

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Eliška Budská

Prostředky ochrany daňových subjektů ve správě daní

Diplomová práce

Olomouc 2024

Prohlášení:

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „*Prostředky ochrany daňových subjektů ve správě daní*“ vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje“.

V Olomouci dne 27. 3. 2024

.....

Poděkování:

Ráda bych tímto poděkovala JUDr. et Mgr. Taťaně Zelenské, Ph.D. za její vstřícný přístup, cenné rady a připomínky při vedení této diplomové práce. Děkuji také svým rodičům, kteří mi byli během studia duševní i finanční oporou.

Abstrakt

Tato diplomová práce je zaměřena na prostředky ochrany daňových subjektů ve správě daní. Cílem práce je uvedení komplexního přehledu možností obrany, které primárně poskytuje daňový řád a dále charakteristika a analýza jednotlivých opravných prostředků. U každého prostředku jsou vymezeny podmínky jeho využití a míra poskytované ochrany. V jednotlivých částech práce dochází k rozboru řádných, mimořádných, dozorčích a dalších prostředků, přičemž největší důraz je přitom kladen na úpravu týkající se odvolání.

Klíčová slova

Daňové řízení, správa daní, opravné prostředky, daňový subjekt, správce daně, odvolání, obnova řízení.

Abstract

The aim of this thesis is to research means of protection of tax subjects in tax administration. The focus of the thesis is to present a comprehensive overview of all possibilities of legal protection, which is primarily provided by the tax code, as well as the characteristics and analysis of individual types of legal protection. All means of protection are subject to conditions of its use and the level of protection provided are defined. In the individual parts of the thesis, regular, extraordinary, supervisory and other means are analyzed, while the greatest emphasis is placed on the regulation related to appeals.

Key words

Tax proceedings, tax administration, remedial measures, tax subject, tax administrator, appeal, renewal of proceedings.

Obsah

| | |
|---|-----------|
| ÚVOD..... | 1 |
| 1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ | 3 |
| 1.1 DAŇ..... | 3 |
| 1.2 DAŇOVÝ ŘÁD A DAŇOVÉ ŘÍZENÍ | 3 |
| 1.3 ZÁSADY SPRÁVY DANÍ | 4 |
| 1.4 SUBJEKTY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ | 6 |
| 1.4.1 Správce daně a úřední osoby..... | 6 |
| 1.4.2 Osoby zúčastněné na správě daní..... | 8 |
| 1.5 ROZHODNUTÍ SPRÁVCE DANĚ..... | 8 |
| 1.5.1 Vlastnosti rozhodnutí..... | 9 |
| 1.5.2 Poučení obecně | 10 |
| 1.6 CHARAKTERISTIKA OPRAVNÝCH PROSTŘEDKŮ | 11 |
| 2 ŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY | 12 |
| 2.1 ODVOLÁNÍ..... | 12 |
| 2.1.1 Přípustnost | 12 |
| 2.1.2 Náležitosti odvolání | 13 |
| 2.1.3 Podání odvolání a lhůty | 15 |
| 2.1.4 Poučení o odvolání..... | 16 |
| 2.1.5 Projev dispoziční zásady v odvolání..... | 17 |
| 2.1.6 Postup správce daně prvního stupně..... | 18 |
| 2.1.7 Postup odvolacího orgánu | 19 |
| 2.1.8 Rozhodnutí..... | 22 |
| 2.1.9 Výsledky odvolacích řízení..... | 23 |
| 2.2 ROZKLAD | 25 |
| 3 MIMOŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY | 27 |
| 3.1 OBNOVA ŘÍZENÍ | 27 |
| 3.1.1 Řízení obnovovací..... | 27 |
| 3.1.2 Řízení obnovené..... | 30 |
| 4 DOZORČÍ PROSTŘEDKY | 32 |
| 4.1 NAŘÍZENÍ OBNOVY ŘÍZENÍ..... | 32 |
| 4.2 NAŘÍZENÍ PŘEZKUMU ROZHODNUTÍ..... | 32 |
| 5 JINÉ PROSTŘEDKY OCHRANY POSKYTOVANÉ DAŇOVÝM ŘÁDEM..... | 34 |
| 5.1 ŽÁDOST O PRODLOUŽENÍ LHŮTY | 34 |
| 5.2 ŽÁDOST O NAVRÁCENÍ LHŮTY V PŘEDEŠLÝ STAV | 35 |
| 5.3 PODNĚT NA NEČINNOST SPRÁVCE DANĚ | 36 |
| 5.4 ŽÁDOST O VYSLOVENÍ NEÚČINNOSTI DORUČENÍ | 37 |
| 5.5 NÁMITKA PODJATOSTI | 38 |
| 5.6 ŽÁDOST O POSEČKÁNÍ..... | 39 |
| 5.7 NÁMITKA PŘI PLACENÍ DANÍ | 40 |
| 5.8 STÍŽNOST NA POSTUP PLÁTCE DANĚ | 42 |
| 5.9 STÍŽNOST PROTI NEVHODNÉMU CHOVÁNÍ ÚŘEDNÍCH OSOB | 43 |
| 6 PROSTŘEDKY SOUDNÍ OCHRANY | 44 |
| ZÁVĚR..... | 45 |
| SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ | 48 |

Úvod

Stát se snaží o co nejefektivnější výběr daní, který představuje jeho základní zdroj příjmů. Z tohoto důvodu je zřejmé, že stát má oprávněný zájem na řádném a včasném výběru daní od daňových subjektů. Aby tedy mohlo být zajištěno správné vybírání daní, svěřil zákonodárce správci daně širokou škálu pravomocí, kterých je oprávněn ve správě daní využít. Zajištění spravedlivého prostředí pro výběr daní je nejen základním cílem správy daní, ale také důležitým aspektem ochrany práv daňových subjektů. Existuje řada možností, jak se proti konkrétním počínům správce daně může daňový subjekt ve správě daní bránit, a právě na tyto prostředky ochrany a obrany je tato práce zaměřena.

Má diplomová práce se věnuje vymezení a osvětlení prostředků ochrany daňových subjektů ve správě daní, které poskytuje současná právní úprava. Postupně budou charakterizovány jednotlivé prostředky, podmínky jejich užití, míra a rozsah poskytované ochrany a případně zmíním možné nedostatky v právní úpravě.

Cílem práce je pomocí deskripce poskytnout komplexní pohled na současné prostředky ochrany a zhodnotit jejich účinnost v praxi ve světle účinných právních předpisů a aktuální judikatury. Základem práce budou prostředky poskytované daňovým řádem, přičemž nejvíce prostoru bude věnováno odvolání jakožto tradičnímu a nejčastěji využívanému institutu ochrany daňového subjektu. V práci dále analyzuji a pomocí komparace srovnám změny v úpravě uvedených prostředků od účinnosti daňového řádu do současnosti a zároveň stručně porovnám současnou právní úpravu v daňovém řádu s tou minulou dle zákona o správě daní a poplatků. Pomocí analýzy taktéž zhodnotím úspěšnost podaných odvolání a její vývoj za vybrané roky.

V první kapitole se zaměřím na definici základních pojmů, se kterými bude pracováno v následujících kapitolách. Jedná se o pojmy daň, daňové řízení, zásady správy daní, subjekty, rozhodnutí a také zde charakterizují opravné prostředky. Druhá kapitola bude věnována řádným opravným prostředkům. Důraz je kladen na institut odvolání, kde se kromě charakteristiky a významu tohoto prostředku věnuji také statistice využití a úspěšnosti odvolacích řízení v praxi. V následujících kapitolách bude postupně pojednáno o mimořádných opravných prostředcích, dozorcích prostředcích, jiných prostředcích poskytovaných daňovým řádem a na závěr se doplňkově zmíním o možnostech soudní ochrany. Každý jednotlivý prostředek bude charakterizován a bude vysvětleno, jaké podmínky musí daňový subjekt splnit v případě, že bude chtít využít daný prostředek k ochraně svých práv.

Hlavními zdroji, ze kterých bude čerpáno, budou zejména komentáře k daňovému řádu, monografie, vysokoškolské učebnice, odborné články a pro doplnění bude využito rozhodovací praxe soudů, primárně té Nejvyššího správního soudu. Taktéž bude čerpáno z oficiálních internetových stránek, které spravují příslušné státní orgány.

Tato práce vychází z právního stavu ke dni 31. března 2024.

1 Vymezení základních pojmů

V této kapitole bude věnována pozornost vymezení některých základních pojmů a subjektů, které souvisejí se správou daní a které považují za nezbytné charakterizovat pro uvedení do problematiky.

1.1 Daň

Klíčovým pojmem správy daní je samotná daň. V současnosti neexistuje její zákonná definice, jen její ústavní pojetí, dle kterého je možné daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona.¹ I přes absenci konkrétní definice daně v existuje její poměrně shodné pojetí, kdy je daň charakterizována jako povinná, zákonem stanovená platba, která plyne do veřejného rozpočtu, je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.²

Povinnost platit daň určitým smyslem omezuje svobodu jedince. Proto je možné takovou povinnost uložit pouze na základě zákona. Daňový subjekt musí tuto uloženou povinnost až na výjimky splnit, jinak se vystavuje riziku uložení sankce. Výjimka z povinnosti uhradit daň může spočívat v osvobození nebo slevě na dani, ovšem i ty musí být zakotveny v zákoně.

Jelikož daně mají sloužit ke hrazení veřejných potřeb, plynou **do veřejných rozpočtů**. Mezi takové rozpočty patří například ten státní, krajský či obecní. Část vybraných daní skončí i v rozpočtu Evropské unie. **Nenávratností** se rozumí skutečnost, že daňový subjekt nemá možnost nárokovat si vrácení uhrazené daně. **Neekvivalentnost** daně spočívá v tom, že zaplacením daně daňovému subjektu nevzniká nárok na protiplnění, na rozdíl od poplatku.³ Díl, jakým se jedinec podílí na společných příjmech nemá žádný vztah k tomu, v jaké výši bude participovat na výdajích veřejných rozpočtů. Daň bývá **neúčelová**, neboť v momentě, kdy je placena, nikdo neví, co z těch prostředků bude financováno. Výjimkou je daň silniční, kdy výnos z této daně je příjmem rozpočtu Státního fondu dopravní infrastruktury.

Na závěr ještě uvedu poslední vlastnost, a to, že se jedná **vždy o peněžní plnění**.⁴

1.2 Daňový řád a daňové řízení

Daňové řízení je v současnosti upraveno daňovým řádem,⁵ který nahradil předchozí zákon o správě daní a poplatků.⁶ V současném daňovém řádu je daňové řízení upraveno v § 134 a násl.

¹ Čl. 11 odst. 5 LZPS.

² VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022. s. 1–5.

³ SMRŽOVÁ HRUBÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2020, s. 435.

⁴ VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022. s. 1–5.

⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Daňové řízení je jeden z hlavních pojmů daňového řádu a lze ho charakterizovat jako určitý časový úsek od formálního zahájení řízení až po jeho formální ukončení. Jedná se o postup účastníků řízení, který slouží k zajištění práv a povinností daňových subjektů. Cílem řízení je správné zjištění a stanovení daně a její následná úhrada. Požadovaným ukončením daňového řízení je splnění daňové povinnosti, avšak ta může zaniknout i jiným způsobem, který s daní souvisí. Daňové řízení lze podřadit pod pojem správa daní, kdy správa daní je pojmem širším, neboť zahrnuje vedle daňového řízení i další řízení.⁷

Řízení o opravných prostředcích je součástí daňového řízení, nejedná se však o jeho obligatorní fázi, jelikož toto řízení slouží k přezkumu rozhodnutí, které vydal v předchozím řízení správce daně. Řízení o opravném prostředku lze zahájit na základě zásady dispoziční, kdy se daňový subjekt dovolá určité formy nápravy rozhodnutí, ale také jej může zahájit samotný správce daně z úřední povinnosti.

1.3 Zásady správy daní

Význam zásad lze spatřovat v tom, že představují klíčový prostředek ke správné interpretaci ustanovení daňových zákonů, kdy je nutné mít tyto zásady stále na paměti. Tyto zásady se vztahují nejen na daňové řízení, ale na celou správu daní, tedy na všechny úkony a postupy správce daně, který musí vždy tyto zásady respektovat.⁸

Zásady hrají při ochraně práv daňového subjektu klíčovou roli, kdy v některých případech mohou dopomoci k odstranění přílišné tvrdosti zákona či postupu správce daně. Ústavní soud k základním zásadám uvedl, že: „*Základní zásady daňového řízení tedy určují, že daňová politika státu má sice odpovídat jeho zájmům a že cílem je správné stanovení a vybrání daně, avšak vyplývá z nich, že tato politika nemůže mít pouze jednostranný charakter.*“⁹

Cílem zavedení základních zásad je vytvoření a zajištění podmínek pro řádný a spravedlivý výkon správy daní ve světle ústavních zákonů. Konkrétní ustanovení právního předpisu je tedy vždy nutné vykládat v souladu s těmito základními zásadami, které jsou přímo závazné. Vyjadřují určitá pravidla, která je nutno zohlednit v kterémkoliv stadiu správy daní.¹⁰

Mezi jednotlivé zásady správy daní mimo jiné patří:

- Zásada zákonnosti
- Zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení

⁷ Řízení o závazném posouzení a registrační řízení.

⁸ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 29.

⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 11. prosince 1996, sp. zn. I. ÚS 116/96 (N 135/6 SbNU 493).

¹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. října 2017, sp. zn. 5 Afs 27/2017 (č. 3646/2017 Sb. NSS)

- Zásada přiměřenosti
- Zásada procesní rovnosti
- Zásada poučovací, zásada součinnosti a vstřícnosti
- Zásada rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie
- Zásada volného hodnocení důkazů, legitimního očekávání a materiální pravdy
- Zásada oficiality a neveřejnosti
- Povinnost mlčenlivosti¹¹

Pro účely této práce se budu věnovat pouze vybraným zásadám, které pokládám na nejdůležitější ve vztahu k možnostem obrany daňového subjektu ve správě daní.

Osobně považuji **zásadu zákonnosti** a nejdůležitější v souvislosti s možnostmi obrany daňového subjektu. Zájem státu na správném výběru daní je sice prioritní, nemůže ovšem překročit zákonné mantinely a jednotlivcům musí být zachována práva a možnost hájit své zájmy.¹² Lze tak říci, že díky této zásadě je možné udržet rovnováhu mezi výběrem daní a ochranou individuálních práv a svobod daňových subjektů.

Naprosto klíčovou zásadou ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní je **zásada poučovací**. Dle této zásady je správce daně v souvislosti jeho úkonem ve správě daní povinen poučit oprávněné osoby o jejich právech a povinnostech v případě, že je to potřebné nebo tak vyžaduje zákon. Projev této zásady lze spatřovat například v poučení o odvolání, přičemž dle současné právní úpravy platí, že správce daně musí poučovat i o možnosti podat námitku.¹³

Správce daně musí při svých úkonech jednat **v součinnosti** ve vztahu k osobám zúčastněných na správě daní. To znamená, že je nutné dbát na vzájemnou spolupráci mezi správcem daně a daňovými subjekty. Součinnost by v ideálním případě měla být oboustranná, kdy daňový subjekt musí reagovat na výzvy správce daně, ale i správce daně musí spolupracovat a reagovat na případná podání daňového subjektu.

Dle **zásady vstřícnosti** má správce daně za povinnost vyjít osobám zúčastněných na správě daní vstříc, a zároveň by se jeho úřední osoby měly vyvarovat nezdvořilému chování. Projev této zásady lze spatřovat například u žádosti o prodloužení lhůty, kdy v případě, že daňový subjekt naplní uvedené podmínky, správce daně žádosti vyhová.¹⁴

¹¹ SMRŽOVÁ HRUBÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*, 3. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2020, s 435.

¹² Nález Ústavního soudu ze dne 11. prosince 1996, sp. zn. I. ÚS 116/96 (N 135/6 SbNU 493).

¹³ § 159 odst. 1 DŘ

¹⁴ § 36 odst. 2 DŘ

Pokud správce daně nepostupuje v souladu se zásadou poučovací, zásadou součinnosti a vstřícnosti, je možné se proti takovému jednání bránit pomocí stížnosti. Podmínky využití stížnosti jsou podrobněji popsány v podkapitole 5.9. této práce.

Další důležitou zásadou v souvislosti s ochranou daňového subjektu ve správě daní je dle mého **zásada rychlosti**. V případě, kdy správce daně nepostupuje v souladu s touto zásadou a vznikají tak průtahy v řízení, má daňový subjekt možnost obrany prostřednictvím podnětu na nečinnost.¹⁵ Subsidiárním nástrojem obrany proti nečinnosti správce daně je poté žaloba na nečinnost ve správním soudnictví.

Zásada dvojinstančnosti sice není v zákoně přímo vyjádřena, přesto má ve správě daní své místo. Daňové řízení má dva stupně. Rozložení řízení na dva stupně umožňuje řádný přezkum rozhodnutí nadřízeným orgánem. Tento systém má sloužit jako pojistka proti nezákonným a nesprávným rozhodnutím, což posiluje důvěru ve správnost rozhodování a právní jistotu.¹⁶ Její největší projev lze spatřovat při přezkumu rozhodnutí odvolacím orgánem, kdy tento orgán je nadřízený správci daně, který o odvolání rozhodl v prvním stupni.

Správa daní je mimo výše uvedené zásady ovládána i dalšími zásadami, které jsou obecně užity i v jiných řízeních. Příkladem může být zásada dispoziční,¹⁷ přičemž její konkrétní projevy budou rozvedeny zejména v podkapitole o odvolání.

1.4 Subjekty daňového řízení

Daňový řád obdobně jako předchozí zákon o správě daní a poplatků obecně rozděluje subjekty do dvou okruhů. Do prvního patří osoby, které jsou nadány veřejnoprávní mocí – tím je samotný správce daně, a do druhého spadají osoby zúčastněné na správě daní.¹⁸

Správná identifikace správce daně je klíčová, jelikož proti rozhodnutí toho, kterého správce daně se lze domáhat obrany a uplatnit vůči němu prostředky právní ochrany. V případě učinění úkonu u věcně a místně nepřislušného správce daně se daňový subjekt vystavuje riziku, že lhůta nebude zachována a on tak ztratí možnost obrany.

1.4.1 Správce daně a úřední osoby

Správce daně je každý správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, ve kterém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Z tohoto

¹⁵ § 38 DŘ

¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. června 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004 (č. 1620/2008 Sb. NSS)

¹⁷ SMRŽOVÁ HRUBÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2020, s. 435.

¹⁸ Tamtéž, s. 436.

pojetí vyplývá, že správcem daně není pouze soustava finanční a celní správy, ale i jakýkoli jiný správní nebo státní orgán, pokud tak stanoví zákon. Tyto orgány jsou vykonavatelem veřejné moci pro oblast správu daní, přičemž k výkonu své moci využívají jim zákonem přiznané kompetence. Pro účely DŘ je správním orgánem orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiné orgány a právnická a fyzická osoba, pokud vykonává působnost ve správě daní.

Při výkonu správy daní vystupuje správce daně ve vrchnostenském postavení, avšak v řízení před soudem se uplatní zásada procesní rovnosti. Pro tyto případy má správce daně procesní způsobilost. Může proto vystupovat samostatně v občanskoprávních řízeních a může mít postavení účastníka řízení.¹⁹ Toto oprávnění ovšem platí jen pro řízení, která souvisejí se správou daní. Správce daně také může vystupovat samostatně jako účastník řízení před správním soudem, kdy za něj obecně jedná vedoucí či ten, komu tak stanoví vnitřní předpis.²⁰

Správce daně je limitován zásadou zákonnosti, která je zakotvena jak ústavními předpisy, tak i daňovým řádem. Z tohoto důvodu jsou pravomoci správce daně v ustanovení § 12 DŘ vymezeny taxativně, přičemž v následujících částech předpisu jsou podrobněji rozvedeny. Vymezení pravomoci správce daně ovšem může být někdy problematické, zejména z hlediska interpretace dikce zákona jak ze strany správce daně, tak i daňového subjektu.

Považuji za relevantní zmínit povahu úředních osob, jelikož s tímto pojmem souvisí institut vyloučení úřední osoby pro podjatost, kdy osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna takovou podjatost namítat.²¹ Daňový řád také uvádí možnost podání stížnosti proti nevhodnému chování úředních osob.²² O obou institutech pojednává pátá kapitola.

Prostřednictvím úředních osob správce daně vykonává svou pravomoc. Jedná se o konkrétní fyzické osoby, které jsou oprávněny k výkonu takové pravomoci. Těmito osobami budou typicky pracovníci, kteří se podílejí na správě daní, přičemž svá oprávnění k úkonům jsou povinni prokázat služebním průkazem.²³

¹⁹ DŘ pro stanovení procesní způsobilosti využívá možnosti mu přiznané v ustanovení § 19 OSŘ, který určuje, že samostatně může jednat i ten, komu tak předepisuje zákon.

²⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 82.

²¹ § 77 odst. 2 DŘ

²² § 261 DŘ

²³ KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 51–54.

1.4.2 Osoby zúčastněné na správě daní

Kromě správce daně, který správu daní vede, existují i další osoby, bez kterých by nebyl naplněn účel řízení. Další subjekty, které se na správě daní podílejí, jsou osoby zúčastněné na správě daní. Mezi tyto osoby patří daňové subjekty a třetí osoby.

Daňovým subjektem je osoba, kterou tak zákon označuje. Je to také osoba, která je plátcem a poplatníkem daně. V daňovém řádu chybí konkrétní definice daňového subjektu, zákon pracuje s tím, že kdo je daňový subjekt, bude určeno až v každém jednotlivém případě. Jedná se o klíčovou osobu ve vztahu ke správci daně, jelikož bez daňového subjektu by nemohl platně vzniknout daňověprávní vztah, tím pádem ani daňové řízení. Zvláštní kategorií jsou osoby, které mají stejná práva a povinnosti jako samotné daňové subjekty v případě, že jednájí za daňový subjekt. Těmito osobami jsou správce dědictví, svěřenecký správce a insolvenční správce.²⁴

Kromě účasti daňového subjektu a správce daně je možné, aby se na správě daní podílely také třetí osoby. Tyto osoby jsou odlišné od daňového subjektu, mají ovšem práva a povinnosti při správě daní nebo jejich práva jsou správou daní dotčena. Třetí osobou bude typicky svědek, znalec, odborný konzultant a další.²⁵ V souvislosti s jejich možnostmi obrany proti zásahům do jejich práv považují za důležité zmínit, že za situace, kdy finanční orgán zasahuje do majetkové sféry třetích osob, tyto osoby musí mít stejné příležitosti pro obranu proti jeho zásahům jako mají samotné daňové subjekty.²⁶

1.5 Rozhodnutí správce daně

Pro účely této práce považuji za nutné popsat možnosti rozhodování správce daně, jelikož právě proti jeho rozhodnutí směřují případné opravné prostředky ze strany daňového subjektu.

Rozhodnutí je jednostranný individuální správní akt, na jehož základě správce daně přiznává práva nebo stanovuje povinnosti. Správce daně musí být ze zákona zmocněn k vydání rozhodnutí v určité věci, neboť výrazně zasahuje do sféry práv a svobod adresátů. Z tohoto důvodu se jedná o nejdůležitější formu činnosti správce daně.

Při identifikaci rozhodnutí je nutné vycházet z materiálního pojetí a zkoumat tak jeho obsah a nikoli pouze formu. I v případě, že akt nebude označen jako rozhodnutí, ale jeho skutečný obsah povahu rozhodnutí mít bude, je možné takový akt napadnout opravnými prostředky

²⁴ SMRŽOVÁ HRUBÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2020, s. 437.

²⁵ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem, důvodovými zprávami a judikaturou*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 109.

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. října 2005 sp. zn. 1 Afs 86/2004–54, (č.792/2006 Sb. NSS)

stejně jako formálně nazvané rozhodnutí. Po neúspěšném vyčerpání opravných prostředků v daňovém řízení zůstává taktéž zachována možnost obrátit se na správní soud.²⁷

1.5.1 Vlastnosti rozhodnutí

U rozhodnutí je nutné rozlišovat několik okamžiků, kterými jsou: vydání, oznámení, účinnost, právní moc, vykonatelnost a výkon rozhodnutí.

V souvislosti s možnostmi právní obrany daňových subjektů vůči rozhodnutí správce daně je nutné vymezit okamžik platnosti. Pokud má být rozhodnutí platné, musí být nejdříve vydáno. Rozhodnutí je vydáno, je-li učiněno opatření k jeho doručení. Tímto opatřením bude typicky předání rozhodnutí k poštovní přepravě nebo okamžik odeslání do datové schránky. U rozhodnutí, která se nedoručují, je okamžikem vydání podpis úřední osoby. V momentě, kdy je rozhodnutí vydáno, je jím vázán samotný správce daně a od tohoto okamžiku nesmí rozhodnutí nijak měnit. Ke změně by mohlo dojít pouze za předpokladu využití některého z opravných nebo dozorčích prostředků.²⁸

Oznámením se rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný způsob seznámení se s obsahem rozhodnutí. V případě, že existuje příjemce rozhodnutí, a správce daně mu rozhodnutí nedoručil, rozhodnutí nemá vůči opomenutému příjemci žádné právní účinky. Příjemce rozhodnutí musí být náležitě označen, protože právě jemu okamžikem doručení vznikají nová procesní práva, mezi která patří například možnost podat odvolání.

Rozhodnutí nabývá účinnosti okamžikem jeho oznámení v případě, že je doručováno, pokud se nedoručuje, tak okamžikem, kdy bylo založeno do spisu.

Rozhodnutí, které je v právní moci, je zároveň vydané, řádně doručené, účinné a je vyloučeno jej napadnout řádným opravným prostředkem. Pokud byl platně podán opravný prostředek, právní moc nastane doručením rozhodnutí o tomto opravném prostředku.²⁹

Rozhodnutí je vykonatelné v případě, kdy je možné i proti vůli příjemce požadovat splnění jemu uložené povinnosti. Správce daně tak může v případě dobrovolného neplnění povinnosti splnění vymáhat nuceně. Vykonatelnost nastává v případě, kdy je nepřipustné se proti rozhodnutí odvolat a doručením tak nastane právní moc. Vykonatelné je taktéž rozhodnutí, jestliže podání odvolání nemá odkladný účinek, přičemž takových rozhodnutí je většina, jelikož daňový řád obecně nepřiznává odvolání odkladný účinek. V obou případech je předpokladem vykonatelnosti samozřejmě skutečnost, že uplynula lhůta stanovená ke splnění povinnosti.

²⁷ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 598.

²⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 472.

²⁹ SMRŽOVÁ HRUBÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2020, s. 442–443.

Vykonatelnost rozhodnutí tak ve většině případů nenastává až po okamžiku nabytí právní moci, jako tomu bývá u jiných oblastí práva. Tento přístup je ve správě daní zdůvodňován zásadou procesní ekonomie a hospodárnosti.³⁰

Pokud není uložena povinnost ve lhůtě splněna, rozhodnutí se může stát exekučním titulem. V daňovém řízení je většina rozhodnutí vykonatelná doručením, právní moc rozhodnutí však nastává až v případě, kdy nelze podat žádný řádný opravný prostředek.³¹

1.5.2 Poučení obecně

Daňový řád v ustanovení § 102 zakotvuje základní náležitosti, které musí rozhodnutí obsahovat. Požadovaný obsah rozhodnutí je důležitý nejen pro jasnost a srozumitelnost rozhodnutí, ale také pro přezkoumatelnost v případě napadení rozhodnutí opravnými či dozorčími prostředky nebo soudní žalobou. Rozhodnutí musí mít kromě obsahových náležitostí určitou strukturu. Tuto strukturu tvoří úvodní část, výrok, odůvodnění a poučení o opravných prostředcích. Pro účely této práce se zaměřím pouze na poučení, jelikož právě to stanovuje, zda je možné proti rozhodnutí podat opravný prostředek, přičemž o specifikách poučení o odvolání se zmíním v podkapitole týkající se samotného odvolání.

Informace o možnosti podat opravný prostředek je zcela zásadní a pojí se s vydáním každého rozhodnutí. Jeho poskytnutím získává příjemce jistotu ohledně dalšího postupu v řízení. Poučení musí obsahovat informaci, zda je možné podat proti rozhodnutí řádný opravný prostředek, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se opravný prostředek podává a případně upozornění na možné vyloučení odkladného účinku.³²

Povinnost informovat o možnosti podat opravný prostředek platí nejen u odvolání, ale i v případě dalších zákonem přípustných opravných prostředků, jako je rozklad a námítka. U poučení se promítá zásada poučovací. Považuji však za důležité zmínit, že správce daně plní svou poučovací povinnost jen co se týče případných řádných opravných prostředků v daňovém řízení, nikoli při jiných možných prostředcích obrany, například ve správním soudnictví.³³

³⁰ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., obecná část, str. 75, 76.

³¹ GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: Key Publishing, 2008, s. 83.

³² BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 618.

³³ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem, důvodovými zprávami a judikaturou*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 398.

1.6 Charakteristika opravných prostředků

Cílem této práce je rozbor a charakteristika možností obrany daňových subjektů. V dalších kapitolách budou tyto možnosti rozděleny na prostředky ochrany, které vymezuje daňový řád, na jiné možnosti obrany a okrajově se zmíním o možnostech soudní ochrany.

Rozhodnutí vydaná správcem daně je možné přezkoumat, přičemž tento přezkum lze realizovat pomocí opravných a dozorčích prostředků. Za opravný prostředek je možné považovat právní nástroj, který umožňuje účastníkům řízení vyjádřit nespokojenost s rozhodnutím a lze tak zahájit jeho přezkum v souladu se zásadou dvouinstančnosti.³⁴ Cílem těchto prostředků je zrušit či změnit napadené rozhodnutí, čímž má být zajištěna požadovaná kvalita rozhodování.³⁵

Řízení o opravných³⁶ a dozorčích prostředcích je považováno za součást dílčích řízení.³⁷

Daňový řád rozděluje prostředky na řádné, mimořádné a dozorčí. Řádné opravné prostředky jsou ty, díky kterým je možné dosáhnout změny rozhodnutí, které ještě není v právní moci. Mezi tyto prostředky řadíme odvolání, rozklad a v některých případech námitku, pokud směřuje proti rozhodnutí správce daně. Mimořádné opravné prostředky představují možnost, kdy lze na základě podání daňového subjektu změnit rozhodnutí, které je již pravomocné. Jedná se o obnovu řízení zahajovanou na návrh daňového subjektu na zahájení obnovy řízení. Dozorčí prostředky jsou ty, které umožňují správci daně změnit jeho již pravomocné rozhodnutí.³⁸

Rozdíl mezi opravnými a dozorčími prostředky spočívá v tom, že opravné prostředky, ať už řádné či mimořádné, má v dispozici výlučně daňový subjekt. Dozorčí prostředky slouží k ochraně skutkově nesprávných či nezákonných rozhodnutí a užívá je výlučně správce daně z moci úřední. Daňový subjekt však může podat podnět k zahájení přezkumu. Opravné a dozorčí prostředky představují jedinou možnost, na základě které je možné dané rozhodnutí přezkoumat.³⁹

Kromě opravných a dozorčích prostředků existují v daňovém řádu i další prostředky ochrany, které nejsou zaměřeny na přezkoumání konkrétního rozhodnutí a jeho případnou nápravu. Tyto ochranné prostředky jsou v daňovém řádu systematicky uspořádány podle odpovídajících oblastí správy daní a nenacházejí se na jednom místě.⁴⁰ Těmto prostředkům ochrany je věnována pátá kapitola.

³⁴ SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 144.

³⁵ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 264.

³⁶ Řádných i mimořádných

³⁷ § 134 odst. 3 písm. c) a 4 DŘ

³⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 498.

³⁹ SMRŽOVÁ HRUBÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2020, s. 444.

⁴⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022, s. 80.

2 Řádné opravné prostředky

Tato kapitola pojednává o řádných opravných prostředcích, které vymezuje daňový řád. Jak již bylo zmíněno výše, zákon sem řadí odvolání, rozklad a v některých případech i námitku, o které se zmíním v kapitole o jiných opravných prostředcích poskytovaných daňovým řádem. V následujících subkapitolách jsou podrobněji rozebrány nejdříve odvolání a následně rozklad.

2.1 Odvolání

Odvolání představuje základní a nejdůležitější opravný prostředek pro možnost nápravy rozhodnutí, které vydal správce daně. Jedná se o podání, kterým příjemce žádá správce daně vyššího stupně o přezkoumání rozhodnutí vydaného správcem daně v prvním stupni.⁴¹ V řízení o odvolání se uplatní zásada dispoziční, zásada dvojinstančnosti a princip univerzality, přičemž v následujících podkapitolách bude popsán jejich projev v řízení.

2.1.1 Přípustnost

Daňový řád zakotvil generální odvolací klauzuli, se kterou je spojen princip univerzality. To znamená, že proti rozhodnutí, které vydal správce daně, se příjemce může odvolat, pokud zákon nestanoví jinak.⁴² Možnost podat odvolání má každý, komu je rozhodnutím ukládána povinnost či přiznáno právo. Odvolatelem tak může být nejen daňový subjekt a třetí osoba, ale jakákoli jiná osoba zúčastněná na správě daní, jestliže je příjemcem rozhodnutí a DŘ její podání výslovně nevyklučuje.⁴³ Úprava v daňovém řádu se od té v ZSDP liší tím, že dle minulé úpravy bylo možné odvolání podat zejména proti rozhodnutím týkajících se stanovení daňového základu a daně správcem daně a proti jiným rozhodnutím, kde to zákon připouštěl. Bylo tomu tak proto, že ZSDP počítal s využitím dalších řádných opravných prostředků.⁴⁴

Odvolání je přípustné ve všech případech, kdy není zákonem vyloučeno, a to daňovým řádem či jiným zákonem. Pokud tedy má být odvolání proti rozhodnutí nepřípustné, zákon to uvádí u konkrétního typu rozhodnutí. Je tak možné se odvolat až na výjimky proti jakémukoli rozhodnutí, ať už se jedná o rozhodnutí konstitutivní, deklaratorní či dokonce procesní.⁴⁵

⁴¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., obecná část, str. 75.

⁴² KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem 2011*. Olomouc: ANAG, 2011, s. 495.

⁴³ KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem*. Praha: Linde, 2011, s. 206.

⁴⁴ § 48 odst. 1 ZSDP

⁴⁵ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem, důvodovými zprávami a judikaturou*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 427.

Zákon v některých případech ovšem možnost podat odvolání vylučuje. Odvolat se není možné v případě, že odvolání bude směřovat pouze proti důvodům rozhodnutí. Stejně tak je vyloučeno podat samostatné odvolání proti rozhodnutí, které má podobu výzvy. Výzva je procesní rozhodnutí, jímž je osoba zúčastněná na správě daní vyzývána ke splnění své povinnosti nebo uplatnění práva, příkladem může být výzva k odstranění vad podání, výzva k podání řádného daňového tvrzení či výzva k odstranění pochybností.⁴⁶ Výzvy jsou v praxi klíčovým zdrojem komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem, přičemž v rámci řízení lze předpokládat jejich hojné využití, a tak by možnost uplatnění odvolání proti nim mohla být značně zdoluhavá a neefektivní, což by bylo v rozporu se zásadami rychlosti a hospodárnosti. Navíc výzva bývá oznámením již v právní moci, čímž je znemožněno užití odvolání jako řádného opravného prostředku. Pokud se osoba zúčastněná na správě daní bude chtít výzvě bránit, musí tak učinit společně s odvoláním ve věci nebo využít institut stížnosti dle § 261 DR.⁴⁷ Existují ovšem výslovně připuštěné výjimky, kdy se lze odvolat i proti výzvě. Možnost podat odvolání je přípustná například u výzvy ručiteli.⁴⁸

Možnost odvolat se je vyloučena i u dalších procesních úkonů správce daně, byť se po formální stránce mohou jako rozhodnutí jevit. Mezi tyto úkony patří například zpráva o daňové kontrole, která není rozhodnutím, ale pouze důkazní prostředek – napadnout odvoláním lze až výsledný platební výměr.⁴⁹

Jak bylo zmíněno výše, způsobilost vyloučit přípustnost odvolání je ponechána i některým zvláštním zákonům, například dle § 38e odst. 8 ZDP je vyloučena možnost podat odvolání proti rozhodnutí o tom, že zajištění daně bude nižší nebo nebude prováděno.⁵⁰

2.1.2 Náležitosti odvolání

Podané odvolání musí vždy obsahovat tyto náležitosti:

- a) označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal,
- b) označení odvolatele,
- c) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti kterému odvolání směřuje,
- d) uvedení důvodů, ve kterých jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,

⁴⁶ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 144.

⁴⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 501.

⁴⁸ KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem*. Praha: Linde, 2011, s. 206.

⁴⁹ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 144–145.

⁵⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

- e) označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání,
- f) návrh na změnu či zrušení rozhodnutí.

Smyslem těchto náležitostí je stanovit, jaké rozhodnutí má odvolací orgán přezkoumat, jaký má být rozsah napadeného rozhodnutí, jaké okolnosti mají být přezkoumány a čeho se odvolatel domáhá. Vzhledem k rozsahu práce se budu zabývat pouze náležitostmi dle písm. d).

Odvolání musí obsahovat odůvodnění, pro které je považováno za nesprávné či nezákonné. Tyto důvody uvádějí rozsah, v jakém má odvolací orgán napadené rozhodnutí přezkoumat. Může se jednat o rozsáhlé spektrum otázek, které mohou být jak skutkové, tak právní. Lze brojit proti jakýmkoli vadám rozhodnutí, neboť DŘ nestanoví konkrétní důvody, pro které lze odvolání podat.⁵¹ Dle judikatury mohou být odvolací důvody uvedeny stručně, avšak z nich musí být zcela jasné, proč odvolatel považuje rozhodnutí za nesprávné či nezákonné.⁵²

V případě, že se odvolací důvod již na první pohled netýká zákonnosti napadeného rozhodnutí, nejedná se o oprávněný odvolací důvod ve smyslu § 112 odst. 1 písm. d) DŘ.⁵³ Z toho vyplývá, že není možné uvést jakýkoliv odvolací důvod, ale jen ten, který je dostatečně legitimní. O odvolací důvod se tedy nebude jednat za situace, kdy by tento mířil zjevně mimo předmět odvolání nebo by odvolací důvod nebyl vůbec spojen s daňovou věcí.⁵⁴

Pokud odvolání neobsahuje výše zmíněné náležitosti a není možné jej z tohoto důvodu řádně projednat, jedná se o vadné podání. V tomto případě prvostupňový správce daně vyzve odvolatele k odstranění vad spolu s poučením, jakým způsobem má tak učinit, a stanoví mu k tomu přiměřenou lhůtu. Účelem výzvy je zajistit, aby i přes zásadní nedostatky podaného odvolání mohl proběhnout přezkum zákonnosti odvoláním napadeného rozhodnutí v odvolacím řízení. Není přitom možné dospět k závěru, že nedostatek kterékoli z výše zmíněných náležitostí představuje vadu, která by bránila řádnému projednání věci.⁵⁵

Záleží na správci daně, jak dlouhou lhůtu odvolateli poskytne, lhůta ovšem nemůže být kratší než 15 dnů. Je-li vada odstraněna ve stanovené lhůtě, hledí se na podané odvolání,

⁵¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Průvodce daňovým řízením se vzory podání*. Praha: C.H. Beck, 2022, s. 28.

⁵² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2022, sp. zn. 4 Afs 396/2021, body 17–20.

⁵³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2018, sp. zn. 9 Afs 356/2017–45 (č. 1971/2018 Sb. NSS), body 35–36.

⁵⁴ Metodický pokyn k vybraným aspektům náležitostí odvolání daňového řádu z pohledu požadavků kladených na odvolací důvody, Č.j. 45981/19/7700-10123-711442 [online]. financnisprava.cz. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/45981_19_MP_k_odvolacim_duvodum.pdf.

⁵⁵ FELDEK, Michael. Bezvadnost odvolání v daňovém řízení. *Daňový expert* [online], 2020, roč. 2020, č. 1 [cit. 4. února 2024]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7793/bezvadnost-odvolani-v-danovem-rizeni>.

jako by bylo bezvadné již od počátku.⁵⁶ Pokud odvolatel na výzvu správce daně a ani v době po této výzvě nejpozději do vydání rozhodnutí o zastavení řízení nedoplní své odvolání v podstatné části, kterou je uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nezákonnosti či nesprávnosti rozhodnutí, správce daně oprávněně zastaví řízení pro neodstranění vad odvolání.⁵⁷

V některých případech může být pro daňový subjekt problém sepsat odvolání v rámci běhu lhůty k podávání odvolání. Lhůta je proto zachována v případě, že je podáno pouze neúplné (blanketní) odvolání i přesto, že se z pohledu zákona jedná o vadné podání. V takovém odvolání daňový subjekt nevymezení, proč považuje dané rozhodnutí za nesprávné či nezákonné a správce daně je nucen odvolatele vyzvat k doplnění. K zastavení odvolacího řízení dojde až v okamžiku, kdy nebude odvolání doplněno a vada tím nebude odstraněna.⁵⁸

2.1.3 Podání odvolání a lhůty

Odvolání je podáním, které se posuzuje dle jeho skutečného obsahu. Musí z něj být jasné, kdo jej činí, čeho se týká a co odvolatel navrhuje. Je možné jej podat písemně, v listinné i elektronické podobě či ústně do protokolu.⁵⁹

Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadáno. Tímto správcem daně je tedy ten, který rozhodl o věci v prvním stupni. Tento způsob podání odvolání je dle mého zvládnutí vhodný, jelikož správce daně, který rozhodoval v prvním stupni, má u sebe veškeré podklady k rozhodnutí, které je příjemcem napadáno. Díky tomu je možné bez dalšího zdržování pokračovat s řízením a podniknout další kroky k vyřízení věci, přičemž je tak naplněna zásada rychlosti a procesní ekonomie. Navíc prvostupňový správce daně může využít institutu autoremedury v případě, že lze odvolání alespoň částečně vyhovět.⁶⁰

S podáním odvolání souvisí i počátek odvolacího řízení. Řízení je zahájeno dnem, kdy podání došlo tomuto orgánu. K podání odvolání je stanovena lhůta, v rámci které je nutné odvolání podat. Tato lhůta činí 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí.⁶¹ Daňový řád v některých případech uvádí i lhůtu zkrácenou na 15 dnů, která má před obecnou úpravou pochopitelně přednost. Jedná se například o rozhodnutí týkající se záznamní povinnosti,⁶² rozhodnutí

⁵⁶ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 149.

⁵⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. listopadu čj. 9 Afs 138/2014–41 (č. 3176/2015 Sb. NSS), body 36–38.

⁵⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Průvodce daňovým řízením se vzory podání*. Praha: C.H. Beck, 2022, s. 28–29.

⁵⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022, s. 82.

⁶⁰ § 113 odst. 1 písm. a), b) DŘ

⁶¹ § 109 odst. 4 DŘ

⁶² Viz § 97 odst. 4 DŘ

o uplatněných nárocích u nákladů řízení,⁶³ rozhodnutí o vyloučení majetku z daňové povinnosti⁶⁴ či rozhodnutí o výši exekučních nákladů.⁶⁵ Délka lhůty v daňovém řízení je pro odvolatele příznivější než v řízení správním, kde je lhůta stanovena pouze na dobu 15 dnů. Dle důvodové zprávy k daňovému řádu je tomu tak proto, že věci týkající se správy daní vyžadují na posouzení více času, někdy dokonce i odbornou pomoc.⁶⁶

Pro zachování lhůty je nutné, aby bylo podání adresováno věcně a místně příslušnému správci daně. Oproti předchozí právní úpravě⁶⁷ už tedy nestačí, že je podání učiněno u kteréhokoli správce daně, jelikož podání je účinné až v okamžiku, kdy dojde věcně a místně příslušnému správci daně, čímž dochází ke zvýšení odpovědnosti podatele. Výjimkou je možnost osobního učinění podání na podatelně správce daně, který není místně příslušný, musí být ale vždy příslušný věcně.⁶⁸ Domnívám se, že taková úprava je vhodnější, neboť podáním odvolání věcně či místně nepřislušnému správci daně může být celý proces vyřízení věci prodloužen, což nemusí být žádoucí ani pro samotný daňový subjekt, ani pro správce daně.

2.1.4 Poučení o odvolání

Dle daňového řádu musí každé rozhodnutí obsahovat informaci, zda je možné podat proti rozhodnutí odvolání, případně v jaké lhůtě tak lze učinit, u kterého správce daně se podává a v neposlední řadě upozornění na možné vyloučení odkladného účinku. V tomto případě platí obecné pravidlo, které stanovuje, že odkladný účinek nemá, pokud zákon nestanoví jinak. V poučení se tedy uvádí, že je odkladný účinek vyloučen. Zákonodárce nepřiznání odkladného účinku zdůvodňuje jako promítnutí zásady hospodárnosti.⁶⁹

Zákon pamatuje i na situace, kdy poučení v rozhodnutí chybí, je neúplné či nesprávné. Pro tyto případy zákon stanovuje dvě náhradní lhůty. Pokud správce daně vydal opravné rozhodnutí, které vadu napravilo, dnem doručení tohoto nového rozhodnutí počne běžet nová třicetidenní lhůta k podání odvolání. V případě, že k vydání takového opravného rozhodnutí nedošlo, má příjemce rozhodnutí možnost odvolat se nejpozději do 3 měsíců ode dne doručení rozhodnutí.⁷⁰

⁶³ Viz § 107 odst. 5 DŘ

⁶⁴ Viz § 179 odst. 2 DŘ

⁶⁵ Viz § 182 odst. 4 DŘ

⁶⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., obecná část, str. 75.

⁶⁷ § 14 odst. 9 ZSDP

⁶⁸ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem, důvodovými zprávami a judikaturou*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 429.

⁶⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., obecná část, str. 75, 76.

⁷⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 496.

Daňový řád v neposlední řadě upravuje i situace, kdy pochybení v obsahu poučení může v příjemci vyvolat mylnou představu o dalším postupu. Jedná se o případy, kdy je v poučení připuštěna možnost podat odvolání, ale zákon ji v takovém případě nepřipouští. V takových situacích není možné adresátovi rozhodnutí přiznat právo, které mu zákon nepřiznává. Případně podané odvolání tak nebude možné projednat a řízení bude zastaveno.

Jiná situace bude ovšem za předpokladu, že v poučení bude chybně přiznán odkladný účinek rozhodnutí, ačkoliv jej zákon nepřiznává. Dle zákona bude včas podanému odvolání odkladný účinek přiznán.⁷¹

2.1.5 Projev dispoziční zásady v odvolání

Úprava odvolání dle DŘ je postavena na zásadě dispoziční. Tato zásada se projevuje nejen v možnosti samotné odvolání podat, ale také v možnosti s ním nadále disponovat. Jak jsem již zmínila v předešlých kapitolách, bezvadné rozhodnutí by mělo obsahovat poučení, ve kterém je mimo jiné stanovena lhůta, během které je možné podat odvolání, lze-li se proti takovému rozhodnutí odvolat. Do uplynutí této lhůty má odvolatel možnost se práva na odvolání vzdát. Dnem vzdání se práva na odvolání nabývá dané rozhodnutí právní moci a příjemce tímto úkonem přichází o své právo odvolání následně znovu podat. Pokud je příjemců rozhodnutí více, k nabytí právní moci rozhodnutí je nutné, aby se práva na odvolání vzdali všichni.⁷²

Mezi další práva, kterými daňový subjekt disponuje, patří možnost vzít odvolání zpět. Odvolatel je oprávněn vzít své odvolání zpět, a to kdykoli během řízení až do vydání rozhodnutí o odvolání. Stejně jako u vzdání se práva na odvolání by si měl odvolatel své počínání rozmyslet, jelikož pokud tak učiní, není již možné podat odvolání nové, ani v případě, že ještě neuplynula lhůta pro jeho podání. Dnem zpětvzetí odvolání je totiž odvolací řízení zastaveno a rozhodnutí nabývá právní moci.⁷³ Ke zpětvzetí může dojít například v situaci, kdy o stejné věci rozhodne soud a daňový subjekt se rozhodne ve sporu dál nepokračovat.⁷⁴

Odvolací daňové řízení, na rozdíl od správního řízení, není ovládáno zásadou koncentrace řízení. Odvolatel tak může svoji argumentaci v podání měnit, doplňovat o dosud neuplatněné námitky nebo navrhopvat nové důkazní prostředky, a to kdykoli během odvolacího řízení až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání. Dle dosavadní judikatury je řízení totiž ovládáno

⁷¹ § 110 odst. 2, 3 DŘ

⁷² § 111 odst. 1 DŘ

⁷³ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Průvodce daňovým řízením se vzory podání*. Praha: C.H. Beck, 2022, s. 28–29.

⁷⁴ VOLESKÝ, Jan. *Zpětvzetí odvolání* [online]. dauc.cz, 1. ledna 2023, [cit. 13 února 2024]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/chytry-vzor/19/zpetvzeti-odvolani>

zásadou úplné apelace, která připouští právní i skutkové novoty.⁷⁵ Není ovšem vhodné něco nechávat na poslední chvíli, neboť je nutné, aby měl odvolací orgán možnost se s novými skutečnostmi seznámit a případně na ně reagovat. V případě, že bude doplněné odvolání doručeno v okamžiku, kdy odvolací orgán rozhodnutí předal k poštovní přepravě, nelze tomuto orgánu vytýkat, že se doplněnými skutečnostmi nevypořádal tak, jak mu zákon ukládá.⁷⁶ Recentní úprava tímto nutí správce daně, aby byla doba mezi vyhotovením a momentem vydání rozhodnutí co nejkratší.

2.1.6 Postup správce daně prvního stupně

Jak jsem již zmínila v předchozích kapitolách, odvolání se podává u správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. Ten činí prvotní kontrolu v počáteční fázi řízení, tedy zda odvolání obsahuje všechny náležitosti, zda je možné ho projednat či jestli je přípustné a včasné. Jeho úkolem je především zajistit odstranění případných vad odvolání. Po provedení prvotní kontroly může prvostupňový správce daně sám o odvolání rozhodnout. Toto rozhodnutí může být nejenom procesní (např. zastavení řízení), ale i meritorní, kdy o věci sám rozhodne.⁷⁷

Pokud bylo učiněno odvolání, proti kterému zákon podání tohoto opravného prostředku nepřipouští, jedná se o podání nepřipustné. V případě, že prvostupňový správce daně dojde k takovému zjištění, odvolání zamítne a řízení zastaví. Stejný postup bude využit v případě, že bude podání posouzeno jako opožděné. V obou těchto případech musí být rozhodnutí o zamítnutí odvolání odůvodněno a je možné se proti nim odvolat.⁷⁸

Ačkoliv je daňové řízení založeno na zásadě dvojinstančnosti, tedy na možnosti dvojího posouzení každé věci, DŘ umožňuje, aby orgán, které rozhodnutí vydal, mohl napravit své rozhodnutí sám, jedná o tzv. autoremeduru. Institut autoremedury tak napomáhá naplnit zásady rychlosti řízení a zásadu hospodárnosti.

V minulosti se k zásadě dvojinstančnosti vyjádřil i NSS který dovodil, že pracovník finančního úřadu nesmí konzultovat rozhodnutí v konkrétní věci s pracovníkem finančního ředitelství, který bude rozhodovat o možném odvolání v daném případě. Jednalo by se o pochybení ze strany správce daně, neboť by byla porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Toto pochybení by mohlo mít dle judikatury za následek nezákonné

⁷⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. června 2020, sp. zn. 1 Afs 438/2017–52, (č. 4053/2020 Sb. NSS), body 58–60.

⁷⁶ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 148–149.

⁷⁷ Tamtéž, s. 151.

⁷⁸ MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem, důvodovými zprávami a judikaturou*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 441.

rozhodnutí ve věci dle § 76 odst. 1 písm. c) SŘS.⁷⁹ Na toto rozhodnutí následně navázal NSS ve svém dalším rozhodnutí, ve kterém došel k závěru, že pouhé zprostředkování informací mezi tuzemským správcem daně, Ministerstvem financí a zahraniční daňovou správou nelze považovat za porušení zásady dvojinstančnosti, pokud se pracovník přímo nepodílí na daňové kontrole.⁸⁰

Jednou z možností, jak může prvostupňový orgán s využitím autoremedury rozhodnout, je odvolání plně vyhovět. I proti rozhodnutí, kterému bylo zcela vyhověno, se lze opět odvolat, jelikož je možná existence více příjemců, kteří by mohli mít na výsledku řízení jiný zájem.

Druhou možností je využití autoremedury částečné. To znamená, že částí odvolání je vyhověno a ve zbytku je zamítnuto. V tomto případě vydává správce daně rozhodnutí se dvěma výroky – v jedné části odvolání vyhoví, ve druhé části jej zamítá. Taktéž má za povinnost v zamítavé části své rozhodnutí zdůvodnit. Při tomto způsobu vyřízení věci je možné napadnout odvoláním celý rozsah rozhodnutí, nikoli pouze tu část, která byla zamítnuta.

Nakonec bych chtěla uvést, že ať už správce daně využije institut plné či částečné autoremedury, musí rozhodnutí vydat do 3 měsíců od doručení odvolání.⁸¹

Pokud prvoinstanční správce daně o odvolání nerozhodne sám, ať už meritorně či procesně, postoupí jej s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu orgánu odvolacímu. Uvádí zejména informace, jak posoudil, že je odvolání bezvadné, není nepřipustné či podané po lhůtě a zda byly prováděny další úkony k doplnění řízení. Nakonec se také vyjadřuje k důvodům podaného odvolání.⁸²

2.1.7 Postup odvolacího orgánu

Nejprve bych chtěla uvést, které orgány budou těmi odvolacími. O odvolání rozhoduje nejbližší nadřízený orgán správce daně, který rozhodl v prvním stupni.⁸³ Pokud tedy v řízení v prvním stupni rozhodl finanční úřad, jeho odvolacím orgánem bude Odvolací finanční ředitelství⁸⁴ (dále jen jako OFŘ). Pokud OFŘ bude prvostupňovým orgánem, o odvolání

⁷⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. června 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004–105, (č.1620/2008 Sb. NSS).

⁸⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. ledna 2016, sp. zn. 3 Afs 53/2015–117

⁸¹ Část I., bod 2, písm. c) POKYN č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní, Č.j. MF-21968/2015/39 [online]. financnisprava.cz, [cit. 25. ledna 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF_5.pdf

⁸² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022, s. 85.

⁸³ § 114 odst. 1 DŘ

⁸⁴ § 7 písm. a) FinSpr

rozhodne Generální finanční ředitelství.⁸⁵ A konečně vydá-li v prvním stupni rozhodnutí celní úřad, odvolacím orgánem bude Generální ředitelství cel, kterému jsou celní úřady podřízeny.⁸⁶

Odvolací orgán vychází primárně z rozsahu podaného odvolání, ovšem při svém rozhodování není odvoláním vázán, na rozdíl od rozhodování prvostupňového orgánu v případě autoremedury. Odvolací orgán může rozhodnout bez ohledu na navrhovaný výsledek řízení, dokonce může rozhodnout nad rámec požadovaného, kdy odvolateli přízná více, než oč žádal. Na druhou stranu je odvolací orgán oprávněn doplnit v podstatě jakékoliv důkazy či pomůcky v případě, že tak uzná za vhodné a učiní tak v souladu se zákonem. Proto je v odvolacím řízení možné rozhodnout i v neprospěch odvolatele – tedy ještě navýšit částku daně. Změna k horšímu může nastat za předpokladu, že odvolací orgán provede dokazování, ze kterého vyplynou odlišné skutečnosti, než ke kterým došel prvostupňový správce daně nebo pokud odvolací orgán dojde k jinému právnímu závěru než správce daně v prvním stupni.⁸⁷

Rozsah přezkumu odvolacího orgánu je limitován pouze v případě, kdy se jedná o odvolání proti platebnímu výměru, ve kterém byla daň stanovena dle pomůcek. V tomto případě odvolací orgán zkoumá jen skutečnost, zda bylo užito pomůcek v souladu se zákonem a zda byly pomůcky přiměřené. Odvolatel však nedisponuje právem rozporovat jednotlivé pomůcky a domáhat se užití jiných.⁸⁸

Odvolací orgán musí prověřit nezákonnosti či nesprávnosti, které vyšly během řízení najevo a které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí, přestože je odvolatel neuvedl. Tato povinnost je zachována, ať už zjištěné skutečnosti svědčí odvolateli v prospěch i neprospěch. Po prověření musí odvolací orgán zohlednit zjištěné skutečnosti při vydání rozhodnutí nebo se s nimi vypořádat v odůvodnění, pokud dojde k závěru, že by nemohly mít vliv na rozhodnutí.⁸⁹

V rámci odvolacího řízení odvolací orgán může provádět dokazování pro doplnění podkladů pro rozhodnutí. Doplnění může spočívat například ve vyslechnutí svědka nebo projednáním zprávy o daňové kontrole. Odvolací orgán může doplnit řízení sám nebo může tuto povinnost uložit prvostupňovému správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Typicky se jedná o situace, kdy prvoinstanční správce daně neprovedl nějaké důkazy, které ovšem odvolací orgán pokládá za důležité pro rozhodnutí o odvolání. DŘ nelimituje rozsah činnosti,

⁸⁵ § 4 odst. 1 písm. a) FinSpr

⁸⁶ § 4 odst. 1 písm. a) CelSpr

⁸⁷ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 152.

⁸⁸ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vydání. Praha: [online databáze]. Wolters Kluwer, 2021, [cit. 6. února 2024]. Dostupné z: databáze aspi.cz.

⁸⁹ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 155.

kteřou může odvolací orgán v rámci doplnění podkladů pro rozhodnutí vykonat. Odvolací orgán je oprávněn ke všem úkonům, které mohou sloužit k doplnění řízení. Je to proto, že je vyloučeno zrušení platebního výměru a následné vrácení k dalšímu řízení prvostupňovému správci daně.⁹⁰

Pokud odvolací orgán provádí dokazování či změni právní názor, který je schopen ovlivnit rozhodnutí o odvolání v neprospěch odvolatele, je tento orgán povinen před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy seznámit a poskytnout mu lhůtu na vyjádření. Tato lhůta nesmí být delší než 15 dnů.⁹¹ Technická novela účinná od 1. 1. 2021 vypustila přísné ustanovení, které zamezovalo správci daně na žádost tuto lhůtu prodloužit. Současná úprava totiž počítá s tím, že daňové řízení může být velmi složité a lhůta 15 dnů bývá krátká. Proto platí, že lze žádat o její prodloužení, což potvrdila uvedená novela. Problematickým ovšem zůstává ustanovení, kdy *po uplynutí lhůty dle odst. 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží*.⁹² Dle některých autorů je toto vyjádření v rozporu s cílem správy daní, kterým je správné stanovení daně. Zákodárce zde nejspíše zamýšlel urychlit daňové řízení, ovšem v konečném důsledku budou zatíženy správní soudy, na které se budou daňové subjekty v případě své nespokojenosti obracet.⁹³

Dle NSS musí být podklady odvolateli přímo zaslány. Nestačí vycházet z toho, že jsou uvedené ve spisu a předpokládat, že se s nimi odvolatel sám seznámí na základě vlastní iniciativy při nahlížení do spisu.⁹⁴ Tato povinnost je zachována i v případě, že odvolací orgán doplňuje řízení o nové pomůcky, jež byly užity při stanovení daně vedle těch, kterých užil prvostupňový správce daně.⁹⁵

K povinnosti seznamovat odvolatele s existencí důkazních prostředků se vyjádřil i NSS. Ten judikoval, že odvolací orgán musí odvolatele nejen seznamovat s jejich existencí, ale i s jejich hodnocením, neboť smyslem seznámení je předejít překvapivosti rozhodnutí odvolacího orgánu. Toho ovšem nelze dosáhnout bez určité hodnotící úvahy. Lze to uvést na příkladě k odvolání přiložené kupní smlouvy. Dle rozsudku NSS odvolací orgán musí před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámit odvolatele s jejím hodnocením, jinými slovy,

⁹⁰ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 151–153.

⁹¹ § 115 odst. 2 DŘ.

⁹² § 115 odst. 4 DŘ.

⁹³ KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání, Olomouc: ANAG, 2013, s. 632–633.

⁹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. listopadu 2019, sp. zn. 6 Afs 136/2019 (č. 2292/2019 Sb. NSS) body 37–39.

⁹⁵ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 154.

zda má či nemá vliv na výsledek odvolacího řízení.⁹⁶ Odvolací orgán pak buď zašle výsledek provedeného dokazování daňovému subjektu společně s výzvou k vyjádření, nebo jej sám s výsledky seznámí v rámci ústního jednání, o kterém správce daně sepíše protokol.⁹⁷

Pokud dojde ke změně právního názoru, je nutné s tím seznámit odvolatele jen v případě, že by změna mohla ovlivnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Touto změnou není myšleno jen nepříznivé zvýšení daně ve vztahu k odvolateli, ale i jakákoli jiná změna, jejíž následkem odvolání nebude vyhověno.⁹⁸

2.1.8 Rozhodnutí

Odvolací orgán má několik možností, jak může rozhodnout o odvolání. Může rozhodnutí změnit, kdy důvody pro změnu mohou být jak skutkové, tak i právní, dále zrušit a zastavit řízení nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. V daňovém řízení na rozdíl od řízení správního není odvolací orgán oprávněn napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit prvostupňovému správci daně k dalšímu řízení, a tak při zrušení rozhodnutí současně řízení zastaví. Ke zrušení tak bude docházet v případě, kdy odvolací orgán zjistí, že prvostupňový správce daně neměl rozhodnutí vůbec vydat a nebyly důvody pro samotné vedení řízení.

Rozhodnutí o odvolacího orgánu musí být řádně odůvodněno a musí v něm být vypořádány všechny důvody, pro které odvolatel považoval napadené rozhodnutí za nesprávné či nezákonné. Musí zde být vyjádřeno, které skutečnosti odvolací orgán vzal za prokázané, jaké úvahy při posuzování důkazů užil a jak věc posoudil po právní stránce.⁹⁹ Odvolací orgán má povinnost vydat rozhodnutí do 6 měsíců ode dne, kdy mu bylo odvolání doručeno.¹⁰⁰

Současně s doručením odvolání nabývá právní moc i napadené rozhodnutí. Rozhodnutí odvolacího orgánu v rámci daňového řízení již nelze napadnout dalším řádným opravným prostředkem, zpravidla však lze podat správní žalobu dle § 65 a násl. SŘS.

⁹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. června 2020, sp. zn. 1 Afs 438/2017–52 (č.4053/2020 Sb. NSS), body 50–52.

⁹⁷ KOPŘÍVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 553.

⁹⁸ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vydání. Praha: [online databáze]. Wolters Kluwer, 2021, [cit. 6. února 2024]. Dostupné z: [databáze aspi.cz](https://aspi.cz).

⁹⁹ Tamtéž.

¹⁰⁰ Část I., bod 1, písm. a) *POKYN č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní*, Č.j. MF-21968/2015/39 [online]. [financnisprava.cz](https://www.financnisprava.cz), [cit. 25. ledna 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF_5.pdf.

2.1.9 Výsledky odvolacích řízení

V této podkapitole bych se chtěla věnovat úspěšnosti odvolacích řízení. Základem pro tuto analýzu budou data, která každoročně zveřejňuje finanční správa.¹⁰¹ Data jsou zpracována za období let 2018–2022. V době zpracování dat nebyla ještě publikována výroční zpráva finanční správy za uplynulý rok 2023, proto nejaktuálnějším rokem je zde uveden rok 2022. Dle mého názoru má řada po sobě jdoucích 5 let dostatečnou vypovídající hodnotu a je tak možné z ní vyzorovat určitý trend. Klíčovým výsledkem je níže uvedená tabulka zachycující úspěšnost odvolání, která byla OFŘ v daném roce vyřízena. V tabulce nejsou zahrnuta data odvolacích řízení, která byla dle § 106 DŘ zastavena.

Tabulka č. 1: Odvolání vyřízená OFŘ v jednotlivých letech a jejich úspěšnost¹⁰²

| | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
|-------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Počet odvolání celkem | 4 370 | 5 685 | 5 182 | 4 619 | 4 582 |
| Kladně vyřízená odvolání* | 1 118 | 1 400 | 1 606 | 1 653 | 1 930 |
| Kladně vyřízená odvolání v %* | 26 % | 25 % | 31 % | 36 % | 42 % |
| Záporně vyřízená odvolání | 3 252 | 4 285 | 3 576 | 2 966 | 2 652 |
| Záporně vyřízená odvolání v % | 74 % | 75 % | 69 % | 64 % | 58 % |

*) Zde jsou zahrnuta data, kdy bylo daňovému subjektu vyhověno ve sporné částce a data, kdy mu bylo vyhověno rozdílně od sporné částky

Z uvedené tabulky vyplývá, že za roky 2018 až 2022 OFŘ vyřídilo 24 436 odvolání. Z tohoto počtu jich bylo 7 707 vyřízeno kladně, což představuje průměrnou 32% úspěšnost v odvolacích řízeních. Jinými slovy, za uvedené období průměrně jedno ze tří odvolání daňových subjektů bylo úspěšné.

Považuji ovšem za důležité zmínit rostoucí tendenci úspěšnosti odvolání. Už za rok 2020 lze pozorovat značný nárůst úspěšnosti, který pokračoval i nadále do roku 2022. Úspěšnost v ten rok dosáhla meze 42 %, což je poprvé za období posledních 5 let, kdy byla překonána hranice 40% úspěšnosti. Od roku 2018 do roku 2022 došlo k celkovému nárůstu úspěšnosti o 16 %. Lze se pouze dohadovat, co přispívá k tomuto značnému vzestupu úspěšnosti odvolání

¹⁰¹ Informace dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2022>.

¹⁰² Data jsou převzata z Informací o činnosti Finanční správy za rok 2018 z tabulky č. 31 na str. 26, za rok 2019 z tabulky č. 30a na str. 27, za rok 2020 z tabulky č. 30a na str. 32, za rok 2021 z tabulky č. 30a na str. 35 a za rok 2022 z tabulky č. 33 na str. 39.

a zda se tato rostoucí tendence udrží i do následujících let či zůstane na podobné úrovni. Nelze vyloučit ani možnost opětovného nárustu záporně vyřízených odvolání.

Z dat uvedených finanční správou nadále vyplývá, že odvolání daňové subjekty nejvíce uplatňují na DPH a na daně z příjmů právnických osob z příznání (dále jen: DPPO). Níže uvedené tabulky uvádí vývoj počtu odvolání u těchto daní za roky 2018 až 2022 spolu s jejich úspěšností.

Tabulka č. 2: Odvolání vyřízená OFŘ v jednotlivých letech u DPH a jejich úspěšnost

| | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
|-------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Počet odvolání na DPH celkem | 3 570 | 4 299 | 3 897 | 3 520 | 3 232 |
| Kladně vyřízená odvolání* | 901 | 977 | 1 076 | 1 225 | 1 406 |
| Kladně vyřízená odvolání v %* | 25 % | 23 % | 28 % | 35 % | 44 % |
| Záporně vyřízená odvolání | 2669 | 3322 | 2821 | 2295 | 1 826 |
| Záporně vyřízena odvolání v % | 75 % | 77 % | 72 % | 65 % | 56 % |

*) Zde jsou zahrnuta data, kdy bylo daňovému subjektu vyhověno ve sporné částce a data, kdy mu bylo vyhověno rozdílně od sporné částky

Během uvedených let bylo OFŘ vyřízeno 18 518 odvolání na DPH. Z tohoto počtu jich bylo 5 585 úspěšných, což představuje průměrnou 30% úspěšnost. Odvolání na DPH tedy kopíruje úspěšnost odvolacího řízení za všechny daně, kdy zhruba jedné třetině z nich je vyhověno. Taktéž je zde patrný znatelný nárůst úspěšnosti od roku 2020 do roku 2022, přičemž ten největší je možné pozorovat právě u roku 2022, kdy rozdíl úspěšností oproti předešlému roku činí 9 %.

Tabulka č. 3: Odvolání vyřízená OFŘ v jednotlivých letech u DPPO a jejich úspěšnost

| | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
|-------------------------------|------|------|------|------|------|
| Počet odvolání na DPPO celkem | 295 | 349 | 469 | 410 | 415 |
| Kladně vyřízená odvolání* | 69 | 134 | 183 | 160 | 172 |
| Kladně vyřízená odvolání v %* | 23 % | 38 % | 39 % | 39 % | 41 % |
| Záporně vyřízena odvolání | 226 | 215 | 286 | 250 | 243 |
| Záporně vyřízena odvolání v % | 77 % | 62 % | 61 % | 61 % | 59 % |

*) Zde jsou zahrnuta data, kdy bylo daňovému subjektu vyhověno ve sporné částce a data, kdy mu bylo vyhověno rozdílně od sporné částky

Za uvedené roky OFŘ vyřídilo 1 938 odvolání na DPPO, ze kterých bylo 718 úspěšných, což stanovuje průměrnou úspěšnost na 37 %. U této daně lze spatřovat mírně vyšší úspěšnost v odvolacích řízeních než u řízení za všechny daně, naopak zde není tak markantní nárůst úspěšnosti za poslední 4 roky, jako tomu bylo u DPH.

Závěrem bych chtěla shrnout uvedená data. Průměrná úspěšnost všech odvolání, která za roky 2018–2022 vyřizovalo OFŘ, se pohybovala okolo 30 %. Toto číslo představuje zhruba dvoutřetinovou míru neúspěchu, což je relativně vysoké procento. Nicméně lze se pouze dohadovat, zda za tím stojí reálné pochybení daňového subjektu, nedostatečně odůvodněné odvolání nebo skutečnost, že v některých případech OFŘ spíše potvrzuje a nikoli reviduje názor správce daně prvního stupně.

Pro doplnění ještě uvádím, že úspěšnost odvolání u celní správy je nižší než u odvolání podaných ve finanční správě. Za sledované roky bylo u celní správy úspěšných průměrně pouze 22 % odvolání.¹⁰³

2.2 Rozklad

Rozklad je řádným opravným prostředkem, který dřívější ZSDP neznal. Rozklad je specifický název pro odvolání, které se užije v případě, že napadeným rozhodnutím má být rozhodnutí vydané ústředním správním orgánem či jej vydala osoba, která stojí v jeho čele. Rozdíl oproti odvolání ovšem spočívá v tom, že řízení o rozkladu probíhá před orgánem, který vydal napadené rozhodnutí. Rozkladem je totiž napadáno rozhodnutí vrcholného orgánu, který již nemá sobě nadřazený orgán, který by mohl případné „odvolání“ projednat. Takovým vrcholným orgánem je pro správu daní Ministerstvo financí, které je ústředním orgánem pro daně, poplatky a cla.¹⁰⁴

O rozkladu rozhoduje úřední osoba, která stojí v čele ústředního správního orgánu, a to na základě jí ustanovené komise. Úkolem rozkladové komise je zajistit, aby projednávaná věc byla posouzena co nejobjektivněji a nejodborněji. Musím ovšem podotknout, že komise má pouhou poradní funkci, kdy její stanovisko je pouze doporučující a konečné rozhodnutí náleží až samotnému ministrovi.¹⁰⁵ Domnívám se, že pro zajištění vyšší míry objektivity rozhodování, a tím i zvýšení kvality poskytování ochrany daňovým subjektům by bylo

¹⁰³ Data jsou zjištěna ze Zprávy o činnosti Celní správy za rok 2018 z tabulky č. 28 na str. 38, za rok 2019 z tabulky č. 28 na str. 39, za rok 2020 z tabulky č. 28 na str. 44, za rok 2021 z tabulky č. 28 na str. 56 a za rok 2022 z tabulky č. 29 na str. 58.

¹⁰⁴ § 4 odst. 1 KomZ

¹⁰⁵ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 673.

vhodné, aby funkce komise nebyla pouze poradní. Myslím si, že by mohla být přijata nová úprava, dle které by byl ministr návrhem komise ve věci vázán.

Další problematickou skutečností je fakt, že úprava rozkladu obsažená v daňovém řádu je velmi strohá a postrádá podrobnější vymezení, jako je tomu například ve správním řádu, kde je podrobněji stanoveno fungování komise. V daňovém řádu na rozdíl od toho správního není vymezeno, kdo by měl nebo neměl být členem komise, počet členů nebo způsob, jakým rozhoduje. Určitým způsobem, jak postupovat, je analogické využití úpravy zakotvené v § 152 SŘ, přestože daňový řád zakazuje užití správního řádu na věci týkající se správy daní.¹⁰⁶

Nakonec bych chtěla uvést, že na řízení o rozkladu se obdobně užití ustanovení o odvolání. Z toho vyplývá, že pro přípustnost, náležitosti či účinky rozkladu platí stejná úprava, jako pro odvolání, není-li to vyloučeno povahou věci.¹⁰⁷

¹⁰⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 499.

¹⁰⁷ § 108 odst. 2 DŘ

3 Mimořádné opravné prostředky

V praxi může nastat situace, kdy na základě určitých skutečností mohou vzniknout pochyby o správnosti rozhodnutí. Takovýto stav je ovšem nežádoucí, jelikož by tak byla ohrožena důvěra subjektů v právní řád. Právě z tohoto důvodu existují mimořádné opravné prostředky a dozorčí prostředky, díky kterým je možné změnit již pravomocné rozhodnutí. Na rozdíl od ZSDP, který znal mimořádných opravných prostředků více,¹⁰⁸ daňový řád upravuje pouze jediný, a tím je obnova řízení, respektive návrh na povolení obnovy řízení.

3.1 Obnova řízení

Mimořádným opravným prostředkem je obnova řízení z toho důvodu, že ji lze uplatnit na návrh pouze proti již pravomocným rozhodnutím. To nastává za předpokladu, že proti rozhodnutí není odvolání přípustné, již marně uplynula lhůta k podání odvolání nebo v případě, že odvolací orgán o odvolání rozhodl a daňovému subjektu bylo jeho rozhodnutí doručeno.

Obnova řízení se rozpadá na dvě fáze. V první fázi (procesní) správce daně zkoumá, zda jsou splněny podmínky pro otevření řízení a až ve fázi druhé (hmotněprávní) probíhá meritorní přezkum věci.¹⁰⁹

Řízení je možné obnovit na návrh či z moci úřední. Pokud se obnovuje na návrh, jedná se o mimořádný opravný prostředek. Řízení ovšem může také obnovit samotný správce daně z moci úřední, v tomto případě to již nebude opravný prostředek, ale dozorčí. V následujících podkapitolách se budu zabývat návrhem na povolení obnovy řízení a průběhem obou fází řízení. Nařízení obnovy řízení je popsáno v kapitole o dozorčích prostředcích.

3.1.1 Řízení obnovovací

Cílem této fáze řízení je zkoumat, zda došlo ke splnění nutných podmínek, aby se řízení mohlo posunout do fáze druhé. Pokud tak budou splněny zákonné podmínky, správce daně řízení povolí, přičemž je svém rozhodnutí je povinen vymežit důvody, pro které se řízení obnovuje. Správce daně je nucen řízení povolit, nemá na výběr, zda tak učiní či nikoli, jelikož při splnění zákonných podmínek má daňový subjekt na povolení obnovy právník nárok.¹¹⁰

¹⁰⁸ Dalšími mimořádnými opravnými prostředky dle ZSDP bylo prominutí daně, přezkoumání rozhodnutí a oprava zřejmých omylů a nesprávností.

¹⁰⁹ ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, Jana. *K obnově řízení z pohledu nových skutečností či důkazů* [online]. epravo.cz, 10. prosince 2015 [cit. 5. února 2024]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/k-obnove-danoveho-rizeni-z-pohledu-novych-skutecnosti-ci-dukazu-99844.html>.

¹¹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. srpna 2007, sp. zn. 5 Afs 94/2006.

Za předpokladu, že správce daně nezjistí důvody k obnově řízení, návrh zamítne. Pakliže shledá, že skutečnosti a důkazy uvedené v návrhu na povolení obnovy řízení nejsou dostatečné k povolení obnovy řízení, je povinen své rozhodnutí taktéž náležitě odůvodnit, jinak by takové rozhodnutí mohlo být posouzeno jako nepřekoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí.¹¹¹

Podání návrhu na povolení obnovy řízení

Návrh na povolení obnovy řízení může podat pouze příjemce rozhodnutí. Uplatní se zde zásada dispoziční, neboť záleží na daňovém subjektu, zda návrh podá či nikoli. Podání se činí u toho orgánu, který vydal rozhodnutí v prvním stupni, a to z toho důvodu, že se zde nachází veškeré podklady, podle kterých bylo rozhodnuto. Tedy v případě, že proběhlo odvolací řízení, se návrh podává u správce daně prvního stupně. O povolení obnovy řízení rozhoduje správce daně, který rozhodoval v posledním stupni.¹¹²

Samotný návrh na povolení obnovy řízení musí obsahovat kromě obecných náležitostí podání uvedení skutečností, které svědčí o jeho důvodnosti. Mimo to je nutné jej podat v subjektivní lhůtě 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech k povolení obnovy řízení, a zároveň v limitech objektivní lhůty v souladu s ustanovením § 119 odst. 4 DŘ.¹¹³ Pokud příjemce v podání neuvede splnění věcné či časové podmínky podání návrhu, bude se jednat o podání s vadami a správce daně bude nucen navrhovatele vyzvat k jejich odstranění.¹¹⁴

Obnova řízení na návrh daňového subjektu není přípustná v případě, že je možné ve věci podat dodatečné daňové přiznání či dodatečné vyúčtování. To znamená, že pokud to v daném případě zákon nevyklučuje, je nutné postupovat cestou dodatečného daňového tvrzení.¹¹⁵

O povolení či zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení je správce daně povinen rozhodnout do 6 měsíců od obdržení návrhu.¹¹⁶

¹¹¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. října 2003, sp. zn. 6 A 59/2000.

¹¹² SMRŽOVÁ HRUBÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2020, s. 448.

¹¹³ Pro nalézací řízení je to do uplynutí lhůty pro stanovení daně, pro řízení při placení daně je to do uplynutí lhůty pro placení daně, v ostatních případech platí lhůta 3 let od právní moci rozhodnutí ukončujícího řízení.

¹¹⁴ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vydání. Praha: [online databáze]. Wolters Kluwer, 2021, [cit. 6. února 2024]. Dostupné z: databáze aspi.cz.

¹¹⁵ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 156.

¹¹⁶ Část I., bod 1, písm. b) POKYN č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní, Č.j. MF-21968/2015/39 [online]. financnisprava.cz, [cit. 25. ledna 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF_5.pdf.

Důvody pro obnovu řízení

Daňový řád upravuje důvody, pro které je možné daňové řízení obnovit. Tyto důvody jsou společné jak pro návrh na povolení obnovy řízení, tak i pro nařízení obnovy řízení. Vymezené důvody jsou uvedeny taxativním výčtem, z čehož vyplývá, že obnovu řízení není možné využít na nápravu právních vad. Je nutné poznamenat, že v řízení o povolení obnovy řízení není zkoumáno, zda bylo vydané rozhodnutí v souladu se zákonem či jestli byl úplně zjištěn skutkový stav věci. Tyto skutečnosti jsou pro povolení obnovy řízení bezvýznamné.¹¹⁷ Řízení je tedy možné obnovit za podmínky, že:

- 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.¹¹⁸

Nejfrekventovanějším důvodem pro povolení obnovy řízení je písm. a), tedy to, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být uplatněny již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Je nutné zmínit, že za nové skutečnosti se považují pouze ty, které již existovaly v době rozhodování, a které zároveň nebyly známy ani daňovému subjektu a ani správci daně. Tyto skutečnosti pouze vyšly najevo po právní moci rozhodnutí. Pokud tedy nové skutečnosti vzniknou až po vydání původního rozhodnutí, nebude se jednat o důvod pro povolení obnovy řízení.¹¹⁹ Za nové skutečnosti taktéž nelze považovat judikatorní

¹¹⁷ ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, Jana. *K obnově řízení z pohledu nových skutečností či důkazů* [online]. epravo.cz, 10. prosince 2015 [cit. 5. února 2024]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/k-obnove-danoveho-rizeni-z-pohledu-novych-skutecnosti-ci-dukazu-99844.html>.

¹¹⁸ § 117 odst. 1 DŘ

¹¹⁹ ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, Jana. *K obnově řízení z pohledu nových skutečností či důkazů* [online]. epravo.cz, 10. prosince 2015 [cit. 5. února 2024]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/k-obnove-danoveho-rizeni-z-pohledu-novych-skutecnosti-ci-dukazu-99844.html>.

změnu nebo ustálení právního názoru.¹²⁰ Ani v případě výkladu Soudního dvora EU není možné pochybovat o tom, že se jedná pouze o posouzení po právní stránce, nikoli skutkové, které vyžaduje daňový řád.¹²¹

Pro obnovu řízení dle písm. b) je nutné, aby vady nastaly buď ve formě – padělané či pozměněné doklady, nebo v obsahu – doklad obsahující nepravdivé údaje či křivá výpověď. Je nutné podotknout, že pro účel obnovy řízení musí být tyto doklady podkladem pro rozhodnutí.¹²²

Zákon pamatuje i na případy, kdy existence trestného činu způsobila vydání věcně nesprávného rozhodnutí. Je ovšem nutné, aby zde byla příčinná souvislost mezi trestným činem a vydáním takového rozhodnutí, navíc je nezbytné, aby daného rozhodnutí bylo dosaženo právě tím kterým trestným činem. Ustanovení míří především na trestné činy úředních osob a trestné činy úplatkářství.¹²³

Správce daně je oprávněn si učinit úsudek až na výjimky¹²⁴ o jakékoli předběžné otázce, pokud nedá podnět k jejímu vyřešení jiným orgánem. Může si tedy vybrat, zda danou předběžnou otázku posoudí sám, či ji svěří k posouzení jinému příslušnému orgánu, otázka ovšem musí být vyřešena. Pokud správce daně posoudí předběžnou otázku sám a následně o ní rozhodne příslušný orgán jinak, bude to důvodem pro obnovu řízení. Samozřejmě musí být splněna podmínka toho, že tato otázka má přímý vliv na vydané rozhodnutí.¹²⁵

3.1.2 Řízení obnovené

Pokud v první fázi došlo k povolení obnovy řízení, následuje zahájení fáze druhé, tedy řízení obnoveného. Toto řízení je až na výjimku¹²⁶ vedeno u správce daně, který rozhodl v prvním stupni.

V obnoveném řízení správce daně není limitován otázkou, která byla důvodem obnovy řízení. Je oprávněn posuzovat i další okolnosti mimo důvodů pro obnovu, pokud mohou přispět ke zjištění správné daňové povinnosti. Správce daně může znovu prověřovat veškeré uplatněné

¹²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2015, sp. zn.6 Afs 202/2014–25 (č.3304/2015 Sb. NSS), body 5–10.

¹²¹ Usnesení Ústavního soudu ze dne 8. října 2015, sp. zn. III. ÚS 2810/15, (usn. č.15, sv. 86, ročník 2017–3. díl) body 10–12.

¹²² BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář I. díl.* Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 728.

¹²³ Tamtéž, s. 731.

¹²⁴ Výjimky jsou zakotveny v ustanovení § 99 odst. 2 DŘ

¹²⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář.* 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 539.

¹²⁶ § 120 odst. 1 DŘ, Pokud k obnově řízení došlo z důvodu, že rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, řízení provádí ten správce daně, v průběhu jehož řízení z trestnému činu došlo.

důkazy a hodnotit je v kontextu s novými poznatky. V rámci obnoveného řízení je správci daně ovšem zakázáno rozšiřovat rozsah řízení, kdy limitem je rozsah řízení původního.¹²⁷

Obnovené řízení má až na výjimky¹²⁸ suspenzivní (odkladný) účinek vůči původnímu rozhodnutí. Po dobu jeho trvání nevznikají úroky, které jsou příslušenstvím daně. Odkladný účinek trvá až do momentu doručení nového rozhodnutí, kterým je původní rozhodnutí zrušeno. Ruší se nejen rozhodnutí prvostupňového orgánu, ale také případné rozhodnutí orgánu odvolacího. Ke zrušení dochází ze zákona, není tedy nutné, aby informaci o zrušení obsahovalo nové rozhodnutí.¹²⁹

Důvodem, proč zde zákon připouští uplatnění suspenzivního účinku, má být ochrana daňového subjektu. Ostatně je tak stanoveno i v důvodové zprávě, která říká, že je tím *zajištěno to, aby daňový subjekt nebyl vystaven nepříznivým důsledkům rozhodnutí, které trpí vadami, pro něž byla povolena obnova, než bude vydáno rozhodnutí nové.*¹³⁰

Závěrem bych chtěla zmínit, že proti nově vzešlému rozhodnutí je přípustné podat odvolání.

¹²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2016, sp. zn. 5 Afs 99/2015

¹²⁸ Výjimkami jsou rozhodnutí o zřízení zástavního práva dle § 170 DŘ a rozhodnutí o přijetí ručení či bankovní záruky dle § 173 DŘ

¹²⁹ § 120 odst. 4 DŘ

¹³⁰ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., obecná část, str. 82.

4 Dozorčí prostředky

Dozorčí prostředky je možné charakterizovat jako prostředky ochrany proti rozhodnutí ve správě daní, lišící se od těch opravných pouze okruhem oprávněných osob, které je mohou využít. Odvolací či rozkladové řízení zahajuje na návrh daňový subjekt, kdežto uplatnit dozorčí prostředky lze pouze z moci úřední. Tyto prostředky tak slouží správci daně v případě, že po vydání rozhodnutí zjistí, že jeho rozhodnutí je vadné či nezákonné. Mezi dozorčí prostředky patří nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Jelikož je má práce zaměřena na možnosti obrany daňových subjektů ve správě daní, zmíním se o těchto prostředcích pouze okrajově.

4.1 Nařízení obnovy řízení

Úprava nařízení obnovy řízení je shodná s návrhem na povolení obnovy řízení s výjimkou toho, že v tomto případě nebude iniciovat řízení daňový subjekt, ale správce daně z úřední povinnosti. Z toho vyplývá, že důvody, pro které je možné nařídit obnovu řízení, ani samotný průběh řízení se neliší od řízení o povolení obnovy řízení. Je však nutné si uvědomit, že v případě zahájení obnovy řízení z moci úřední platí pouze lhůta objektivní, nikoli subjektivní.¹³¹

V odůvodnění rozhodnutí je správce daně povinen vymežit důvody, pro které se obnova řízení nařizuje.¹³²

Proti rozhodnutí správce daně o nařízení obnovy řízení je možné podat odvolání, judikatura navíc připustila i následný soudní přezkum.¹³³ Proti novému rozhodnutí ve věci je taktéž možné se odvolat, a jelikož správce daně opět vrchnostensky rozhodl o právech a povinnostech daňového subjektu, je následné rozhodnutí o odvolání vydané v obnoveném řízení přezkoumatelné i ve správním soudnictví.¹³⁴

4.2 Nařízení přezkumu rozhodnutí

Druhým dozorčím prostředkem je nařízení přezkumu rozhodnutí. Dle minulé úpravy obsažené v ZSDP bylo možné přezkoumat rozhodnutí jak na základě žádosti daňového subjektu, tak z úřední povinnosti.¹³⁵ Dle současného daňového řádu toto řízení zahajuje

¹³¹ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. Praktický komentář*. 2. vydání. Praha: [online databáze]. Wolters Kluwer, 2021, [cit. 6. února 2024]. Dostupné z: databáze aspi.cz.

¹³² SMRŽOVÁ HRUBÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2020, 449 s.

¹³³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. srpna 2008, sp. zn. 7 Afs 12/2008.

¹³⁴ Usnesení Ústavního soudu ze dne 9. června 2004, sp. zn. IV. ÚS 516/03.

¹³⁵ § 55b odst. 1 ZSDP

výhradně správce daně z moci úřední, avšak kterákoli osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna podat podnět k přezkumu. Podnět se podává u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni. Osoba, která podnět podala, má zároveň možnost požádat správce daně o sdělení, jestli byl podnět shledán jako důvodný či nikoli. Správce daně následně vydá sdělení o výsledku posouzení podnětu, a to v jakékoli formě.¹³⁶ Podáním podnětu totiž nedochází k zahájení řízení, pokud tedy nebude podnět shledán jako důvodný, správce daně nevydává rozhodnutí o zamítnutí podnětu.¹³⁷

Nakonec považuji za důležité zmínit, že na zahájení přezkumného řízení není právní nárok, z čehož vyplývá, že nezahájením takového řízení není možné zasáhnout do práv daňových subjektů.¹³⁸

¹³⁶ KOHOUTKOVÁ, Alena. Pár poznámek k přezkumnému řízení. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 2021, roč. 2021, č. 2, s. 9–13.

¹³⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Jaké prostředky může využít daňový subjekt podle daňového řádu? *Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 2011, č. 9, s. 17.

¹³⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. srpna 2018, sp. zn. 8 Afs 98/2018 (č. 3793/2018 Sb. NSS)

5 Jiné prostředky ochrany poskytované daňovým řádem

Kromě opravných a dozorčích prostředků existují ještě podpůrné prostředky poskytované daňovým řádem, kterých může daňový subjekt při obraně svých práv ve správě daní využít. Tyto další prostředky nemají sloužit k nápravě rozhodnutí, ale pouze k ochraně daňových subjektů proti konkrétním úkonům správce daně.

Těmito prostředky jsou zejména:

- žádost o prodloužení lhůty (§ 36 DŘ),
- žádost o navrácení lhůty v předešlý stav (§ 37 DŘ),
- podnět na nečinnost správce daně (§ 38 DŘ),
- žádost o vyslovení neúčinnosti doručení (§ 48 DŘ),
- námitka podjatosti (§ 77 odst. 2 DŘ),
- žádost o posečkání (§ 156),
- námitka při placení daní (§ 159 DŘ),
- stížnost na postup plátce daně (§ 237 DŘ),
- stížnost proti nevhodnému chování úředních osob (§ 261 DŘ).

5.1 Žádost o prodloužení lhůty

Tento institut dává možnost osobě zúčastněné na správě daní zažádat z vážného důvodu o prodloužení lhůty. Dle zákona je možné prodloužit jak lhůty správcovské, tak i zákonné. O prodloužení správcovské lhůty je možné žádat do okamžiku, než uplyne lhůta stanovená a není možné je prodloužit v případě, že jsou spojeny se zánikem práva.

Lhůty zákonné lze prodloužit pouze pokud tak stanoví zákon. Prodloužit zákonnou lhůtu je tak možné například pro případ podání řádného daňového tvrzení.¹³⁹

Aby bylo žádosti o prodloužení lhůty možno vyhovět, musí daňový subjekt prokázat existenci závažných důvodů, přičemž posouzení závažnosti v konkrétních případech náleží správci daně a je závislé na jeho úvaze. Správce daně je následně povinen náležitě odůvodnit své rozhodnutí, proč shledal či neshledal uvedený důvod jako závažný. Závažnými důvody by měly být zejména ty nezaviněné žadatelem a ty, které nemohl ovlivnit a které mu mohou bránit ve vykonání úkonu v řádné lhůtě. Pouze výjimečně mají být uznané překážky subjektivního charakteru, tedy ty, které může žadatel ovlivnit.¹⁴⁰

¹³⁹ § 36 odst. 4 DŘ

¹⁴⁰ BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 201.

Na prodloužení lhůty existuje právní nárok pouze v případě, že daňový subjekt žádá o prodloužení správcovské lhůty poprvé. V tomto případě správce daně prodlouží lhůtu alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno.

Úprava prodloužení lhůty se od té minulé v ZSDP v zásadě nezměnila.

Závěrem bych chtěla uvést, že proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty není možné uplatnit opravné prostředky.

5.2 Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav

Díky institutu navrácení lhůty v předešlý stav lze obnovit běh již uplynulé lhůty a stanovit nový den jejího skončení. Je nutné podotknout, že tohoto instrumentu mohou využít pouze osoby zúčastněné na správě daní, nikoli sám správce daně v případě zmeškání svých lhůt.

Osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna podat žádost o navrácení lhůty v předešlý stav v případě, že splní následující podmínky:

- původní lhůta marně uplynula před podáním žádosti o navrácení lhůty,
- osoba zúčastněná na správě daní uvedla relevantní závažné důvody pro povolení navrácení lhůty,
- původní lhůta nebyla dříve správcem daně prodloužena,
- žádost o navrácení lhůty byla podána nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy pominul důvod zmeškání lhůty,
- od posledního dne zmeškané lhůty neuplynul více než 1 rok,
- nejedná se o lhůty pro stanovení daně, placení daně nebo podání daňového tvrzení.

I v tomto případě je nutné, aby závažné důvody spočívaly zejména v objektivních překážkách nemožnosti splnění úkonu. Dle důvodové zprávy je tomu tak proto, že institut navrácení lhůty v předešlý stav by neměl sloužit k podpoře osob, které zmeškaly danou lhůtu, aniž by existovaly objektivní překážky, které měly na zmeškání lhůty vliv.¹⁴¹

Oproti ZSDP došlo k významnému rozšíření možnosti uplatnění tohoto institutu ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní. Jedná se o skutečnost, že žádost o navrácení lhůty v předešlý stav se dle daňového řádu vztahuje i na prekluzivní lhůty procesní. Mezi takové lhůty patří například ta pro podání odvolání.¹⁴² Na druhou stranu dle ZSDP bylo možné žádost podat

¹⁴¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., obecná část, str. 35.

¹⁴² LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 163–165.

do 30 dnů ode dne pominutí závažných důvodů, v nové úpravě tak došlo ke zkrácení na polovinu.¹⁴³

Pokud je žádosti vyhověno, rozhodnutí se neodůvodňuje. Proti rozhodnutí je možné podat odvolání, na rozdíl od žádosti dle § 36 DŘ.

5.3 Podnět na nečinnost správce daně

Mezi základní zásady patří povinnost správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Pokud tak správce daně nečiní, je možné proti tomu brojit. Díky tomuto institutu je tak zaručena možnost osobě zúčastněné na správě daní podat podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně:

- neprovedl úkon ve lhůtě, která již marně uplynula,
- neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro daný úkon obvyklá,
- nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co měl k rozhodnutí shromážděné potřebné podklady.¹⁴⁴

Podnět je také možné podat v případě, že správce daně nevydal rozhodnutí, přestože uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě zúčastněné na správě daní poslední úkon. Za relevantní úkon je možné považovat pouze ten, který byl učiněn vůči daňovému subjektu. Tímto úkonem může být tedy například výzva, ale nikoli interní pokyny správce daně.

Příslušným k vyřízení podnětu je nadřízený správce daně. Ten v rámci své pravomoci podnět prověřuje a v případě zjištění namítané nečinnosti nařídí správci daně, aby tento stav napravil v maximální lhůtě 30 dnů. Za předpokladu, že je podřízený správce daně i nadále nečinný, dává zákon možnost nadřízenému správci daně možnost převzít vyřízení věci do své kompetence. O provedených úkonech je povinen vyrozumět osobu, která úkon podala. Pokud nadřízený orgán neshledá podání jako důvodné, odloží jej a zároveň o tom vyrozumí osobu, která podnět podala.¹⁴⁵

V daňovém řádu je ochrana proti nečinnosti zařazena do obecné části o správě daní, kdežto v úpravě dle ZSDP byla začleněna do části přípravné řízení. Minulá úprava však počítala se lhůtou 6 měsíců,¹⁴⁶ nová úprava lhůtu zkrátila na polovinu, což je možné považovat za změnu k lepšímu pro možnost obrany daňového subjektu.

¹⁴³ § 14 odst. 5 ZSDP

¹⁴⁴ § 38 odst. 1 DŘ

¹⁴⁵ KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu* 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 146–148.

¹⁴⁶ § 34c odst. 1 písm. a) ZSDP

Na závěr ještě zmíním, že žadatel nemá právní nárok na poskytnutí ochrany tak, jak požaduje v podnětu. Může se ovšem následně bránit žalobou proti nečinnosti správního orgánu ve správním soudnictví, která má oproti podnětu dle § 38 DŘ subsidiární charakter. Správní žaloba bude přípustná až po prokázání marného pokusu věc vyřešit prostřednictvím tohoto podnětu.¹⁴⁷

5.4 Žádost o vyslovení neúčinnosti doručení

Díky tomuto institutu se může adresát písemnosti domáhat vůči správci daně neúčinnosti doručení za předpokladu, že ze závažného a nepředvídatelného důvodu nebyl schopen se s doručovanou písemností seznámit. Vyslovení neúčinnosti doručení má tak za cíl zmírnit možné negativní dopady fikce doručení, která nastala v případě nevyzvednutí uložené písemnosti v úložní lhůtě.¹⁴⁸ Současná úprava byla téměř zcela převzata z té minulé, ovšem s tím rozdílem, že daňový řád počítá se *závažným a nepředvídatelným důvodem*, kdežto ZSDP pouze se *závažným důvodem*.¹⁴⁹

Aby bylo možné žadateli vyhovět, musí být splněna podmínka závažného a nepředvídatelného důvodu. Takovým důvodem tak jistě nebude dovolená, naopak jím ale může být úraz s hospitalizací adresáta. Konečné posouzení však bude záviset na konkrétních okolnostech případu, přičemž v rámci diskrece by měl správce daně postupovat v souladu se zásadami vstřícnosti a spolupráce.¹⁵⁰

Žádost o vyslovení neúčinnosti doručení musí adresát podat v subjektivní lhůtě do 15 dnů ode dne, kdy se s doručovanou písemností skutečně seznámil, a zároveň v objektivní lhůtě 6 měsíců od doručení písemnosti. Žádost by měla obsahovat popis okolností, ze kterých vyplývají ony závažné a nepředvídatelné důvody, pro které nebylo možné si písemnost vyzvednout, a také časový údaj, kdy tyto důvody pominuly.¹⁵¹ Dle judikatury NSS lze za skutečné seznámení se s písemností považovat i nahlížení do spisu.¹⁵²

Pokud správce daně shledá podanou žádost jako důvodnou, vysloví neúčinnost doručení, jinak ji zamítne. Nakonec bych ještě chtěla uvést, že proti rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti je možné podat odvolání.

¹⁴⁷ Metodická pomůcka k ochraně před nečinností, č.j. 28231/15/7100-40124-050230 [online]. financnisprava.cz. 19. května 2015 [cit. 25. února 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-ochrane-pred-necinnosti.pdf

¹⁴⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., obecná část, str. 41.

¹⁴⁹ § 17b odst. 1 ZSDP

¹⁵⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 206.

¹⁵¹ KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 186.

¹⁵² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. dubna 2015, sp. zn. 1 Afs 164/2014–74, body 22–25.

5.5 Námitka podjatosti

Námitkou podjatosti se osoba zúčastněná na správě daní může bránit tomu, aby o jejích právech a povinnostech rozhodovala úřední osoba, která by mohla mít na řízení určitý osobní zájem. Taková podjatá osoba bude z konkrétního daňového řízení vyloučena. Námitku podjatosti upravoval již ZSDP pod názvem vyloučení pracovníků správce daně.¹⁵³ Důvody pro vyloučení úřední osoby mohou mít objektivní či subjektivní povahu.

Mezi objektivní důvody patří situace, kdy se osoba podílí na postupu, jehož předmětem je právo nebo povinnost její či osoby jí blízké. Pokud se úřední osoba podílela ve stejné věci na řízení či postupu na jiném stupni, jedná se taktéž o objektivní důvod vyloučení této osoby. Příkladem může být rozkladová komise, kdy jejím členem nemůže být osoba, která rozhodovala o rozhodnutí, které bylo rozkladem napadeno. V případě, že důvody nastaly v průběhu řízení, je tato osoba povinna okolnosti svědčící o podjatosti nahlásit úřední osobě, která stojí v čele správce daně. Subjektivním důvodem pro vyloučení úřední osoby bude poměr úřední osoby k osobě zúčastněné na správě daní nebo předmětu daně vzbuzuje pochybnosti o její nepodjatosti. Jedná se o případy, kdy je například úřední osobou bývalá manželka účastníka řízení.¹⁵⁴

Namítat podjatost úřední osoby může ovšem i osoba zúčastněná na správě daní. V praxi to nejčastěji bude daňový subjekt, který bude namítat subjektivní podjatost, tedy kdy poměr úřední osoby k osobě zúčastněné na správě daní nebo předmětu daně vzbuzuje pochybnosti o její nepodjatosti. Dle judikatury ovšem nestačí pouze poukázat na existenci určitého poměru úřední osoby k daňovému subjektu. Pouhý vztah ještě vypovídá o podjatosti, proto musí být v námitce popsán i důvod, proč vede daný vztah k podjatosti. Příkladem může být situace, kdy úřední osoba s daňovým subjektem jsou bývalí kolegové, přičemž důvodem pro podjatost bude skutečnost, že na pracovišti měli časté konflikty.¹⁵⁵

O vyloučení úřední osoby pro podjatost rozhoduje osoba, která stojí v čele správce daně, tedy ředitel finančního úřadu. Aby tato osoba mohla o námitce rozhodnout, měla by si vyžádat i stanovisko dané úřední osoby, jelikož pouze tak lze objektivně rozhodnout, zda jsou splněny zákonné požadavky pro vyloučení úřední osoby.¹⁵⁶ Pokud se pochybnosti o podjatosti týkají přímo ředitele úřadu, o jeho podjatosti rozhoduje nejbližší nadřízený správce daně a pokud

¹⁵³ § 26 odst. 3 ZSDP

¹⁵⁴ KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 301, 302.

¹⁵⁵ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. července 2008, sp. zn. Nao 76/2008–92.

¹⁵⁶ KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 301, 302.

je jeho rozhodnutí kladné, věc deleguje na jiného správce daně v souladu s ustanovením § 18 DŘ.

Závěrem bych chtěla podotknout, že rozhodnutí o námitce podjatosti není možné soudně přezkoumat, neboť na toto rozhodnutí dopadá kompetenční výluka v souladu s ustanovením § 70 písm. c) SŘS.¹⁵⁷ V případě, že se tedy daňový subjekt domnívá, že v řízení rozhodovala podjatá osoba, musí důvod uplatnit v žalobě proti meritornímu rozhodnutí v daňovém řízení.¹⁵⁸

5.6 Žádost o posečkání

Posečkáním ve smyslu daňového řádu je myšleno odložení platby daně nebo její placení v pravidelných splátkách. Povolit posečkání nebo úhradu ve splátkách je možné například i u příslušenství daně, jelikož daní se zde rozumí daň ve smyslu § 2 DŘ. V ZSDP posečkání v zásadě představoval institut prominutí daňového nedoplatku.¹⁵⁹ Smyslem institutu posečkání je ochrana daňového subjektu před vymáháním, jelikož při povolení posečkání je sice dlužná daň stále nedoplatkem, ale po dobu plynutí náhradní lhůty se nejedná o vymahatelný nedoplatek. O posečkání rozhoduje správce daně buď z moci úřední nebo na žádost osoby, která plní daňovou povinnost.

Žádost o povolení posečkání nebo splátek musí obsahovat:

- druh daně a částku daně, které se žádost týká,
- u posečkání navrhovanou náhradní lhůtu splatnosti, u splátek jejich výši a náhradní lhůty splatnosti,
- důvody pro podání žádosti, včetně jejich doložení.¹⁶⁰

Je samozřejmostí, že posečkání nebo splátky musejí být navrženy tak, aby byla zaručena jejich reálná úhrada s ohledem na ekonomickou situaci daňového subjektu.

Správce daně může povolit posečkání nebo rozložení úhrady na splátky:

- a) pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu,
- b) pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných,

¹⁵⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. února 2018, sp. zn. 3 Afs 54/2017–25, body 14–16.

¹⁵⁸ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 176–178.

¹⁵⁹ § 65 ZSDP

¹⁶⁰ KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 760–762.

- c) pokud by neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období,
- d) není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou, nebo
- e) při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.¹⁶¹

Rozhodnutí správce daně je závislé na jeho právním posouzení, kdy v každém konkrétním případě posuzuje okolnosti, které daňový subjekt uvedl v žádosti.¹⁶² Pokud nastanou zákonem předvídané podmínky pro povolení splátek, správce daně je povinen je povolit. Na základě svého posouzení poté správce daně rozhodne, za jakých podmínek bude posečkání či rozložení úhrady povoleno, může dokonce povolit splátky vyšší, než daňový subjekt navrhoval.¹⁶³

Pokud žadatel v žádosti uvedené důvody prokazatelně nedoloží, správce daně mu není povinen sdělit, že neunesl důkazní břemeno. Z toho vyplývá, že je to právě daňový subjekt, který má povinnost žádost řádně zdůvodnit a poskytnout ke svým tvrzením důkazní prostředky, neboť v opačném případě bude správce daně nucen žádost zamítnout.¹⁶⁴

Správce daně rozhodne o žádosti do 30 dnů ode dne jejího podání. V rozhodnutí se stanoví doba posečkání, navíc zde mohou být detailněji popsány další podmínky pro povolení posečkání. Proti rozhodnutí se lze odvolat, a to jak v případě, kdy správce daně rozhodnutí zamítne, tak v případě, kdy žádosti vyhová. Na žádost daňového subjektu může také správce daně změnit stanovenou dobu posečkání či změnit nebo doplnit další podmínky, na které se posečkání váže.¹⁶⁵

Na závěr ještě uvádím, že rozhodnutí o posečkání je možné přezkoumat ve správním soudnictví.¹⁶⁶

5.7 Námitka při placení daní

Proti úkonu správce daně při placení daní je možné podat námitku v případě, že se nejedná o rozhodnutí, proti kterému je přípustné odvolání. Námitku může podat kterákoli osoba zúčastněná na správě daní, tedy samotný daňový subjekt, kterým je poplatník či plátcé daně

¹⁶¹ § 156 odst. 1 DŘ

¹⁶² KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 760–762.

¹⁶³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. dubna 2011, sp. zn. 2 Afs 88/2010.

¹⁶⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. února 2015, sp. zn. 3 Afs 74/2014–29, body 10–15.

¹⁶⁵ KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 768.

¹⁶⁶ Nález Ústavního soudu ze dne 16. března 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04 (N 62/40 SbNU 607), bod V/c.

nebo třetí osoba, která má práva a povinnosti ve správě daní, například svědek či znalec. Je možné ji podat do 30 dnů ode dne, kdy se oprávněná osoba o úkon dozvěděla.

Podaná námitka musí mít náležitosti obdobné těm, které vyžaduje zákon u odvolání. Z toho vyplývá, že v ní musí být uveden důvod, ve kterém je spatřována nezákonnost či nesprávnost úkonu správce daně a pokud je to možné, je vhodné uvést i důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností.¹⁶⁷

Námitka se podává u správce daně, který úkon provedl, přičemž tento správce daně povede i samotné řízení o ní. V tomto řízení se tak neuplatňuje zásada dvojinstančnosti. Správce daně je povinen úkon přezkoumat v požadovaném rozsahu a musí se ve svém rozhodnutí vypořádat se všemi důvody. Pokud námitce vyhoví, nemusí své rozhodnutí odůvodňovat, ovšem současně je povinen napadený úkon změnit či zrušit. Za předpokladu, že správce daně neshledá námitku jako oprávněnou, rozhodnutím ji zamítne.¹⁶⁸

Námitka při placení daní nahradila dřívější institut reklamace, který zakotvil ZSDP.¹⁶⁹ Reklamace byla zařazena mezi řádné opravné prostředky a její úprava byla velmi strohá, kdy na podmínky jejího uplatnění se přiměřeně užila ustanovení o námitkách. Ovšem jak reklamace, tak současná námitka, jsou shodně spojeny s placením daní.

Námitka je řádným opravným prostředkem pouze v případě, že směřuje proti rozhodnutí, proti kterému není přípustné odvolání. V případě, že zákon u některého rozhodnutí vylučuje podání řádného opravného prostředku, námitka podaná proti takovému rozhodnutí nebude řádným opravným prostředkem, ale pouze jiným prostředkem obrany, který není opravným prostředkem. Proti rozhodnutí o námitce není možné podat opravný prostředek, daňový subjekt se tak může bránit pouze se správním soudnictvím.¹⁷⁰

Závěrem bych chtěla zmínit, že institut námitky je tradičním, avšak v praxi málo využívaným prostředkem ochrany při správě daní. Důvodem tohoto nízkého uplatnění v praxi je skutečnost, že osoby zúčastněné na správě daní nemají o tomto institutu dostatečné povědomí.¹⁷¹ Je to proto, že správce daně donedávna nedisponoval povinností poučít oprávněné osoby o možnosti podat námitku. Tento závěr podpořila i judikatura, dle které byl správce daně povinen poučít pouze o právu podat odvolání a nikoli o možnosti podat námitku.¹⁷² Považuji

¹⁶⁷ KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 776–778.

¹⁶⁸ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 175, 176.

¹⁶⁹ § 53 ZSDP

¹⁷⁰ ONDRA, Radek. Námitka dle daňového řádu jako prostředek ochrany při správě daní – díl I. *Finanční, daňový a účetní bulletin* [online], 2022, roč. 2022, č. 1 [cit. 11. února 2024]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/9936/namitka-dle-danoveho-radu-jako-prostredek-ochrany-pri-sprave-dani-dil-i>

¹⁷¹ Tamtéž.

¹⁷² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. listopadu 2015, sp. zn. 7 Afs 131/2015–32.

za důležité zdůraznit, že judikatuře Nejvyššího správního lze vytknout to, že rezignovala na poučovací zásadu obsaženou v § 6 odst. 3 DŘ, jelikož v některých případech bylo poučení zcela určitě potřebné.

Díky novelizaci daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 je správce daně povinen poučit osoby zúčastněné na správě daní o možnosti podat námitku v souladu s ustanovením § 159 DŘ v případě, že je vyrozumívá o svém úkonu, proti kterému lze námitku podat. Tuto novelizaci je tak třeba přivítat, jelikož díky povědomí o možnosti uplatnění tohoto prostředku ochrany je pravděpodobné, že se bude zvyšovat četnost jeho uplatnění, čímž dojde ke zvýšení ochrany práv osob zúčastněných na správě daní při placení daně.

5.8 Stížnost na postup plátce daně

Jedná se o prostředek ochrany poplatníka sražené nebo vybrané daně vůči plátcí daně. Současná úprava vychází z původní úpravy stížnosti zakotvené v ZSDP,¹⁷³ ovšem s tím rozdílem, že dříve se jednalo o řádný opravný prostředek. V daňovém řádu je nyní stížnost podpůrným prostředkem ochrany.

V případě, že se poplatník domnívá, že mu byla plátcem daně nesprávně sražena či vybrána daň, může požádat plátce daně o vysvětlení. Příkladem může být žádost zaměstnance směřovaná k zaměstnavateli, pokud půjde o daň z příjmů ze závislé činnosti. Plátce daně musí poplatníkovi podat písemné vysvětlení do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, a zároveň v téže lhůtě opravit případnou chybu.¹⁷⁴

Poplatník ovšem disponuje právem s vysvětlením plátce nesouhlasit. Daňový řád mu tak dává možnost podat stížnost na postup plátce daně ke správci daně. Lhůta k podání stížnosti činí 30 dnů ode dne, kdy poplatník obdržel vysvětlení od plátce. Pokud plátce daně nepodal své vysvětlení do 30 dnů, lhůta pro podání stížnosti se prodlužuje na 60 dnů a počne běžet dnem, kdy měl plátce daně podat poplatníkovi vysvětlení.¹⁷⁵

O stížnosti správce daně vydává rozhodnutí. Stížnosti buď zcela či zčásti vyhoví nebo ji zamítne. V případě, že alespoň částečně vyhoví, současně plátcí daně uloží, aby ve stanovené lhůtě zjednal nápravu.

Proti rozhodnutí o stížnosti může podat odvolání jak poplatník, tak i plátce daně a je taktéž možné ho přezkoumat ve správním soudnictví.¹⁷⁶

¹⁷³ § 51 ZSDP

¹⁷⁴ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 176.

¹⁷⁵ § 237 odst. 3 DŘ

¹⁷⁶ KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 1073–1075.

5.9 Stížnost proti nevhodnému chování úředních osob

Pomocí tohoto institutu se může osoba zúčastněná na správě daní bránit proti postupu správce daně nebo proti nevhodnému chování jeho úředních osob. Cílem stížnosti je poskytnout stěžovateli rychlou možnost nápravy pochybení úředních osob toho kterého správce daně. Samotné vyřízení stížnosti patří k těm méně formálním, důraz je kladen především na rychlý výsledek.¹⁷⁷ Tento institut vychází z poměrně nepřehledné úpravy námítky v ZSDP, kdy bylo možné se bránit proti nezákonnému postupu pracovníků správce daně během daňové kontroly.¹⁷⁸

Stížnost se podává u toho správce daně, jehož postup je stížností napadán nebo jehož úřední osoby se měly dopustit nevhodného chování. Stížnost může podat kterákoli osoba zúčastněná na správě daní, pokud se jí týká stížností napadené nevhodné chování úřední osoby či samotný postup správce daně. Co se týče lhůty, stížnost lze podat zásadně kdykoli. Pro její podání není zákonem stanovena žádná lhůta, avšak podání lze učinit pouze v případě, že DŘ neposkytuje jiný prostředek ochrany. Těmito prostředky mohou být zejména žádost o prodloužení lhůty, námitka podjatosti úřední osoby a další. Stížností bývají nejčastěji využívány v souvislosti s postupem k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolou. Je možné ji tak využít zejména u zahájení či vedení těchto postupů jako celku, jelikož zákon v tomto případě žádný jiný prostředek ochrany neposkytuje.¹⁷⁹ Lhůta pro vyřízení stížnosti je 60 dnů a počne běžet ode dne jejího podání. Lze ji překročit jen v případě, že není možné zajistit podklady pro její vyřízení.

Pokud je stížnost shledána byť i jen částečně důvodnou, správce daně učiní potřebná opatření k nápravě. Takovými kroky v praxi může být například náprava nesprávného postupu správce daně. Nastat ovšem může i situace, kdy je sice stížnost posouzena jako důvodná, ovšem již není možné provést nápravu z důvodu, že napadený postup již byl ukončen.¹⁸⁰

Pokud není stěžovatel s vyřízením stížnosti spokojen, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tímto orgánem bude OFŘ, pokud se jedná o daň spravovanou orgány Finanční správy ČR.

Závěrem bych chtěla zmínit, že pro uplatnění správní žaloby proti nezákonnému zásahu není překážkou nepodání stížnosti dle daňového řádu.¹⁸¹

¹⁷⁷ Metodická pomůcka k institutu stížnosti podle § 261 DŘ, č.j. 174034/15/7100-40123-050030 [online]. financnisprava.cz, 30. prosince 2015 [cit. 21. února]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-institutu-stiznosti-podle-par261-DR.pdf.

¹⁷⁸ § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP

¹⁷⁹ KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*, 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, s. 1233–1342.

¹⁸⁰ Tamtéž.

¹⁸¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. prosince 2017, sp. zn. 1 Afs 58/2017–42.

6 Prostředky soudní ochrany

Vedle různých opravných prostředků upravených v daňovém řádu se může daňový subjekt při své obraně obrátit na soud, neboť právě *soudy jsou povolány především k tomu, aby zákonem stanoveným způsobem poskytovaly ochranu právům*.¹⁸² Právo na soudní ochranu vychází také z čl. 36 odst. 2 LZPS, dle kterého ten, *kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy*,¹⁸³ *se může obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak*.

Při poskytování ochrany v oblasti daní je dle mého názoru správní soudnictví tím nejčastěji využívaným. Řízení před správním soudem nejsou součástí daňového řízení, jelikož nejsou vedena ohledně daňové povinnosti, ale ohledně porušení zákonných práv daňového subjektu ze strany správce daně.¹⁸⁴ Dle soudního řádu správního lze podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu a žalobu proti nečinnosti.¹⁸⁵ Tyto žaloby mají subsidiární povahu, je tedy nutné nejprve využít přípustné opravné prostředky dle daňového řádu a až v případě jejich bezvýsledného vyčerpání se lze obrátit na soud. O žalobách rozhodují v první instanci krajské soudy,¹⁸⁶ proti jejichž rozhodnutí je přípustné podat kasační stížnost, o které rozhoduje Nejvyšší správní soud.¹⁸⁷

Další významný prostředek soudní ochrany, který lze ve správě daní využít, je ochrana prostřednictvím ústavního soudnictví, kterou poskytuje Ústavní soud. Ten je nadán pravomocí rozhodovat o uplatněných ústavních stížnostech proti rozhodnutí, ve kterých je namítáno porušení základních práv a svobod. Tato forma ochrany je důležitá proto, že nejen že umožňuje zrušení rozhodnutí, ale navíc je judikaturu Ústavního soudu nutné brát v úvahu při rozhodování v oblasti daňové správy.

Na závěr bych ještě chtěla uvést možnosti ochrany v civilním soudnictví. Správce daně, který je správním orgánem,¹⁸⁸ může vydat nezákonné rozhodnutí či může porušit předepsaná pravidla pro počínání státního orgánu. Proti takovým situacím je možné se bránit za podmínek stanovených v zákoně,¹⁸⁹ kdy právo na náhradu škody mají účastníci, kterým byla nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem způsobena škoda.

¹⁸² Čl. 90 Ústavy ČR

¹⁸³ Orgánem veřejné správy ve smyslu daňového práva je správce daně.

¹⁸⁴ DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006, s. 313.

¹⁸⁵ Viz § 65 a násl., § 79 a násl., a § 82 a násl. SŘS.

¹⁸⁶ § 7 odst. 1 SŘS

¹⁸⁷ § 12 odst. 2 SŘS

¹⁸⁸ § 10 DŘ

¹⁸⁹ Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů.

Závěr

Hlavním cílem práce bylo zkoumat a detailně popsat možnosti obrany daňového subjektu ve správě daní a jejich provedení v rámci účinné právní úpravy. Zaměřila jsem se na podrobné pojednání o opravných, dozorčích a dalších prostředcích, které jsou poskytovány daňovým řádem a pro doplnění uvedla možnosti soudní ochrany. V práci byly zároveň prezentovány závěry z rozhodovací praxe zejména NSS, která souvisí s uvedeným tématem.

Nejprve byly představeny a vymezeny základní pojmy související se správou daní a problematikou opravných a dozorčích prostředků, které považuji za klíčové k pochopení tématu. V této části jsem se zaměřila zejména na termíny z oblasti správy daní, zásady při správě daní, subjekty, které ve správě daní vystupují nebo na charakteristiku opravných prostředků. V následujících kapitolách byly postupně rozebrány jednotlivé řádné opravné prostředky, mimořádné opravné prostředky, dozorčí prostředky, jiné prostředky poskytované daňovým řádem a v poslední kapitole bylo s ohledem na omezený rozsah práce stručně pojednáno o možnostech soudní ochrany. Práce se taktéž zabývá podmínkami, které musí daňový subjekt naplnit, aby bylo možné uplatnit daný prostředek ochrany.

Dle mého názoru má v současné době daňový subjekt značné množství prostředků, kterými se může bránit proti úkonům správce daně. V praxi je tím nejčastěji využívaným odvolání, na které byl v této práci kladen důraz. Za zkoumané roky (2018–2022) jich bylo ročně podáno průměrně 4 887. V souvislosti s tím bych chtěla zhodnotit analýzu úspěšnosti odvolacích řízení. Z provedené analýzy vyplývá, že z podaných odvolání, která vyřizovalo OFŘ, bylo úspěšné pouze každé třetí. I přes rostoucí tendenci úspěšnosti se zmíním o možných důvodech této poměrně vysoké neúspěšnosti. Jedním z důvodů může být samozřejmě skutečnost, že daňový subjekt v daném případě skutečně pochybil a odvolací orgán proto správně potvrzuje rozhodnutí prvostupňového správce daně. Dalším důvodem je dle mého skutečnost, že daňové subjekty nejsou dostatečně informovány o svých právech a povinnostech. To může vést k odvoláním, která jsou nevhodně formulovaná, nedostatečně odůvodněna či nejsou řádně podložena důkazními prostředky. V těchto důsledcích pak odvoláním není vyhověno. Posledním důvodem je dle mého názoru možnost, že zaměstnanci OFŘ mohou spíše potvrzovat rozhodnutí prvostupňového správce daně na místo toho, aby je revidovali tak, jak jim ukládá daňový řád. Zde bych chtěla podotknout, že není vhodné podceňovat kvalitní přípravu a odborné zastoupení během daňového řízení. Považuji za důležité si uvědomit, že klíčovou roli v rámci správy daní hraje jednoznačně prevence. Pokud je daňový subjekt na možný zásah ze strany správce daně připraven, bude mít rozhodně větší šanci věc vyřešit bez větších

problémů a ke svému úspěchu. Navíc, za předpokladu, že správce daně bude postupovat nezákonně, bude odborné zastoupení vhodné, ne-li nezbytné.

Ve své práci jsem se také zaměřila na porovnání úpravy obsažené v ZSDP a daňovém řádu, a dále na vývoj změn v úpravě v daňovém řádu od jeho účinnosti do současnosti. Cílem bylo poskytnout pohled na významné změny v úpravě minulé a současné a nadále zmapovat změny v úpravě uvedených prostředků v daňovém řádu od jeho účinnosti doposud. Od nabytí účinnosti do současnosti již daňový řád prošel několika novelizacemi, jejichž cílem bylo odstraňovat možné nedostatky či nejasnosti, které byly případně judikovány NSS. Lze však říci, že úprava opravných, dozorcích i jiných prostředků je poměrně neměnná, kdy v průběhu posledních let nedocházelo k významnějším změnám v jejich právní úpravě. Nicméně, za důležitou změnu k lepšímu pro možnost ochrany daňového subjektu rozhodně považuji již zakotvenou povinnost poučovat o možnosti uplatnit námitku v případech, kdy ji uplatnit lze. Takovou změnu je možné jistě uvítat, neboť je pravděpodobné, že námitka bude díky většímu povědomí o jejím možném uplatnění v praxi užívána více, a tím se zvýší i ochrana osob zúčastněných na správě daní. Ovšem až četnější užívání tohoto prostředku poukáže na možné problémy, se kterými se bude muset praxe vypořádat.

Lze konstatovat, že současná právní úprava poskytuje širokou škálu prostředků, kterými může daňový subjekt bránit svá práva v případě jejich porušení. Oproti ZSDP je úprava v daňovém řádu rozhodně přehlednější a systematičtější. To lze vidět například v zavedení dozorcích prostředků, kdy dle daňového řádu jsou tyto prostředky samostatnou skupinou. Nicméně, problematickým aspektem je dle mého názoru nesystematičnost doplňkových institutů s povahou opravných institutů. Domnívám se, že jejich formálním uvedením by se úprava opravných prostředků stala ještě více přehlednou pro všechny subjekty, které s daňovým řádem pracují. Závěrem dodávám, že je zde patrné úsilí o zlepšení postavení daňových subjektů, lze však podotknout, že existují určité oblasti obsahující nedostatky, jež by si do budoucna zasloužily větší pozornost.

Seznam zkratek

LZPS – zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

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

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

SŘS – zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

SŘ – zákon 500/2004 Sb., správní řád

FinSpr – zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě ČR

CelSpr – zákon č. 17/2012 Sb., o celní správě ČR

KomZ – zákon č. 2/1969 Sb., kompetenční zákon

NSS – Nejvyšší správní soud ČR

ÚS – Ústavní soud ČR

OFŘ – Odvolací finanční ředitelství

Seznam použitých zdrojů

Monografie

- 1) BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 552 s.
- 2) BAXA, Josef a kol. *Daňový řád Komentář I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, 1880 s.
- 3) DRÁB, Ondřej a kol. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI, 2006, 360 s.
- 4) GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Ostrava: Key Publishing, 2008, 177 s.
- 5) HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022, 230 s.
- 6) KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: ANAG, 2013, 1194 s.
- 7) KOPŘIVA, Miloslav a kol. *Manuál k daňovému řádu*. 3. vydání. Ostrava: Sagit, 2022, 1296 s.
- 8) KRATOCHVÍL, Jaroslav, ŠUSTR, Aleš. *Průvodce novým daňovým řádem*. Praha: Linde, 2011, 376 s.
- 9) LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, 1088 s.
- 10) LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol. *Průvodce daňovým řízením se vzory podání*. Praha: C.H. Beck, 2022, 287 s.
- 11) MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád s komentářem, důvodovými zprávami a judikaturou*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, 1027 s.
- 12) NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019, 280 s.
- 13) ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2019, aktualizováno k 1. březnu 2021 [cit. 11. února 2024]. Dostupné z: databáze aspi.cz.
- 14) SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 512 s.
- 15) SMRŽOVÁ HRUBÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Praha: Aleš Čeněk, 2020, 494 s.
- 16) VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022. 353 s.

Články

- 17) ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, Jana. *K obnově řízení z pohledu nových skutečností či důkazů* [online]. epravo.cz, 10. prosince 2015 [cit. 5. února 2024]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/k-obnove-danoveho-řízení-z-pohledu-novych-skutecnosti-ci-dukazu-99844.html>.
- 18) FELDEK, Michael. *Bezvadnost odvolání v daňovém řízení. Daňový expert* [online], 2020, roč. 2020, č. 1 [cit. 4. února 2024]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7793/bezvadnost-odvolani-v-danovem-řízení>.
- 19) HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Jaké prostředky může využít daňový subjekt podle daňového řádu? Daně a právo v praxi*, 2011, roč. 2011, č. 9, s. 17.
- 20) KOHOUTKOVÁ, Alena. *Pár poznámek k přezkumnému řízení. Finanční, daňový a účetní bulletin* [online], 2021, roč. 2021, č. 2, s. 23. [cit. 15. února 2024]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/2/par-poznamek-k-prezkumnemu-řízení>.
- 21) KOHOUTKOVÁ, Alena. *Pár poznámek k přezkumnému řízení – pokračování. Finanční, daňový a účetní bulletin* [online], 2021, roč. 2021, č. 4, s. 35. [cit. 15. února 2024]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/9753/par-poznamek-k-prezkumnemu-řízení-pokracovani>.
- 22) ONDRA, Radek. *Námitka dle daňového řádu jako prostředek ochrany při správě daní – díl I. Finanční, daňový a účetní bulletin* [online], 2022, roč. 2022, č. 1, s. 12. [cit. 11. února 2024]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/9936/namitka-dle-danoveho-radu-jako-prostredek-ochrany-pri-sprave-dani-dil-i>.
- 23) ONDRA, Radek. *Námitka dle daňového řádu jako prostředek ochrany při správě daní – díl II. Finanční, daňový a účetní bulletin* [online], 2022, roč. 2022, č. 2, s. 21. [cit. 11. února 2024]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10186/namitka-dle-danoveho-radu-jako-prostredek-ochrany-pri-sprave-dani-dil-ii>.
- 24) VOLESKÝ, Jan. *Zpětvzetí odvolání* [online]. dauc.cz, 1. ledna 2023, [cit. 13. února 2024]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/chytry-vzor/19/zpetvzeti-odvolani>.

Judikatura

- 25) Nález Ústavního soudu ze dne 11. prosince 1996, sp. zn. I. ÚS 116/96 (N 135/6 SbNU 493).
- 26) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. října 2003, sp. zn. 6 A 59/2000.
- 27) Usnesení Ústavního soudu ze dne 9. června 2004, sp. zn. IV. ÚS 516/03.
- 28) Nález Ústavního soudu ze dne 16. března 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04 (N 62/40 SbNU 607).

- 29) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. června 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004–105, (č. 1620/2008 Sb. NSS).
- 30) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. srpna 2007, sp. zn. 5 Afs 94/2006.
- 31) Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. července 2008, sp. zn. Nao 76/2008–92.
- 32) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. srpna 2008, sp. zn. 7 Afs 12/2008.
- 33) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. dubna 2011, sp. zn. 2 Afs 88/2010.
- 34) Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. listopadu 2014, čj. 9 Afs 138/2014–41 (č. 3176/2015 Sb. NSS).
- 35) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. února 2015, sp. zn. 3 Afs 74/2014–29.
- 36) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. dubna 2015, sp. zn. 1 Afs 164/2014–74.
- 37) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2015, sp. zn. 6 Afs 202/2014–25 (č. 3304/2015 Sb. NSS).
- 38) Usnesení Ústavního soudu ze dne 8. října 2015, sp. zn. III. ÚS 2810/15, (usn. č. 15, sv. 86, ročník 2017–3. díl).
- 39) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. listopadu 2015, sp. zn. 7 Afs 131/2015–32.
- 40) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. ledna 2016, sp. zn. 3 Afs 53/2015–117.
- 41) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2016, sp. zn. 5 Afs 99/2015.
- 42) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. října 2017, sp. zn. 5 Afs 27/2017 (č. 3646/2017 Sb. NSS).
- 43) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. února 2018, sp. zn. 3 Afs 54/2017–25.
- 44) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2018, sp. zn. 9 Afs 356/2017–45 (č. 1971/2018 Sb. NSS).
- 45) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. listopadu 2019, sp. zn. 8 Afs 361/2018–49 (č. 3966/2020 Sb. NSS).
- 46) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. prosince 2019, sp. zn. 9 Afs 87/2018 (č. 3951/2020 Sb. NSS).

47) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. června 2020 sp. zn. 1 Afs 438/2017–52, (č.4053/2020 Sb. NSS).

48) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2022, sp. zn. 4 Afs 396/2021.

Právní předpisy

49) Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

50) Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

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

52) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

53) Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

54) Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

55) Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

56) Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

57) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

58) Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů.

Ostatní

59) Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád [online]. psp.cz, [cit. 20. února 2024]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503&pdf=1>

60) Finanční zpravodaj 5/2015, *POKYN č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní*, Č.j. MF-21968/2015/39 [online]. financnisprava.cz, [cit. 25. ledna 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF_5.pdf.

61) Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2021 [online]. financnisprava.cz, 20. července 2022 [cit. 3. února 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2021.pdf.

62) Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2020 [online]. financnisprava.cz, 24. června 2021 [cit. 3. února 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2020.pdf.

- 63) Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019 [online]. financnisprava.cz, 2. července 2020 [cit. 3. února 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf.
- 64) Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2018 [online]. financnisprava.cz, 16. července 2019 [cit. 3. února 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2018.pdf.
- 65) Metodický pokyn k vybraným aspektům náležitostí odvolání daňového řádu z pohledu požadavků kladených na odvolací důvody, Č.j. 45981/19/7700-10123-711442. [online]. financnisprava.cz, 29. ledna 2020 [cit. 23. ledna 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/45981_19_MP_k_odvolacim_duvodum.pdf.
- 66) Metodická pomůcka k institutu stížnosti podle § 261 DŘ, č.j. 174034/15/7100-40123-050030 [online]. financnisprava.cz, 30. prosince 2015 [cit. 10. února 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-institutu-stiznosti-podle-par261-DR.pdf.
- 67) Metodická pomůcka k ochraně před nečinností, č.j. 28231/15/7100-40124-050230 [online]. financnisprava.cz, 19. května 2015 [cit. 25. února 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-ochrane-pred-necinnosti.pdf
- 68) Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR za rok 2022 [online]. financnisprava.cz, 27. července 2023 [cit. 3. února 2024]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Vyrocní_zprava_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2022.pdf.
- 69) Zpráva o činnosti Celní správy za rok 2022 [online]. celnisprava.cz [cit. 3. února 2024]. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Documents/VZ_CS_2023.pdf.
- 70) Zpráva o činnosti Celní správy za rok 2021 [online]. celnisprava.cz, 14. července 2022 [cit. 3. února 2024]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-07-20_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR-za-rok-2021.pdf.
- 71) Zpráva o činnosti Celní správy za rok 2020 [online]. celnisprava.cz, 21. června 2021 [cit. 3. února 2024]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2020_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf.
- 72) Zpráva o činnosti Celní správy za rok 2019 [online]. celnisprava.cz, 29. června 2020 [cit. 3. února 2024]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2019_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf.

73) Zpráva o činnosti Celní správy za rok 2018 [online]. celnisprava.cz, 1. července 2019 [cit. 3. února 2024]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2018_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf.