky přestupku, a která by měla být za přestupek zákonem označena, což by umožnilo postihovat tato jednání i jiným, účinnějším způsobem než je uložení pokuty.

1 Cíl a metodika seminární práce

Hlavním cílem bakalářské práce je formou teoretického analyticko-syntetizujícího postihu v širší optice demonstrovat recentní stav způsobu potírání přestupků Finanční správou ČR.

Teoretická část obsahuje základní pojmosloví a objasnění postavení osob zúčastněných na správě daní se zaměřením na oblast působnosti Finanční správy ČR, popis a význam činnosti správce daně a specifikaci jednotlivých jím prováděných úkonů v rámci realizace kontrolní činnosti. Pro pochopení pojednávaných souvislostí zároveň zahrnuje oddíl věnovaný problematice přestupku, jeho charakteristiku, podmínky, znaky, způsoby trestání a příslušné zákonné úpravy.

Teoretická část vychází především z odborné literatury, legislativních dokumentů a veřejně dostupných zdrojů. Tvoří základ pro praktickou část, v níž jsou na základě reálných zkušeností získaných při výkonu správy daní úřední osobou správce daně posuzována určitá typová jednání daňových subjektů a jiných osob zúčastněných na správě daní a hodnocena jako odpovídající přestupku, s požadavkem na legislativní změnu, která by umožnila tato jednání jako přestupek klasifikovat a účinně postihovat.

Vedlejším cílem bakalářské práce je právě vymezení problematických okruhů ve vztahu k účastníkům daňových řízení, které zakládají podmínky pro aplikaci přestupkového práva a současná legislativa jeho uplatnění neumožňuje, včetně návrhu na provedení změny a významu případně aplikované změny v právních předpisech pro výkon správy daní.

2 Správa daní

Správa daní je obecně definována jako postup správního orgánu za účelem správného zjištění a stanovení daně, včetně zabezpečení její úhrady. „*Jedná se o všechny postupy účastníků daňových vztahů, a to i řízení a postupy, které primárně nemusejí souviset s účelem správy daní a přesahují svým rozsahem daňový řád.*“¹ Správa daní je činností správce daně vůči daňovým subjektům a třetím osobám, při níž uvedeným osobám vznikají práva a povinnosti. Úkolem správce daně je zabezpečit, aby daně byly správně zjištěny a stanoveny, a dále, aby byly uhrazeny, a to prostřednictvím jednotlivých řízení, včetně daňových řízení a provádění procesních postupů.

Správa daní svou podstatou odpovídá správě věcí veřejných – je jedním z oborů veřejné správy. „*Je dobré pochopit, že veřejná správa – i když se často označovala jinými slovy – je civilizační nezbytností.*“²

2.1 Soustava orgánů Finanční správy ČR

Správa daní náleží do věcné působnosti Finanční správy ČR, která je jedním z orgánů státní správy, v postavení podřízeném Ministerstvu financí. Výkon správy daní Finanční správou ČR je zakotven v zákoně č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů³, který upravuje její postavení a kompetence. Strukturu Finanční správy ČR tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství, Specializovaný finanční úřad a finanční úřady, které prostřednictvím územních pracovišť realizují jménem státu správu daní. Správci daně avšak mohou být i soudy, obecní a krajské úřady a jiné správní orgány.⁴

2.2 Prameny daňového práva

Daňové právo patří mezi právo veřejné. Základním pramenem daňového práva je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů⁵ (dále jen „daňový řád“). Daňový řád je procesně první normou upravující práva a povinnosti správců daně,

¹ JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 421.

² POMAHÁČ, R. a kol. *Veřejná správa*. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 3.

³ ČESKO. Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-456/zneni-20240101#p2-1>.

⁴ RADVAN, M. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2015, s. 108-109.

⁵ ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p1-3>.

daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní za účelem naplnění základního cíle správce daně.

Při správě daní se neaplikuje správní řád, jako procesní zákonný předpis se použije výlučně daňový řád. Uvedené je zakotveno v § 262 daňového řádu: „*Při správě daní se správní řád nepoužije.*“⁶

Finanční správa ČR se však řídí i dalšími právními předpisy, například zákonem č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty⁷ či zákonem č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o daních z příjmů⁸. Ve vztahu k daňovému řádu mají tyto zákony aplikační přednost. Daňový řád má význam „lex generalis“, je tedy vůči nim předpisem obecným, který se použije pouze v případech upravených zákonem.

Výkon správy daní podléhá rovněž pokynům Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství, které jsou vydávány primárně za účelem sjednocení správní praxe.

2.3 Daň

Daň je peněžitým plněním, které je příjmem veřejného rozpočtu nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. Představuje finanční částku, kterou jsou daňoví poplatníci povinni uhradit státu v souladu se zákonem, významně se tedy podílí na státním rozpočtu. Znamená zdroj financí pro úhradu veřejných služeb, například vzdělávání, zdravotnictví, sociálních služeb, zemědělství, kulturu. Daňový řád definuje daň v § 2 odst. 3 jako „*a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona nebo c) peněžité plnění v rámci dělené správy. Penále, úroky, pokuty a náklady řízení jsou příslušenstvím daně, jehož příjemce je rovněž stát, resp. státní rozpočet.*“⁹

⁶ ČESKO. § 262 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p262-1>.

⁷ ČESKO. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235/zneni-20240101#p1-1>.

⁸ ČESKO. Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586/zneni-20240101#p39a-2>.

⁹ ČESKO. § 2 odst. 3 písm. a), b) c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p2-3-a>.

Daní rozumíme povinnou a nenávratnou platbu bez protiplnění ze strany státu. Její výběr je realizován státem coby vlastníkem určitého majetku nebo příjmu. Součástí daňové soustavy jsou také poplatky, což jsou platby, které jsou fyzické a právnické osoby povinny hradit v souvislosti s činností příslušného státního orgánu, vyvíjenou z jejich podnětu nebo v jejich vlastním zájmu v případech stanovených zákonem. Na rozdíl od placení daní je tedy v případě hrazení poplatků očekáváno protiplnění. Jedná se například o soudní poplatky, správní poplatky nebo místní poplatky. *„Zatímco daně jsou většinou platby neekvivalentní, za které není poskytována přímá protihodnota, a zároveň platby, které mívají spíš periodický charakter, jsou poplatky většinou vybírány jednorázově, a to v souvislosti s nějakým protiplněním ze strany státu či jeho orgánů, kraje, obce apod. Mají tedy většinou povahu určitého ekvivalentu za poskytnutí služby, vydání povolení, rozhodnutí soudu apod.“*¹⁰

2.4 Subjekty daňového řízení

Daňový řád stanovuje dva okruhy subjektů správy daní. Jsou jimi správce daně a osoby zúčastněné na správě daní.

2.4.1 Správce daně

*„Správce daně je správní orgán, případně i jiný orgán, pokud jej zmocňuje v příslušném rozsahu k výkonu správy daní zvláštní zákon.“*¹¹ V § 10 daňového řádu je správce daně definován jako *„správní orgán nebo jiný státní orgán (orgán „veřejné moci“)* v rozsahu, v jakém mu je na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní“.¹² Správce daně organizačně zajišťuje příslušné řízení, daňové řízení a postupy a je ve vrchnostenském postavení vůči daňovému subjektu a třetím osobám.

Občanům nejnámějším, „nejbližším“ správcem daně je Finanční správa ČR, protože spravuje takové druhy daně, které se týkají nejběžnějších životních situací a činností poplatníků (například daně z příjmů, daně z nemovitosti). Obsah této bakalářské práce se vztahuje primárně právě k činnosti Finanční správy ČR v postavení správce daně a vychází z praktických zkušeností a poznatků úředních osob fakticky provádějících jednotlivé správní úkony zaměřené na kontrolu.

¹⁰ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 93.

¹¹ BAKEŠ, M. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 257.

¹² ČESKO. § 10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p10-1>.

Kromě Finanční správy ČR se v postavení správce daně nachází rovněž Celní správa České republiky, na rozdíl od Finanční správy ČR je však ozbrojeným bezpečnostním sborem. Vykonává správu specifických druhů daní (například spotřební daně, daně z elektřiny), správu registru prodejců pohonných hmot, provádí celní dohled a celní kontrolu dováženého, vyváženého a prováženého zboží, kontrolu mýtného a další činnosti.

Status správce daně mají také obecní úřady, které v rámci přenesené působnosti vybírají a spravují místní poplatky.

2.4.1 Osoby zúčastněné na správě daní

Na správě daní se podílí daňové subjekty a třetí osoby. Nejedná se pouze o účastníky řízení, jelikož jejich procesní práva jsou dána i mimo probíhající řízení, například v rámci vyhledávací činnosti správce daně.

Daňový subjekt je v § 20 odst. 1 daňového řádu definován jako „*osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně*“¹³. Pojem daňový subjekt označuje osobu, ke které se povinnost odvedení daně vztahuje. Daňový subjekt má zákonnou povinnost podávat daňová přiznání a provádět úhradu daně. Poplatníkem je osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny zdanění, typickým příkladem je zaměstnanec. Plátcem daně je osoba, která provádí úhradu daně, například zaměstnavatel. Daňovému subjektu daňové zákony přiznávají práva a nařizují povinnosti v závislosti na druhu jeho statusu nebo činnosti, která mu zakládá povinnost přiznání a odvedení daně.

Daňovým subjektem může být fyzická osoba, která splňuje podmínku dosažení osmnácti let věku a svéprávnosti. V případě právnické osoby je daňovým subjektem právě tato právnická osoba, za kterou je oprávněn jednat statutární orgán z pozice zákonného zástupce.

Daňový subjekt si rovněž může zvolit zmocněnce, přičemž coby zmocnitel je povinen vymezit rozsah plné moci. Zmocněnce lze zplnomocnit k vybraným úkonům v rámci správy daní a na určité časové období. Je přípustné udělit plnou moc k veškerým

¹³ ČESKO. § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p20-1>.

úkonům vůči správci daně neomezeně (tzv. „generální plná moc“). Uvedené platí pro všechny daňové subjekty – fyzické osoby, podnikající fyzické osoby i právnické osoby.

Pokud správce daně provádí kontrolní úkon u daňového subjektu, který mu neposkytuje žádnou součinnost a je pro něho nekontaktní, je správce daně zavázán provést úkony nezbytné pro zjištění relevantních skutečností, a to prostřednictvím kontrolních postupů jako jsou místní šetření, vyzvání k poskytnutí informací nebo výslech svědka u osob, které nejsou daňovými subjekty, ale dle dosavadních zjištění správce daně disponují daňovými doklady, souvisejícími písemnostmi (například smlouvami, předávacími protokoly) či vědomostmi, jejichž prostřednictvím může správce daně získat relevantní podklady pro vydání rozhodnutí o stanovení správné výše daně. Osoby, od nichž správce daně získal tyto materiály, mají status třetí osoby a jimi poskytnuté informace se stávají součástí spisu daňového subjektu. Typicky se jedná o obchodní partnery daňového subjektu – dodavatele a odběratele, dále bankovní ústavy, pojišťovny, zaměstnance daňového subjektu, a také o státní orgány jako je Česká správa sociálního zabezpečení, katastrální úřad nebo ministerstva, kteří poskytují správci daně údaje z vlastních evidencí.

Konkrétně se v postavení třetí osoby nachází každá osoba, která je fyzicky přítomna v místě a v čase provádění místního šetření například za účelem prověření existence sídla daňového subjektu, tedy majitel, správce, provozovatel či pronajímatel nemovitosti. Třetí osobou je rovněž adresát správcem daně vydané výzvy k poskytnutí informací. Dalším typickým příkladem je osoba poskytující právní pomoc svědkovi při výslechu svědka, například advokát. Přestože do průběhu jednání nesmí žádným způsobem zasahovat, na přání svědka může být po celou dobu výslechu přítomen a stává se tak osobou zúčastněnou na správě daní, které z tohoto postavení plynou práva (být přítomen) a povinnosti (do výpovědi svědka nezasahovat).

Daňový řád vymezuje třetí osoby negativně, tak, že jsou jimi jiné osoby než daňový subjekt, kterým zákon rovněž přiřítá práva a povinnosti při správě daní. Těmto osobám zákon umožňuje přítomnost při realizaci jednotlivých úkonů, typicky při místních šetřeních, ústních jednáních, svědeckých výpovědích. Mezi tyto osoby můžeme zahrnout například svědky, tlumočníky, znalce, ručitele, ale i orgány veřejné moci, jež

mají povinnost součinnosti (např. poskytnout údaje z jimi vedené evidence na základě vyžádání ze strany správce daně).¹⁴

Osobám zúčastněným na správě daní zákon zaručuje „*rovná procesní práva a povinnosti*“, a to v § 6 odst. 1 daňového řádu¹⁵ (= zásada procesní rovnosti).

2.5 Postupy při správě daní

Cílem správy daní je daň správně zjistit, stanovit, a zajistit její úhradu. Za účelem dosažení uvedeného cíle správce daně provádí i jiná než daňová řízení, včetně úkonů a postupů, provádí vyhledávací činnost, vyzývá ke splnění povinností a kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Za využití institutů vymezených zákonem zjišťuje relevantní skutečnosti a shromažďuje listinné a další důkazní prostředky prokazující faktické okolnosti, na jejichž základě stanovuje správnou výši daně. Na jedné straně správce daně vychází z daňových podání daňových subjektů, na straně druhé ze své vlastní činnosti, kterou jsou specifické postupy. Prostřednictvím postupů ověřuje správnost, úplnost a pravdivost údajů deklarovaných daňovými subjekty v jejich daňových tvrzeních.

Postup správce daně je zákonem upravený soubor úkonů tvořící samostatný celek, který lze realizovat mimo probíhající řízení, tj. v rámci vyhledávací činnosti, nebo i v rámci probíhajícího řízení. „*Daňovým řízením potom rozumíme právními předpisy stanovený postup účastníků řízení, který vede k zajištění realizace práv a závazků daňových subjektů z daňových vztahů.*“¹⁶ Jednotlivé postupy, kterými správce daně získává důkazní prostředky, jsou v daňovém řádu systematicky uspořádány a rozčleněny na vyhledávací postupy a kontrolní postupy.

Mezi vyhledávací postupy patří vyhledávací činnost, vysvětlení a místní šetření.

Kontrolními postupy jsou postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Tyto kontrolní postupy správce daně provádí jako samostatný úkon, anebo v rámci kontrolních postupů. Postupy mohou být vzájemně propojeny, jak je tomu kupříkladu

¹⁴ MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ M. E. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 109.

¹⁵ ČESKO. § 6 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 1. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p6-1>.

¹⁶ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 255.

u místního šetření a daňové kontroly, odděleny jsou však v právní úpravě z důvodu toho, že prováděny mohou být i zcela samostatně a nelze je v praxi zaměňovat.¹⁷

3 Správní delikty v rámci správy daní

V systému správních deliktů rozlišujeme správní disciplinární delikty, tzv. správní pořádkové delikty a přestupky.

Tzv. platební delikty (delikty proti platební disciplíně) do systému správních deliktů nenáleží. Spočívají v porušení zákonné povinnosti řádně a včas zaplatit daň, poplatek, odvod, clo a podobně. S teoretickým vymezením platebních deliktů a jejich platnou úpravou je spojena řada problémů.¹⁸

3.1 Správní disciplinární delikty při správě daní

Správní disciplinární delikty se obecně týkají porušení disciplíny a kázně konáním nebo opomenutím povinnosti, postihují osoby ve specifických profesích. Zasahují státní úředníky, příslušníky bezpečnostních sborů a vojáky z povolání. Mohou se týkat i kárných provinění advokáta nebo advokátního koncipienta anebo studenta veřejné vysoké školy. Vždy se však musí jednat o delikt fyzické osoby, která je ve zvláštním vztahu k určité instituci, z čehož jí plynou práva a povinnosti. Řídí se zvláštními zákonnými předpisy, například zákonem č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů¹⁹.

Úřední osoby správce daně jsou kromě obecných zákonných předpisů vázány povinnostmi stanovenými ve vnitřních právních předpisech Finanční správy ČR, kterými jsou interní akty řízení. Případné disciplinární delikty se tak mohou týkat porušení těchto vnitřních předpisů, mezi něž se řadí organizační řád, etický kodex či protikorupční opatření.

¹⁷ BAXA, J. *Daňový řád, Komentář, I. díl*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 418-419.

¹⁸ PRÁŠKOVÁ, H. Delicts Against Payment Discipline. *Új Magyar Közigazgatás*. 2013, č. 3, s. 2-7.

¹⁹ ČESKO. Zákon č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů - znění od 1. 1. 2024. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 30. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2003-361/zneni-20240101#p1-1>.

3.2 Správní pořádkové delikty při správě daní

Za správní pořádkové delikty označujeme jednání, která narušují procesní povinnosti stanovené právním předpisem, mají za cíl udržovat pořádek a disciplínu, správní úřad za ně může uložit pořádkovou pokutu.

Jako příklad správního pořádkového deliktu při správě daní lze uvést nesplnění registrační povinnosti, kdy daňový subjekt nesplní povinnost registrace k určitému druhu daně u příslušného finančního úřadu. Může se jednat o registraci k dani z přidané hodnoty v závislosti na dosaženém obratu: „Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 2000000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plněné osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.”²⁰.

Protiprávními jednáními, která naplňují znaky správního pořádkového deliktu, jsou také projevy a chování daňových subjektů či třetích osob při provádění samostatných kontrolních úkonů. Ačkoliv některé z nich se zdají až úsměvné, v praxi značně ztěžují úředním osobám výkon jejich činnosti.

Jako příklad lze uvést situace vzniklé při provádění výslechu svědka. Výpověď svědka je pro výsledek kontrolního postupu vždy klíčová. Osoba zastupující daňový subjekt má právo být výslechu svědka přítomna a v závěru výslechu klást svědkovi vlastní otázky. Svědkova výpověď však svým obsahem leckdy neodpovídá představám, resp. potřebám daňového subjektu, v důsledku čehož se daňový subjekt snaží ovlivnit svědkovu výpověď již v jejím průběhu, nejčastěji verbálně. Vykřikuje odpovědi za svědka, napovídá mu, komentuje jeho vyjádření. Věty typu „Ale on tam byl.“, „Jasně, že jsme spolu spolupracovali, jinak bych tu teď nebyl.“, „Co to tu vykládáš, tys to dodal, je to tak ve faktuře.“, „Nelži.“ nebo „Takhle jsme se přece nedomluvili.“, adresované svědkovi, nejen že se stanou součástí protokolu a nesvědčí v prospěch daňového subjektu, ale mohou být právě důvodem k uložení pokuty. Z praxe lze popsat i jiné projevy daňového subjektu v kombinaci s verbálními, které mohou zakládat důvod k uložení pokuty, například když zplnomocněný zástupce daňového subjektu (advokát) v průběhu

²⁰ ČESKO. § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 30. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235/zneni-20240101#p6-1>.

jednání náhle vstane a kopne svědka do kotníku se slovy „Prober se a říkej, co říkat máš.“, a to i přes předchozí napomenutí úředních osob, že svým chováním ruší pořádek.

O správní pořádkový delikt se jednalo i v případě, kdy třetí osoba ve své odpovědi na výzvu k poskytnutí informací neuvodila žádné požadované údaje, ale ve svém vyjádření se vymezila se výhradně na velmi hrubé a vulgární urážky nejen správce daně obecně, ale především vůči konkrétní úřední osobě, která předmětnou výzvu vydala.

3.2.1 Pořádková pokuta dle daňového řádu

Pořádková pokuta je sankční prostředek v zásadě jiný než pokuta za nesplnění povinností nepeněžité povahy. Základní odlišnost spočívá v tom, že pořádková pokuta je prostředek vynucovací, nikoli trestající. Primárním smyslem je přinutit osobu zúčastněnou na správě daní ke splnění povinnosti, nikoli ji za nesplnění této povinnosti trestat. Správce daně proto nemůže uložit tuto pokutu v okamžiku, kdy osoba zúčastněná na správě daní svoji povinnost již splnila. Jestliže se například svědek na předvolání k podání výpovědi nedostavil a dostavil se na opakované předvolání, nemůže správce daně uložit svědkovi pokutu ex post, tedy po provedeném výslechu za to, že se nedostavil na základě původního předvolání.

Smyslem pokuty uložené v souladu s § 247 daňového řádu²¹ za závažné ztěžování průběhu řízení je existence nástroje pro řešení excesů, aby jednání mohla být vedena účelně, nikoli trestání osob, které se jednání účastní. Tyto skutečnosti musí správce daně zohlednit v odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty.

Pořádkovou pokutu až do výše 50 000 Kč může správce daně uložit při jednání, v jehož průběhu osoba zúčastněná na správě daní navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu úřední osoby nebo se navzdory předchozímu napomenutí chová urážlivě k úřední osobě nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní. Rozhodnutí o pokutě však může správce daně vydat i později než při konkrétním problémovém jednání, neboť daňový řád ustanovením § 247 odst. 4 dává správci daně možnost uložit pokutu až do 1 roku ode dne, ve kterém k protiprávnímu jednání došlo²². Toto ustanovení

²¹ ČESKO. § 247 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 5. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280#p78-1>.

²² ČESKO. § 247 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 30. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p247-4>.

představuje určitou míru vstřícnosti vůči úředním osobám správce daně. Lze totiž jen ztěžji považovat za reálné, aby úřední osoby vedly komplikované a zdlouhavé jednání s osobami vystupujícími vůči nim urážlivě až útočně, a zároveň v průběhu téhož ústního jednání vydaly rozhodnutí o uložení pokuty. Každé rozhodnutí správce daně, a tedy i rozhodnutí o uložení pokuty, totiž musí obsahovat všechny povinné části, kterými jsou výrok, odůvodnění a poučení, přičemž odůvodnění musí být nejen důkladné, ale především zákonné a přezkoumatelné, aby případně mohlo obstát v odvolacím nebo soudním řízení. „*Takovéto rozhodnutí může případně zamezit podání opravného prostředku z důvodu nejasnosti či nesrozumitelnosti.*”²³

Úkolem úředních osob je tedy primárně zaprotokolovat veškerá protiprávní jednání, jichž osoby zúčastněné na správě daní dopustily. Obsah protokolu je pak relevantním podkladem pro následné vydání rozhodnutí o uložení pokuty.

Za závažné ztěžování nebo maření správy daní je správce daně oprávněn uložit pokutu až do výše 500 000 Kč.

3.3 Přestupek

Před určením konkrétních typů jednání daňového subjektu či osob zúčastněných na správě daní, která svým charakterem odpovídají přestupku a měla by být zákonem za přestupek stanovena, tak, aby bylo umožněno tato jednání v rámci zákona účinně postihovat i jinými druhy trestu než jen finanční pokutou, je nutné objasnit pojem přestupku, specifikovat jeho znaky a uvést možnosti správního trestání za přestupek.

4 Přestupek

Přestupek je definován v § 5 přestupkového zákona: „*Přestupkem je společensky škodlivý protiprávní čin, který je v zákoně za přestupek výslovně označen a který vykazuje znaky stanovené zákonem, nejde-li o trestný čin.*”²⁴

Z definice přestupku vyplývá, že určité jednání lze kvalifikovat jako přestupek pouze pokud splňuje zákonem předepsané formální a materiální znaky – protiprávnost,

²³ SKULOVÁ, Potěšil a kol. *Prostředky ochrany subjektivních práv ve veřejné správě – jejich systém a efektivnost*. Praha: C. H. Beck, 2017, s. 131.

²⁴ ČESKO. § 5 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 30. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-250/zneni-20240101#p5-1>.

společenskou škodlivost, jednoznačné označení určitého jednání zákonem za přešupek, přítomnost znaků stanovených zákonem a nesmí být trestným činem, přičemž všechny tyto podmínky musí být splněny současně. O přešupek se jedná za naplnění podmínky existence chráněného zájmu, jednání pachatele a příčinné souvislosti mezi jeho jednáním a následkem činu, případně zavinění.

V případě přešupku se jedná o společensky méně škodlivou formu protiprávního jednání než při spáchání trestného činu. V opačném případě by bylo jednání pachatele posuzováno dle trestního práva. *„I pouhá pravděpodobnost, že skutek byl trestným činem, je důvodem k tomu, aby orgány činné v trestním řízení dostaly přednost pro rozhodnutí o věci, neboť přešupky jsou vůči trestným činům subsidiární.“*²⁵

4.1.1 Protiprávnost

Protiprávnost je obligatorním obecným znakem každého trestného deliktu, tedy trestného činu i přešupku. Zásadní rozdíl oproti formálním znakům spočívá ve skutečnosti, že protiprávnost je společným znakem veškerých deliktů, který neodlišuje jednotlivé druhy přešupků. Protiprávnost se (podobně jako v trestním právu) zpravidla považuje za samostatný znak přešupku, stojící vedle znaků skutkové podstaty přešupku a materiálního znaku přešupku.²⁶

Jednání pachatele přešupku spočívá v překročení platných zákonných předpisů. Znamená jednání pachatele přešupku jako projev jeho vůle: *„Obecně platí, že nelze uplatňovat odpovědnost tam, kde došlo k protiprávnímu stavu v důsledku události (živelné pohromy), protože znakem deliktu je jednání ve smyslu projevu lidské vůle. I v případě tzv. správních deliktů musí jít o postih za jednání v rozporu s právem. Protiprávním jednáním pak není jednání, které sice po formální stránce vykazuje znaky skutkové podstaty deliktu, ale zároveň není jednáním společensky nebezpečným, škodlivým.“*²⁷

4.1.2 Společenská škodlivost

Společenská škodlivost je materiálním znakem přešupku. Jedná se o relativně neurčitý pojem, není definována v žádném zákonném předpisu. Není znakem skutkové

²⁵ Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2021 č. j. 44 A 58/2019 – 50.

²⁶ PRÁŠKOVÁ, H. *Základy odpovědnosti za správní delikty*. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 96.

²⁷ Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 27. 10. 1998 č. j. 5 A 37/96.

podstaty, ale představuje závažné kritérium při stanovování míry trestu správním orgánem. „Míra naplnění materiální stránky přestupku se projevuje v posuzování trestnosti právně závadného jednání, a dále při rozhodování o druhu a výši správního trestu.“²⁸ Jak z uvedeného rozsudku vyplývá, je to právě správní orgán, který posuzuje míru společenské škodlivosti spáchaného přestupku.

4.1.3 Skutková podstata přestupku

Skutková podstata přestupku představuje souhrn typových znaků, které vyjadřují typovou společenskou škodlivost, a zároveň odlišují jednotlivé přestupky, například přestupek rušení nočního klidu nebo přestupek provádění stavby bez ohlášení. Skutkovou podstatou rozumíme souhrn typových znaků, které na jedné straně vyjadřují typovou společenskou škodlivost a na druhé straně odlišují jednotlivé přestupky.²⁹ Pojem skutková podstata přestupku není v přestupkovém právu nijak definována, je odvozena z trestního práva jako „souhrn objektivních a subjektivních znaků, které určují jednotlivé druhy trestných činů a odlišují je navzájem“.³⁰

Znaky skutkové podstaty přestupku jsou členěny do čtyř skupin znaků, a sice objekt, objektivní stránka, subjekt a subjektivní stránka.

4.1.4 Objekt přestupku

Objektem přestupku je zákonem chráněný společenský zájem, vztah nebo hodnota. Obecným objektem přestupku chápeme řádný výkon veřejné správy a plnění veřejnoprávních povinností. Typicky jsou přestupky namířeny proti pořádku ve státní správě nebo v územní samosprávě, případně proti veřejnému pořádku. Ostatní přestupky jsou protiprávním jednáním postihujícím osobnost člověka, majetek fyzických a právnických osob, řádné občanské soužití.

4.1.5 Objektivní stránka

Objektivní stránka přestupku představuje jednání (konání či opomenutí) a příčinnou souvislost mezi jednáním a následkem.

²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008 č. j. 2 As 34/2006 – 73.

²⁹ PRÁŠKOVÁ, H. *Nové přestupkové právo*. Praha: Leges, 2017, str. 187.

³⁰ JELÍNEK, J. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 3. vydání. Praha: Leges, 2013, s. 168.

4.1.6 Subjekt přestupku

Subjektem přestupku je jeho pachatel, přičemž pachatelem přestupku je fyzická osoba, která svým vlastním zaviněným jednáním naplnila všechny znaky přestupku. Fyzická osoba je tedy odpovědná, pokud osobně, bezprostředně spáchala přestupek. Tím se liší od jednání fyzické osoby jednající za právnickou osobu, které se za stanovených podmínek přičítá právnické osobě a zakládá odpovědnost právnické osoby za přestupek.

4.1.7 Subjektivní stránka přestupku

Subjektivní stránka přestupku znamená vnitřní psychický vztah pachatele k jeho protiprávnímu chování a zavinění, tedy úmysl, nedbalost, případně pohnutku. *„Zavinění ve formě úmyslu je dáno tehdy, jestliže jednající věděl, že svým jednáním může vyvolat určitý právní následek, a chtěl jej vyvolat (úmysl přímý), nebo tehdy, když jednající věděl, že následek může způsobit, a pro případ, že jej způsobí, s tím byl srozuměn (úmysl nepřímý) (...) Jednající je přitom srozuměn s tím, že dosažení jím sledovaného cíle předpokládá způsobení tohoto následku. Na takové srozumění lze usoudit tehdy, jestliže jednající nepočítal s žádnou konkrétní okolností, která by mohla následku, který si představoval jako možný, zabránit, nebo jestliže spoléhal jen na okolnosti, které nebyly reálně způsobitelné takovému následku zamezit.“*³¹ Stejně jako v případě skutkové podstaty přestupku vychází definice subjektivní stránky přestupku z práva trestního: *„Subjektivní stránka obsahuje soubor znaků, které charakterizují psychiku pachatele ve vztahu k trestnému činu“*.³²

4.2 Správní trestání

Druhy správních trestů jsou stanoveny v § 35 přestupkového zákona³³. Jsou jimi napomenutí, pokuta, zákaz činnosti, propadnutí věci nebo náhradní hodnoty a zveřejnění rozhodnutí o přestupku, které se neukládá fyzickým osobám. Správní orgán je při svém rozhodování limitován platnými právními předpisy. Přesto mu zákon přiznává poměrně širokou rozhodovací pravomoc ve vztahu ke správnímu uvážení a k hodnocení zjištění a důkazních prostředků, kterými disponuje.

Výčet správních trestů za spáchání přestupku je poměrně široký a správním orgánům poskytuje možnost uložit adekvátní a účinný trest v závislosti na druhu nebo

³¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2018 č. j. 9 As 348/2017 – 38.

³² JELÍNEK, J. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 3. vydání. Praha: Leges, 2013, s. 229.

³³ ČESKO. Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-250/zneni-20240101>.

míře škodlivosti spáchaného přestupku, stejně jako zohlednit předchozí podobné spáchané skutky stejným pachatelem. Daňový řád však tuto možnost vylučuje, když striktně označuje za přestupek pouze porušení povinnosti mlčenlivosti a za ostatní protiprávní jednání stanovuje pokutu jako jediný možný druh postihu.

Za přestupek lze dle přestupkového zákona ukládat rovněž omezující opatření, která spočívají v zákazech navštěvovat veřejně přístupná místa nebo místa, kde se konají společenské akce, v zákazu styku s určitou osobou, či v povinnosti podrobit se programu pro zvládnání agrese. Jedná se zde o druhy postihu, které by ve vztahu ke správě daní neměly žádný význam.

Hlavním úkolem správního trestání není regrese, ale prevence, tedy výchovný účinek směrem k pachateli přestupku ve smyslu zabránění opakování porušování zákona nebo působení na potenciální pachatele, osoby, které by se mohly obdobného nebo stejného jednání dopustit.

Stejný účinek by měla mít i úprava legislativy navrhovaná v závěru této práce. Pokud by totiž osoby zúčastněné na správě daní měly v povědomí existenci takového druhu postihu za jejich protiprávní jednání, který by měl dopad například na jejich obchodní pověst, z čehož by pro ně v konečném důsledku plynul i finanční postih v podobě narušení obchodních vztahů, konkurenceschopnosti a v poklesu uskutečněných obchodních transakcí, pak by tyto osoby projevily při svém jednání větší obezřetnost a úsilí vyvarovat se protiprávního jednání.

4.2.1 Odpovědnost fyzické osoby z přestupek

Fyzická osoba je odpovědná za čin, který spáchala svým zaviněným jednáním. Pokud zákon nestanoví jinak, ke spáchání přestupku postačí i zavinění z důvodu nedbalosti. Týká se konání i nekonání, resp. opomenutí povinnosti konat.

Pachatelem přestupku může být jak občan České republiky, tak cizinec nebo osoba bez státní příslušnosti. Odpovědnost fyzické osoby za spáchání přestupku je podmíněna dosaženým věkem (odpovědnost nenesou děti mladší patnácti let věku, přičemž prvním dnem dosažení věku se počítá den, který následuje po dni patnáctých narozenin) a přičetnosti (nevztahuje se na osoby s duševní poruchou). Přestupkový zákon

označuje v ustanovení § 19³⁴ za nepřičetnou osobu, která pro duševní poruchu v době spáchání přestupku nemohla rozpoznat protiprávnost svého jednání nebo nemohla své jednání ovládat. Na rozdíl od trestného činu nezbavuje fyzickou osobu odpovědnosti požití návykových látek.

Osobu, která v době spáchání přestupku dovršila patnáct let věku a nepřekročila osmnáctý rok svého věku, označuje přestupkový zákon jako mladistvého, přičemž pro postihování takové osoby platí zvláštní ustanovení přestupkového zákona.

Pachatelem přestupku je podle § 13 odst. 4³⁵ přestupkového zákona také fyzická osoba v roli účastníka (organizátora, návodce, pomocníka).

4.2.2 Odpovědnost právnické osoby za přestupek

Přestupkový zákon vymezuje podmínky odpovědnosti právnické osoby za spáchání přestupku v § 20 a § 21³⁶. Dle uvedených ustanovení je právnická osoba pachatelem přestupku, pokud došlo k naplnění znaků přestupku jednáním fyzické osoby, která porušila právní povinnosti ve spojení s činností právnické osoby nebo ku prospěchu právnické osoby nebo v jejím zájmu, přičemž jednání fyzické osoby lze právnické osobě přičíst.

Za právnickou osobu jedná zákonný zástupce, kterým je statutární orgán, popřípadě jeho členové, dále zaměstnanci, členové jiných orgánů (s ohledem na jejich zařazení nebo funkci). Okruh osob, jejichž protiprávní jednání lze za splnění shora specifikovaných znaků přičíst právnické osobě, přestupkový zákon taxativně vyjmenovává. Jedná se o statutární orgány nebo členy statutárního orgánu (jednatel, předseda představenstva), jiný orgán právnické osoby nebo jeho členy (například dozorčí rada, valná hromada), zaměstnanec nebo osoba v obdobném postavení (například člen družstva), fyzická osoba, která plní úkoly právnické osoby nebo kterou právnická osoba používá při své činnosti, případně která za právnickou osobu jednala, jestliže právnická osoba výsledku takového jednání využila. Podstatná je skutečnost, že uvedené osoby

³⁴ ČESKO. Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-250/zneni-20240101>.

³⁵ ČESKO. Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-250/zneni-20240101>.

³⁶ ČESKO. Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-250/zneni-20240101>.

nejednají vlastním jménem a na vlastní riziko, ale provádějí činnost pro právnickou osobu, a to zcela vědomě. Jednají dle potřeb a pokynů právnické osoby a v jejím zájmu.

K porušení povinnosti uložené právnické osobě dochází většinou v souvislosti s její činností, jejím podnikáním či provozem. Ke každému určitému druhu činnosti se vztahují specifická zákonná omezení a předpisy. Právnická osoba se však může dopustit i obecného deliktu. „*Právnická osoba se např. může dopustit přestupku urážky na cti, přestupku narušení občanského soužití, přestupku znemožnění výkonu práv příslušníků národnostní menšiny, přestupku způsobení škody na cizím majetku krádeží, zpronevěrou, podvodem nebo zničením či poškozením věci z takového majetku.*“³⁷

Ve vztahu k odpovědnosti právnické osoby přestupkový zákon připouští tzv. liberační důvody, byť jsou v jeho § 21 odst. 1 uvedeny poměrně obecně: „*Právnická osoba za přestupek neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila.*“³⁸ Účelem liberačních důvodů je zmírnění tvrdosti zákona. Liberační důvody nelze ve vztahu ke konkrétní právnické osobě určit, vždy závisí na druhu její ekonomické činnosti, způsobu jejího vykonávání a na právech a povinnostech, které pro ni v souvislosti s její činností vyplývají ze zákona. K uvedenému se vyjádřil i Nejvyšší správní soud: „*Naopak je ve prospěch pachatele, aby mu byla dána možnost volby, jaká opatření způsobila k účinné prevenci a eliminaci protiprávního stavu má provést.*“³⁹ Za liberační důvody však nelze akceptovat například neznalost zákona, přesvědčení o vlastním jednání v dobré víře, nedostatek úředního povolení nebo ekonomické problémy. Správní orgán je oproti tomu povinen posuzovat liberační důvody objektivně a neklást na právnickou osobu nepřiměřené a ekonomicky neúnosné požadavky.

4.2.3 Odpovědnost podnikající fyzické osoby za přestupek

Podle § 22 odst. 1 přestupkového zákona je pachatelem přestupku podnikající fyzická osoba tehdy, „*jestliže k naplnění znaků přestupku došlo při jejím podnikání nebo v přímé souvislosti s ním a podnikající fyzická osoba svým jednáním porušila právní*

³⁷ PRÁŠKOVÁ, H. *Přestupkové právo*. 2. vydání. Praha: Leges, 2022, s. 187.

³⁸ ČESKO. § 21 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-250/zneni-20240101#p21-1>.

³⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2014 č. j. 4 As 123/2014.

*povinnost, která je uložena podnikající fyzické osobě nebo fyzické osobě.*⁴⁰ Přestupkový zákon shodně jako ve vztahu k odpovědnosti právnické osoby uvádí taxativní výčet osob, jejichž jednání je přičitatelné jednání podnikající fyzické osoby. Jedná se o zaměstnance nebo osoby v obdobném postavení plnící úkoly z tohoto postavení vyplývající, fyzické osoby plnící úkoly podnikající fyzické osoby, nebo osoby, které podnikající fyzická osoba využívá při své činnosti, případně které za podnikající fyzickou osobu jednájí, jestliže podnikající fyzická osoba výsledků takového jednání využije. Obdobně též platí, že jednání uvedených osob lze podnikající fyzické osobě přičíst, jestliže se jednalo o jednání těchto osob v rámci podnikání podnikající fyzické osoby nebo v přímé souvislosti s ní, k jejímu prospěchu nebo v jejím zájmu, za předpokladu, že tímto jednáním došlo k porušení právní povinnosti uložené podnikající fyzické osobě nebo fyzické osobě.

Podnikající fyzická osoba je odpovědná za přestupek bez ohledu na zavinění, stejně jako právnická osoba. Přestupkový zákon jí rovněž přiznává liberační důvody, tedy možnost prokázat, že učinila opatření a vynaložila přiměřené úsilí směrem k eliminaci možnosti spáchání přestupku.

Vzhledem k tomu, že nelze za konkrétní přestupek udělit trest fyzické osobě a podnikající fyzické osobě současně, je zde uplatňována zásada speciality – skutková podstata je zvláštním subjektem (podnikající fyzickou osobou) a je speciální ve vztahu ke skutkové podstatě s obecným subjektem (fyzickou osobou).

4.3 Správní tresty

Správní tresty jsou nástrojem přestupkového práva k zajištění ochrany veřejného pořádku a ochrany společnosti před protiprávními činy. Přestupek má zákonem stanovené právní následky, za které lze považovat správní tresty a ochranná opatření.⁴¹ Jedná se o prostředky státního donucení, které jsou výsledkem řízení o přestupku. „*Správní tresty jsou ukládány za společensky škodlivá protiprávní jednání, mají represivní funkci a funkci individuální i generální prevence.*“⁴²

⁴⁰ ČESKO. § 22 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-250/zneni-20240101#p22-1>.

⁴¹ SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2019, s. 147-149.

⁴² PRÁŠKOVÁ, H. *Přestupkové právo*. 2. vydání. Praha: Leges, 2022, s. 246.

Druh a výše správního trestu musí odpovídat charakteru a závažnosti spáchaného přestupku a musí zohledňovat také prospěch, který pachatel přestupku protiprávním jednáním získal. Přestupkový zákon obsahuje v ustanoveních § 45 až § 50⁴³ výčet správních trestů, které lze za spáchání přestupku uložit:

4.3.1 Napomenutí

Nejmírnějším správním trestem je napomenutí, z čehož vyplývá, že je ukládáno za nejméně závažné přestupky. Jeho primárním účelem je výchovné a morální působení, především na mladistvé osoby. Prostřednictvím napomenutí by měl být pachatel přestupku upozorněn na protiprávnost a společenskou škodlivost jeho jednání. Napomenutí zde vykonává funkci preventivního opatření k zabránění opakování stejného jednání pachatelem v příští době.

Napomenutí lze ukládat samostatně nebo souběžně s jinými správními tresty s výjimkou pokuty.

Vzhledem ke skutečnosti, že napomenutím lze postihovat pachatele přestupku pouze na místě a s jeho souhlasem, bylo by reálné postihovat tímto způsobem protiprávní jednání, kterého se dopustila osoba zúčastněná na správě daní výhradně při ústním jednání nebo při místním šetření. Před provedením předmětných kontrolních úkonů jsou však uvedené osoby úředními osobami správce daně vždy řádně poučeny o právech a povinnostech, které jim ze zákona plynou, a o přípustnosti uložení pokuty v případě nedodržení těchto povinností. Pokud se tedy daňový subjekt nebo třetí osoba následně dopustily protiprávního jednání, činily tak s vědomím, že jim bude uložena pokuta. Trest napomenutí by zde neměl žádný význam. Za dané situace ho nahrazuje opakované upozornění úřední osobou na konkrétní protiprávní jednání, kterého se dotčená osoba dopouští, přičemž právě toto opakované upozornění uložení pokuty podmiňuje.

4.3.2 Pokuta

Pokuta jako forma peněžitého trestu je ukládána správními orgány nejčastěji. Je finančním trestem, a lze ji ukládat za každý přestupek, samostatně nebo společně s jiným správním trestem, s výjimkou napomenutí (jak již bylo uvedeno výše). Jejím

⁴³ ČESKO. Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-250/zneni-20240101>.

účelem je způsobení majetkového postihu pachatele, případně odčerpání majetkového prospěchu, který pachatel získal v důsledku spáchání přestupku

Pokutu lze uložit výlučně ve výši, kterou předepisuje zákon, přičemž ve zvláštním zákoně je obvykle uvedena horní hranice sazby pokuty. Správní orgán může v řízení o přestupku rozhodnout v mezích zákona o udělení pokuty například v závislosti na výši minimální mzdy, na výši čistého ročního obratu, na výši majetkového prospěchu získaného spácháním přestupku. Za situace, kdy není výše pokuty stanovena v zákonném předpisu, nesmí její výše překročit 1 000 Kč.

Ve vztahu ke správě daní je pokuta jediným trestem, který lze uložit za porušení povinností stanovených daňovým řádem. Při určení výše pokuty správce daně zohledňuje jak údaje tvrzené v daňových přiznáních k dani z příjmů daňového subjektu, tak jeho charakter ve vztahu k dlouhodobému plnění jeho daňových povinností.

Zákon neumožňuje postihovat daňové subjekty a třetí osoby žádným jiným způsobem než právě uložením pokuty. Zda je pokuta vhodným a účinným postihem ve všech situacích, které zákon stanoví, je přinejmenším diskutabilní. Z praxe totiž vyplývá, že vybrané daňové subjekty, jejichž skutečnou daňovou povinnost správce daně prověřuje, raději podstoupí uložení a úhradu pokuty, než-li by poskytly součinnost a umožnily zjištění relevantních skutečností zakládajících jejich faktickou daňovou povinnost. Důvodem je skutečnost, že netransparentními obchodními transakcemi získaly daňovou výhodu a finanční prospěch takové úrovně, že uložená pokuta je v konečném důsledku nijak zvlášť neohrožuje. Pokud účetnictví a daňové tvrzení daňového subjektu neodpovídá skutečností, jedná se o úmyslné zkreslení („optimalizaci“) daňového tvrzení, které je však zároveň podkladem pro stanovení výše uložené pokuty. Pak i finanční postih ve formě uložení pokuty nemůže být správný, odpovídající a dostatečně účinný.

4.3.3 Zákaz činnosti

Trest zákazu činnosti je velmi účinným trestem, jelikož výrazně zasahuje do právního postavení pachatele. Tím, že pachateli přestupku zabraňuje v jeho činnosti, znemožňuje mu pokračování v protiprávním jednání, protože spáchaný přestupek byl právě důsledkem činnosti pachatele. *„Smyslem tohoto trestu je dočasně vyřadit pachatele přestupku z možností vykonávat určité činnosti, které zneužil nebo využil ke spáchání*

přestupku nebo tímto protiprávním jednáním vyvolal vážné pochybnosti o své způsobilosti k výkonu těchto činností.“⁴⁴

Správní trest zákazu činnosti navíc obsahuje negativní hodnocení a určité společenské odsouzení spáchaného protiprávního jednání a osoby pachatele.

Ve správní praxi se může jednat o zákaz pracovní činnosti, podnikatelských i jiných aktivit pachatele nebo o zákaz aktivit zasahujících do soukromého života, v některých případech se může jednat o zákaz, který zasahuje do obou těchto sfér. Je zřejmé, že trest zákazu činnosti zasahuje i další osoby blízké pachateli přestupku, např. rodinné příslušníky nebo zaměstnance, přestože správním orgánem je tento druh správního trestu ukládán pouze na určité časové období.

Zákaz činnosti se jeví jako jeden z účinných trestů postihujících podnikající fyzické nebo právnické osoby. Obzvláště v případě, kdy je správcem daně relevantními důkazy spolehlivě prokázáno, že daňový subjekt byl součástí podvodného obchodního řetězce, je zákaz činnosti na místě. Pokud totiž daňový subjekt získal daňové zvýhodnění v důsledku svého podvodného jednání, přičemž se správcem daně nespolupracuje nebo se k jeho úředním osobám chová útočně, nemůže být pouhé doměření daně pro něho žádným trestem. Potrestáním by byl teprve zákaz činnosti na určitou dobu, aby dotčenému podnikatelskému subjektu bylo zamezeno v protiprávním (podvodném) jednání pokračovat. Jednalo by se tedy nejen o represivní, ale především preventivní opatření.

Obdobným příkladem je situace, kdy daňový subjekt uskutečňuje podnikatelskou činnost, z níž jí plynou příjmy, ale tyto příjmy ve svých daňových tvrzeních neuvádí, případně daňová přiznání nepodává vůbec, čímž porušuje zákonem stanovené povinnosti. Typickým příkladem je poskytování různých druhů služeb, například stavebních prací nebo v pohostinství. Po provedeném kontrolním úkonu správce daně v důsledku zjištění skutečného stavu věci stanoví správnou výši daně, tuto však nelze považovat za sankci. Vhodným a účelným preventivním opatřením by byl zákaz činnosti na určitou dobu, který by daňovému subjektu zabránil pokračovat v uvedeném protiprávním jednání.

⁴⁴ PRÁŠKOVÁ, H. *Přestupkové právo*. 2. vydání. Praha: Leges, 2022, s. 260-261.

4.3.4 Propadnutí věci

Podstatou trestu propadnutí věci je odnětí vlastnického práva pachateli. „*Propadnutí věci je správním trestem, jehož účelem je (podobně jako v trestním právu) odejmout pachateli věc, která by mohla sloužit k dalšímu páčání trestných činů, ztížit pachateli podmínky k další trestné činnosti a případně mu odejmout prospěch ze spáchaného činu.*“⁴⁵ Po nabytí právní moci rozhodnutí o uložení uvedeného trestu se propadnutá věc stává majetkem České republiky, nabytí vlastnického práva se řídí zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník⁴⁶. V některých případech je stát na základě zvláštních zákonů oprávněn propadnutou věc zničit.

Ve vztahu ke správě daní by postih propadnutí věci připadal v úvahu například v případě, kdy daňový subjekt disponuje zbožím, jehož nákup prokazuje fiktivními přijatými daňovými doklady od dodavatelů, kteří jsou pro správce daně nekontaktní a nelze u nich původ předmětného zboží žádným způsobem ověřit. Popsaná situace vede k doměření daně odpovídající výši nákladů uplatněných za nákup tohoto zboží a uplatněnému odpočtu daně z přidané hodnoty. Jak již bylo uváděno, doměření daně není trestem pro daňový subjekt ani za předmětné jednání, je pouze stanovením správné výše daně. Oproti tomu účinným trestem by mohlo být propadnutí předmětného zboží, což by znamenalo především preventivní opatření směrem k opakování či pokračování v uvedeném protiprávním jednání daňového subjektu.

Pro přiblížení lze demonstrovat případ, kdy daňový subjekt usiloval o zabránění úředním osobám správce daně ke vstupu do jeho provozovny autoservisu, kde se nacházelo značné množství náhradních dílů, řada z nich o vysokých hodnotách, jejichž původ ani způsob pořízení daňový subjekt neprokázal. Oproti tomu v kontrolních hlášeních vykazoval přijatá zdanitelná plnění ve statisícových částkách v oddílu B.3., kde jsou uváděny přijaté daňové doklady v celkové hodnotě do 10 000 Kč včetně daně bez identifikace dodavatele, tzn. bez možnosti ověření správcem daně u dodavatele. Daňové doklady ani žádné jiné související písemnosti daňový subjekt správci daně nikdy nepředložil a popsané skutečnosti nijak nevysvětlil. Oproti tomu podal řadu stížností na správce daně v postavení správního orgánu i na konkrétní vyřizující úřední osoby. V tomto případě by byl postih propadnutí věci zcela na místě.

⁴⁵ PRÁŠKOVÁ, H. *Nové přestupkové právo*. 1. vydání. Praha: Leges, 2017, s. 210-211.

⁴⁶ ČESKO. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89/zneni-20240101#p317-1>.

4.3.5 Propadnutí náhradní hodnoty

Trest propadnutí náhradní hodnoty umožňuje způsobení materiální újmy pachateli přestupku, pokud nelze použít trest propadnutí věci, z důvodu, že pachatel věc zničí, zatají nebo jinak zabrání jejímu propadnutí. Náhradní hodnota odpovídá hodnotě věci určené k propadnutí, obvykle se jedná o finanční hodnotu. Jejím nabyvatelem je rovněž stát.

Jako příklad lze uvést obdobnou situaci jako u shora uvedeného daňového subjektu provozujícího autoservis, s rozdílem, že zjištěné autodíly jsou již prokazatelně namontovány do vozidel zákazníků. Aplikace postihu propadnutí náhradní hodnoty by se mohla stát adekvátním opatřením.

4.3.6 Zveřejnění rozhodnutí o přestupku

Správní trest zveřejnění rozhodnutí o přestupku lze uložit výhradně právnickým a podnikajícím osobám. Hlavní účinek tohoto trestu spočívá především v poškození dobrého jména podnikající osoby, ztráty dobré pověsti. Pro pachatele přestupku znamená rovněž zásah do jeho majetkových poměrů, protože kromě faktického zveřejnění rozhodnutí o přestupku jsou mu na vrub přičteny i náklady na zveřejnění rozhodnutí. Konečný důsledek však spočívá v poškození jeho pověsti jako obchodního partnera, což vede k odlivu odběratelů, nedůvěře dodavatelů, snížení konkurenceschopnosti, případně ke ztrátě sponzorů. Prostřednictvím zveřejnění rozhodnutí o přestupku dochází k poškození pověsti jak právnické osoby, tak i fyzické osoby jednající za právnickou osobu.

Přestupkový zákon zakládá možnost udělení trestu zveřejnění rozhodnutí o přestupku na splnění několika podmínek, jimiž je uloženo trestu výlučně právnické osobě nebo podnikající fyzické osobě a v mezích zákona, přičemž míra uloženého trestu musí odpovídat charakteru a závažnosti přestupku.

Rozhodnutí je možné zveřejnit až po nabytí jeho právní moci. Zveřejňuje se pouze výroková část. K realizaci zveřejnění rozhodnutí dochází prostřednictvím veřejného sdělovacího prostředku, jehož druh určí správní orgán (například internet, tisk, rozhlas, televize, Obchodní věstník, může se jednat o veřejný sdělovací prostředek regionální nebo celostátní) a pomocí úřední desky. Zvolená forma zveřejnění rozhodnutí s sebou nese rovněž určitou míru finančního postihu pro pachatele přestupku, a to v podobě úhrady nákladů na zveřejnění.

Zveřejnění rozhodnutí o přestupku by mohlo být postihem zcela zásadním při správě daní. Většina kontrolních úkonů se týká podnikatelských aktivit a z nich plynoucích daňových povinností daňových subjektů, a zveřejnění rozhodnutí by pro ně znamenalo určitou dávku ohrožení směrem k udržení pozice na trhu. Uvedené se týká nejen významných obchodních korporací, ale i podnikatelů regionálního nebo místního významu. Například zveřejnění rozhodnutí o přestupku na úřední desce územního pracoviště finančního úřadu, které by bylo důsledkem maření správy daní ve smyslu zabránění ověření existence provozovny a faktického uskutečňování ekonomické činnosti, by jistě znamenalo jistou míru nedůvěryhodnosti.

4.4 Věcná příslušnost správních orgánů

Správní orgán, který je věcně příslušný k projednávání přestupků, je vždy stanoven příslušným zvláštním zákonem. Oprávněny k projednávání přestupků jsou jak obecní a krajské úřady, tak i řada ústředních, regionálních a místních správních úřadů. „Podle současné právní úpravy jsou věcně příslušné k projednávání přestupků např. Úřad pro civilní letectví, Česká národní banka, krajské hygienické stanice, krajské veterinární správy, obvodní báňské úřady, finanční úřady, celní úřady, ...“⁴⁷

Správní orgán je zavázán zabývat se příslušností k řízení o konkrétním přestupku, a to jak před jeho zahájením, tak i v celém jeho průběhu. Pokud dojde k závěru, že není příslušný k jeho projednávání, je jeho zákonnou povinností předat věc orgánu činnému v trestním řízení nebo orgánu příslušnému podle jiného zákona.

Přestupky, které se vyskytují v působnosti Územního pracoviště v Hořovicích a Územního pracoviště v Berouně řeší Finanční úřad pro Středočeský kraj. V rámci Finanční správy ČR je přestupková agenda vedena a řízení o přestupku jsou prováděna na úrovni krajského ředitelství. „Správní rozhodnutí vydávají jen orgány, které jsou k tomu kompetentní z hlediska působnosti, pravomoci a příslušnosti.“⁴⁸

Jedním z důvodů tohoto opatření jsou kvalifikační požadavky na úřední osoby zabývající se problematikou přestupků. Dle podmínek stanovených přestupkovým zákonem musí tyto osoby splňovat kvalifikační požadavky ve smyslu vysokoškolského vzdělání nejméně v magisterském studijním programu v oboru právo na veřejné vysoké škole v České republice nebo vysokoškolské vzdělání v bakalářském studijním programu

⁴⁷ PRÁŠKOVÁ, H. *Přestupkové právo*. 2. vydání. Praha: Leges, 2022, s. 351.

⁴⁸ HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 9. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 142.

v jiné oblasti a odbornou způsobilost prokázanou zkouškou u ministerstva vnitra, pokud nesplňují podmínky věku a praxe.

Pokud při výkonu kontrolní činnosti v působnosti některého ze shora uvedených územních pracovišť dojde ke zjištění jednání odpovídajícího spáchání přestupku, postoupí věc na krajskou úroveň.

5 Administrativně-právní aspekty potírání přestupků

5.1 Přestupek při správě daní – porušení povinnosti mlčenlivosti

Jediným druhem protiprávního jednání, které daňový řád označuje za přestupek, je porušení mlčenlivosti: „*Fyzická osoba, která je vázána povinností mlčenlivosti za podmínek stanovených daňovým zákonem, se dopustí přestupku tím, že tuto povinnost poruší.*”⁴⁹ Povinnost mlčenlivosti se váže jak ke správci daně, tak k dalším osobám zúčastněným na správě daní.

Mlčenlivost lze vyložit jako povinnost stanovenou zákonem uchovat v tajnosti informace, které by v případě jejich neoprávněného poskytnutí způsobily ohrožení a poškození práv a chráněných zájmů fyzických osob, právnických osob nebo státu. K porušení povinnosti mlčenlivosti dochází, jestliže se do dispozice neoprávněných osob dostanou informace a údaje v důsledku neoprávněného nakládání s nimi určitou fyzickou osobou.

Porušení mlčenlivosti může nastat jak úmyslným jednáním – ústně, písemně, konkludentně (gesty), nebo jednáním nedbalostním. Typickým příkladem pasivního jednání je zpřístupnění údajů a informací v PC nebo listin, které jsou zanechány bez dozoru kompetentní osoby.

Porušení povinnosti je přestupkem, kterého se může dopustit pouze fyzická osoba. Sankcí za porušení mlčenlivosti je pokuta až do výše 500 000 Kč. Poškozená osoba se však může domáhat náhrady škody způsobené porušením povinnosti u soudu, například v souvislosti s vyzrazením obchodního tajemství nebo jiným poškozením (poškození reputace apod.).

⁴⁹ KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, 2013, s. 161.

5.1.1 Mlčenlivost úředních osob správce daně

Povinnost mlčenlivosti plyne úředním osobám, které disponují chráněnými informacemi a údaji, s kterými se seznámily nebo které získaly v důsledku výkonu jejich povolání, funkce či zaměstnání. Úřední osoby jsou zavázány dodržovat povinnost mlčenlivosti jak při výkonu profese, tak mimo ni, tedy i v soukromém životě, a to i v době, kdy již ukončily pracovní nebo služební poměr, z něhož jim tato povinnost plynula. „*Oprávněné úřední osoby jsou tedy povinny zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, o kterých se dozvěděly v souvislosti s řízením a které vyžadují utajení, a to buď v zájmu zajištění řádného výkonu veřejné správy, anebo v zájmu jiných osob, nestanoví-li zákon jinak.*“⁵⁰ Jedním z důvodů utajení informací je tedy řádný výkon veřejné správy, protože nutnost utajení některých skutečností, resp. jejich zachování uvnitř veřejné správy, je jednou z podmínek pro její výkon. Druhým důvodem je přirozeně zájem osob odlišných od úředních osob správce daně.

Daňové řízení je specifickým druhem správního řízení. Daňový subjekt je v jeho průběhu povinen uvádět osobní údaje, údaje o své činnosti, údaje o příjmech a výdajích, údaje o vlastnictví motorových vozidel nebo o vlastnictví či nájmu nemovitostí, údaje o darech, o dědictví. Při postupu k odstranění pochybností nebo při daňové kontrole pak daňový subjekt uvádí další, mnohdy i citlivé informace. Správce daně, stejně jako jednotlivé úřední osoby, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o všech informacích získaných v průběhu správy daní, bez ohledu na skutečnost, zda s daňovým subjektem přímo souvisejí. „*Jestliže správce daně, resp. úřední osoby, prostřednictvím nichž správce daně svou pravomoc vykonává, takto širokým spektrem informací disponují, musí být daňový subjekt chráněn před jejich možným zneužitím. Smysl mlčenlivosti je tedy v dostatečné ochraně informací získaných při správě daní, což by měl být jeden ze základních motivačních prvků dobrovolného plnění daňových povinností*“.⁵¹

Ve vztahu k poskytování informací třetím osobám daňový řád nařizuje správci daně i daňovému subjektu poskytnout informace výhradně po předchozím souhlasu. Správce daně je povinen zajistit, aby informace získané v průběhu daňové kontroly byly použity pouze pro účely této kontroly a důvěrné a citlivé obchodní informace daňového subjektu neunikly z daňového řízení. Povinnost mlčenlivosti se však nevztahuje na

⁵⁰ JANEČKOVÁ, E. Mlčenlivost úředníků. In: *Účetnictví neziskového sektoru*. dauc.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer 2023. [cit. 2024-3-30]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/12261/mlcenlivost-uredniku>.

⁵¹ KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, 2013, s. 160.

informace, které jsou veřejně známé nebo veřejnosti dostupné z informačních systémů veřejné správy.

Určitým preventivním opatřením ve vztahu k porušení povinnosti mlčenlivosti je ustanovení § 77 daňového řádu, které upravuje důvody k vyloučení úřední osoby z řízení nebo z jiného postupu správce daně. K tomuto vyloučení nutně musí dojít v případě, že je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost dotčené úřední osoby nebo osoby jí blízké, a dále za situace, kdy vztah či poměr této úřední osoby k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje pochybnosti o její podjatosti. Tehdy má úřední osoba povinnost neprodleně oznámit svému představenému okolnosti, které nasvědčují podjatosti. Oproti tomu osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna podjatost úřední osoby namítat, a to jakmile se o ní dozví. Nadřízený úřední osoby rozhodne o jejím vyloučení.

Důvodem k mlčenlivosti správce daně je ochrana daňového subjektu, a proto pouze daňový subjekt je oprávněn zbavit povinnosti mlčenlivosti úřední osoby správce daně nebo osoby zúčastněné na správě daní. Toto zproštění musí být vždy učiněno písemně, nepochybně daňovým subjektem, a musí v něm být určen přesný rozsah zproštění a jeho účel.

5.1.2 Mlčenlivost daňového subjektu a osob zúčastněných na správě daní

Správce daně je povinen vytvořit podmínky pro dodržování povinnosti mlčenlivosti. V tomto ohledu má správce daně poučovací povinnost, například při výslechu svědka nebo při ustanovení znalce. Únik informací z daňového řízení od osoby, která nebyla náležitě poučena, jde k tíži úřední osoby, která toto poučení neprovedla. Mlčenlivost se tedy netýká jen úředních osob, jejichž prostřednictvím správce daně vykonává správu daní, ale i osob zúčastněných na správě daní, které jsou mlčenlivostí o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly, zavázány daňovým řádem nebo jiným daňovým zákonem.

Osoby, které tuto povinnost poruší, se dopouští přestupku.

5.2 Právní základ

Mlčenlivost je upravena v několika ustanoveních daňového řádu. Základním ustanovením je § 9 daňového řádu, v němž je obsažena zásada neveřejnosti správy daní:

„*Správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.*”⁵² Hlava IV, ustanovení § 52 až 59 daňového řádu se v části druhé se věnuje ochraně a poskytování informací. Část čtvrtá obsahuje ustanovení týkající se porušení mlčenlivosti a důsledku porušení této povinnosti. Zvláštní ustanovení o ochraně mlčenlivosti uložené poradci je obsaženo v § 255, části páté (ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná).

Rozsah povinnosti úředních osob a osob zúčastněných na správě daní je obsahem ustanovení § 52 odst. 1, které upravuje rozsah povinnosti uvedených osob zachovávat mlčenlivost tak, jak je předjímán v základních zásadách správy daní, tedy na poměry jiných osob. Nejedná se o absolutní vázanost mlčenlivostí na veškeré skutečnosti správy daní. Kromě pozitivního vymezení povinnosti mlčenlivosti na poměry jiných osob daňový řád vymezuje i negativně, na co se povinnost mlčenlivosti nevztahuje, a to v § 52 odst. 3 a 4, kde je stanoveno, že povinnost mlčenlivosti se netýká informací veřejně známých a informací veřejnosti dostupných z informačních systémů veřejné správy, a dále na informace zobecněné, z kterých nevyplývá, které osoby se dotýkají.

5.2.1 Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů

Právo správce daně shromažďovat osobní údaje dle § 9 odst. 3 daňového řádu⁵³ souvisí s ochranou informací. Správce daně je oprávněn shromažďovat pouze takové údaje a v takovém rozsahu, které jsou nezbytné pro dosažení cíle správy daní. Obecně upravuje ochranu osobních údajů zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů⁵⁴, a to v souladu s právem Evropské unie. Daňový řád je ve vztahu k zákonu o ochraně osobních údajů zákonem speciálním, protože obsahuje vlastní úpravu ochrany a poskytování informací. Pokud by správce daně nevyhověl rozsahu oprávnění ke shromažďování osobních a jiných údajů dle daňového řádu, v celém rozsahu by se na takové jednání vztahoval zákon o ochraně osobních údajů.

⁵² ČESKO. § 9 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 5. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280#p78-1>.

⁵³ ČESKO. § 246 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 5. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280#p78-1>.

⁵⁴ ČESKO. Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů - znění od 1. 7. 2017. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 1. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-101/zneni-20170701#p3-1>.

5.2.2 Porušení povinnosti mlčenlivosti

Porušení mlčenlivosti se mohou dopustit mnohé osoby. Jak již bylo uvedeno shora, uvedené protiprávní jednání může být projevem chování úředních osob správce daně, bývalých úředních osob správce daně a osob zúčastněných na správě daní, a dále osob, kterým byly správcem daně předány informace na základě vyžádání, resp. průlomů do daňového tajemství (například Policie ČR nebo jiné orgány veřejné správy). Na všechny dotčené osoby dopadá úprava § 246 daňového řádu v podobě postihu za přešupek, přičemž postižena jím může být pouze fyzická osoba, která za právníckou osobu jednala nebo měla jednat, případně která k předmětnému protiprávnímu jednání vydala příkaz.

Daňový řád vymezuje skutkovou podstatu přešupku jako porušení povinnosti mlčenlivosti, kterou je fyzická osoba vázána za podmínek stanovených daňovým řádem. Nejedná se tedy o konkrétní popis jednání a při posuzování naplnění skutkové podstaty přešupku se vychází z veškerých ustanovení daňového řádu, které se povinnosti mlčenlivosti týkají, a jejichž výčet je uveden v úvodu této kapitoly.

Daňový řád označuje za přešupek spočívající v porušení povinnosti mlčenlivosti jednání úmyslné, a rovněž jednání nedbalostní.

Přestože úprava přešupku je obsažena právě v citovaném ustanovení § 246 daňového řádu, přešupek je projednáván nikoliv dle daňového řádu, ale v souladu s přešupkovým zákonem a správním řádem. Nejedná se tedy o správu daní ve smyslu daňového řádu. Při ukládání trestu za spáchání přešupku dle daňového řádu vychází správní orgán z přešupkového zákona, tedy přihlédne k závažnosti přešupku, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům, okolnostem, za nichž byl přešupek spáchán, k míře zavinění, k pohnutkám a k osobě pachatele, zda a jakým způsobem byl za stejný druh jednání postižen v jiném řízení. Správní orgán je povinen zohlednit osobní a majetkové poměry pachatele, aby uložená pokuta nebyl pro něho likvidační. „*Pachateli lze uložit takový druh sankce, který dovoluje uložit zákon účinný v době, kdy se o přešupku rozhoduje. Přestože přešupkový zákon stanovuje při spáchání přešupku různé druhy sankcí, daňový řád umožňuje pouze sankci jedinou, a to je uložení pokuty do 500 000 Kč. Za porušení mlčenlivosti při správě daní tak nelze uložit například pouze napomenutí.*”⁵⁵

⁵⁵ KOPŘIVA, M, NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, 2013, s. 822.

Oproti zákonu o přestupcích obsahuje daňový řád zvláštní úpravu příslušnosti k projednávání přestupku. „*Správním orgánem příslušným k projednání přestupku je správce daně nejbližše nadřízený správci daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje. V případě, že se povinnost mlčenlivosti vztahuje k činnosti více správců daně, projedná přestupek ten z nejbližších nadřízených správců daně, který zjistil podezření z porušení povinnosti mlčenlivosti jako první*”.⁵⁶ Uvedené platí bez ohledu na skutečnost, zda přestupek spáchala úřední osoba správce daně, osoba zúčastněná na správě daní nebo jiná osoba, které byly v souladu s daňovým řádem předány informace, a nezáleží ani na místě, kde byl přestupek spáchán. Pokud se povinnost mlčenlivosti vztahuje k činnosti více správců daně, přestupek by projednával nejbližše nadřízený správce daně, který zjistil podezření z porušení povinnosti mlčenlivosti jako první. Tato kompetence umožňuje ohledně dodržení povinnosti mlčenlivosti efektivní výkon dozorčích pravomocí.

Ve všech věcech neupravených daňovým řádem v souvislosti se spácháním přestupku se substitučně použijí přestupkový zákon a správní řád, kterými se primárně řídí procesní část, práva a povinnosti osoby obviněné z přestupku, rozhodnutí o přestupku a odvolání proti vydanému rozhodnutí o přestupku. Řízení o přestupku je prováděno výhradně dle přestupkového zákona, dle správního řádu jen podpůrně. Daňový řád se použije pro placení pokuty. Řízení o přestupku je zahajováno z úřední povinnosti. Podkladem pro zahájení řízení je ve většině případů vlastní zjištění správce daně, ale důvodem může být i podnět jiného státního orgánu, orgánu policie nebo obce, právnické osoby i fyzické osoby. Při zahájení řízení se postupuje dle přestupkového zákona.

Správce daně nejprve provádí ústní jednání, primárně za přítomnosti obviněného. Jednání je neveřejné. K objasnění přestupku slouží zejména vysvětlení, přičemž správce daně nepostupuje jako při provádění kontrolního úkonu dle daňového řádu, ale řídí se přestupkovým zákonem.

K dosažení účelu a průběhu řízení v rámci řízení o přestupku má správce daně oprávnění aplikovat rovněž správní řád, a to k předvolání osoby, jejíž účast je při výkonu řízení nutná. Obviněného nebo svědka může nechat i předvést a udělit pořádkovou pokutu za pořádkový delikt tomu, kdo v řízení závažně ztěžuje jeho postup tím, že se bez omluvy nedostaví na předvolání, navzdory ruší pořádek nebo neuposlechne pokynu úřední osoby.

⁵⁶ ČESKO. § 246 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 5. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280#p78-1>.

Pokud správce daně dojde k závěru, že obviněná osoba se dopustila přestupku, uzná tuto osobu vinnou z přestupku a vydá o tomto rozhodnutí. Výrok rozhodnutí musí vždy obsahovat popis skutku s označením místa a času jeho spáchání, vyslovení viny, druh a výměru sankce, popřípadě rozhodnutí o upuštění od uložení sankce a o náhradě nákladů. Všechny výroky musí být v rozhodnutí řádně odůvodněny, obsahovat hodnocení, správní úvahu, výklad souvisejících právních předpisů, možnost opravného prostředku.

V některých případech by protiprávní jednání pachatele spočívající v porušení povinnosti mlčenlivosti mohlo dosáhnout takové intenzity, resp. společenské škodlivosti, že by se toto jednání bylo trestným činem, nikoliv přestupkem.

6 Správní delikty, které vykazují znaky přestupku

Jak vyplývá ze shora uvedeného, porušení mlčenlivosti je jediným druhem protiprávního jednání, které daňový řád označuje za přestupek. V praxi se však správce daně setkává s dalšími způsoby protiprávního jednání, za které daňový řád sice umožňuje správní trestání formou udělení finanční pokuty, nicméně tento trest není zcela účinný. Mnohdy se totiž daňové subjekty nebo osoby zúčastněné na správě daní podrobí uložení pokuty, než aby plnily své povinnosti, které jim ze zákona v souvislosti se správou daní vyplývají.

Poměrně aktuálním příkladem z praktické části kontrolní činnosti správce daně je ověřování pořízení a provozování obytných vozidel, jejichž pořizovací hodnota obvykle dosahuje řádu milionů Kč. Podnikající daňové subjekty zahrnují tato vozidla do účetnictví jako nákladovou položkou, sníží si tím daňovou povinnost ve smyslu daně z příjmu, a zároveň uplatní odpočet daně z přidané hodnoty v plné výši, například 500 000 Kč. Následně se snaží zamezit úředním osobám správce daně v provedení místního šetření za účelem zjištění skutečného účelu použití předmětného vozidla. Simulují jeho neprovoznost, parkují jej na neznámém místě, které odmítají sdělit, případně se snaží prokázat provozování vozidla pouze k podnikání, tím, že například do vozidla umístí montážní nářadí.

Správce daně je vyhledávací činností a dalšími kontrolními úkony schopen zjistit skutkový stav věci, kdy vozidlo bylo provozováno také (nebo převážně) k soukromým účelům. Jestliže na základě tohoto zjištění daňový subjekt neprovede opravu původně

uplatněné daňové výhody dle skutečnosti, správce daně mu uloží pokutu, obvykle v řádu do 20 000 Kč. Z poměru obchodní transakcí získané finanční výhody a výše pokuty je zřejmé, jakou váhu a účinek má pro daňový subjekt uložení pokuty.

Správce daně následně obvykle zahájí daňovou kontrolu směřující ke stanovení správné výše daně, nicméně jedná se o složitý, zdoluhavý a procesně náročný úkon. K němu by nemuselo dojít, pokud by existovala možnost jiného účinnějšího způsobu postihu daňového subjektu než je pokuta.

Daňový řád nařizuje ustanoveními § 6 odst. 2 a § 6 odst. 4⁵⁷ úředním osobám správce daně, daňovým subjektům i osobám zúčastněným na správě daní vzájemnou součinnost a vstřícnost. Pokud se dotčenými ustanoveními daňového řádu neřídí daňový subjekt nebo třetí osoby, neplní svoji zákonnou povinnost a se správcem daně nespolupracují, dopouštějí se tímto jednáním maření správy daní. Otázka, zda tak činí nevědomě nebo úmyslně, je zde zcela nadbytečná, neboť o jejich právech a povinnostech včetně povinnosti součinnosti jsou správcem daně vždy předem poučeni. Příčiny popsaného jednání mohou být různé v závislosti na mnoha aspektech, například dle druhu daně, jejíž správná výše je ověřována, charakteru úkonu, momentální situaci, typu řešeného problému. Významnou roli zastává také subjektivní stránka zainteresovaných osob, jejich osobnostní vlastnosti, charakter, vzdělání, společenské a profesní postavení, osobní zájem, vztah k řešenému problému, vztah k daňovému subjektu a v neposlední řadě úroveň respektu a vědomí podřízenosti vůči orgánům veřejné správy.

Důsledkem pro správce daně je závažné ztížení možnosti dosažení jeho cíle, tj. stanovení správné výše daně a jejího výběru. Pokud osoby zúčastněné na správě daní neposkytnou potřebné údaje a písemnosti, správce daně je nucen opatřit si je jiným zákonem přípustným způsobem, což je v rozporu se zásadami rychlosti a hospodárnosti, které vyplývají z daňového řádu. V konečném důsledku taková situace znamená nepřiměřené zvýšení časové a obsahové náročnosti provádění daňové kontroly. Nadto pokud správce daně zvolil k získání důkazů určitý důkazní prostředek, učinil tak na základě pečlivého uvážení, a tento důkazní prostředek byl v dané situaci nejvhodnějším s ohledem na momentální fázi dokazování.

⁵⁷ ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 5. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280#p78-1>.

Typickými a nejčastějšími situacemi, s nimiž se setkává správce daně v rámci výkonu správy daní, a který svým charakterem odpovídají přestupku, je neposkytnutí součinnosti správce daně při provádění místního šetření, neposkytnutí informací třetími osobami na základě vyžádání prostřednictvím výzvy k poskytnutí údajů a nepravdivá svědecká výpověď.

6.1 Místní šetření

Zákon chrání práva osob zúčastněných na správě daní mj. tím, že upřednostňuje provádění místního šetření za přítomnosti daňového subjektu. Zároveň reguluje jejich povinnosti, když jim nařizuje spolupráci se správcem daně. *„Právní úprava místního šetření dává správcům daně pro ověření reálného stavu právo vstupovat na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti atp., právo na přístup k účetním záznamům, na pořízení výpisů nebo kopií i právo na zajištění věci, nicméně nezakládá pravomoc zjednat přístup do vymezených prostor proti vůli dotčené osoby.“*⁵⁸ Jednání daňového subjektu nebo jeho zástupce však v některých případech neodpovídá zákonným předpisům. Dochází k bránění přístupu úředním osobám do objektů (nejčastěji verbálním projevem), k odmítnutí odemčení vstupních dveří, odepření zabezpečení přítomného psa, neposkytnutí vhodného prostoru k sepsání protokolu o místním šetření, a to přes povinnost uloženou zákonem: *„Daňový subjekt a další přítomné osoby jsou povinny poskytnout úřední osobě, která provádí místní šetření, všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost k účinnému provedení místního šetření.“*⁵⁹

Pokud nastane situace, že daňový subjekt, jeho zástupce nebo osoba zúčastněná na správě daní (třetí osoba) brání úředním osobám v provedení místního šetření, je správce daně oprávněn aplikovat § 247 odst. 2⁶⁰ daňového řádu a postihnout uvedené osoby pořádkovou pokutou až do výše 500 000 Kč z důvodu nesplnění zákonné povinnosti.

Účel uložení pokuty je zřejmý, spočívá v potrestání osoby zúčastněné na správě daní za její protiprávní jednání. Dotyčná osoba jednala v rozporu s daňovým řádem, když

⁵⁸ KOPŘIVA, M., BREBURDA, J., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2011, s. 199.

⁵⁹ ČESKO. § 82 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p82-1>.

⁶⁰ ČESKO. § 247a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p247a-2>.

neposkytla správci daně součinnost ve smyslu zabránění provedení místního šetření. Osoba tak učinila i přesto, že o svých právech a povinnostech byla správcem daně před provedením místního šetření poučena, její jednání bylo úmyslné.

Otázkou je však skutečný účinek uložené pokuty. V úvaze o účinnosti pokuty je třeba navázat na shora uvedené. Pokud je totiž daňovému subjektu či třetí osobě uložena finanční sankce ve formě pokuty, jejím následkem je „pouze“ majetková, resp. finanční újma. V souvislosti s výší pokuty již bylo konstatováno, že při rozhodování o výši pokuty je správní orgán povinen zohlednit majetkové a osobní poměry dotčené osoby. Uvedené lze zobecnit tak, že pokuta by měla být pro dotýcnou osobu „únosná“.

Lze důvodně předpokládat, že i osoba zúčastněná na správě daní vyhodnotila postih uložením pokuty jako „únosný“, bez ohledu na skutečnost, že v danou chvíli jí nebyla známa výše pokuty. Uvedená osoba totiž započala své nezákonné jednání a pokračovala v něm, přestože si byla vědoma jeho protiprávnosti. Rozhodla se neposkytnout správci daně přístup do vlastních prostor a znemožnit mu zjištění relevantních skutečností i za cenu finanční sankce. Varianta peněžní újmy byla pro ni v daném okamžiku přijatelnější než poskytnutí důkazů.

Z uvedeného lze vyvodit, že osoba zúčastněná na správě daní nejenže měla důvody k zabránění správci daně při výkonu jeho činnosti a zjištění správné výše daně, ale byla ochotna k úhradě finančního trestu. S ohledem na nastalé okolnosti jej vyhodnotila jako výhodnější, tedy přijatelný následek, než by mohl nastat v důsledku správcem daně získaných důkazů a zjištěných skutečností.

Shora popsané jednání daňového subjektu, případně třetí osoby, obsahuje znaky typické pro přestupek. Jedná se o protiprávní jednání, protože porušuje ustanovení daňového řádu. Je jednáním společensky škodlivým, jelikož poškozují veřejný zájem tím, že maří správu daní, jelikož výběr daní je veřejným zájmem. Naplněna je rovněž skutková podstata přestupku, neboť osoba zúčastněná na správě daní (subjekt) se dopustila jednání, které poškozují veřejný zájem (objekt) a mezi tímto jednáním a následkem existuje příčinná souvislost (objektivní stránka), přitom jednání této osoby bylo úmyslné (subjektivní stránka). Nejedná se ani o trestný čin, protože jednání osob v rámci správního jednání nepodléhá trestnímu právu, není tedy v trestním zákoníku za trestný čin označeno.

Posouzení předmětného jednání za přešupek brání nesplnění pouze jediné podmínky, a to výslovné označení tohoto jednání za přešupek v zákonném předpisu.

Přínos změny ve smyslu zákonné kvalifikace shora popsaného jednání daňového subjektu nebo třetí osoby za přešupek by spočíval především v možnosti aplikovat i jiné postihy než jen peněžitou pokutu, například zveřejnění rozhodnutí o přešupku prostřednictvím úřední desky v kombinaci s pokutou, zveřejnění jiným způsobem, případně i zabrání věci. Vzhledem k okolnostem provázejícím předmětné protiprávní jednání by tento způsob postihu znamenal výraznější dopad na dotčenou osobu ve smyslu poškozování obchodního jména nebo materiálního postihu, čímž by se adekvátně zvýšil represivní účinek postihu. Samotnou existencí možnosti trestání jiným způsobem než jen uložením pokuty by se však významně navýšil především účinek preventivní.

V souvislosti se shora navrhovanou změnou je nezbytné doplnit, že zákon sice nepřipouští možnost zveřejnění rozhodnutí o přešupku týkajícího se fyzické osoby, nicméně v rámci kontrolních postupů správce daně se prováděné místní šetření týká podnikání, je prováděno v prostorách sloužících k podnikání, a uložený trest by se vztahoval na právnickou osobu nebo podnikající fyzickou osobu, za kterou dotčená fyzická osoba vystupovala.

6.2 Výzva k poskytnutí informací

Za využití institutu výzvy k poskytnutí informací může správce daně získat od třetích osob potřebné daňové doklady a informace, za předpokladu, že je nelze získat z vlastních evidencí či evidencí jiných orgánů veřejné správy, a to z důvodu eliminace nadbytečného zatěžování třetích osob.

Povinnost poskytnout správci ve výzvě k poskytnutí informací vyžádané údaje a dokumenty se týká téměř všech podnikajících subjektů. Dle § 57 odst. 1 daňového řádu⁶¹ se vztahuje na orgány veřejné moci a osoby, které vedou evidenci osob nebo věcí, poskytují plnění, které je předmětem daně, provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti nebo zpracovávají jiné údaje nezbytné pro správu daní.

⁶¹ ČESKO. § 57 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p82-1>.

Třetí osoby jsou v důsledku výzvy k poskytnutí údajů povinny poskytnout informace nezbytné pro správu daní, případně sdělit, že požadovanými informacemi prokazatelně nedisponují. K oprávněnosti správce daně požadovat prostřednictvím výzvy k poskytnutí informací doklady a informace se vyjádřil Nejvyšší správní soud: „*Osobami ve smyslu § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu je třeba chápat fyzické i právnické osoby a jsou jimi de facto všechny daňové subjekty, neboť již tím, že realizují svoji podnikatelskou činnost, nakupují a prodávají zboží, služby či jiná plnění, poskytují vždy plnění (není-li jeho předmět osvobozen od daně), které je předmětem daně (viz KANIOVÁ, L. In: BAXA, J. a kol. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Není tedy podstatné, zda stěžovatelka vstupovala do vztahů s jinými podnikateli, kteří jí poskytovali plnění, a ona jim za to poskytovala protiplnění. Peněžní plnění, které za zboží stěžovatelka poskytla, má rovněž vliv na výši daně, kterou odvedla. Podnikatelská činnost, resp. obchodování se zbožím či službami s sebou nese to, že daňový subjekt je povinen poskytovat správci daně informace podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a to samozřejmě i jako třetí osoba, pokud správce daně potřebuje zjistit např. informace, které se týkají jeho obchodního partnera“.⁶²*

Příjemce výzvy k poskytnutí informací je povinen reagovat na ni ve lhůtě stanovené výzvou, a to písemným vyjádřením. Daňový řád ustanovuje, že třetí osoby mají povinnost poskytnout vyžádané údaje bezplatně (§ 58)⁶³.

Kromě výroku a odůvodnění je zákonem předepsanou částí výzvy k poskytnutí údajů poučení jejího příjemce o povinnosti, která mu v souvislosti s uvedenou výzvou ze zákona plyne, a to vyhovět předmětné výzvě a poskytnout požadované doklady a informace. Pokud třetí osoba výzvě k poskytnutí informací nevyhoví, je správce daně oprávněn uložit jí pokutu v souladu s § 247 odst. 2 daňového řádu⁶⁴ až do výše 500 000 Kč z důvodu nesplnění zákonné povinnosti.

Přes toto opatření v některých případech třetí osoba žádné informace ani doklady neposkytne a na doručenou výzvu žádným způsobem nereaguje. V důsledku této skutečnosti se správce daně dostává do důkazní nouze a nachází se v obtížné situaci

⁶² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2021 č. j. 10 Afs 211/2019-32.

⁶³ ČESKO. § 58 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p58-1>.

⁶⁴ ČESKO. § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p247-2>.

směrem k objektivnímu hodnocení a stanovení správné výše daně. Třetí osoba svým postojem maří správu daní, protože odmítla vyhovět procesní povinnosti nepeněžité povahy, která jí byla zákonem nebo správcem daně stanovena.

Nelze však jednoznačně uzavřít, že pokud třetí osoba nereaguje na výzvu k poskytnutí údajů, může jí správce daně automaticky udělit pořádkovou pokutu. Zásadně totiž musí být splněna podmínka, že se v konkrétním případě jedná o závažné ztěžování správy daní, jak vyplývá z platné judikatury: *„Byť v případě daně z přidané hodnoty lze obecně vyžádání listin a údajů směřujících k ověření plnění u odběratele či dodavatele, případně zjištění dalších okolností obchodních transakcí, považovat za potřebné pro správné stanovení daně, pro účely pořádkové pokuty je třeba v konkrétním případě odůvodnit, jak neposkytnutí požadovaných údajů, za které je sankce ukládána, závažně ztížilo (popřípadě znemožnilo) správu daní. To platí tím spíše, jsou-li po žalobkyni požadovány též údaje, které se bezprostředně netýkají plnění od jejího dodavatele, byť obecně nelze vyloučit, že i údaje o obdobných plněních mohou být pro stanovení daňové povinnosti relevantní. (...) V tomto ohledu nelze zcela pominout ani argumentaci žalobkyně, že vůči ní nebyly následně činěny žádné další úkony, které by směřovaly k získání požadovaných listin (např. další výzva, místní šetření, při kterém by mohl správce daně dokumenty zajistit, popř. zahájena daňová kontrola u žalobkyně), což žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nezpochybňuje a koresponduje to s obsahem předloženého správního spisu. (...) Není však zřejmé, proč nebylo možné některé požadované listiny a údaje opatřit od orgánů veřejné moci (např. dokumentaci týkající se kontrol cizinecké policie a inspektorátu práce u žalobkyně či požadovaná povolení, zejména pokud by byl poskytnut jmenný seznam pracovníků) a jak jejich neposkytnutí žalobkyni závažně ztížilo správu daní.“⁶⁵*

Je zřejmé, že ve spojení s institutem výzvy k poskytnutí informací je správce daně oprávněn vyžadovat výhradně takové informace, u nichž je schopen obhájit jejich nezbytnost pro správu daní a nemožnost obstarání jiným způsobem, přičemž platí přednost získávání informací od jiné veřejné instituce. Platná judikatura zde klade na správce daně nároky směrem k dodržování zásad přiměřenosti⁶⁶, rychlosti⁶⁷

⁶⁵ Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021 č. j. 43 Af 41/2019-34 (následně potvrzeno NSS).

⁶⁶ ČESKO. § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p5-3>.

⁶⁷ ČESKO. § 7 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p7-1>.

a hospodárnosti⁶⁸. Uvedené lze zobecnit tak, že třetí osoba má zákonnou povinnost vyhovět výzvě k poskytnutí údajů pouze za předpokladu, že správce daně vydání této výzvy řádně odůvodní.

Není však nijak ojedinělé, že třetí osoba na výzvu k poskytnutí údajů žádným způsobem nezareaguje, za nesplnění uvedenou výzvou stanovené povinnosti neomluví, a nereflektuje ani opakované vyzvání. Nastalou situaci lze přirovnat k okolnostem popsaným výše v souvislosti s odmítnutím provedení místního šetření, protože třetí osoba i v tomto případě odmítla poskytnout správci daně součinnost, byť v rámci doručené výzvy k poskytnutí informací byla důkladně poučena o zákonné povinnosti poskytnout požadované doklady a informace, a o pokutě, která by jí plynula z nedodržení této povinnosti, přičemž horní hranice pokuty může dosáhnout částky 500 000 Kč. Lze zde uplatnit shodný závěr jako v případě neposkytnutí spolupráce správci daně při místním šetření, že třetí osoba vyhodnotila jako akceptovatelnější a pro ni méně postihující uložení peněžní pokuty, než-li by bylo obeznamenat správce daně s vyžádanými doklady a údaji. Přitom skutečná výše pokuty jí v daném okamžiku není známa. Takové jednání nelze vyhodnotit jinak než jako úmyslné.

Jednalo se tedy opět o jednání, které odpovídá přestupku. Nelze jej ovšem za přestupek označit ani postihovat, protože zákon takové jednání za přestupek neoznačuje.

6.3 Výslech svědka

Daňový řád upravuje výslech svědka jako důkazní prostředek v jediném ustanovení § 96⁶⁹, jeho odstavcích 1 až 6. Problematika zajištění a provádění svědeckých výpovědí však vůbec není jednoduchá, je tomu právě naopak. V praxi znamená pro správce daně nekonečnou variabilitu úměrnou počtu a typu osob zúčastněných na správě daní, které mohou výslech svědka ovlivnit, například s ohledem na čas a místo provedení výslechů, jejich počet, průběh, obsah, kvalitu, dobu trvání, počet a charakter přítomných osob. Tato variabilita s sebou nese logicky řadu úskalí a nároků ve vztahu k zákonným limitům a cílům správy daní. Zcela oprávněně je v prostředí správce daně provádění výslechů svědků považováno za „královskou disciplínu“.

⁶⁸ ČESKO. § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p7-1>.

⁶⁹ ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p7-1>.

Výslech svědka je správcem daně prováděn z vlastní iniciativy, na základě vlastních zjištění, jejichž relevantnost a pravdivost prostřednictvím svědecké výpovědi ověřuje. Cílem svědecké výpovědi je zjištění skutečností, jež mají zásadní vliv na konečný výsledek kontrolního postupu a stanovení správné výše daně.

Důvodem k provedení výslechu svědka může být i návrh daňového subjektu, který je oprávněn navrhnout výslechy svědků za účelem prokázání správnosti, úplnosti a pravdivosti údajů jím tvrzených v daňovém přiznáních. Správce daně je povinen návrhu daňového subjektu vyhovět. Jedinou výjimkou je situace, kdy by navržená svědecká výpověď nemohla ovlivnit výsledek daňového řízení, avšak k takovému vyhodnocování musí správce daně přistupovat velmi obezřetně. Pokud by totiž odmítnutí provedení výslechu svědka bylo pouze projevem jeho libovůle, bylo by daňové řízení zasaženo závažnou procesní vadou: „*Jelikož navržený důkaz měl k projednávané věci, resp. mít mohl, objasnit skutečnosti týkající se předmětu řízení, bylo povinností žalovaného pokusit se výslech provést, případně jeho neprovedení řádně odůvodnit. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo založeno na neunesení důkazního břemene, bylo třeba, aby bylo žalobci umožněno je unést (srov. Rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2015, č. j. 9 Afs 98/2014-32). Tím, že žalobcem navržený důkaz odmítl provést, zatížil žalovaný řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.*“⁷⁰

Daňový řád nařizuje daňovému subjektu, aby identifikoval osobu, kterou navrhuje k výslechu svědka, aby tím správci daně umožnil navrženého svědka předvolat. Identifikačními údaji se rozumí jméno, příjmení, datum narození a adresa trvalého pobytu. Současná judikatura však požaduje, aby správce daně nepodmiňoval vyhovění návrhu daňového subjektu na provedení výslechu svědka sdělením obvyklých identifikačních údajů: „*Nelze lpět na „typické“ množině identifikačních údajů jako je jméno, příjmení, aktuální adresa, datum narození.*“⁷¹ Pokud daňový subjekt tyto údaje nezná, postačí, pokud správci daně sdělí náhradní údaje, které by umožnily správci daně navrženého svědka dohledat. Náhradními údaji k identifikaci svědka může být například sdělení jeho pracovního zařazení v rámci určité organizace, případně příbuzenský vztah (například manželka jednatele). „*Žalovaný by si měl uvědomit, že setkal-li se daňový subjekt se svědkem při výkonu jeho zaměstnání, mnohdy vůbec nemusí o svědkovi znát*

⁷⁰ Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2021 č. j. 55 Af 2/2012 – 36.

⁷¹ Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2023 č. j. 51 Af 1/2021, NSS ze dne 4. 5. 2023 č. j. 8 Afs 262/2021.

žádné jiné údaje než jeho jméno, příjmení a název zaměstnavatele.“⁷² V možnostech správce daně je pak z vlastních evidencí nebo z evidencí jiných orgánů veřejné správy zjistit potřebné údaje k tomu, aby bylo vydáno a svědkovi správně doručeno předvolání ke svědecké výpovědi.

Na zajištění svědeckých výpovědí je v rozhodovací činnosti soudů kladen značný důraz bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o výpovědi osob zjištěných správcem daně při výkonu jeho činnosti nebo svědků navržených daňovým subjektem. Současná judikatura nutí správce daně, aby vynaložil maximální úsilí a využil veškeré možné a jemu dostupné prostředky k zajištění svědeckých výpovědí. V provedení výsledku svědka mu nemůže zabránit ani neúplnost jemu známých údajů. Jakmile má k dispozici jakoukoliv indicii, která by mohla vést k dohledání svědka a doručení předvolání, je správce daně povinen tuto indicii prověřit: „Soud považuje výslech tohoto svědka za rozhodující a nezbytný. Zároveň jej považuje i za dosažitelný, neboť soud zjistil, že P. L. byl v té době jednatelem společnosti C, která sídlila na adrese v Brně, Mariánské náměstí. Oproti tomu ze správního spisu není patrné, že by na tuto společnost mířila předvolání P. L. či dotazy správce daně na jeho místo bydliště či přítomnost v dodavatelské společnosti, a že by se nepodařilo zkontaktovat pana P. L. v sídle této společnosti, aby výslech mohl být proveden.“⁷³ „Správce daně by se měl snažit také o neformální komunikaci – telefonicky, mailem, snaha získat adresu od operátora.“⁷⁴ „Pokud navrhovanou svědeckou výpověď považoval žalovaný za obstrukční taktiku stěžovatele, zapomněl přihlédnout ke skutečnosti, že správce daně mohl před postoupením spisu žalovanému přistoupit k výsledku svědka, navrhovaného stěžovatelem, z vlastní iniciativy, tak, jako to učinil bezprostředně po odvolání stěžovatele (když už to neučinil v prvostupňovém řízení, i když měl).“⁷⁵

Soudy se problematikou zajišťování svědeckých výpovědí zabývají poměrně detailně, přičemž nedoručení předvolání ke svědecké výpovědi hodnotí jako selhání správce daně. Dle současné judikatury musí správce daně vynaložit veškeré možné úsilí nad rámec možností předepsaných zákonem směrem k zajištění výsledku svědka: „Soud též souhlasí se žalobcem, že nelze konstatovat, že by správce daně učinil všechny možné kroky k provedení výsledku jednatele AYN Ondřeje Netymacha. Ačkoli mu správce daně

⁷² Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 10. 2021 č. j. 15 Af 67/2018.

⁷³ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2019 č. j. 9 Af 14/2016.

⁷⁴ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 12. 2018 č. j. Af 104/2016.

⁷⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022 č. j. 2 Afs 136/2020.

dvakrát zaslal předvolání na adresu Oveňecká 377/6, Praha, a vydal rozhodnutí o jeho předvedení, nelze přehlédnout, že Ondřej Netymach si na uvedené adrese zásilku nevyzvedl a ta byla v obou případech vrácena s tím, že na adrese nemá schránku. Z obsahu není patrné, zda správce daně ověřil, zda Ondřej Netymach nemá datovou schránku, a zda je uvedená adresa místem jeho pobytu či adresou evidovanou v informačním systému evidence obyvatel, na kterou mu mají být doručovány písemnosti. Z daňového spisu zejména není zřejmé, zda se policie o předvedení svědka pokusila a jak pokus o jeho předvedení proběhl. Dle obsahu spisu se správce daně ani žalovaný nepokusili Ondřeje Netymacha kontaktovat jiným způsobem (například na telefonním čísle či e-mailu uvedených ve smlouvě s AYN). Nelze též přehlédnout, že při doručení výzvy adresované AYN se do datové schránky AYN přihlásila oprávněná osoba, tedy její jediný jednatel, avšak správce daně se nepokusil předvolat přímo společnost AYN doručením předvolání do její datové schránky.“⁷⁶

Správce daně má povinnost vyslechnout i částečně či zcela nesvéprávného svědka, přičemž by měl vždy v závislosti na rozsudku o svéprávnosti zajistit přítomnost opatrovníka při výslechu svědka v roli zákonného zástupce. „V praxi může nastat i případ, že svědek dokládá svoji omezenou způsobilost k právním úkonům, případně ji namítá daňový subjekt. Tato skutečnost nemusí tvořit nutně překážku provedení svědecké výpovědi a povinnosti svědka vypovídat.“⁷⁷ Roste počet „bílých koní“, kteří zvolí nesvéprávnost jako řešení své situace. „Pouhý odkaz na zbavení způsobilosti k právním úkonům nemůže být důvodem neprovedení důkazu svědeckou výpovědí před správním orgánem. Je třeba nejprve posoudit, z jakého důvodu byl navrhovaný svědek zbaven způsobilosti k právním úkonům, zda je provedení svědecké výpovědi fakticky možné s ohledem na současný zdravotní stav navrhovaného svědka a zda je jeho případná výpověď způsobilá osvědčit požadované skutečnosti, případně zda je navrhovaný svědek vůbec schopen podat relevantní svědeckou výpověď.“⁷⁸

6.3.1 Správce daně v kontextu výslechu svědka

Správci daně plyne v souvislosti s prováděním výslechu svědka řada povinností – v úvodu svědecké výpovědi ověřit totožnost svědka a přítomných třetích osob, sepsat protokol o ústních podáních a objektivně zaznamenat v něm všechna vyjádření k protokolované věci, návrhy a výhrady vznesené osobami zúčastněnými na

⁷⁶ Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2021 č. j. 55 Af 2/2012.

⁷⁷ KOPŘIVA, M, NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, 2013, s. 329.

⁷⁸ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2010 č. j. 29 Ca 97/2008 – 40.

protokolovaném jednání a své stanovisko k nim, vyznačit všechny návrhy, výhrady, vyjádření, opravy či změny, zachytit jejich neverbální projevy, zaznamenat případné odepření podpisu protokolu nebo vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu, uvědomit osoby o pořizování zvukového záznamu jednání, zachovávat mlčenlivost, seznámit svědka v úvodu jednání s předmětem výsledku a následně mu poskytnout prostor k vlastnímu samostatnému vyjádření. Neumožnění spontánní výpovědi je soudy hodnoceno jako procesní vada.

Povinností správce daně je v úvodu jednání poučit svědka a třetí osoby o jejich zákonných právech a povinnostech ve vztahu k prováděnému výsledku: „*Nadto platí, že poučovací povinnost správce daně je stanovena zejména pro to, aby právní laik neutrpěl újmu pro neznalost právních předpisů. V takových případech je nutno trvat na větších nárocích na kvalitu a rozsah poučovací povinnosti a přistupovat k ní spíše extenzivněji.*“⁷⁹ Kromě možnosti odepřít výpověď a povinnosti mlčenlivosti je svědek poučen o právních následcích jím podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi.

Obecně platí zákaz klást svědkovi kapciózní a sugestivní otázky. „*Pravidla pokládání otázek nejsou v přestupkovém zákoně detailně upravena jako jsou v trestním řádu, nicméně je třeba dodat, že pokládané otázky musí být relevantní k projednávané věci a stejně jako v trestním řízení platí zákaz sugestivních a kapciózních otázek.*“⁸⁰

6.3.2 Svědek v kontextu svědecké výpovědi

„*Svědkem může být taková fyzická osoba odlišná od daňového subjektu, která svými smysly přímo vnímala nějaký děj nebo nějakou skutečnost (něco viděla, slyšela nebo konala) a je schopna o tom vypovídat.*“⁸¹ Význam svědecké výpovědi spočívá v zásadě bezprostřednosti a přímosti. Na rozdíl od výpovědi znalce je výpověď svědka důležitá pro jeho znalost fakticky existující situace, nikoliv jeho odborné znalosti. „*Svědka vypovídá o tom, co viděl nebo slyšel, tj. co vnímal vlastními smysly.*“⁸² Nezáleží na tom, zda svědek výše uvedené skutečnosti osobně vnímal nebo se o jejich existenci dozvěděl od někoho jiného. Tehdy je však důležité, aby označil pramen takto nabyté vědomosti, nepostačují jen neověřené pověsti, dohady, dojmy apod. Svědkovi nepřisluší ani hodnocení faktů, zejména takových, na nichž neměl účast. Postavení svědka je

⁷⁹ Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2021 č. j. 55 Af 23/2019 – 84.

⁸⁰ JEMELKA, L., VETEŠNÍK, P. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 328.

⁸¹ KOPŘIVA, M. NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, 2013, s. 328.

⁸² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019 č. j. 6 Afs 148/2019 – 45.

vytvořeno situací, kterou pozoroval, slyšel a vnímal. „*Obecně řečeno spočívá přínos svědecké výpovědi v tom, že do řízení před správním orgánem či soudem vnese informace třetí osoba, která jinak stojí mimo řízení, a nebýt svědkem, nemohla by se k věci procesně přípustným způsobem vyjádřit.*“⁸³

„*Povinnost svědka lze pojmout ve dvou rovinách: 1. dostavit se ke svědecké výpovědi a následně výpověď podat – k tomu je povinen podat každý, koho k tomu správce daně vyzve, kromě případů, kdy může svědek svědectví odmítnout. O možnosti odmítnutí výpovědi musí být svědek poučen. 2. vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. O tom musí být svědek poučen.*“⁸⁴ Dle § 96 odst. 2⁸⁵ daňového řádu má právo odmítnout výpověď osoba, která by svým svědectvím způsobila nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám jí blízkým.

Povinnost vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí tyto okolnosti známy, a povinnost vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat, jsou zakotveny v § 96 odst. 1 daňového řádu⁸⁶.

Ze shora uvedeného je zřejmé, že svědecká výpověď je jedním z důkazních prostředků, který přispívá k objasnění skutkového stavu, a zároveň je prostředkem, který může pomoci správci daně i daňovému subjektu unést jejich daňové břemeno. Ukazuje se jako jeden z nejzásadnějších možných důkazních prostředků. „*Svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními.*“⁸⁷

S ohledem na zákonem uloženou povinnost lze předpokládat, že svědek by neměl mít zájem na jakémkoliv zkreslování skutečností, o nichž vypovídá. Tento ideální stav však nemusí v praxi vždy nastat. Svědecká výpověď, při které svědek vypovídá, že si nevzpomíná nebo jsou jeho odpovědi pouze jednoslabičné, může být správcem daně posouzena jako nevěrohodná. Uvedené se týká rovněž svědecké výpovědi, která obsahuje logické rozpory, kdy se odpovědi svědka na jednotlivé otázky nacházejí ve vzájemném

⁸³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2018 č. j. 10 Afs 3/2018 – 81.

⁸⁴ KOPŘIVA, M, NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, 2013, s. 328.

⁸⁵ ČESKO. § 96 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p96-2>.

⁸⁶ ČESKO. § 96 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p96-1>.

⁸⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008 č. j. 2 Afs 93/2007 – 85.

konfliktu, nekorespondují se zjištěními v dispozici správce daně, nejsou v souladu s listinnými důkazy. Někdy svědek odpovídá naučenými frázemi, kdy používá doslova stejné obraty jako již dva jiní svědci před ním, nebo používá odpovědi typu „nevím“ za situace, kdy vědět musel. Případně svědek tvrdí, že nerozumí otázce a vyhýbá se odpovědi apod. „*Obsah výpovědi svědka je vždy důkazem sám o sobě, aniž by ho svědek musel jakkoli dokládat, jiná otázka ovšem je hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka, přičemž správce daně je samozřejmě oprávněn se svědka dotázat, zda je schopen svou výpověď konkretizovat a její věrohodnost tím zvýšit.*“⁸⁸ Není ani ojedinělé, že svědek před správcem daně obecně jednoslovně vše potvrdí, a následně u Policie ČR pod pohrůzkou stíhání vypovídá opačně.

Svědecká výpověď není jediným důkazním prostředkem, který má správce daně k dispozici, je však často rozhodující. Svědek má schopnost nejvýstižněji a nejvěrněji vyjasnit prověřované skutečnosti oproti jiným důkazům, např. listinným. Přesto však dochází k situacím, kdy svědek nepodá pravdivou výpověď, z mnoha různých příčin. Pokud správce daně disponuje dalšími důkazy, jejichž porovnáním dojde k závěru, že se s výpovědí svědka nacházejí ve vzájemném nesouladu, a získá-li správce daně jistotu, že svědek nevyprávěl pravdivě, kdy tento závěr může prokázat jinými důkazy ve své dispozici, může být jednání osoby v postavení svědka klasifikováno jako přestupek dle § 2 odst. 2 písm. e) zákona o některých přestupcích⁸⁹ a sankcionováno pokutou do 20 000 Kč (§ 2 odst. 4 zákona o některých přestupcích)⁹⁰.

Jediným ustanovením daňového řádu, které klasifikuje jednání správce daně a osob zúčastněných na správě daní za přestupek, je § 246. Dle tohoto ustanovení lze za porušení mlčenlivosti uložit pokutu až do výše 500 000 Kč⁹¹.

Podání nepravdivé nebo neúplné svědecké výpovědi v rámci správy daní je rovněž klasifikováno jako spáchání přestupku, jeho posouzení a postihování však podléhá zákonu o některých přestupcích. Finanční správa ČR má možnost vést s osobou

⁸⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009 č. j. Afs 44/2008 – 57.

⁸⁹ ČESKO. § 2 odst. 2 písm. e) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích - znění od 1. 2. 2022. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-251/zneni-20220201#p2-2-e>.

⁹⁰ ČESKO. § 2 odst. 4 písm. b) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích - znění od 1. 2. 2022. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-251/zneni-20220201#p2-4-b>.

⁹¹ ČESKO. § 246 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p246-1>.

v postavení svědka, která podala nepravdivou nebo neúplnou svědeckou výpověď, řízení o přestupku, a vydat rozhodnutí o uložení trestu.

Za dobu působení autorky této práce na Územním pracovišti v Hořovicích a Územním pracovišti v Berouně nebylo vydán žádný podnět nadřízenému orgánu k vydání rozhodnutí o uložení trestu za nepravdivou nebo neúplnou svědeckou výpověď, ani není takové rozhodnutí zaznamenáno v evidenci přestupků.

Pokud má správce daně v důsledku jiných prokazatelných zjištění postaveno najisto, že svědek při výslechu svědka poskytl nepravdivou nebo neúplnou svědeckou výpověď, je jako svědek znevěrohodněn a při rozhodování o projednávané věci není k jeho výpovědi přihlíženo, případně je tato skutečnost využita v celkovém posouzení věci v neprospěch daňového subjektu. S fyzickou osobou v postavení svědka však není vedeno žádné další řízení, které by ho za nepravdivou svědeckou výpověď postihovalo. Negativním důsledkem uvedeného je opakování popsání protiprávního jednání. Typicky konkrétní osoba, která vystupuje v roli „bílého koně“, vypovídá jako svědek v roli zákonného zástupce jedné nebo více právnických osob, a přitom o věcech každé z těchto právnických osob podává ve své svědecké výpovědi řadu nepravdivých tvrzení. Této fyzické osobě případně hrozí na základě správcem daně provedeného kontrolního úkonu trest dle trestního zákoníku v rámci trestního řízení, který se však týká trestného činu právnické osoby kráčení daně, nikoliv však za postih za poskytnutí nepravdivé svědecké výpovědi v rámci daňového řízení.

7 Závěr

Hlavním cílem bakalářské práce bylo formou teoretického analyticko-syntetizujícího postihu v širší optice demonstrovat stav způsobu potírání přestupků Finanční správou ČR. Pro porozumění řešené problematice byl v první části objasněn smysl a způsob správy daní a specifikována Finanční správa ČR jako orgán vykonávající správu daní. Zároveň byly vysvětleny pojmy přestupek, znaky přestupku, podmínky odpovědnosti za přestupek fyzických osob, právnických osob a podnikajících fyzických osob a vyznačeny příslušné právní úpravy.

Z provedené analýzy vyplynulo, že daňový řád, jenž je procesní právní úpravou, kterou se řídí správa daní, zahrnuje pouze jediné ustanovení vymezující určité jednání při správě daní za přestupek, a tím je porušení povinnosti mlčenlivosti. Daňový řád neumožňuje klasifikovat jakékoliv další protiprávní jednání vyskytující se na úseku správy daní za přestupek.

V jiném ustanovení upravuje podmínky postihu pouze formou pořádkové pokuty za nesplnění zákonné povinnosti nepeněžité povahy spočívající například v neplnění povinnosti registrace, neodstranění vady podání, rušení pořádku, neuposlechnutí pokynu úřední osoby nebo v urážlivém chování vůči úředním osobám správce daně.

V další části práce bylo poukázáno na výskyt protiprávních jednání osob zúčastněných na správě daní, která svým charakterem odpovídají přestupku, vykazují všechny jeho zákonné znaky, a jedná se o jednání odlišná od porušení mlčenlivosti. Tato problematická jednání však nelze v důsledku absence příslušné právní úpravy v právním řádu České republiky za přestupek klasifikovat a postihovat. Přitom z praxe výkonu správy daní vyplývá, že se jedná ze strany daňových subjektů a třetích osob o úmyslná jednání, kterými závažně ztěžují správu daní, protože zabraňují správcům daně ve zjištění faktického stavu věci a stanovení správné výše daně.

Konkrétně byly vytyčeny tři typové situace, k nimž dochází při kontrolní činnosti správce daně nejčastěji. Jedná se o bránění provedení místního šetření v prostorách určených k podnikání daňových subjektů a třetích osob, neposkytnutí informací správcům daně na základě výzvy k poskytnutí informací a nepravdivou či neúplnou svědeckou

výpověď. Správce daně má sice možnost uložit za tato konkrétní jednání pokutu, nicméně finanční postih nemusí být ve všech případech přiměřený a účinný.

Důvody, pro které není uložení pokuty vždy nejvhodnějším postihem, byly v práci vysvětleny. Na konkrétních příkladech z praxe bylo demonstrováno, že pro vybrané daňové subjekty nemusí uložení pokuty znamenat závažný postih. Oproti tomu existencí zákonné úpravy, která by stanovila vyznačená protiprávní jednání za přestupek, by byla správci daně dána možnost postihovat tato jednání podstatně účinněji. Uložení trestů dle přestupkového zákona, například zveřejnění rozhodnutí nebo zabránění věci, případně v kombinaci s uložení pokuty, by odpovídalo efektivnímu opatření především ve vztahu k prevenci protiprávních jednání na úseku správy daní.

Na základě provedené analýzy současného stavu potírání přestupků v rámci Finanční správy ČR a praktických poznatků z výkonu správy daní, konkrétně kontrolní činnosti, a s ohledem na „de lege lata” lze konstatovat, že při správě daní jsou přestupky potírány jen výjimečně a pouze ve spojení s porušením povinnosti mlčenlivosti, ačkoliv ze strany daňových subjektů a třetích osob dochází k protiprávním jednáním odpovídajícím svou povahou přestupku poměrně často. Správce daně však nedisponuje účinným právním nástrojem k potírání uvedených jednání.

Výsledkem práce v důsledku shora uvedeného je vyjádření návrhu na provedení legislativní úpravy, která by spočívala v rozšíření daňového řádu o ustanovení označující určitá protiprávní jednání za přestupek. Konkrétně by tato ustanovení upravovala neposkytnutí součinnosti správci daně ve smyslu zabránění provedení místního šetření, neposkytnutí informací na základě výzvy k poskytnutí údajů a poskytnutí nepravdivé nebo neúplné svědecké výpovědi. Daňovým řádem by tímto bylo správci daně umožněno provádět řízení o přestupku a osobám odpovědným za spáchání přestupku uložit účinný postih.

Seznam použitých zdrojů

Literární zdroje

1. BAKEŠ, M. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
2. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. 721 s. ISBN 80-7179-667-0.
3. BAXA, J. *Daňový řád, Komentář, I. díl*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 763 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
4. HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 9. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. 600 s. ISBN 978-80-7400-624-1.
5. JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016. 496 s. ISBN 978-80-7380-639-2.
6. JELÍNEK, J. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 3. vydání. Praha: Leges, 2013. 968 s. ISBN 978-80-8757-664-9.
7. JEMELKA, L., VETEŠNÍK, P. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020. 1 056 s. ISBN 978-80-7400-772-9.
8. KOPŘIVA, M., BREBURDA, J., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2011. 1 296 s. ISBN 978-80-7488-491-7.
9. KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání. Ostrava: Sagit, 2013. 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.
10. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ M. E., *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015. 1 024 s. ISBN: 978-80-7502-081-9.
11. POMAHAČ, R. a kol. *Veřejná správa*. Praha: C. H. Beck, 2013. 316 s. ISBN 978-80-7400-447-6.
12. PRÁŠKOVÁ, H. Delicts Against Payment Discipline. *Új Magyar Közigazgatás. 2013, č. 3, s. 2-7*. ISSN 2060-4599.
13. PRÁŠKOVÁ, H. *Nové přestupkové právo*. Praha: Leges, 2017. 448 s. ISBN 978-80-7502-221-9.
14. PRÁŠKOVÁ, H. *Přestupkové právo*. 2. vydání. Praha: Leges, 2022. 574 s. ISBN 978-80-7502-612-5.
15. PRÁŠKOVÁ, H. *Základy odpovědnosti za správní delikty*. Praha: C. H. Beck, 2013. 448 s. ISBN 978-80-7400-456-8.

16. RADVAN, M. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2015. 130 s. ISBN 978-80-210-7746-1.
17. SKULOVÁ, Potěšil a kol. *Prostředky ochrany subjektivních práv ve veřejné správě – jejich systém a efektivnost*. Praha: C. H. Beck, 2017. 472 s. ISBN 978-80-7400-647-0.
18. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2019. 512 s. ISBN 978-80-7598-564-4.

Elektronické zdroje

1. JANEČKOVÁ, E. Mlčenlivost úředníků. In: *Účetnictví neziskového sektoru*. *dauc.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer 2023. [cit. 2024-3-30]. Dostupné z WWW: <<https://www.dauc.cz/clanky/12261/mlcenlivost-uredniku>>.

Legislativní dokumenty

1. ČESKO. Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586/zneni-20240101#p39a-2>.
2. ČESKO. Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů - znění od 1. 7. 2017. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 1. 4. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-101/zneni-20170701#p3-1>.
3. ČESKO. Zákon č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů - znění od 1. 1. 2024. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 30. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2003-361/zneni-20240101#p1-1>.
4. ČESKO. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235/zneni-20240101#p1-1>.
5. ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280/zneni-20240101#p1-3>.
6. ČESKO. Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky - znění od 1. 1. 2024. In: <i>Zákony pro lidi.cz</i> [online]. © AION CS 2010–2024

- [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-456/zneni-20240101#p2-1>.
7. ČESKO. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník - znění od 1. 1. 2024. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89/zneni-20240101#p317-1>.
 8. ČESKO. Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich - znění od 1. 1. 2024. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 30. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-250/zneni-20240101#p5-1>.
 9. ČESKO. Zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích - znění od 1. 2. 2022. In: *Zákony pro lidi.cz* [online]. © AION CS 2010–2024 [cit. 4. 3. 2024]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-251/zneni-20220201#p2-2-e>.

Judikatura:

1. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008 č. j. 2 As 34/2006 – 73.
2. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008 č. j. 2 Afs 93/2007 – 85.
3. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009 č. j. Afs 44/2008 – 57.
4. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2014 č. j. 4 As 123/2014.
5. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2018 č. j. 9 As 348/2017 – 38.
6. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2018 č. j. 10 Afs 3/2018 – 81.
7. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019 č. j. 6 Afs 148/2019 – 45.
8. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2021 č. j. 10 Afs 211/2019-32.
9. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022 č. j. 2 Afs 136/2020.
10. Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 27. 10. 1998 č. j. 5 A 37/96.
11. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2010 č. j. 29 Ca 97/2008 – 40.
12. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 12. 2018 č. j. Af 104/2016.
13. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2021 č. j. 44 A 58/2019 – 50.
14. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021 č. j. 43 Af 41/2019 – 34.
15. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2021 č. j. 55 Af 23/2019 – 84.
16. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2021 č. j. 55 Af 2/2012 – 36.
17. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2023 č. j. 51 Af 1/2021.

18. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 10. 2021
č. j. 15 Af 67/2018.
19. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2019 č. j. 9 Af 14/2016.