



**VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ**  
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ  
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT  
INSTITUTE OF FINANCES

# **OPRAVNÉ A DOZORČÍ PROSTŘEDKY V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ**

REMEDIAL AND SUPERVISORY MEASURES IN TAX PROCEEDING

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**  
BACHELOR'S THESIS

**AUTOR PRÁCE**  
AUTHOR

**MARTIN KOŠUT**

**VEDOUCÍ PRÁCE**  
SUPERVISOR

**JUDR. ING. JAN KOPŘIVA, PH.D.**

BRNO 2015

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

**Košut Martin**

---

Účetnictví a daně (6202R049)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

**Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení**

v anglickém jazyce:

**Remedial and Supervisory Measures in Tax Proceeding**

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza současného stavu

Vlastní návrhy řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

BAXA, J., O. DRÁB a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc: Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.

KOCINA, J. Daňové trestné činy. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8.

LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. Daňový řád: komentář. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-390-5.

VANČUROVÁ, A. a V. BONĚK. Správa daní pro ekonomy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8.

Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2014/2015.

L.S.

---

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.  
Ředitel ústavu

---

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.  
Děkan fakulty

V Brně, dne 28.2.2015

## **Abstrakt**

Bakalářská práce se zabývá problematikou opravných prostředků (řádných, mimořádných a dozorčích), zejména z pohledu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Cílem této bakalářské práce je nalézt, charakterizovat, systematicky popsat a vysvětlit opravné prostředky, které mohou využít všechny osoby zúčastněné v daňovém řízení včetně žaloby ve správním soudnictví. Není opomenuta ani příslušná judikatura NSS, která se opravnými prostředky zabývá.

## **Abstract**

The bachelor thesis deals with remedies (ordinary, extraordinary and supervisory), especially in terms of Act no. 280/2009 Coll., The Tax Code, as amended. The aim of this thesis is to find, characterize, systematically describe and explain the remedies that are available to all persons involved in tax proceedings, including proceedings in administrative justice. Furthermore, relevant jurisprudence of the Supreme Administrative Court is described, which deals with appeals.

## **Klíčová slova**

Opravné prostředky, řádné, mimořádné a dozorčí, správní soudnictví, daň, daňový řád

## **Key words**

Remedies, ordinary, extraordinary and supervisory, administrative justice, tax, tax Code

### **Bibliografická citace**

KOŠUT, M. *Opravné prostředky v daňovém řízení*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2015. 54 s. Vedoucí bakalářské práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná a že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 1. června 2015

.....

podpis studenta

## **Poděkování**

Děkuji JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D., za jeho pomoc a odborné vedení při zpracování bakalářské práce a za poskytnutí všech cenných rad a informací.

## Obsah

1	Úvod .....	10
2	Teoretická východiska .....	12
2.1	Vymezení základních pojmů.....	12
2.1.1	Daň.....	12
2.1.2	Správce daně .....	13
2.1.3	Osoby zúčastněné na správě daní .....	14
2.1.4	Procesní způsobilost .....	16
2.1.5	Finanční správa .....	17
2.1.6	Listina základních práv a svobod.....	18
2.1.7	Zákon o správě daní a poplatků .....	19
2.1.8	Daňový řád.....	20
3	Opravné prostředky a dozorčí prostředky v daňovém řádu.....	22
3.1	Odvolání.....	23
3.1.1	Náležitosti odvolání .....	25
3.1.2	Postup správce daně prvního stupně.....	27
3.1.3	Postup odvolacího orgánu.....	30
3.2	Rozklad .....	35
3.3	Obnova řízení .....	36
3.3.1	Důvody obnovy řízení .....	37
3.3.2	Části obnovy řízení .....	38
3.4	Nařízení přezkoumání rozhodnutí.....	40
3.5	Správní soudnictví.....	42
3.6	Návrhová část.....	44
4	Závěr .....	48



Použitá literatura a zdroje .....	50
Seznam obrázků, grafů, tabulek.....	54

# 1 Úvod

Každý z nás se zajisté někdy setkal s daněmi. Jejich platba je povinností každého daňového subjektu, který tak musí činit ve správné výši, řádně a včas. Daně mohou mít různou formu a také se mohou pojít s různými povinnostmi.

Daně jsou jedním z esenciálních příjmů státního rozpočtu, slouží k financování funkcí státu a veřejné správy. Z tohoto důvodu se stát snaží vybírat daň co možná nejefektivněji a v nejvyšší možné výši. Jejich výběr a správa patří mezi povinnosti státu, který zaměstnává velké množství úředních osob, aby tyto činnosti vykonávaly. Je nasnadě, že musí být prováděny v mezích zákona a co nejsprávněji. Vyvstává však otázka, zdali je to vůbec možné. Odpověď je jednoduchá - bohužel ne. Při tak velkém počtu osob a ještě větším počtu úkonů, které provádějí, nevyhnutelně dochází k pochybením, ať už k úmyslným nebo neúmyslným. Tato různá opomenutí mohou způsobit zásah do majetkových nebo osobních práv daňových subjektů, proto musí být provedena opatření k jejich nápravě a právě těmito opatřeními se bude zabývat tato práce.

Tato bakalářská práce nese název „Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení“ a jejím cílem je především zmapovat, charakterizovat, popsat a vysvětlit možnosti ochrany práv daňových subjektů. Autor práce se pokusí poskytnout ucelený pohled na jednotlivé prostředky ochrany, které jsou definovány v daňovém řádu. Protože je však problematika opravných prostředků velmi rozsáhlá, není možno, a není to ani autorovým cílem, pokrýt v bakalářské práci celou její šíři. Autor chce přiblížit tuto problematiku i širší veřejnosti, tak aby čtenář této práce získal povědomí o tom, jak v České republice opravné a dozorčí prostředky fungují, co všechno musí daňový subjekt splnit a jaké lhůty musí dodržet, aby těchto prostředků ochrany mohl využít.

Stěžejním právním předpisem pro tuto bakalářskou práci je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nabyl účinnosti 1. 1. 2011 a nahradil tak zastaralý a často nejednoznačný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

V obecné části se práce bude zabývat popsáním a vysvětlením základních pojmů souvisejících s daňovým řádem, např. definicí pojmu daň nebo správce daně a mnoha dalšími. Nejsou zde opomenuty ani právní předpisy, které s touto problematikou souvisejí. Ve stěžejní části se práce bude zabývat možnostmi ochrany v rámci daňového řádu, a to především řádnými, mimořádnými a dozorčími opravnými prostředky včetně žaloby ve správním soudnictví. V práci je nejvíce prostoru věnováno odvolání (patřícímu mezi řádné opravné prostředky), protože tento způsob ochrany daňového subjektu se využívá nejčastěji. Práce přináší obecný popis těchto prostředků, ale neopomíjí ani příslušnou judikaturu NSS, která se problematikou opravných prostředků zabývá.

V závěrečné části práce se autor pokusí kriticky zhodnotit prostředky ochrany, přičemž navrhne i možné změny de lege ferenda.

Nebude-li uvedeno jinak, je tato bakalářská práce zpracována ke dni 1. 1. 2015.

## 2 Teoretická východiska

### 2.1 Vymezení základních pojmů

Pro pochopení problematiky, kterou se práce zabývá, je velmi důležité vymezení základních pojmů, které se budou v textu velmi často objevovat. Úvodní část se proto věnuje vysvětlení těchto pojmů.

#### 2.1.1 Daň

Existuje mnoho definic daně, které se dělí podle toho, kde se používají. K nejnámějším patří ekonomické definice, kde daň bývá nejčastěji definována jako povinná zákonem předem určená platba, která míří od soukromého sektoru do veřejného rozpočtu. Jedná se o neúčelovou, neekvivalentní částku, která je vybírána na nenávratném principu, a která snižuje disponibilní zdroje ekonomického subjektu. Jedná se o definici z pohledu daňového subjektu.<sup>1, 2, 3</sup>

V následujícím textu bude krátce rozebráno, co znamenají jednotlivá slova definice, není však nezbytné vysvětlovat veškeré pojmy. U slova povinnost je pouze vhodné připomenout, že právě tato povinnost musí vycházet přímo ze zákona, daň tak není možno stanovit jinak, jen na základě zákona. Nenávratnost daní spočívá v tom, že zaplacenou daň nikdy nedostaneme od státu nazpět. Dalším slovem v definici je neekvivalentnost, to znamená, že daňový subjekt nemá nárok na adekvátní plnění za daň, čerpá však (nebo může čerpat) služby poskytované státem, územním samosprávním celkem či obcí. Posledním zmíněným prvkem definice je neúčelovost. Z pojmu neúčelovost vyplývá, že nejsme jakkoliv schopni ovlivnit, jak bude s penězi plynoucími do veřejného rozpočtu naloženo. Výsada, jak tyto prostředky rozdělit a použít, náleží pouze státu (vládě, samosprávě apod.). Je nutno zmínit, že daně jsou platbou pravidelnou, pravidelně se opakující, nejčastěji v časovém horizontu. Některé knihy se zmiňují i o nepravidelných platbách, ke kterým dochází pouze za určitých

---

<sup>1</sup> ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*, s. 9

<sup>2</sup> VANČUROVÁ, A. a V. BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*, s. 13

<sup>3</sup> BONĚK, V a BĚHOUNEK, P. a kol. *Lexikon daňové pojmy*, s. 30

souvislostí. Autor práce se spíše přiklání k názoru, že platby jsou pravidelné, avšak některé souvisí s časovým a některé s věcným horizontem.<sup>4,5</sup>

Pro účely Daňového řádu (dále jen DŘ) je daň vymezena v § 2 DŘ, jedná se však pouze o legislativní zkratku, což znamená, že tato definice je použitelná pouze v DŘ, tudíž ji nelze použít v celém právním řádu.<sup>6, 7</sup>

Dle § 2 odst. 3 DŘ se daní rozumí:

- a) „peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- a) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- b) peněžité plnění v rámci dělené správy.“<sup>8</sup>

DŘ za daň rovněž považuje daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně (úroky, penále, pokuty a náklady řízení související s DŘ).<sup>9</sup>

Podle DŘ je tudíž nezbytné, aby daň byla formálně označena a byla příjmem veřejného rozpočtu. Při nesplnění některé z těchto podmínek se nemůže jednat o daň ve smyslu DŘ.<sup>10</sup>

### 2.1.2 Správce daně

Každý stát, jakož i Česká republika, zřizuje k výkonu svých funkcí a povinností státní orgány. Každý státní orgán má určité pravomoci, s nimiž souvisí jak práva, tak povinnosti k uplatnění mocenské činnosti státu. V rámci správy daně byla zřízena Finanční správa České republiky, jež je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní.<sup>11, 12</sup>

---

<sup>4</sup> BONĚK, V a BĚHOUNEK, P. a kol. *Lexikon daňové pojmy*, s. 30

<sup>5</sup> KOCINA, J. *Daňové trestné činy*, s. 57-58

<sup>6</sup> Dle názoru většiny odborníků

<sup>7</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 24-28

<sup>8</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>9</sup> Tamtéž

<sup>10</sup> KOCINA, J. *Daňové trestné činy*, s. 58

<sup>11</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*, s. 18

<sup>12</sup> Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Úpravu pojmu správce daně nalezneme v § 10 DŘ, kde je v prvním odstavci stanoveno, že správcem daně je každý správní nebo jiný státní orgán, pokud mu tento nebo jakýkoliv jiný zákon svěří pravomoc ke správě daní. Následující odstavec DŘ se zabývá otázkou, kdo je správním orgánem. Dle zákona o Finanční správě je nejtypičtějším představitelem správního orgánu finanční úřad. Dle tohoto zákona je správcem daně taktéž Ministerstvo financí a nově i Generální finanční ředitelství.<sup>13, 14</sup>

Neměli bychom opomenout, že za správce daně se rovněž považují celní orgány, soudy (na poli soudních poplatků), ale např. i obce, které vykonávají jak přenesenou působnost, tak i působnost související s působností územního samosprávního celku (např. na poli místních poplatků). DŘ přiznává správci daně možnost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní. Správci daně je přiznána i procesní způsobilost v civilním soudním řízení ve věcech, které souvisejí se správou daní.<sup>15, 16</sup>

Fyzická osoba vykonávající správu daní není správcem daně, nýbrž úřední osobou, jelikož správcem daně se rozumí orgán nadaný kompetencí ke správě daní. Úřední osoba (§ 12 DŘ) je tedy fyzická osoba (zaměstnanec) pověřená správcem daně podílející se bezprostředně na správě daní. Vymezení její pravomocí je dáno jednak zákonem a také pověřením, které jí udělil sám správce daně. Většina úředních osob se prokazuje pomocí služebního průkazu.<sup>17, 18</sup>

### **2.1.3 Osoby zúčastněné na správě daní**

Za osoby zúčastněné na správě daní se považují daňové subjekty a třetí osoby (§ 22 a následující DŘ). Jak již z názvu vyplývá, tyto osoby se účastní na správě daní.

---

<sup>13</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>14</sup> Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

<sup>15</sup> HANUŠ, J., B. HOLUŠA a L. MUSILOVÁ. *Daňový řád v kostce*, s. 26-27

<sup>16</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 83-86

<sup>17</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*, s. 18

<sup>18</sup> KOCINA, J. *Daňové trestné činy*, s. 68-70

### Osoby zúčastněné na správě daní



Obrázek 1: Osoby zúčastněné na správě daní (Zdroj: vlastní zpracování dle DŘ)

#### Daňový subjekt

Definici daňového subjektu je možno nalézt v § 20 DŘ. Za daňový subjekt je považována pouze ta osoba, která je za daňový subjekt zákonem označena, jakož i osoba, kterou zákon označí jako poplatníka, či plátce daně.<sup>19</sup>

Plátcem daně se rozumí osoba, jak fyzická, tak právnická, která pod vlastní majetkovou odpovědností vybírá daň od poplatníků a následně tuto daň odvádí příslušnému správci daně.<sup>20</sup>

Poplatník je osobou, která nese daňové břemeno a jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobena daňové povinnosti.<sup>21</sup>

Pokud bychom hledali úpravu tohoto pojmu v hmotněprávních předpisech, museli bychom si najít daný pojem v jednotlivých zákonech. Pokud tedy budeme řešit například daň z příjmů, budeme si muset tento pojem vyhledat v zákonu o dani z příjmů. Například zákon o dani z příjmů považuje za poplatníky daně z příjmů fyzických osob fyzické osoby, které dále člení na rezidenty a nerezidenty.<sup>22, 23</sup>

<sup>19</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>20</sup> KOCINA, J. *Daňové trestné činy*, s. 66-67

<sup>21</sup> Tamtéž, s. 66-67

<sup>22</sup> KOHOUTKOVÁ, A. *Smluvní zastoupení v daňovém řádu* [online]

### Třetí osoby

Definici třetích osob nalezneme v § 22 DŘ, kde jsou tyto osoby definovány negativním způsobem, a to tak, že se jimi rozumějí jakékoliv osoby; mohou být jak fyzickými osobami (dále jen FO), tak právníckými osobami (dále jen PO), za předpokladu, že je to možné (svědek nemůže být PO apod.); mimo daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní. Nejčastěji se třetí osoby zúčastňují na správě daní na výzvu správce daně a mohou jimi být např. znalci, svědci, tlumočníci, ručitelé, podlužníci a například osoby mající povinnost součinnosti (zásada součinnosti znamená, že osoby zúčastněné na správě daní vzájemně spolupracují). V daňovém řádu přibyl nový institut, který by měl postavení daňového subjektu zlepšit. Jedná se rovněž o třetí osobu, a to odborného konzultanta, který má za úkol pomoci daňovému subjektu v odborných otázkách (právních apod.) při jednání před správcem daně, v případě má-li daňový subjekt o tuto pomoc zájem.<sup>24, 25</sup>

### Plátcova pokladna

Tento pojem se nejčastěji objevuje v souvislosti s daní z příjmů. Jedná se o takovou organizační jednotku plátce, kde dochází k výkonu povinností stanovených daňovým zákonem (sražení a zajištění daně...), a je to také „místo“, kde jsou k tomu uloženy potřebné doklady.<sup>26</sup>

#### **2.1.4 Procesní způsobilost**

Pojem procesní způsobilost nalezneme v § 24 DŘ. V prvním odstavci přisuzuje zákon osobě zúčastněné při správě daní právo jednat v takovém rozsahu, v jakém je svéprávná. Dále se zákon způsobilostí nezabývá.

Nejdříve je nutné si uvědomit, že existují dva druhy způsobilosti, a to věcná a procesní. Způsobilost se vztahuje na dva druhy osob - na fyzické a právnícké osoby. DŘ se vymezením fyzických a právníckých osob nezabývá, nezabývá se např. ani definicí svéprávnosti. Základní právní úpravu těchto pojmů však nalezneme v novém

---

<sup>23</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>24</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 122

<sup>25</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum daňový řád*, s. 26

<sup>26</sup> VANČUROVÁ, A. a V. BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*, s. 40-42



občanském zákoníku (dále rovněž „NOZ“), v hlavě druhé v § 15-37 NOZ, které se věnují jak fyzickým, tak právnickým osobám.<sup>27</sup>

Způsobilost mít práva a povinnosti (věcná způsobilost) vzniká dnem narození fyzické osoby a zaniká jejím úmrtím. Tato osoba může dědit, vlastnit nebo například může být obdarována.<sup>28</sup>

Je důležité mít na paměti, že procesní způsobilost nevzniká ve stejnou chvíli jako způsobilost věcná. Aby mohl člověk (FO) nabývat práva a povinnosti související s jeho vlastním jednáním, musí u něho dojít k určité psychické vyspělosti. Způsobilost k právním jednáním v plném rozsahu tedy vzniká až zletilostí (dle § 30 NOZ plně svéprávným se stává člověk, který dovršil věk 18 let, nebo například uzavřením manželství před osmnáctým rokem života jedince). Procesní způsobilost je v zásadě možnost samostatného právně účinného jednání před správcem daně.<sup>29</sup>

Dle NOZ právnická osoba vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku a tímto dnem nabývá procesní způsobilosti. Pojmem PO rozumíme fiktivní osobu založenou podepsáním zakládacích listin (dle druhu společnosti), za kterou jedná a kterou navenek zastupuje statutární orgán zapsaný v obchodním rejstříku. Z výše napsaného tedy vyplývá, že procesní způsobilost jako takovou nese v plné výši právě statutární orgán. Nicméně DŘ povoluje této PO respektive statutárnímu orgánu, aby za něj jednala jakákoliv FO (způsobilá) na základě jeho pověření, které může být libovolného rozsahu.

### **2.1.5 Finanční správa**

Dne 1. 1. 2013 nabyt účinnosti nový zákon o Finanční správě České republiky, což zapříčinilo zásadní změnu v oblasti daňové správy. Není zde nutno rozebírat jednotlivé změny, kterými se zákonodárce snaží celou správu daní zjednodušit a zefektivnit. Autor se hlavně zaměřuje na změny, jež souvisí se správcem daně a jeho nadřízeným orgánem.<sup>30, 31</sup>

---

<sup>27</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 123-129

<sup>28</sup> Tamtéž, s. 123-129

<sup>29</sup> Tamtéž, s. 123-129

<sup>30</sup> PĚSNA, L. *Změny v daňové správě od 1. ledna 2013* [online]

<sup>31</sup> Zákon č. 456/2011Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Finanční správa je v současnosti tvořena (dle stejnojmenného zákona) třístupňovým systémem, jehož složky jsou podřízeny Ministerstvu financí. Třístupňový systém není novinkou, ale složení jednotlivých orgánů se změnilo.

Stávající orgán		Orgán od 1.1.2013
Generální finanční ředitelství	=>	Generální finanční ředitelství
x	=>	Odvolací finanční ředitelství (Brno)
Finanční ředitelství (8x)	=>	Finanční úřady (14x)
Specializovaný finanční úřad	=>	Specializovaný finanční úřad
Finanční úřady (199x)	=>	Územní pracoviště finančních úřadů (199x)

**Obrázek 2: Přehled reorganizace stávajících finančních orgánů** (Zdroj: <http://www.epravo.cz/top/clanky/zmeny-v-danove-sprave-od-1-ledna-2013-88028.html>)

Jak vidno, bylo zřízeno pouze jedno Odvolací finanční ředitelství, které má sídlo v Brně a které nahradilo osm finančních ředitelství. Toto ředitelství bude jediným odvolacím orgánem proti prvoinstančnímu rozhodnutí finančních úřadů (FÚ). FÚ byly značně zredukovány, takže zůstal pouze jeden FÚ v každém kraji (proto je jich 14) a k těmto úřadům byla přidělena územní pracoviště FÚ, která byla zřízena na místech bývalých FÚ.<sup>32, 33</sup>

### 2.1.6 Listina základních práv a svobod

Listina základních práv a svobod (dále rovněž LZPS) se stala dne 16. prosince 1992 součástí ústavního pořádku České republiky (Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.). Tato listina obsahuje 44 článků, které jsou rozděleny do 6 hlav. V první hlavě, která nám garantuje některá práva, nalezneme velmi známé a důležité klauzule, například je zde stanoveno, že jsme si všichni rovni v důstojnosti a právech. Tyto práva náleží opravdu každému bez ohledu na pohlaví, rasu, barvu pleti, víru a například náboženské vyznání. Hlavní důvod, proč tuto listinu autor zmiňuje, najdeme v hlavě druhé, a to v čl. 11 odst. 5, kde je stanoveno, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“.<sup>34</sup>

<sup>32</sup> PĚSNA, L. *Změny v daňové správě od 1. ledna 2013* [online]

<sup>33</sup> Zákon č. 456/2011Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

<sup>34</sup> Zákon č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

Jako další pro práci neopomenutelná ustanovení lze z LZPS citovat následující články:

- Čl. 2 odst. 2 LZPS: „*Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.*“
- Čl. 36 odst. 1 LZPS: „*Každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.*“
- Čl. 37 odst. 3 LZPS: „*Všichni účastníci jsou si v řízení rovni.*“<sup>35</sup>

Čl. 2 odst. 2 LZPS se samozřejmě zaobírá širší souvislostí, v užším pojetí ve spojení s čl. 11 odst. 5 LZPS z něj lze dovodit, že zákonodárce nemůže daň vybírat, respektive ukládat dle své libovůle, nýbrž jen v mezích zákona. Vzhledem k tomu, že je tato povinnost stanovena zákonem, lze ji vymáhat i v případě nevěle daňového subjektu, neboť stát může vybírat daň mocensky (samozřejmě v rámci zákonných ústavních mantinelů).

Na problematiku daní je nutno se dívat i ze strany daňového subjektu, který samozřejmě daně neplatí dobrovolně a vždy se snaží platit daně co nejnižší. Při nesouhlasu může využití všech možných prostředků obrany v daňovém řízení, má možnost využít čl. 36 odst. 1 LZPS, ze kterého vyplývá, že každý, kdo se cítí na svých právech zkrácen, se může obrátit až na soud. Tomuto tématu však bude blíže věnovat kapitola Správní soudnictví.

### **2.1.7 Zákon o správě daní a poplatků**

Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále rovněž ZSDP), který byl účinný dlouhých osmnáct let. Zavedením DŘ se zákonodárce snažil odstranit určité nedostatky, které v ZSDP i po novelizacích zůstaly, a tak zajistit lepší naplnění základního cíle správy daní, které nalezneme v § 1 odst. 2 DŘ, tj. „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“<sup>36, 37</sup>

---

<sup>35</sup> Zákon č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

<sup>36</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>37</sup> VYCHOPENĚ, J. *Nový daňový řád - komentář hlavních změn* [online]

Hlavní problémem ZSDP byla jeho aplikovatelnost v praxi. Jeho struktura byla velmi složitá a nepřehledná, nacházelo se zde mnoho nejednoznačných ustanovení a bohužel i související judikatura, bez které se u tohoto zákona neobejdeme, byla v rozhodování nejednotná. Za zmínku určitě stojí i špatná provázanost ZSDP s ostatními zákony a předpisy, kde byla např. různorodě vykládána terminologie, bylo zde mnoho duplicit apod.<sup>38</sup>

Z důvodů uvedených výše vznikalo velké množství sporů mezi správci daně a daňovými subjekty, přičemž tyto nedostatky byly velmi často nevýhodné právě pro daňový subjekt, neboť neměl právní jistotu, jak bude rozhodnuto, a nesl tak od počátku riziko v podobě různých sankcí (např. penále, úroků z prodlení apod.). ZSDP mělo opravdu mnoho slabin, kterým se chtěl zákonodárce při sestavování nového DŘ vyvarovat.<sup>39</sup>

### 2.1.8 Daňový řád

Jak bylo uvedeno výše, dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti DŘ, který nahradil ZSDP. Snaha zákonodárce vytvořit přehlednější a systematičtější členěný text vedla k tomu, že DŘ obsahuje téměř trojnásobný počet paragrafů než ZSDP, přesto je mnohem stručnější. Zestručnění bylo dosaženo především použitím kratších vět a odstavců, které jsou uspořádány jiným způsobem. Nebylo samozřejmě nutno měnit všechna ustanovení, mnohá z nich jsou zde zakomponována ve shodné nebo lehce upravené podobě.<sup>40</sup>

Celkově v DŘ oproti ZSDP nalezneme mnoho změn. Je zavedena jednotná terminologie, kterou přebírají i hmotněprávní zákony, a autoři se snaží zohlednit vývoj a změnu právní teorie. Tyto změny přispěly ke zlepšení čitelnosti a jednoznačnosti postupu při správě daní. Dle důvodové zprávy k návrhu DŘ by se zavedením mělo zlepšit a zefektivnit fungování správy daní. Po více než čtyřech letech účinnosti DŘ můžeme říci, že tento úmysl se zákonodárcům alespoň částečně povedlo uskutečnit.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> VYCHOPENĚ, J. *Nový daňový řád - komentář hlavních změn* [online]

<sup>39</sup> Tamtéž

<sup>40</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně* [online]

<sup>41</sup> VYCHOPENĚ, J. *Nový daňový řád - komentář hlavních změn* [online]

Struktura DŘ, i v porovnání s ostatními zákony, je relativně jednoduchá. Zákon obsahuje celkem 266 paragrafů, které jsou rozčleněny do šesti částí. Jednotlivé části se dále dělí na hlavy, díly a oddíly. Pro účely této práce není nezbytné rozvádět všechny části.

DŘ obsahuje:

- Část první - ÚVODNÍ USTANOVENÍ (§ 1 - § 9),
- Část druhá - OBECNÁ ČÁST O SPRÁVĚ DANÍ (§ 10 - § 124a),
- Část třetí - ZVLÁŠTNÍ ČÁST O SPRÁVĚ DANÍ (§ 125 - § 245),
- Část čtvrtá - NÁSLEDKY PORUŠENÍ POVINNOSTÍ PŘI SPRÁVĚ DANÍ (§ 246 - § 254a),
- Část pátá - USTANOVENÍ SPOLEČNÁ, ZMOCŇOVACÍ, PŘECHODNÁ A ZÁVĚREČNÁ (§ 255 - § 264),
- Část šestá – ÚČINNOST (§ 266).

Opravné a dozorčí prostředky jsou rozebrány ve druhé části DŘ zabývající se obecnými ustanoveními, která se týkají různých druhů řízení při správě daní. Tato část zákona je členěna do sedmi hlav, ve kterých se zákon zabývá správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daní, lhůtami, doručováním, ochranou a poskytováním informací, dokumentací, řízením a dalšími postupy a také právě opravnými a dozorčími prostředky.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

### 3 Opravné prostředky a dozorčí prostředky v DŘ

Všechna rozhodnutí, která vydal správce daně, by měla být bezchybná a odpovídat skutečnosti. Z důvodu zajištění této podmínky zákon ukládá povinnost nebo spíše přiznává daňovému subjektu práva na napadnutí rozhodnutí (tvrzení) správce daně.<sup>43</sup>

Zákonodárce se snaží pomocí opravných a dozorčích prostředků dosáhnout při rozhodování co největší kvality. Jedná se tedy o důležitý způsob ochrany, který je daňovému subjektu daňovým řádem přiznán. V případě, že příjemce s daným rozhodnutím nesouhlasí, může využít právě opravných a dozorčích prostředků. Tyto prostředky slouží k přezkoumání rozhodnutí správce daně a k opravě vadných rozhodnutí. V případě, že správce daně pochybí a rozhodnutí je vadné, pak má daňový subjekt možnost vyvolat změnu nebo dosáhnout zrušení nesprávných a nezákonných rozhodnutí.<sup>44</sup>

Zákon dělí opravné prostředky na řádné a mimořádné. Spolu s dozorčími prostředky pak tvoří dvouinstančním soustavu rozhodování (pojem bude vysvětlen dále).<sup>45</sup>

Z přiložené tabulky lze snadno vyčíst, jak se tyto prostředky dále dělí a kde je v DŘ nalezneme.

**Tabulka 1: Opravné a dozorčí prostředky dle DŘ** (Zdroj: Vlastní zpracování dle DŘ)

<b>Opravné prostředky</b>	Řádné	Odvolání § 109 – 116
	Mimořádné	Rozklad § 108 Návrh na povolení obnovy řízení § 117 – 120
<b>Dozorčí prostředky</b>		Nářízení obnovy řízení § 117 - 120
		Nářízení přezkoumání rozhodnutí § 121 – 123

<sup>43</sup> JAREŠOVÁ, J. *Daňový řád, část VIII., Rozhodnutí správce daně a nápravy případných vad* [online]

<sup>44</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum daňový řád*, s. 67-68

<sup>45</sup> Tamtéž, s. 67

Zásadní rozdíl mezi opravnými prostředky je ten, že řádné opravné prostředky využíváme právě tehdy, když rozhodnutí ještě nenabylo právní moci, tudíž se proti němu můžeme ještě odvolat. Naopak mimořádné opravné prostředky směřují již proti pravomocnému rozhodnutí.<sup>46</sup>

### 3.1 Odvolání

Odvolání je základní a nejpoužívanější formou vzdoru proti rozhodnutí správce daně, lze ho použít pouze v případě, nenabylo-li dosud rozhodnutí právní moci. Dle § 109 a násl. DŘ se můžeme odvolat proti jakémukoliv rozhodnutí správce daně, pro nějž to zákon připouští nebo to nevylučuje.<sup>47</sup>

Pro odvolací řízení je příznačné, že funguje na základě dispoziční zásady, ze které vyplývá, že odvolání se začíná realizovat až v okamžiku, kdy jej subjekt, který má na něj nárok, se jej dovolá. Odvolání musí být vždy podáno u správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. Aby nedocházelo ke zmatečným situacím, každé rozhodnutí vydané správcem daně obsahuje mimo jiné i tuto informaci jako jednu z povinných náležitostí. Všechny povinné náležitosti rozhodnutí jsou definovány v § 102 DŘ. V zákoně je dále definováno, že odvolání nemá tzv. suspenzivní (odkladný účinek), pokud v něm není stanoveno jinak. Rozhodnutí musí taktéž obsahovat upozornění na případné vyloučení odkladného účinku. Byl-li příjemci rozhodnutí v poučení mylně přiznán tento odkladný účinek, ač jej zákon nepřiznává, bude toto odvolání spojeno s odkladným účinkem z důvodu pochybení správce daně (za předpokladu, že odvolání bude podáno včas) dle § 110 odst. 3 DŘ.<sup>48, 49, 50</sup>

Za předpokladu, bude-li chtít příjemce rozhodnutí urychlit nabytí právní moci, aby bylo rozhodnutí co nejrychleji platné a pravomocné, může se dle § 111 odst. 1 DŘ vzdát svého práva na odvolání (až do uplynutí odvolací lhůty). Tento krok může učinit jak písemně (např. pomocí pošty, využitím ověřeného elektronického podpisu), tak ústně do protokolu. Obdobný princip platí i v případě, že příjemce podá odvolání, načež v době než je o něm rozhodnuto, vezme toto své odvolání zpět. Dnem zpětvzetí je odvolací

<sup>46</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*, s. 20

<sup>47</sup> HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum daňový řád*, s. 68-72

<sup>48</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>49</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 591-600

<sup>50</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 258-261

řízení zastaveno a tímto dnem dle § 111 odst. 3 DŘ nabývá napadené rozhodnutí právní moci. Při použití těchto prostředků příjemce rozhodnutí ztrácí možnost se dále odvolat.<sup>51, 52</sup>

Dle údajů finanční správy ČR bylo v roce 2013 vedeno 4 481 případů odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně (novější statistiky za rok 2014 nebyly dosud publikovány). Rok 2013 kopíruje relativně stabilní trend v počtu těchto podaných odvolání. Skokový pokles tohoto trendu nastal v roce 2011, kdy byl zaveden nový DŘ. V tomto roce proběhlo 5 235 řízení, zatímco v předcházejícím roce (2010) bylo evidováno 21 008 případů. I tato skutečnost ukazuje, jak „oblíbeným“ a používaným prostředkem ochrany odvolání je. Snížení počtu odvolání v roce 2011 je zapříčiněno skutečností, že nový DŘ (na rozdíl od ZSDP) již nepovoluje možnost podání odvolání proti platebnímu výměru, jenž byl ve shodné výši s daní, která byla tvrzena daňovým subjektem. Jak je tedy z výše uvedeného patrné, proti svému tvrzení se již nelze odvolat.<sup>53, 54</sup>

Ze statistik roku 2010 lze jednoduše vyčíst, že z 21 008 případů bylo vyhověno více než 85 % odvolání. Dokonce takřka ve všech případech bylo těmito odvoláním vyhověno již prvoinstančním správcem daně v rámci autoremedury. Zbylé případy byly vyřešeny odvolacím orgánem (cca 5,5 %). Tato pro správce daně nelichotivá statistika, kdy se nejenže snad téměř každý daňový subjekt odvolával, ale ve skoro 9 z 10 případů bylo daňovému subjektu dáno za pravdu, se změnila s koncem účinnosti ZSDP.<sup>55</sup>

---

<sup>51</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>52</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 591-600

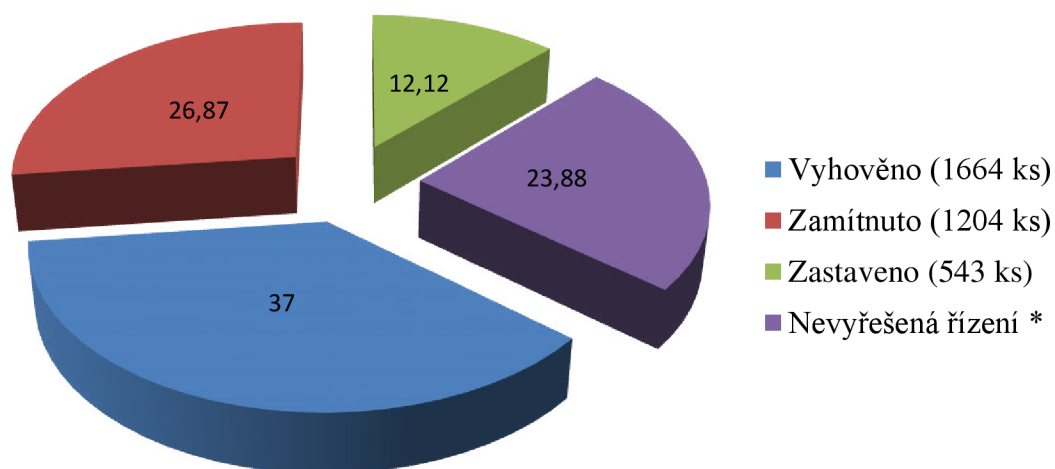
<sup>53</sup> MFČR. *Příloha č. 1 - Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013* [online]

<sup>54</sup> MFČR. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2013* [online]

<sup>55</sup> MFČR. *Informace o činnosti české daňové správy za rok 2010* [online]



## Vedená řízení a způsob jejich vyřízení v roce 2013



Graf 1: Statistika vedených řízení v roce 2013 (Zdroj: Vlastní zpracování dle MFČR)

Dle dostupných ukazatelů bylo v roce 2013 jen každé druhé odvolání úspěšné a oprávněné (úspěšnost v letech 2011 – 2013 se drží kolem 40 %). Je velmi pravděpodobné, že tato výrazná změna souvisí právě s příchodem nového DŘ.<sup>56, 57, 58</sup>

### 3.1.1 Náležitosti odvolání

Odvolání je určitým druhem vyjádření nespokojenosti příjemce rozhodnutí směřující proti správci daně, které musí splňovat základní náležitosti podání dle § 70 a násl. DŘ.

Odvolání musí splňovat speciální taxativně vymezené náležitosti stanovené v § 112 odst. 1 DŘ:

- „označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal,
- označení odvolatele,
- číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,

<sup>56</sup> MFČR. Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011 [online]

<sup>57</sup> MFČR. Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2012 [online]

<sup>58</sup> MFČR. Příloha č. 1 - Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013 [online]

\*Řízení, která byla započata v roce 2013, ale nebyla v tomto roce vyřešena.

- *uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,*
- *označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání,*
- *návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.*“<sup>59</sup>

Jak z výše uvedeného vyplývá, odvolání musí obsahovat určitý důvod, zákon se zde však nezmiňuje, co může a nemůže být důvodem odvolání. Odvolatel se může bránit jakkoliv, např. jak proti nezákonnostem, nesprávnostem, tak třeba i proti způsobu, jakým prvostupňový správce k řešení došel.<sup>60, 61</sup>

Pokud je správce daně přesvědčen, že učiněné odvolání má zákonné vady, které brání jeho řádnému projednání, vyzve odvolatele dle § 112 odst. 2 DŘ k doplnění podání. Výzva bude mimo jiné obsahovat poučení o vadách podání a také poučení, jakým způsobem má odvolatel chyby odstranit. Správce daně ve výzvě také stanoví přiměřenou lhůtu na korekci nesrovnalostí, jež nesmí být kratší 15 dnů. Tato lhůta by měla být stanovena dle náročnosti úkonu, který správce daně žádá po odvolateli. Za určitých okolností lze žádat o prodloužení lhůty dle § 36 DŘ, popřípadě o navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 DŘ.<sup>62, 63</sup>

Na odvolání, jež obsahovalo vady bránící jeho řádnému projednání, se musí dle § 112 odst. 3 DŘ pohlížet jako na odvolání učiněné řádně a včas, pokud byly vytýkané chyby daňovým subjektem odstraněny ve stanovené lhůtě. Komentáře k DŘ nás seznamují se situací, co se stane s odvoláním v případě nedodržení lhůty. Jelikož nastává určitá prodleva mezi skončením lhůty a vydáním rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení, v tomto časovém úseku může odvolatel ještě odvolání doručit (již bez vytýkaných vad) a opět se na něj bude pohlížet, jako by toto odvolání bylo podáno řádně a včas. Pokud je odvolání doručeno správci daně až po okamžiku doručení

---

<sup>59</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>60</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 608-609

<sup>61</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>62</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 610-612

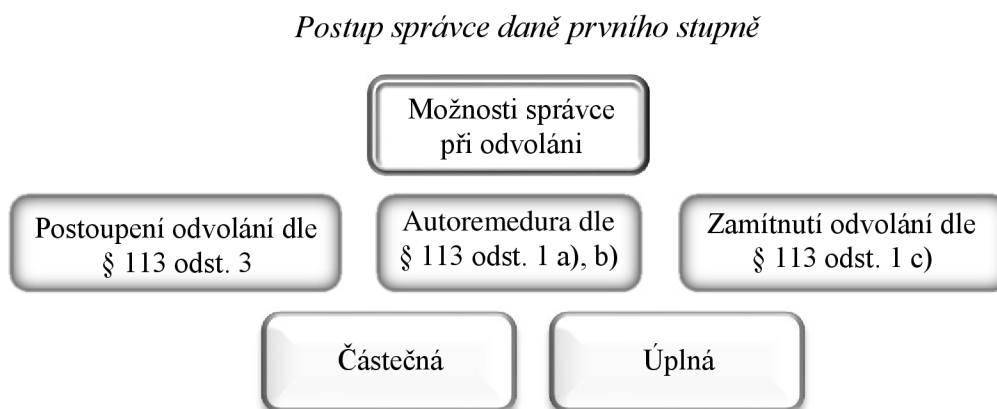
<sup>63</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

rozhodnutí o zastavení řízení daňovému subjektu, pohlíží se na toto odvolání již definitivně jako na neplatné.<sup>64, 65</sup>

Za zmínku určitě stojí i fakt, že pokud správce daně obdrží podání, které bude označené sice jinak než odvolání, ale z obsahu a náležitostí správce daně určí, že se ve skutečnosti jedná o odvolání, musí správce daně dle § 70 odst. 2 a § 8 odst. 3 DŘ s tímto podáním i tak zacházet (důležitý je skutečný obsah právního úkonu). Stejně tak i při chybějícím označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, se nejedná o nedostatek, který by měl jakýkoliv vliv na běh řízení a to za předpokladu, že adresátem (příjemcem) je správce daně, který skutečně rozhodnutí vydal a odvolatel jednoznačně označil rozhodnutí, jež napadá.<sup>66, 67</sup>

### 3.1.2 Postup správce daně prvního stupně

Důvody k odvolání jsou správcem daně přezkoumány až ve chvíli, kdy jsou splněny všechny jeho náležitosti a zákonné podmínky. Správce daně má dle § 113 DŘ tyto možnosti, jak se rozhodnout:



**Obrázek 3: Postup správce daně prvního stupně (Zdroj: vlastní zpracování dle DŘ)**

Správce daně má tři různé možnosti, jak s odvoláním naložit. Nelze opominout ani § 113 odst. 2 DŘ, který říká: „*Nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním*

<sup>64</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 610-612

<sup>65</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>66</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 610-612

<sup>67</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

*napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony.“*<sup>68</sup>

### Postoupení odvolání

Další z možností správce daně je postoupení odvolání, jehož úpravu nalezneme v § 113 odst. 3 DŘ. Průběh postoupení je následující: správce daně neprodleně předloží odvolání spolu se spisem a svým stanoviskem odvolacímu orgánu (o této skutečnosti může a nemusí vyrozumět odvolatele). Stanovisko, které k věci vynesl prvostupňový správce daně, není pro odvolací orgán závazné a nemusí na něj brát ohled. V době od předání odvolání odvolacímu orgánu do doby rozhodnutí může odvolatel nahlížet do svého spisu v rozsahu § 66 - 67 DŘ. Dále dle § 111 odst. 2 DŘ může odvolatel v tomto časovém úseku své odvolání různě měnit a upravovat nebo vzít nazpět.<sup>69, 70</sup>

### Autoremedura

Daňové řízení je založeno na principu dvojinstačnosti s devolutivním účinkem (o odvolání rozhoduje orgán nadřízený orgánu, jenž rozhodnutí vydal). Tento princip je částečně porušen právě autoremedurou, jež dovoluje správci daně, jehož rozhodnutí bylo odvoláním napadeno, aby v zájmu zachování hospodárnosti a zjednodušení celého procesu opravil své rozhodnutí, ale pouze za podmínek, při nichž odvolateli částečně nebo úplně vyhoví (tzv. autoremedura). Musíme mít na paměti, že správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, je orgánem, který je s případem a jeho problematikou nejlépe obeznámen, a i pro tuto skutečnost zákonodárce připouští prolomení devolutivního účinku.<sup>71, 72</sup>

Tato skutečnost byla vyjádřena i usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75

*„Autoremedura je tak vázána na možnost alespoň částečného vyhovění odvolání a přichází v úvahu jen tam, kde správce daně na základě odvolacích důvodů uzná, že pochybil. (...) Autoremedura je výjimkou ze zásady dvojinstančnosti, kdy se do*

---

<sup>68</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>69</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 619-623

<sup>70</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>71</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 613-616

<sup>72</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

*postavení odvolacího orgánu dostává orgán prvostupňový, byť jeho možnost rozhodnutí je omezena - nemůže odvolání sám věcně zamítnout. “*

Jak bylo definováno výše, pojem autoremedura vyjadřuje opravu vlastního rozhodnutí správce daně prvního stupně. Autoremedura se dále dělí na:

- úplnou - tzn. že správce daně dá odvolateli za pravdu a vyhová jeho odvolání v celém rozsahu (veškeré návrhy, připomínky, změny, zrušení rozhodnutí v odvolání),<sup>73</sup>
- částečnou – v případě částečného vyhovění odvolání má správce daně právo uznat jenom část důvodů, které odvolatel namítá, a to jen ty důvody, se kterými se ztotožňuje. V případě nesouhlasu odvolatele s rozhodnutím má stěžovatel právo na další odvolání, ale již jen proti té části, které správce daně nevyhověl a je stále předmětem sporu.<sup>74, 75</sup>

Institut autoremedury má za cíl urychlit odvolací řízení tím, že zjedná nápravu, pokud jsou výtky odvolatele oprávněny. Tato situace nastává u výtek jasných, kde sám správce daně uzná, že předání případu odvolacímu orgánu by bylo pouze zbytečné plýtvání časem a penězi.<sup>76</sup>

#### Zamítnutí odvolání správcem daně

Zamítnutí odvolání správcem daně nevyhází z jeho libovůle, nýbrž ze skutečnosti, že podané odvolání je z nějakého důvodu nepřipustné. Nepřipustnost může nastat z mnoha důvodů, zde jsou demonstrativním způsobem uvedeny nejčastější případy:

- situace, že si daňový subjekt vyměří (vypočítá) daň sám v daňovém přiznání a chtěl by se proti této dani odvolat,
- situace, kdy daňový subjekt s výrokem správce daně sice souhlasí, ale jeho odvolání směřuje pouze k odůvodnění jeho výroku (§ 109 odst. 1 DŘ),
- odvolání proti rozhodnutí, které je označeno jako výzva; mohou zde být určité výjimky, které jsou stanoveny přímo zákonem (§ 109 odst. 2 DŘ),

<sup>73</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 613-616

<sup>74</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>75</sup> VANČUROVÁ, A. a V. BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*, s. 88

<sup>76</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

- případ, že odvolání je podáno po zákonné lhůtě, která je do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí (§ 109 odst. 4 DŘ).<sup>77, 78</sup>

### 3.1.3 Postup odvolacího orgánu

Teorie rozlišuje tři druhy opravných systémů, které se v mnohém liší. Jedná se o principy apelační, kasační a revizní. Daňové řízení je primárně řízeno apelačním opravným systémem, což to má za následek, že odvolací orgán může rozhodnutí potvrdit, změnit či zrušit. Rozsah přezkumu je opravdu široký, je zde zkoumána jak skutková, tak i právní stránka věci.<sup>79</sup>

Postup odvolacího orgánu je v DŘ vymezen v § 114 - 116. Jak již bylo výše uvedeno, pokud správce daně prvního stupně, proti jehož rozhodnutí bylo podáno odvolání, nerozhodne souhlasně pro odvolatele (aspoň částečná autoremedura) a za předpokladu, že odvolání nebude z nějakého důvodu nepřipustné (viz předchozí kapitola), musí toto odvolání dle § 114 odst. 1 předat nejbližší nadřízenému správci daně.<sup>80</sup>

Když mluvíme o správě daní, musíme brát v úvahu, že nemluvíme jenom o finanční správě, ale i o jiných správcích daně (např. o celní správě, o správcích místních a soudních poplatků). Naše neznalost by mohla vést k tomu, že bychom se například mohli obrátit na nesprávný odvolací orgán daného správce daně.<sup>81</sup>

Odvolací orgán má za úkol přezkoumat stěžovatelovy odvolací důvody. Při zkoumání těchto důvodů není nijak vázán názorem prvoinstančního správce daně, pouze je vázán minimálním rozsahem přezkumu, za nějž se považuje rozsah požadovaný v odvolání. Odvolací orgán může samozřejmě danou „věc“ prozkoumat více do hloubky, to mu zákon nezakazuje. Odvolací orgán nemusí brát v potaz všechny nalezené skutečnosti, ale pouze ta fakta, která by mohla mít vliv na výsledek řízení (v prospěch i v neprospěch stěžovatele). Autorovi se jeví zajímavá zásada reformace in peius, která

<sup>77</sup> VANČUROVÁ, A. a V. BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*, s. 86-87

<sup>78</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>79</sup> WINTEROVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní*, s. 421-423

<sup>80</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>81</sup> Zákon č. 17/2012Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

znamená, že při nálezu informací proti stěžovateli může dojít i k tomu, že výsledek sporu bude pro stěžovatele ještě méně přívětivý.<sup>82</sup>

V případě odvolání směřujícího proti vypočtení daně dle pomůcek se již odvolací orgán nezabývá důkazními prostředky předloženými odvolatelem. Hodnotí pouze, zda správce daně dodržel zákonné podmínky při volbě tohoto prostředku výpočtu daně.<sup>83, 84</sup>

Odvolací orgán má kompetenci provádět doplňování, dokazování nebo odstraňování vad řízení. Tuto činnost může provádět sám nebo v rámci zachování požadavku hospodárnosti skrze správce daně prvního stupně, který byl činný již v počátku tohoto řízení činný. V takovém případě je nutné, aby odvolací orgán správci daně jednoznačně určil, co má dělat a do jakého přiměřeného časového horizontu má tuto činnost vykonat.<sup>85</sup>

Rozhodne-li se odvolací orgán, že bude provádět v rámci řízení dokazování (buď sám, nebo skrze prvostupňového správce daně, který rozhodnutí vydal), musí odvolatele seznámit se všemi skutečnostmi a důkazy, které v rámci činnosti nabyly, a jaký závěr z nich vyvozuje. Odvolatel má nárok se k této skutečnosti vyjádřit (může i navrhnout provedení nových důkazních prostředků), ale pouze ve stanoveném termínu, který však není delší než 15 dní. V případě, že odvolatel sice předloží např. návrh na provedení dalších důkazních prostředků, ale po lhůtě stanovené odvolacím orgánem, k tomuto návrhu se již nepřihlíží. Dle zákona je možné žádat o navrácení této lhůty v předešlý stav, žádost je ale přípustná pouze za předpokladu, že ještě nebylo rozhodnuto o odvolání. Shodně musí postupovat odvolací orgán i tehdy, rozhodne-li se využít zásady *in peius* (zásada byla vysvětlena výše). V případě že, se odvolatel bude nadále cítit ukřivděn ve svých právech, nezbude mu jiná možnost, než se obrátit na soud, respektive může ještě zkusit využít mimořádných a dozorčích opravných prostředků.<sup>86, 87</sup>

---

<sup>82</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>83</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 625-627

<sup>84</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>85</sup> Tamtéž

<sup>86</sup> Tamtéž

<sup>87</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 270

Daňový řád upravuje tři možnosti, jak může odvolací orgán o podání odvolatele rozhodnout. Dle § 116 odst. 1 DŘ odvolací orgán:

- a) „*napadené rozhodnutí změni,*
- b) *napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo*
- c) *odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí“.*

Jak již bylo uvedeno výše, v daňovém řízení primárně platí princip apelace, který ale může odvolací orgán částečně porušit, dospěje-li k názoru, že byly naplněny podmínky dle § 113 odst. 1 DŘ (autoremedura, nepřípustnost odvolání nebo podání odvolání po lhůtě). Pověří pak prvostupňového správce daně k vydání rozhodnutí dle jeho pokynů (správce daně je vázán názory odvolacího orgánu). V tomto případě má stěžovatel příležitost se znovu proti rozhodnutí odvolat.<sup>88, 89</sup>

### **Dvojinstančnost**

Ačkoli nikde v DŘ a ani jiných zákonných předpisech není zásada dvojinstančnosti přímo vyjádřena, dvojestupňovost daňového řízení vyplývá z jednotlivých ustanovení, které se zabývají opravnými prostředky. Zjednodušeně se dá zásada dvojinstančnosti definovat jako rozhodování o případu ve dvou různých na sobě nezávislých instancích, která se v daňovém řízení pojí s devolutivním účinkem (vysvětleno výše).<sup>90</sup>

Dle názoru Kohoutkové a Kobíka bohužel může občas dojít k situaci, kdy si pracovník finančního úřadu není jistý, jak má v dané věci rozhodnout, a tak požádá pracovníky Odvolacího finančního ředitelství (pro pracovníky FÚ nadřízený orgán) o metodické poučení a jejich názor na věc. S tímto názorem se pracovník FÚ ztotožní a vydá „své“ stanovisko. Jak vidno, v tomto případě by se již nejednalo o dvoustupňové řízení a odvolání jako takové by ztrácelo smysl. Je důležité, aby pracovníci činní v daňovém řízení kategoricky dodržovali své povinnosti, se kterými souvisí i zásada mlčenlivosti, podle které se úřední osoba seznamuje se spisem pouze tehdy, když je v dané věci

---

<sup>88</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 635-638

<sup>89</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>90</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 591-595



činná. Pokud by toto nebylo dodrženo, mohlo by dojít k porušení zásady dvojinstančnosti.<sup>91</sup>

Zkušenosti autorů Kohoutkové a Kobíka potvrzuje i judikát NSS ze dne 29. 6. 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004.

*„Dále Nejvyšší správní soud posoudil stížní námitku týkající se porušení zásady dvojinstančnosti daňové řízení, respektive jejího chybného právního posouzení soudem. Ze správního spisu zjistil, že v předkládací zprávě Finančního úřadu pro Prahu 10, kterou tento úřad přiložil ke správnímu spisu, když jej po podání odvolání žalobkyni zasílal finančnímu ředitelství, je uvedena následující věta: „Po konzultaci s oddělením metodiky správy daní bylo dne 20. 4. 2001 pod čj. 116438/01 vydáno rozhodnutí o zastavení řízení, ...“. Následně dne 3. 10. 2001 proběhlo ústní jednání podle § 12 daňového řádu, při kterém zástupce daňového subjektu odkázal na uvedenou citaci a zeptal se, zda se jedná o oddělení, jehož zaměstnancem je některý z pracovníků, který se zúčastňuje tohoto jednání. Bylo mu odpovězeno: „Ano“. Jiné skutečnosti o této otázce správní spis sice neobsahuje, ale již na základě shora zjištěného, musel dát Nejvyšší správní soud žalobkyni v této stížní námitce za pravdu. Daňové řízení je v zásadě dvouступňové. Musí vycházet ze spolehlivě a co nejúplněji zjištěného skutkového stavu věci, účastníci v něm musí mít rovná procesní práva a povinnosti a musí mít reálnou příležitost, aby mohli svá práva a zájmy účinně hájit. K tomu jim daňový řád dává řadu procesních instrumentů, mimo jiné i rozložení řízení do dvou stupňů, což umožňuje přezkoumávání rozhodnutí, je pojistkou proti přijímání nezákonných a nesprávných rozhodnutí a posiluje tak důvěru ve správnost rozhodování a právní jistotu. Zásada dvojinstančnosti daňového řízení tak vyjadřuje subjektivní právo účastníků správního řízení napadnout rozhodnutí vydané v prvním stupni řádným opravným prostředkem, konkrétně odvoláním, za podmínek stanovených daňovým řádem (srovnej např. § 48 odst. 1 nebo § 51 odst. 5 daňového řádu). O odvolání rozhoduje v zásadě orgán nejbližší vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Smyslem této zásady ovšem není, aby o odvolání rozhodl pouze jiný orgán, ale aby o něm také rozhodla jiná osoba, která doposud s konkrétním případem neměla nic společného“*

---

<sup>91</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 591-595

### Stanovení daně dle pomůcek

Každý si musí uvědomit, že daň musí být stanovena přesně, a nikoli libovolně. Samozřejmě však nalezneme i mnoho případů, kdy tuto podmínku dodržet nelze. Mohou to být případy zaviněné daňovým subjektem jak úmyslně, tak neúmyslně (např. krádeže a ztráty dokumentů). V těchto případech má správce daně možnost využití pomůcek pro výpočet daně. Mnoho autorů se domnívá, že výpočet daně dle pomůcek je pro subjekt značně nevýhodné a je to spíše pokuta nebo trest. Musíme si ale uvědomit, že tato situace většinou nenastává na popud správce daně, nýbrž z důvodů zaviněných subjektem. Autor se domnívá, že pokud správce daně sáhne po této možnosti, nezbyvá mu už nic jiného a pořád se snaží doměřit daň co nejpřesněji.<sup>92, 93</sup>

Daňový řád preferuje stanovení daně dokazováním. Až při nesplnění zákonných povinností, které daňový subjekt má (např. svým jednáním znemožní správci daně řádně určit daň doměřováním), může přistoupit správce daně k vypočtení daně dle pomůcek.<sup>94</sup>

Při podání daňového priznání je daňový subjekt povinen ustát důkazní břemeno o skutečnostech, které jsou v něm obsaženy. Pakliže nedokáže unést toto své důkazní břemeno unést, je na správci daně, jestli zvolí pro stanovení daně pomůcky k tomu určené. Samozřejmě nestačí, aby správce daně přešel k použití pomůcek, když nalezne nějakou malou chybu nebo např. jeden chybný doklad. V první fázi, kdy správce daně nalezne nejasnost(i), se snaží nastalý problém vyřešit spoluprací s daňovým subjektem, kterého žádá o vysvětlení. Pokud subjekt s vysvětlením neuspěje, správce daně může např. onen nákladový účet pouze vyloučit z nákladů u daně z příjmů. Přejít na „pomůcky“ nastává až v případech, kdy se správce daně domnívá, že přesnější doměření daně již nezíská dokazováním, nýbrž za použití pomůcek. Tento svůj krok musí správce daně řádně odůvodnit.<sup>95, 96</sup>

Výše uvedený výraz „jednáním znemožní správci daně řádně určit daň doměřováním“ se vztahuje hlavně k situaci, kdy správce daně chce zahájit daňovou kontrolu (při které

---

<sup>92</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 511-523

<sup>93</sup> SMITH, A. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*, s. 393

<sup>94</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>95</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 225-227

<sup>96</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 511-523

mimo jiné prověřuje tvrzení daňového subjektu), ale i přes jeho výzvu ke spolupráci, daňový subjekt nespolupracuje. Tudiž se správci daně nepovede daňovou kontrolu zahájit ani provést.<sup>97</sup>

Pomůckami se dle § 98 odst. 3 DŘ rozumí:

- a) „*důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,*
- b) *podaná vysvětlení,*
- c) *porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,*
- d) *vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.“*<sup>98</sup>

Tento výčet zákonných pomůcek je pouze demonstrativní. Z tohoto ustanovení vyplývá, že pomůckou může být jakýkoliv důkazní prostředek předložený jak daňovým subjektem, tak správcem daně.

Důležitým ustanovením dle § 98 odst. 2 DŘ je skutečnost, že správce daně musí přihlídnout ke zjištěným skutečnostem, které jsou pro daňový subjekt zvýhodňujícím faktorem, aniž by je sám subjekt uplatnil.

## 3.2 Rozklad

Rozklad je určitou formou odvolání, tudíž řádného opravného prostředku, který použijeme na rozdíl od odvolání v situacích, kdy rozhodnutí vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele. Pod pojmem ústřední správní orgán si můžeme představit např. Ministerstvo financí, jehož úřední osobou stojící v jeho čele je ministr financí.<sup>99</sup>

Další rozdíly mezi rozkladem a odvoláním nenajdeme. Jedná se v zásadě jen o formální upřesnění, obsah a poslání opravného prostředku se nemění. Tato skutečnost souvisí i s průběhem řízení a také s možnostmi, jak v případě může být rozhodnuto.<sup>100</sup>

Ministerstvo financí je orgán, jenž má celostátní působnost a nemá žádný nadřazený orgán. Za posouzení rozkladu vydaného tímto ministerstvem zodpovídá ministr financí,

---

<sup>97</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 511-523

<sup>98</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>99</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 256-257

<sup>100</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 589-591

který si na pomoc při rozhodování sestaví rozkladovou komisi. Tato komise může být sestavena z odborníků, již nejsou např. zaměstnanci onoho ministerstva (je to dokonce vhodné). Tímto krokem se vyloučí možnost takřka jakékoliv podjatosti. Bohužel v zákoně (dokonce ani v prováděcí vyhlášce či v jakémkoliv jiném předpisu) není blíže specifikováno, jak a jakým způsobem má být komise vybrána. Dále není specifikováno, kdo smí a naopak nesmí být jejím členem a ani kolik členů komise musí mít, nejčastěji však bývá pětičlenná a její rozhodnutí není pro úřední osobu stojící v čele závazné.<sup>101, 102</sup>

Pokud by dle § 108 odst. 3 DŘ v řízení o opravném nebo dozorčím prostředku rozhodla osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, není možné toto rozhodnutí přezkoumat za pomoci opravných ani dozorčích prostředků. Toto ustanovení může být prolomeno výjimkou uvedenou v §119 odst. 2 a § 122 odst. 2 DŘ.<sup>103</sup>

### 3.3 Obnova řízení

Mimořádné opravné prostředky, jak bylo vyloženo výše, jsou prostředky, které lze využít až ve chvíli, kdy skončí řízení a rozhodnutí vydané správcem daně se stane pravomocným (výsledky řízení již nelze napadnout řádnými opravnými prostředky).

Obnova řízení se člení na návrh na povolení obnovy řízení a nařízení obnovy řízení. Návrh na povolení obnovy řízení je jediným možným mimořádným opravným prostředkem, který může daňový subjekt využít. Ačkoli jsou tyto prostředky obrany definovány v DŘ souhrnně, návrh na povolení obnovy řízení je mimořádný a nařízení obnovy řízení je dozorčím prostředkem obrany. Tyto dva právní nástroje se liší pouze skutečností, kdo danou obnovu vyvolal. Jejich úpravu nalezneme v § 117 – 120 DŘ.<sup>104</sup>

Návrh na obnovu řízení podává daňový subjekt, který se snaží dle zákonných podmínek prolomit pravomocné rozhodnutí. Musí se jednat o skutečnosti, které mají na pravomocně vydané rozhodnutí zásadní vliv (náprava skutkových vad). Správce daně je

---

<sup>101</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>102</sup> KROUPOVÁ, H. *Opravné a dozorčí prostředky* [online]

<sup>103</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>104</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 638-656

povinen nařídit obnovu řízení, když zjistí, že vydané rozhodnutí bylo vydáno, přestože obsahovalo skutkové vady.<sup>105</sup>

Není nutné, aby autor v následující kapitole opět charakterizoval a probíral náležitosti nařízení obnovy řízení, když úprava podmínek obou druhů řízení dle DŘ je shodná. Z tohoto důvodu bude následující část nazvaná Dozorčí prostředky věnována pouze přezkumnému řízení.

### 3.3.1 Důvody obnovy řízení

V zákoně v § 117 odst. 1 DŘ jsou taxativně vymezeny podmínky, za kterých má subjekt právo na povolení obnovy řízení. Podmínky jsou následující:

- a) *„vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,*
- b) *rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,*
- c) *rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo*
- d) *rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení“<sup>106</sup>*

Ad a) Pod pojmem „vyšly najevo nové skutečnosti (nebo důkazy)“, se dle DŘ rozumí jakékoliv zásadní informace vážící se k případu, které by mohly změnit běh událostí a které v době posouzení již existovaly, ale nebyly známy daňovému subjektu ani správci daně. Tudiž se nemůže jednat např. o skutečnosti, které nastaly až po vydání rozhodnutí, proto jsou vyloučeny i veškeré legislativní změny.<sup>107, 108</sup>

Judikatura má pojem nové skutečnosti jednoznačně definován v judikátu NSS ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. 1 Afs 36/2006-86: *„pojem „nové skutečnosti“ je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo*

<sup>105</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád

<sup>106</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>107</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 273-276

<sup>108</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 638-644

*a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy poplatníkovi, ani správci daně, a proto nemohly být žádným způsobem využity. “*

*Ad b) Zákon má za to, že správce daně, který rozhodnutí vydal, se opíral o důkazní prostředky, jež trpěly zásadními vadami nebo byly dokonce padělané. Tudíž jeho rozhodnutí, které učinil na základě těchto dokladů, nemůže být platné.<sup>109</sup>*

*Ad c) Není rozhodné, kdo trestný čin spáchal, zda úřední osoba nebo třeba daňový subjekt, ale naplnění podstaty trestného činu (trestní právo uctívá statut presumpce nevinny). Trestný čin musí přímo souviset s rozhodováním úřední osoby, která jím byla přímo ovlivněna. V úvahu tudíž přicházejí trestné činy v podobě úplatkářství, dále trestné činy při i proti výkonu pravomoci orgánu veřejné moci apod.<sup>110, 111</sup>*

*Ad d) Předběžná otázka je definována v § 99 DŘ. Jedná se o otázku, o níž nemůže rozhodnout správce daně, neboť k tomu není kompetentní. Za určitých okolností může však i přes tuto skutečnost o otázce rozhodnout. Podmínka, jež opravňuje správce daně učinit si na předběžnou otázku vlastní názor, vychází ze skutečnosti, že o otázce ještě nebylo pravomocně rozhodnuto příslušným orgánem, a tak správce daně nemůže zohlednit tento jeho právní názor (tímto rozhodnutím by již byl vázán). Správce daně si může dělat vlastní úsudky na jakékoliv otázky, které ještě nebyly pravomocně rozhodnuty, mimo otázky, jež jsou definovány v § 99 odst. 2 DŘ („*Správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přešupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu*“).<sup>112, 113</sup>*

### **3.3.2 Části obnovy řízení**

Obnova řízení se dělí na dvě části. V první, tzv. obnovovací části hodnotí správce daně prvního stupně, zdali návrh obsahuje všechny zákonné náležitosti a podmínky (dle § 118 odst. 2,3 DŘ a také obecné požadavky pro návrh dle § 70 odst. 3 DŘ). I přestože tento správce daně o případu nerozhoduje, má za úkol vytvořit si vlastní stanovisko k případu, které následně spolu s podklady zasílá nadřízenému správci daně. Nadřízený správce daně (resp. správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni) případ

<sup>109</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 273-276

<sup>110</sup> Tamtéž, s. 273-276

<sup>111</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 638-644

<sup>112</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 273-276

<sup>113</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

zhodnotí, a dojed-li k závěru, že byly splněny všechny podmínky, dochází ve druhé fázi k nařízení nebo povolení obnovy řízení. Neshledá-li důvody pro obnovu řízení, zamítne ji.<sup>114</sup>

V případě kladného vyjádření bude následující řízení (respektive obnovené řízení) vést prvostupňový správce daně, který byl v případě již činný. Tato situace se nevztahuje na důvody obnovy řízení způsobené spácháním trestného čin dle § 117 odst. 1 písm. c) DŘ. V tomto případě dle § 120 odst. 1 DŘ provede obnovené řízení vždy správce daně, který nese podíl na této skutečnosti.<sup>115, 116</sup>

Jednou z podmínek, aby se správce daně vůbec obnovovací částí zabýval, je dodržení zákonné lhůty. Jak již bylo uvedeno, návrh na obnovu řízení musí být podán u prvostupňového správce daně v subjektivní lhůtě 6 měsíců, ve které se prokazatelně navrhovatel dozvěděl o důvodech pro obnovu řízení.<sup>117</sup>

Dle zákonných podmínek musí návrh na povolení řízení obsahovat okolnosti, pro které navrhovatel spatřuje důvod obnovy řízení, a také zde musí být prokázáno dodržení 6 měsíční lhůty (viz výše). Důvody, jež jsou navrhovatelem namítány, by měly být podřaditelné mezi důvody definované dle § 117 odst. 1 DŘ.<sup>118</sup>

Dnem, kdy je učiněno vydání rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy, je obnovené řízení zahájeno. Proti tomuto rozhodnutí je přípustné podat odvolání. Jak už z názvu řízení vyplývá, celé řízení se znovu opakuje, vrací se opět k prvostupňovému správci daně, vyjma již zmiňovaného případu dle § 117 odst. 1 písm. c) DŘ.<sup>119</sup>

Na obnovená řízení se nedá nahlížet jednotně. Záleží na tom, kým byla tato obnova řízení vyvolána, zda to bylo učiněno na popud daňového subjektu, nebo správce daně. Mezi nejzásadnější rozdíly patří skutečnost, že při obnově řízení vyvolané prvním jmenovaným nemůže správce daně již využít, několikrát v práci zmiňovanou, zásadu in peius (změna k horšímu). Samozřejmě při obnově řízení ex offio již tato podmínka

---

<sup>114</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>115</sup> Tamtéž

<sup>116</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 651-653

<sup>117</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>118</sup> Tamtéž

<sup>119</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 279-281

neplatí a všechny zjištěné informace, i ty které hovoří v neprospěch daňového subjektu, jsou běžně správcem daně využívány.<sup>120</sup>

### 3.4 Nařízení přezkoumání rozhodnutí

Nařízení přezkoumání rozhodnutí coby dozorčí opravný prostředek je definováno v § 121 – 123 DŘ. Jedná se o nový dozorčí opravný prostředek, jelikož dřívější právní úprava (ZSDP) tento prostředek řadila mezi mimořádné opravné prostředky. To se změnilo právě s příchodem nového DŘ.<sup>121</sup>

Zásadní rozdíl oproti obnově řízení tkví v tom, že nařízení přezkoumání rozhodnutí napadá rozhodnutí, která byla vydána v nesouladu s právním předpisem, zatímco obnova řízení se zabývá nápravou skutkových vad.<sup>122</sup>

Nařízení přezkoumání rozhodnutí může být zahájeno pouze z moci úřední a to pouze za předpokladu, že správce daně po předběžném posouzení věci dojde k názoru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Osoby zúčastněné na správě daní nemají na tento úkon právní nárok. Jejich návrhy budou vnímány pouze jako podněty k zahájení této činnosti, a tudíž v případě, kdy např. daňovému subjektu jako příjemci rozhodnutí bude „doručeno“ (není povinností správce daně o tomto rozhodnutí daňový subjekt informovat, pokud o to nepožádá) negativní stanovisko, nemůže dle zákona proti němu dále brojit. Podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí může podat jak kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní, tak i kterýkoliv správce daně. Všechny subjekty by tyto podněty měly směřovat ke správci daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni.<sup>123</sup>

Jakmile bylo vydané pravomocné rozhodnutí při správě daní již jednou přezkoumáno ve správním soudnictví, nemůže být v téže věci a ve shodném rozsahu nařízen opětovný přezkum tohoto rozhodnutí. Tato podmínka není porušena, pokud by se jednalo o jiné účastníky nebo jiný předmět řízení.<sup>124</sup>

---

<sup>120</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 279-281

<sup>121</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>122</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 281-283

<sup>123</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>124</sup> KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*, s. 656-666



Ačkoliv podněty k nařízení přezkumu rozhodnutí směřují ke správci daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, nařídit přezkum může pouze správce daně jemu nejbliže nadřízený. Samotné nařízení, které vydává tento správce daně, má formu rozhodnutí a až dnem jeho vydání je řízení započato. To, že řízení započalo, ale ještě neznamená, že bude stěžovateli vyhověno a dojde ke změně nebo ke zrušení přezkoumaného rozhodnutí. Znamená to pouze, že bude vydáno rozhodnutí, ve kterém budou popsány hlavní důvody, v nichž jsou spatřovány rozpory s právními předpisy, a také premisu zda jejich množství mohlo mít vliv na vydané rozhodnutí.<sup>125</sup>

V § 122 odst. 3 DŘ jsou stanoveny určité zákonem vymezené objektivní lhůty pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. Jelikož daňové řízení je úzce spjato s placením a vyměřením daně, zákon definuje, za jakých okolností, resp. v jaké lhůtě lze nařídit přezkoumání rozhodnutí. Rozhodnutí lze přezkoumat pouze za předpokladu, že neuplynula lhůta pro stanovení, resp. pro placení daně (tyto lhůty jsou definovány v § 148 a 160). Za předpokladu přezkoumání jiného rozhodnutí, kterého se výše uvedené lhůty netýkají, lze nařídit přezkoumání rozhodnutí pouze do 3 let ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.<sup>126</sup>

Jako další rozdíl oproti obnově řízení lze zmínit skutečnost, že již nelze přezkoumávat rozhodnutí v širších souvislostech. Správce daně, který toto řízení vede, je vázán právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení rozhodnutí a rovněž i důvody, pro které bylo řízení nařízeno. Jak lze tedy z výše uvedeného odvodit, správce daně má určité mantinely, které nesmí překročit ať už v prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Správce daně může ve stejném rozsahu provádět také doplňování a odstraňování vad.<sup>127</sup>

Z pohledu běhu lhůt dle § 123 odst. 4 DŘ má nařízení přezkoumání rozhodnutí vůči takto přezkoumávanému rozhodnutí a vůči jakýmkoliv navazujícím rozhodnutím odkladný účinek a to až do doby oznámení rozhodnutí ve věci vydaného v přezkumném

---

<sup>125</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>126</sup> LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád: komentář*, s. 283-284

<sup>127</sup> Tamtéž, s. 284-286

řízení. Odkladný účinek však neovlivňuje běh lhůt pro zajištění daně (dle § 167 – 169, 170 a 173 DŘ) a zástavní právo.<sup>128</sup>

### 3.5 Správní soudnictví

Žalobu ve správním soudnictví lze podat pouze za předpokladu, že subjekt, který se tímto způsobem chce bránit, již vyčerpал všechny možné řádné prostředky obrany podle DŘ. Hlavní přednost žaloby spočívá v tom, že o ní již nerozhodují zaměstnanci finančního úřadu a ředitelství, nýbrž soudci, kteří mohou mít jiný názor na věc a tak dojít k rozdílnému závěru.<sup>129</sup>

V naprosté většině případů je žaloba směřována proti příslušnému Odvolacímu finančnímu ředitelství. Její podání musí směřovat ke krajskému soudu, pod který spadá příslušný finanční úřad, který byl ve věci již činný. Žalobu lze podat v objektivní lhůtě dvou měsíců od doručení rozhodnutí a její zmeškání nelze prominout. Podobně jako odvolání musí mít i žaloba určité náležitosti, které jsou definovány v § 71 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.<sup>130</sup>

V řízení před krajským soudem rozhodují soudci v tříčlenném senátu a mohou rozhodnout následovně:

- a) zruší napadené rozhodnutí,
- b) zamítnou žalobu.

Při zamítnutí žaloby krajský soud potvrzuje rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství nebo finančního úřadu. Pokud příjemce rozhodnutí stále nesouhlasí s jeho výrokem, může proti takovému rozhodnutí podat kasační stížnost. O kasační stížnosti již nerozhoduje krajský soud, nýbrž Nejvyšší správní soud v Brně. Toto rozhodnutí je velmi zásadní, jelikož vzniká judikatura, která slouží jako předloha (není závazná) pro nižší soudy, které rozhodují ve stejné nebo podobné věci. Pokud do této doby měl odporovatel možnost namítat nové skutečnosti, kasační stížností tato možnost končí. Kasační stížností končí také další možnost ochrany daňového subjektu za předpokladu,

---

<sup>128</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>129</sup> PWC, *Když dojde na soudy* [online]

<sup>130</sup> Tamtéž

že nebyla porušena jeho práva garantovaná ústavou. V takovém případě má subjekt možnost obrátit se na Ústavní soud.<sup>131</sup>

Vznáší-li daňový subjekt nárok na zrušení rozhodnutí ve správním soudnictví, může dle § 124 odst. 1 DŘ správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, vyhovět tomuto žadateli změnou nebo zrušením rozhodnutí v přezkumném řízení.<sup>132</sup>

V rámci přezkumného řízení již nemůže dojít k zásadě in peius (změna k horšímu), jelikož toto řízení se nezabývá novými skutečnostmi, resp. novými skutečnostmi se zabývat může, ale jen v rozsahu, v jakém jsou návrhovatelem uvedeny v žalobě.<sup>133</sup>

Při podání žaloby ve správním soudnictví může být návrhovec uspokojen nejen rozhodnutím soudu, ale rovněž správcem daně. Tento správce daně má možnost v průběhu řízení přezkoumat svoje rozhodnutí a na základě nově uvedených skutečností vydat nové rozhodnutí, které může návrhovatele uspokojit. Správce daně při přezkoumávání rozhodnutí může dojít k následujícímu:

- a) zruší svoje původní, žalobou napadené rozhodnutí,
- b) změní svoje rozhodnutí, a to tak, že návrhu návrhovatele vyhoví pouze částečně,
- c) nezruší svoje původní, žalobou napadené rozhodnutí.

*Ad a)* Je jasné, že proti takovému rozhodnutí nemůže mít daňový subjekt námitky.

*Ad b)* Při částečné autoremeduře je čistě na návrhovateli, zda s takovýmto rozhodnutím bude souhlasit. Bude-li se cítit uspokojen, dá to na vědomí správnímu soudu, který zastaví řízení o žalobě. V opačném případě ad c).

*Ad c)* Toto rozhodnutí bude stěžovatel považovat za neakceptovatelné, a tak bude soudní řízení pokračovat.<sup>134</sup>

V případech žalob ve správním soudnictví, kdy krajský soud vyhoví daňovému subjektu a napadené rozhodnutí zruší, dochází k navrácení žaloby ke správci daně, který v případě již rozhodoval (nejčastěji Odvolací finanční ředitelství). Toto opětovné navrácení věci nazpět doprovází i závazný posudek, jak má daný správce daně s věcí

---

<sup>131</sup> PWC, *Když dojde na soudy* [online]

<sup>132</sup> BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád: komentář* [ASPI]

<sup>133</sup> Tamtéž

<sup>134</sup> Tamtéž

naložit a jak má dále postupovat. Bude-li si správce daně myslet, že jeho předešlé rozhodnutí bylo krajským soudem zrušeno neprávem, může proti tomuto rozhodnutí brojit, a to podáním kasační stížnosti. Ačkoli příslušný správce daně podá kasační stížnost, musí v zásadě ihned vydat i nové rozhodnutí k věci, které bude korespondovat s právním názorem krajského soudu, jelikož zde není zaručen nárok na odkladný účinek. Nejvyšší správní soud v Brně tuto kasační stížnost posoudí, a dojde-li k názoru, že krajský soud pochybil, zruší jeho rozhodnutí. Nastává situace, kdy je sice zrušeno rozhodnutí krajského soudu, ale pořád zde také existuje rozhodnutí vydané správním orgánem. Jak s takovými rozhodnutími bude naloženo, popisuje § 124a DŘ, který byl vložen do DŘ k 1. 1. 2015 novelou č. 458/2011 Sb. v bodě 20.<sup>135</sup>

*„Dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.“<sup>136</sup>*

### **3.6 Návrhová část**

#### Odvolání

Autor spatřuje problém především ve lhůtách a jejich vymahatelnosti. V případě, že daňový subjekt nedodrží některou zákonem stanovenou lhůtu, ztrácí např. v případě 30denní lhůty pro podání odvolání tuto možnost, resp. podat odvolání může, ale po lhůtě již na něj nebude brán ohled. V jiných případech, např. při neplacení nebo pozdním placení daní (pozdní podání přiznání), mu hrozí různé sankce. Tímto se zákonodárce snaží zajistit daňovému řízení rychlost a zamezit určitým obstrukcím ze strany daňového subjektu.

Ale jak je tomu na opačné straně barikády? Hrozí také správci daně za překročení lhůty nějaké sankce nebo vypršení možnosti se bránit? Jak je to tedy s nečinností správce

---

<sup>135</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 458/2011 Sb., změna zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

<sup>136</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

daně? Z pohledu daňového subjektu je DŘ řešen velmi nešťastně, jelikož ne vždy zákon stanovuje správci daně lhůtu k vyřízení nebo uskutečnění nějakého úkonu. Spíše mu ukládá, aby věc vykonal bez zbytečných průtahů, bezodkladně nebo např. neprodleně. Tato lhůta je tedy velmi subjektivní.

Některé lhůty pro správce daně jsou definovány nikoli zákonem, ale ve vnitřních předpisech, kterým je např. pokyn č. MF-1 o stanovení lhůt při správě daní. Jedná se však pouze o pokyn, nikoli o zákon. V případě jeho porušení neplyne správci daně prakticky žádná sankce.

Pokyny v zásadě slouží jen k metodickému výkladu předpisů, které vydává ministerstvo financí. Uvedený pokyn si můžeme představit jako návod, dle kterého dokážeme určit, zda je správce daně již nečinný. Dle pokynu č. MF-1 jsou lhůty pro odvolání od 30 dní po 3 a 6 měsíců. Po překročení těchto lhůt má daňový subjekt nárok na podání podnětu nadřízenému správci daně pro nečinnost. Správce daně tento podnět prověří a v případě jeho oprávněnosti zjedná nápravu.

Jak vidno, správce daně má až 6 měsíců (resp. může mít i mnohem delší dobu) na vyřízení odvolání, naproti tomu daňový subjekt má pouze 30 dní. Tuto lhůtu autor pokládá za nesmyslně krátkou v porovnání se lhůtou, kterou má správce daně. Musíme brát v úvahu, že většina daňových subjektů vůbec neví, jak má takové odvolání vypadat. Mohou se domnívat, že takové odvolání zvládnou podat sami, i kdyby to však zvládli, úspěch by byl velmi nejistý. Ačkoli jsou náležitosti odvolání jasně popsány v DŘ, hlavní klíč k úspěchu tkví v tom, že podání má vyvracet nesouhlasné části rozhodnutí, a to tak, že poukazuje a odkazuje na předpisy a příslušné paragrafy, které toto rozhodnutí vyvracejí. Musíme brát v úvahu, že správce daně je školen, většinou vysokoškolsky vzdělán a může využít metodického poučení od nadřízeného orgánu, takže není důvod, proč by měl mít tak zbytečně dlouhou lhůtu.

Autor navrhuje, aby lhůta pro vyřízení odvolání nebyla stanovena pouze pokynem o stanovení lhůt při správě daní, ale aby byla zákonem určena obecná lhůta v délce 3 měsíců, která by mohla být ve výjimečných případech prodloužena až na 6 měsíců. Výjimečnost by byla hodnocena dle složitosti a množství dokumentů, které by musel příslušný správce daně nastudovat.

Dále autor spatřuje problém v principu zachování dvojinstačnosti v případech, kdy správce daně prvního stupně požádá odvolací orgán o metodické poučení, se kterým se pak ztotožní a vydá ho za své. V těchto případech by dle autora bylo vhodné tuto úřední vyloučit z projednání odvolání pro případ, že daňový subjekt podá odvolání. Tím by bylo zajištěno dvojestupňové řízení.

Pro podání odvolání daňovým subjektem pak autor navrhuje prodloužení lhůty z 30 na 45 dnů. Prodloužením lhůty by se zjednodušila situace pro daňový subjekt, který chce využít tohoto prostředku ochrany, a současně by tato lhůta pouze zanedbatelně zpomalila běh řízení. Autor se domnívá, že daňový subjekt si nemusí být vůbec vědom, co vše může odvolání obnášet, a při zaváhání při takto krátké lhůtě nemusí být podání uskutečněno včas a v dostatečné kvalitě. I s využitím služeb daňového poradce je tento časový horizont relativně krátký (za předpokladu, že tato pomoc nebude hned využita), musíme totiž brát v potaz, že daňový poradce se s případem musí velmi podrobně seznámit a nastudovat spis, který mu na požádání předloží příslušný správce daně.

### Rozklad

Případy využití rozkladu jsou relativně ojedinělé (v porovnání s odvoláním takřka bezpředmětné), a proto se autor práce domnívá, že by bylo zbytečné u něj provádět větší změny. Navrhuje pouze změnu při sestavování rozkladové komise. Je toho názoru, že v zákoně by mělo být jednoznačně zakotveno, kdo tuto komisi bude vybírat. Jako ideální řešení by navrhoval tříčlennou komisi vybranou z řad:

- soudců, kde by jednoho člena vybral předseda Nejvyššího správního soudu,
- daňových poradců, kde by byl jeden člen vybrán Prezidiem Komory daňových poradců,
- vysokoškolských pedagogů, kde by byl jeden člen vybrán buď rektorem, nebo děkanem vysoké školy.

Takto sestavená komise by byla velmi odborná a absolutně nestranná. Rovněž by bylo vhodné stanovit, aby její názor byl pro ministra závazný.

### Obnova řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí

Obnova řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou prostředky, které jsou dle názoru autora v současné právní úpravě funkční. Autor v nich nespatřuje žádné závažné nedostatky a změny v zákoně by v tomto případě pokládal za zbytečné a neefektivní, vzhledem k tomu, že obnova řízení může být využita pouze pro nápravu skutkových vad, které jsou velmi dobře taxativně vymezeny v DŘ a nařízení přezkoumání rozhodnutí se vzpírá proti rozhodnutím, která byla vydána v nesouladu s právním předpisem. Tomu nasvědčují i počty podání, které jsou dle statistik v celkovém součtu značně nízké.

### Správní soudnictví

Správní soudnictví z hlediska DŘ je druh výkonu soudní moci, ve kterém soudy rozhodují o žalobách daňových subjektů proti orgánům veřejné moci. Autor se domnívá, že tento institut je z funkčního hlediska takřka bez vad, pouze upozorňuje na pomalý běh soudního řízení. Domnívá se, že běh řízení by šel zrychlit dvěma způsoby. Prvním způsobem, který sice nepřinese příliš velké urychlení, ale je relativně lehce vykonatelný, je zrušení papírové formy případů a přechod na elektronickou podobu. V zájmu urychlení případů by našemu soudnictví také prospěly přiměřené lhůty, které by byly stanoveny zákonem. Ve věcech daňových by tato lhůta mohla být stanovena do jednoho roku.

## 4 Závěr

V úvodu bakalářské práce si autor stanovil hlavní cíl práce, a to zmapovat, charakterizovat, popsat a vysvětlit možnosti ochrany práv daňových subjektů. V rámci práce byly proto představeny a popsány všechny prostředky ochrany z řad opravných (řádných i mimořádných) a dozorčích prostředků, které byly podrobeny analýze z pohledu povinností daňového subjektu, který by chtěl daný prostředek ochrany využít. Autor se rovněž pokusil tyto prostředky kriticky zhodnotit a navrhnout změny de lege ferenda. Bylo-li to vhodné, provedl autor komparaci s předešlou právní úpravou, a upozornil na nejzajímavější změny v nové právní úpravě.

Všechny prostředky ochrany charakterizované a popsané v práci jsou uvedeny v daňovém řádu, který nabyl účinnosti 1. ledna 2011. Jedná se o jednu z novějších právních úprav, která byla bohužel již několikrát novelizována. Dále práce neopomíjí ani možnost využití správního soudnictví, jež je v DŘ zmíněno pouze okrajově.

Cílem správy daní je daň správně stanovit a zajistit, aby v této správné výši byla rovněž uhrazena. Správou daní se pak rozumí postup, který vede k naplnění jejího cíle. Ačkoli se práce zabývá opravnými prostředky jako určitou ochranou sloužící daňovému subjektu k obraně jeho práv a majetku, opravné prostředky mohou přinést prospěch i správě daní, protože mohou dopomoci stanovit daň ve správné výši, tedy splnit hlavní cíl správy daní.

Ačkoli cílem práce nebylo porovnat současnou právní úpravu s předešlou, částečnému srovnání nebylo možno se vyhnout. Autor práce při studiu problematiky opravných prostředků často na tuto komparaci narážel, a to jak v odborných člancích, tak daňových komentářích. Autor práce musí dát za pravdu zákonodárcům, kteří nový DŘ formulovali srozumitelněji a jednoznačněji jak pro daňové subjekty, tak pro osoby zúčastněné na správě daní. Autor práce se dokonce domnívá, že současná právní úprava je k daňovým subjektům při správě daní benevolentnější a vstřícnější než právní úprava předchozí.

Autor práce se také snažil formulovat vlastní názor na jednotlivé prostředky ochrany, kdy např. v případě odvolání vidí hlavní problém v relativně krátké lhůtě pro podání odvolání, což může zapříčinit, že tento prostředek nebude podán včas nebo v dostatečné



kvalitě, aby splnil svoji funkci. Dále se pozastavuje nad skutečností, že správce daně má lhůty pro vyřízení odvolání definovány pouze ve vnitřním předpisu (pokyn č. MF-1), což znesnadňuje jeho vymahatelnost. Současně formuluje návrhy de lege ferenda, jak by bylo možno se těchto slabých míst zbavit.

## Použitá literatura a zdroje

### Monografie a články

**BAXA, J., O. DRÁB a kol.** *Daňový řád: komentář.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

**BONĚK, V. a BĚHOUNEK, P. a kol.** *Lexikon daňové pojmy.* Ostrava : Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.

**HANUŠ, J., B. HOLUŠA a L. MUSILOVÁ.** *Daňový řád v kostce.* Ostrava : EconomiCon, 2012. ISBN 978-80-905065-2-7.

**HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L.** *Meritum daňový řád.* Praha : Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7357-996-8.

**HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L.** *Správa daní podle daňové řádu.* Brno : Akademické nakladatelství CERM, 2013. ISBN 978-80-214-4782-0.

**KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ.** *Daňový řád s komentářem.* 2. vyd. Olomouc : Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.

**KOCINA, J.** *Daňové trestné činy.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8.

**LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol.** *Daňový řád. Komentář.* 2. vyd. Praha : C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-390-5.

**SMITH, A.** *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů.* Praha : SNPL, 1958.

**ŠIROKÝ, J. a kol.** *Daňové teorie s praktickou aplikací.* 3. vyd. Praha : C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

**VANČUROVÁ, A. a V. BONĚK.** *Správa daní pro ekonomy.* Praha : Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8.

**WINTEROVÁ, A. a kol.** *Civilní právo procesní.* 6. vyd. Praha : Linde, 2011. ISBN 978-80-7201-842-0.

## Elektronické zdroje:

**MFČR.** *Informace o činnosti české daňové správy za rok 2010* [online]. [cit. 25-1-2015]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky--innosti/Informace\\_o\\_cinnosti10.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky--innosti/Informace_o_cinnosti10.pdf)

**MFČR.** *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011* [online]. [cit. 25-1-2015]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2010\\_Zprava-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2011.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2010_Zprava-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2011.pdf)

**MFČR.** *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2012* [online]. [cit. 25-1-2015]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2012\\_Zprava-o-cinnosti-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2012.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2012_Zprava-o-cinnosti-o-cinnosti-danove-a-celni-spravy-Ceske-republiky-za-rok-2012.pdf)

**MFČR.** *Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013* [online]. [cit. 25-1-2015]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-001\\_2013\\_Informace-o-cinnosti-Financni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2013_Informace-o-cinnosti-Financni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf)

**MFČR.** *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2013* [online]. [cit. 25-1-2015]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni\\_2013\\_Zprava-o-cinnosti-Financni-spravy-CR-a-Celni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2013_Zprava-o-cinnosti-Financni-spravy-CR-a-Celni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf)

**PWC.** *Když dojde na soudy.* *PwC.com/cz* [online]. © 2013-2015 [cit. 10-4-2015]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danove-spory-sprava-dani-a-danova-politika/kdyz-dojde-na-soudy.jhtml>

## Elektronické zdroje - periodika:

**HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L.** *Nový daňový řád a jak se v něm orientovat.* *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, 2010 [cit. 3-12-2014]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26401v34770-novy-danovy-rad-a-jak-se-v-nem-orientovat/>.

**HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L.** *Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně.* *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, 2010 [cit. 1-12-2014]. Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d25995v34357-pruvodce-zmenami-ve-sprave-dani-podle-noveho-danoveho-radu-a-jejich/>.

**JAREŠOVÁ, J.** Daňový řád, část VIII., Rozhodnutí správce daně a nápravy případných vad. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, 2011 [cit. 10-12-2014]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34235v43725-danovy-rad-cast-viii-rozhodnuti-spravce-dane-a-napravy/>.

**KOHOUTKOVÁ, A.** Smluvní zastoupení v daňovém řádu. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, 2011 [cit. 15-11-2014]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34814v44431-smluvni-zastoupeni-v-danovem-radu/>.

**KROUPOVÁ, H.** Opravné a dozorčí prostředky. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, 2011 [cit. 20-2-2015]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35797v45492-opravne-a-dozorci-prostredky/>

**PĚSNA, L.** Změny v daňové správě od 1. ledna 2013. *epravo.cz* [online]. © epravo.cz, 2012 [cit. 5-1-2015]. ISSN 1213-189X Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/zmeny-v-danove-sprave-od-1-ledna-2013-88028.html>.

**VYCHOPEŇ, J.** Nový daňový řád - komentář hlavních změn. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, 2010 [cit. 5-12-2014]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26586v34955-novy-danovy-rad-komentar-hlavnich-zmen/>.

### Právní předpisy

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR ze dne 16. prosince 1992.

Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky ze dne 16. prosince 1992.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22. července 2009.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ze dne 5. května 1992.

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR ze dne 23. prosince 2011.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu ze dne 20. listopadu 1992.

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě ČR ze dne 8. prosince 2012.

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer [cit. 12-10-2014].

Důvodová zpráva k zákonu č. 458/2011 Sb., změna zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer [cit. 5-3-2015].

### Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004. In: Judikatura správních soudů [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 15-1-2015]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. 1 Afs 36/2006-86. In: Judikatura správních soudů [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 20-2-2015]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75. In: Judikatura správních soudů [online]. Nejvyšší správní soud [cit. 20-12-2014]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

## **Seznam obrázků, grafů, tabulek**

### Seznam obrázků:

Obrázek 1: Osoby zúčastněné na správě daní.....	15
Obrázek 2: Přehled reorganizace stávajících finančních orgánů .....	18
Obrázek 3: Postup správce daně prvního stupně .....	27

### Seznam grafů:

Graf 1: Statistika vedených řízení v roce 2013 .....	25
--	----

### Seznam tabulek:

Tabulka 1 Opravné a dozorčí prostředky dle DŘ .....	22
---	----