



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

OPRAVNÉ A DOZORČÍ PROSTŘEDKY V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

REMEDIAL AND SUPERVISORY MEASURES IN TAX PROCEEDING

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Veronika Hajdová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Veronika Hajdová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a daně
Vedoucí práce:	JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.
Akademický rok:	2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Zhodnocení původní a stávající úpravy
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem této bakalářské práce je nalézt, systematicky charakterizovat, popsat a vysvětlit opravné prostředky, které mohou využít všechny osoby zúčastněné v daňovém řízení včetně žaloby ve správním soudnictví. V bakalářské práci budou rovněž prezentovány relevantní závěry NSS ČR týkající se opravných prostředků.

Základní literární prameny:

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Meritum Daňový řád. 3. vyd. Praha: Wolter Kluwer, 2015. ISBN 978-8-7478-695-2.

KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Praha: ANAG, 2013. ISBN 978-8-7263-769-0.

KRATOCHVÍL, J. a A. ŠUSTR. Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty. 1. vyd. Praha: Wolter Kluwer, 2015. 432 s. ISBN 978-80-7478-890-1.

LICHNOVSKÝ, O. a R. ONDRÝSEK a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016.
ISBN 978-80-7400-604-3.

VANČUROVÁ, A. a V. BONĚK. Správa daní pro ekonomy. 1. vyd. Praha: Wolter Kluwer ČR, 2011.
ISBN 978-80-7357-701-8.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku ochrany práv daňových subjektů, konkrétně opravnými (řádnými a mimořádnými) a dozorčími prostředky v daňovém řízení, v rámci zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Cílem této práce je naleznout, systematicky charakterizovat, popsat a vysvětlit opravné prostředky, včetně žaloby ve správním soudnictví.

Abstract

The bachelor thesis aims on issues of protecting the rights of taxpayers, specifically remedial (ordinary and extraordinary) and supervisory measures in tax proceeding, within the Act no. 280/2009 Coll, The Tax Code, as amended. The aim of this thesis is to find, systematically characterize, describe and explain the remedial measures, including the action in administrative proceeding.

Klíčová slova

daň, daňové řízení, opravné prostředky, řádné, mimořádné a dozorčí

Key words

tax, tax proceeding, remedial measures, ordinary, extraordinary and supervisory

Bibliografická citace

HAJDOVÁ, V. *Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 79 s. Vedoucí bakalářské práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 15. května 2017

podpis studenta

Poděkování

Můj obrovský vděk patří panu JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D. za vedení méjí bakalářské práce, za jeho cenné a odborné rady i čas. V neposlední řadě patří moje poděkování rodině, přátelům a známým, kteří mně při psaní této práce podporovali.

OBSAH

ÚVOD	10
1 CÍL A METODIKA PRÁCE	12
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	14
2.1 Daň	14
2.1.1 Soustava daní	16
2.2 Daňový řád	17
2.3 Správa daní	19
2.3.1 Základní zásady při správě daní	20
2.4 Osoby jednající při správě daní	22
2.4.1 Správce daně	23
2.4.2 Osoby zúčastněné na správě daní	25
2.4.3 Procesní způsobilost	27
2.4.4 Zastupování	28
2.5 Lhůty	29
2.6 Daňové řízení	30
3 OPRAVNÉ A DOZORČÍ PROSTŘEDKY V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ	32
3.1 Odvolání	34
3.1.1 Náležitosti odvolání	36
3.1.2 Postup správce prvního stupně	38
3.1.3 Postup odvolacího orgánu	41
3.1.4 Počty vedených odvolání v minulých letech a jejich úspěšnost	44
3.2 Rozklad	47
3.3 Obnova řízení	47
3.3.1 Důvody pro obnovu řízení	48
3.3.2 Fáze obnovy řízení	50

3.4	Nařízení přezkoumání rozhodnutí.....	50
3.4.1	Fáze přezkumu rozhodnutí.....	51
3.5	Žaloba ve správním soudnictví	52
3.5.1	Počty podaných žalob k soudu proti rozhodnutí orgánů finanční správy .	55
3.6	Shrnutí fungování systému opravných a dozorčích prostředků	57
4	ZHODNOCENÍ PŮVODNÍ A STÁVAJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY	62
4.1	Obecně o změnách v systému opravných a dozorčích prostředků.....	62
4.2	Změny v řádných opravných prostředcích	63
4.3	Změny v mimořádných opravných a dozorčích prostředcích	66
	ZÁVĚR	68
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	70
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	75
	SEZNAM GRAFŮ	76
	SEZNAM OBRÁZKŮ	77
	SEZNAM TABULEK	78
	SEZNAM PŘÍLOH.....	79

ÚVOD

Pojem daň slyšel někdy snad každý z nás a nepatří zrovna k těm nejoblíbenějším. S daněmi se setkáváme každý den a ani to mnohdy nevnímáme; například při nákupu jídla v obchodě, pohonných hmot do našeho automobilu nebo třeba při pohledu na naši výplatní listinu. Dalo by se říci, že pod pojmem daň si většina lidí představí určitou částku, kterou jsou povinni odvádět státu, což i částečně odpovídá oficiální definici daně.

Daněmi se totiž rozumí stanovené částky, které jsou odváděny daňovými subjekty do státního rozpočtu, z jehož příjmů tvoří právě daně převážnou část. Ze státního rozpočtu jsou následně vypláceny částky na financování státních výdajů, konkrétně například financování státní správy. Správa daní a jejich výběr je úlohou státu, který skrze velké množství lidí na úředních pozicích tyto činnosti vykonává. Stát se snaží tyto činnosti vykonávat co nejefektivněji a správně v mezích našeho právního řádu, ale v praxi však dochází k různým pochybením, které jsou způsobeny úmyslně či neúmyslně. Těmito pochybeními dochází k zásahu do majetkových a osobnostních práv daňových subjektů. Opatřeními, která vedou k odstranění následků těchto pochybení, se bude zabývat tato bakalářská práce.

Celá práce je rozdělena do 3 hlavních částí. V teoretických východiscích práce se autorka pokusí vymezit základní pojmy, které s tématem opravných a dozorčích prostředků souvisí, a které jsou podstatné pro pochopení dané problematiky. Autorka se bude snažit nastítnit odpověď na otázky, například co je to daň, kdo je to správce daně nebo kdo je daňovým subjektem. Dojde také k vymezení systematiky stěžejního předpisu, kterým je v této oblasti aktuální znění zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a jeho postavení v českém právním řádu. Obecně a ve stručnosti zde bude také popsána správa daní a převážně pak daňové řízení.

V následující části, která je zároveň stěžejní částí této práce, se autorka zaměří konkrétně na sestavení systematického přehledu opravných (řádných i mimořádných) a dozorčích prostředků v daňovém řízení, které jsou definovány daňovým řádem, včetně žaloby ve správním soudnictví. Následně jednotlivé prostředky charakterizuje, popíše a vysvětlí,

kdy mohou být použity a u nejvíce využívaného opravného prostředku, u odvolání a u speciálního prostředku ochrany, u žaloby ve správním soudnictví, se zaměří na statistiku, jak moc byl v minulých letech využíván a s jakou úspěšností.

Poslední část této bakalářské práce obsahuje zhodnocení prostředků ochrany v daňovém řízení podle původní a současné právní úpravy.

Základem pro zpracovávání této bakalářské práce bylo účinné znění zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, odborné publikace obsahující výklad ustanovení daňového řádu, odborné články zabývající se problematikou opravných a dozorčích prostředků, zprávy Ministerstva financí ČR a judikatura NSS ČR a ÚS ČR.

Tato bakalářská práce je zpracována podle stavu právní úpravy účinné ke dni 1. 1. 2017.

1 CÍL A METODIKA PRÁCE

Jak již napovídá název této bakalářské práce „Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení“, bude **hlavním cílem** autorky naléznout, systematicky charakterizovat, popsat a vysvětlit, jaké prostředky ochrany může daňový subjekt využít, pokud bude zasaženo pochybením v rámci správy daní do jeho osobnostních a majetkových práv. Autorka si je vědoma, že problematika opravných a dozorčích prostředků v daňovém řízení je velmi obsáhlá, a proto není jejím cílem, aby v této práci pokryla celou šíři této problematiky. Autorka se v rámci této práce pokusí vytvořit přehled prostředků ochrany, které obsahuje daňový řád a nastíní, jak jednotlivé prostředky ochrany fungují, jaké podmínky daňový subjekt musí splnit včetně lhůt, které musí dodržet, aby je mohl využít k ochraně svých dotčených práv a ve kterých případech je možné je využít.

Mezi jednotlivé částečné cíle tedy patří:

§ definovat základní pojmy související s problematikou opravných a dozorčích prostředků v daňovém řízení,

§ vytvořit přehled opravných (řádných i mimořádných) a dozorčích prostředků, které se nachází v zákoně č. 280/2009 sb., daňový řád, včetně žaloby ve správním soudnictví, a také s použitím příslušné judikatury NSS, která se problematikou opravných prostředků zabývá,

§ popsat a vysvětlit jednotlivé prostředky ochrany, jak fungují a co pro jejich použití musí být splněno,

§ zhodnotit prostředky ochrany v daňovém řízení podle původní a současné právní úpravy a vytyčít hlavní změny.

Při zpracovávání bakalářské práce byly použity logické metody, které se řadí mezi základní vědecké metody. Využité metody vedly ke zjištění potřebných informací; šlo

konkrétně o analýzu, syntézu, indukci a dedukci. Mimo logické metody zde byla využita i metoda komparace.

Analýzou se, v rámci psaní bakalářských prací, rozumí popis skutečností neboli rozbor jednotlivých znaků a vazeb opravných a dozorčích prostředků. Pomocí syntézy můžeme pochopit celý systém ochrany daňových subjektů v daňovém řízení, jelikož ta na rozdíl od analýzy nám pomáhá pochopit zjištěné skutečnosti. Dedukcí je možné odvozovat konkrétnější (méně obecné) tvrzení od obecnějších. Indukce je procesem opačným, tudíž z méně obecných tvrzení se vyvodí obecný závěr.

Poslední použitou metodou je komparace, s jejíž pomocí je možné stanovit pro jednotlivé prostředky ochrany shodné i odlišné znaky.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

V teoretické části práce se autorka pokusí vymezit základní pojmy, které se pojí s daným tématem a které jsou podstatné pro pochopení dané problematiky. Důležitými jsou dle jejího názoru pojmy z oblasti soustavy daní, správy daní, osob jednajících při správě daní a daňového řízení.

2.1 Daň

Pro pojem daň by se dalo najít nespočet různých definicí, přičemž jednou z nich je ekonomická definice daně. Tato definice je velmi známá a charakterizuje daň jako „*povinnou, zákonem stanovenou platbu, která plyne do veřejného rozpočtu, je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla i neúčelová.*“¹

Pro lepší pochopení je nutné rozebrat jednotlivé části ekonomické definice daně. Z výše uvedeného vyplývá, že daní se rozumí určité peněžité plnění, jehož výši zákon stanoví, většinou pevnou procentní sazbou pro jednotlivé typy daní, které se vypočítávají z příslušného základu daně. Takto vypočtenou částku jsou daňové subjekty povinny odvádět do veřejného rozpočtu, kterým je zde myšlen převážně státní rozpočet. Povinnost, která se týká daní, se řadí mezi zákonné povinnosti, tedy může být uložena jedině zákonem. Nenávratnost zde znamená, že plátce nemůže očekávat, že ji dostane nazpět. Neekvivalentnost vyjadřuje to, že plátce daně nemá nárok na jakékoliv plnění od státu, jako kompenzaci za odvedenou daň. Posledním slovem definice je neúčelnost a je zde proto, že stát nemá přesně stanoveno, na co vybrané peníze z daní použije, ale může sám o jejich použití rozhodnout. Dalším typickým znakem daně je, že jde o plnění pravidelně se opakující (měsíčně, čtvrtletně atd.)².

Právě neekvivalentnost daně neboli jednostrannost daňového práva potvrdil i NSS v jednom ze svých rozsudků. Uvádí, že daň nemůže být chápána jako trest uložený daňovému subjektu za nevhodné chování, ale jednostrannost daňového práva má být

¹ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 13.

² BONĚK, V., P. BĚHOUNEK a kol. *Lexikon daňové pojmy*. 2001. s. 30.

chápana tak, že daňový subjekt má povinnost odvádět daň, s tím, že nemůže očekávat protiplnění, které by odpovídalo odvedené výši daně³.

Další definici daně je možné najít přímo v daňovém řádu. Tato definice však slouží pouze pro potřeby tohoto zákona, není tedy použitelná pro celý český právní řád. Daní se podle § 2 odst. 3 DŘ rozumí:

- „peněžité plnění, které zákon označí za daň, clo nebo poplatek,
- peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- peněžité plnění v rámci dělené správy.“⁴

V rámci DŘ se za daň podle výše uvedeného považuje také daňový odpočet, daňová ztráta nebo jiné způsoby plnění a také příslušenství pohledávky. Za příslušenství pohledávky se považují především úroky, penále, pokuty a náklady řízení, ale pouze v případech, pokud jsou uloženy nebo vznikly podle DŘ. V daňovém řádu je možné najít z příslušenství pohledávky upraveny náklady řízení (§ 107 DŘ), exekuční náklady (§ 187 a násl. DŘ), úrok z posečkané částky (§ 157 odst. 2 DŘ), pořádková pokuta (§ 247 a násl. DŘ), pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ), penále (§ 251 DŘ), úrok z prodlení (§ 252 a § 253 DŘ), úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 DŘ), úrok z daňového odpočtu (§ 254a DŘ)⁵.

Základním smyslem a účelem celého daňového řízení je stanovení správné výše daně a její následné vybrání. Příslušné daňové orgány však musí vycházet ze širšího pojetí této zásady, aby došlo k dosažení cíle daňového řízení, tudíž stanovení správné výše se netýká pouze daně samotné, ale i jejího příslušenství⁶.

S daněmi souvisí ve velké míře i poplatky, které bývají mylně s daněmi někdy zaměňovány nebo slučovány. Poplatky se rozumí částky, které jsou povinně placeny fyzickými a právnickými osobami za činnosti a úkony, které vykonal příslušný státní

³ Rozsudek NSS, č. j. 7 Afs 54/2006-155.

⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 7-8.

⁶ Rozsudek NSS, č. j. 2 Afs 234/2014-43.

orgán, a to buď z podnětu určité fyzické nebo právnické osoby nebo v zákonem stanovených případech, pokud je to v zájmu té dané osoby. Povinnost platit poplatky je, shodně jako u daní, možné uložit pouze na základě zákona. Rozdíl mezi daněmi a poplatky spočívá v tom, že u poplatků se předpokládá určité protiplnění. Na území České republiky rozlišujeme 4 typy poplatků: soudní, správní, místní a ostatní poplatky, které jsou upraveny speciálními zákony⁷.

V neposlední řadě s daněmi souvisí i cla, kterými se rozumí povinné platby stanovené na základě platných právních předpisů a které jsou vybírány ve spojitosti s přechodem dováženého, popř. vyváženého zboží přes státní hranice. Cla jsou vybírány od osob, která dané zboží dováží nebo vyváží, anebo od osob, pro které dovoz nebo vývoz zboží proběhl. Cla mohou být rozdělena podle různých hledisek, jedním z nich může být způsob dopravy a relace pohybu zboží a v takovém případě se dělí cla na dovozní, vývozní a tranzitní⁸.

2.1.1 Soustava daní

Se vznikem naší samostatné České republiky, tedy k 1. 1. 1993, začala fungovat na našem území soustava daní, kterou známe v současné době. V průběhu let však prošla několika změnami, přičemž podstatné změny přišly například v roce 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie a v roce 2014, kdy došlo ke zrušení daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí a došlo k zavedení nové daně z nabytí nemovitých věcí⁹.

Základní dělení daní v současné době spočívá v rozdělení na přímé daně a nepřímé daně. Rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi spočívá v jejich vybírání a přiznávání. U přímých daní je poplatník a plátce daně tatáž osoba a je jimi postižen příjem již při jeho vzniku. Naopak u daní nepřímých je poplatníkem a plátcem daně rozdílná osoba a příjem je jimi postižen až při jeho upotřebení⁸.

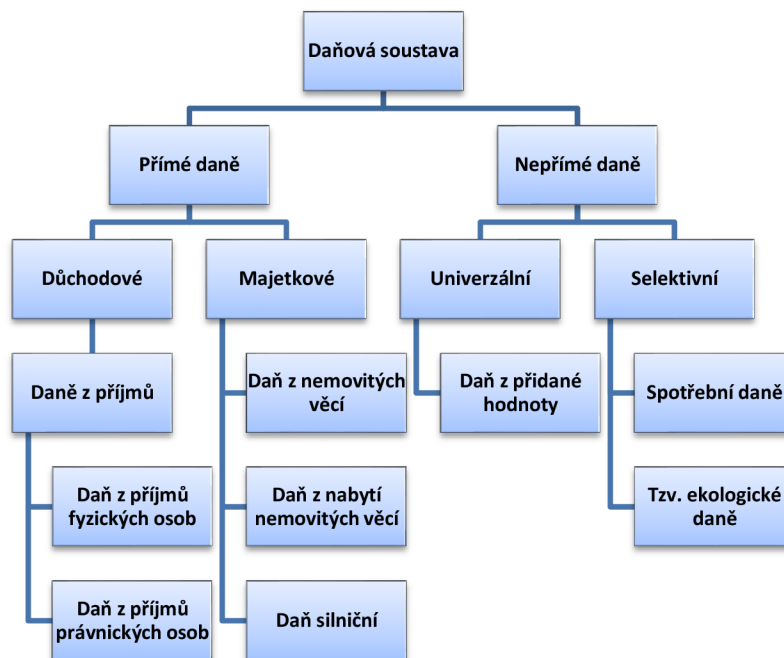
Daně přímé jsou rozdělovány na důchodové a majetkové. Mezi důchodové daně se řadí daně z příjmů, jak fyzických osob, tak právnických osob. Majetkovými daněmi jsou daň

⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 7-8.

⁸ LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2016, s. 6.

⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2013, s. 8.

z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí a silniční daň. Nepřímé daně se dělí na univerzální a selektivní, s tím, že univerzální daní je daň z přidané hodnoty a mezi selektivní daně jsou zařazeny spotřební daně a také tzv. ekologické daně¹⁰.



Obr. 1: Daňová soustava České republiky (Upraveno dle¹⁰)

2.2 Daňový řád

Pod pojmem právo si obecně můžeme představit určitý soubor obecně závazných pravidel chování, které jsou v specifické formě vydávány státními orgány a jejich dodržování se vynucuje pomocí státně mocenských prostředků chování. Základní dělení práva je podle právního postavení subjektů v právních vztazích, a to konkrétně na právo veřejné a právo soukromé¹¹.

„Za právo veřejné považuje soud tu oblast práva, v níž jsou vztahy založené na nerovnosti zúčastněných subjektů, k soukromému právu patří vztahy založené na rovnosti. Veřejná moc je taková, která autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů. Subjekt,

¹⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2013, s. 8.

¹¹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 3.

*o jehož právech a povinnostech rozhoduje orgán veřejné moci, není v rovném postavení s tímto orgánem a obsah rozhodnutí orgánu není dán na vůli subjektu. Hranice veřejné moci končí tam, kde začíná moc soukromá.*¹²

Daňové právo se řadí do skupiny práva veřejného, jelikož vztahy mezi účastníky jsou založeny na principu nadřízenosti a podřízenosti. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád je základním daňovým procesním předpisem, který je účinný na našem území od 1. 1. 2011. Nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a tvoří novou komplexní úpravu daňového procesního práva s větším množstvím paragrafů oproti předchozí úpravě, ale s kratšími odstavci a větami v novém systematickém uspořádání. Většina institutů byla zachována z předchozí právní úpravy, ale byly zde zařazeny i myšlenky ze stávající judikatury. Daňovým řádem je zavedena rovněž sjednocená terminologie i pro další daňové zákony¹³.

Působnost DŘ je možné chápat jako určitou představu o jeho rozsahu neboli kdo, kde a kdy je povinen se tímto právním předpisem řídit. Působnost právní normy se dělí na věcnou, osobní, místní a časovou. Věcná působnost daňového řádu udává, že daňový řád představuje procesní úpravu postupu správců daně a také práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daně, které vznikají během správy daně. Osobní působnost daňového řádu představuje to, že daňový řád se uplatňuje ve vztahu se správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daní. Místní působnost daňového řádu znamená, že daňový řád je právním předpisem, který je platný na území České republiky. Časová působnost daňového řádu udává, že daňový řád nabyl platnost dnem vyhlášení ve Sbírce zákonů ČR, tj. 3. 9. 2009 a účinným je od 1. 1. 2011. Tak dlouhý časový interval mezi platností a účinností tohoto právního předpisu neboli legisvakantní dobu byl zde stanoven z důvodu, že jde o důležitou změnu právní úpravy daňového procesního práva a právě proto, aby adresáti právního předpisu měli dostatek času se s jeho obsahem seznámit¹⁴.

Vztahy mezi daňovým řádem a jinými právními předpisy jsou založeny na určitých principech v otázkách správy daní. Jeden z těchto principů představuje vztah daňového

¹² Usnesení ÚS, sp. zn. II. ÚS 86/95.

¹³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 10.

¹⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. 2015, op. cit., s. 12.

řádu a jiného daňového zákona, s tím, že daňový zákon má přednost před daňovým řádem. Jinými slovy daňový řád se použije pouze v takových případech, kdy správu daní neupravuje jiný zákon jinak. Další princip, který vychází ze zákona č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, vyjadřuje vztah daňového řádu a mezinárodní smlouvy, která je pro Českou republiku závazná, s tím, že mezinárodní smlouva má při správě daní přednost před daňovým řádem¹⁵.

Posledním principem je vyjádřen vztah mezi daňovým řádem a zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, přičemž § 262 DŘ udává, že správní řád se nepoužije při správě daní. V tomto ohledu nenastala žádná změna při zavedení daňového řádu oproti předchozí právní úpravě¹⁶.

Daňový řád je rozdělen do 6 částí, které se pak následně člení na hlavy, díly a oddíly:

- 1) Úvodní ustanovení (§§ 1–9 DŘ)
- 2) Obecná část o správě daní (§§ 10-124a DŘ)
- 3) Zvláštní část o správě daní (§§ 125-245 DŘ)
- 4) Následky porušení povinností při správě daní (§§ 246-245a DŘ)
- 5) Ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná (§§ 255-265 DŘ)
- 6) Účinnost (§ 266 DŘ)¹⁷.

Pro účely této bakalářské práce nebude potřeba podrobné rozebrání všech částí tohoto zákona. Nejpodstatnější informace pro tuto práci jsou uvedeny především v části druhé daňového řádu, kde je v hlavě sedmé upravena problematika opravných a dozorčích prostředků v daňovém řízení¹⁷.

2.3 Správa daní

Správu daní je možné charakterizovat jako postup, který má za cíl správné zjištění a stanovení daní a také zajištění jejich úhrady. Samotný pojem postup je dosti nejednoznačný, jelikož v této oblasti může mít různý rozsah. V obecném měřítku lze říci,

¹⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 12-13.

¹⁶ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. 2014, s. 71.

¹⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

že postup správy daní tvoří souhrn dílčích postupů (například vyhledávání daňových subjektů, vyměřování daně, příjem úhrad daně a vymáhání v případech dobrovolného neuhrazení daně)¹⁸.

Cíl správy daní je ideální, avšak nebude jej nikdy dosaženo, protože vždycky bude existovat nějaká část daní, která zůstane zatajena nebo příjem (majetek), který unikne zdanění. Proto správa daní má také za úkol, co nejvíce minimalizovat případné daňové úniky. Do správy daní se řadí taktéž mezinárodní spolupráce v otázce daní, která je založena na mezinárodních smlouvách a dalších speciálních zákonech (například zákon o mezinárodní pomoci při správě daní)¹⁹.

Správa daní je činnost, která je prováděna správcem daně vůči daňovým subjektům a třetím osobám a vznikají při ní jak správci daně, daňovým subjektům, tak třetím osobám práva a povinnosti. Daňový subjekt má povinnost podat daňové přiznání a uhradit vypočtenou daňovou povinnost. Správce daně oproti tomu zjišťuje, zda je tvrzená daň správná a vyměřuje, popř. doměřuje daň a je oprávněn provádět úkony, které zajistí, že nedoplatky daně budou uhrazeny²⁰.

2.3.1 Základní zásady při správě daní

Pod pojmem základní zásada správy daní je možné si představit určité výkladové pravidlo, které slouží k tomu, aby bylo dosaženo cíle správy daně, kterým je, jak již bylo uvedeno výše, správné zjištění a stanovení daně a následně i zabezpečení její úhrady. Základní zásady správy daní jsou tedy důležitým prostředkem, který slouží ke správné interpretaci (výkladu) ustanovení uvedených v daňovém řádu a také aplikaci daňových zákonů, tedy netýkají se pouze daňového řízení, ale uplatňují se v rámci celé správy daní. Do skupiny základních zásad při správě daní, které jsou upraveny převážně v úvodních ustanoveních DŘ (konkrétně v § 5 - § 9 DŘ), můžeme zařadit zásadu zákonnosti, zákazu libovůle, přiměřenosti, procesní rovnosti, součinnosti, zásadu poučovací, vstřícnosti a slušnosti, zásadu rychlosti řízení, zásadu hospodárnosti, volného hodnocení důkazů,

¹⁸ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 23.

¹⁹ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. 2011, op. cit., s. 20-21.

²⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 13.

legitimního očekávání, materiální pravdy, neveřejnosti a zachování mlčenlivosti a zásadu oficiality, vyhledávání a shromažďování údajů²¹.

Zásadou zákonnosti se rozumí to, že v průběhu správy daní správce daně jedná v mezích zákonů a jiných právních předpisů a vykládá je podle jejich smyslu, v souladu s principy dobré správy, zároveň bere na vědomí stanoviska nadřízeného úřadu a příslušnou judikaturu soudů²². S tím úzce souvisí zásada zákazu libovůle, která říká, že správce daně je oprávněn konat pouze to, co mu zákon dovoluje. Jinými slovy správce daně může uplatnit svou pravomoc jenom k účelům, ke kterým mu byla svěřena a pouze v rozsahu, ve kterém mu byla svěřena. Zásadu přiměřenosti je možné shledat v šetření práv a zájmů osob zúčastněných na správě daní, které jsou právem chráněny a jsou v souladu s platnými právními předpisy. Zároveň je správce daně povinen při plnění svých úkolů využít pouze takové prostředky, které co nejméně zatěžují osoby zúčastněné na správě daní, ale které ještě stále vedou k dosažení cíle správy daně. Zásadou procesní rovnosti nelze chápat srovnatelné postavení mezi správcem daně a daňovým subjektem (mezi nimi existují vztahy nadřazenosti a podřazenosti), ale je možné ji chápat, tak, že daňový subjekt a třetí osoby mají stejná procesní práva a povinnosti²³.

Zásada součinnosti představuje určitou povinnost vzájemné spolupráce mezi osobami zúčastněnými na správě daní a správcem daně. Zásada poučovací vyjadřuje právo každého občana ČR na právní pomoc před orgánem veřejné moci, kterým je mimo jiné i správce daně, a zároveň povinnost správce daně v souvislosti se svými úkony poskytnout v přiměřené míře poučení osobám zúčastněným na správě daní o jejich právech a povinnostech. Zásada vstřícnosti a slušnosti představuje to, že správce daně má v rámci svých možností vycházet vstříc osobám zúčastněným na správě daní a pověřené úřední osoby, skrze nichž správce daně vykonává svěřenou pravomoc, mají povinnost vyhnout se v rámci správy daně nezdvořilostem. Zásada rychlosti řízení a s ní související zásada hospodárnosti představují to, že správce daně má povinnost provádět úkony a postupovat bez zbytečných průtahů. Se zásadou volného hodnocení důkazů se můžeme setkat ve více právních odvětvích našeho právního řádu a představuje to, že správce daně

²¹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 16.

²² LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2016, s. 18.

²³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. 2015, op. cit., s. 16-17.

v souvislosti s dokazováním hodnotí důkazní prostředky podle svého uvážení, s tím, že jednotlivé důkazy posuzuje samostatně a všechny ve vzájemné souvislosti. Poměrně novou zásadou v DŘ je zásada legitimního očekávání, která nám říká, že správce daně je povinen dbát o to, aby u skutkově stejných či podobných případů nedocházelo k bezdůvodným rozdílům v rozhodování²⁴.

Zásadou materiální pravdy se rozumí povinnost správce daně vycházet ze skutečného obsahu konkrétního právního úkonu či jiné skutečnosti, která je rozhodná pro správu daní, a to bez ohledu na označení právního úkonu, pokud by šlo o simulaci jiného právního úkonu (např. pokud by šlo o zastřené právní jednání, jehož předmětem by byl úplatný převod nemovité věci a smlouva by přesto byla označena jako darovací smlouva)²⁵.

Zásada neveřejnosti a zachování mlčenlivosti představuje prostředek ochrany, který chrání daňové subjekty před neoprávněným zneužitím poskytnutých informací. Správa daní je neveřejná a mlčenlivost musí zachovat jak osoby zúčastněné na správě daní, tak úřední osoby o všech informacích, které se dozvěděly v průběhu správy daně. Poslední výše uvedenou zásadou je zásada oficiality, vyhledávání a shromažďování údajů, která „spočívá v tom, že správce daně je povinen zahájit řízení z moci úřední, pokud nebyly povinnosti ze strany daňového subjektu splněny vůbec, anebo nebyly splněny řádně“.²⁶

2.4 Osoby jednající při správě daní

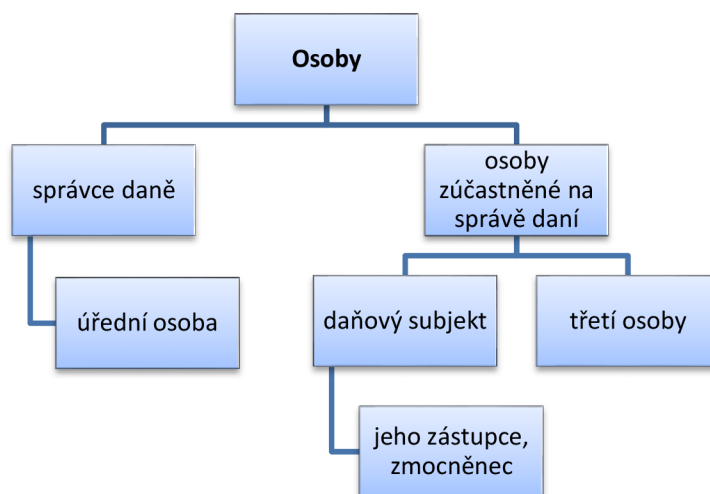
Mezi osoby, bez kterých bychom se při správě daní neobešli, se řadí především správce daně a osoby zúčastněné na správě daní, kterými jsou daňové subjekty a také třetí osoby²⁷.

²⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 18-19.

²⁵ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 28.

²⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. 2015, op. cit., s. 21.

²⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.



Obr. 2: Osoby jednající při správě daní (Upraveno dle²⁸)

2.4.1 Správce daně

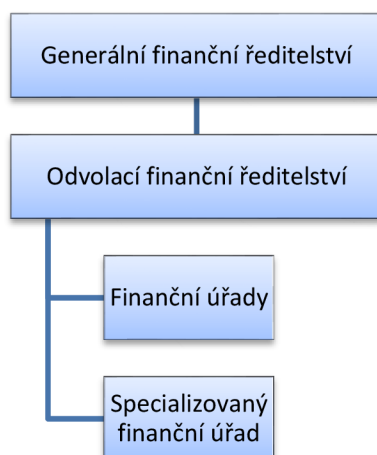
Za správce daně se považuje každý správní orgán (orgán veřejné moci) nebo i jiný státní orgán, kterému svěří pravomoc pro výkon správy daní speciální zákon. Správce daně je způsobilý být účastníkem občanského soudního řízení, které je vedeno ve věci, která souvisí se správou daní. Jelikož nejčastějšími správci daně jsou finanční úřady a celní úřady, tak těmi výše uvedenými speciálními ustavujícími zákony jsou především zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České Republiky, ve znění pozdějších předpisů²⁹.

Finanční úřady spadají do finanční správy. Finanční správa je systém orgánů zřízených státem k výkonu správy daní a je odlišná v různých státech. Finanční správa České republiky je třístupňovou soustavou, do které spadá Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. Vedle klasických finančních úřadů je zřízen ještě specializovaný finanční úřad pro vybrané subjekty, kterými jsou například banky, pojišťovny, investiční fondy nebo penzijní společnosti. Mezi orgány platí vztahy

²⁸ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 34.

²⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 23.

nadřízenosti a podřízenosti, přičemž nejvýše položené Generální finanční ředitelství je podřízeno samotnému Ministerstvu financí ČR³⁰.



Obr. 3: Finanční správa České republiky (Upraveno dle³⁰)

Celní úřady patří do celní správy. Celní správa je systémem správních orgánů a ozbrojeného bezpečnostního sboru. Jde o dvoustupňovou soustavu, kterou tvoří Generální ředitelství cel a celní úřady. Celní úřady jsou podřízeny Generálnímu ředitelství cel a Generální ředitelství cel je podřízeno samotnému Ministerstvu financí³¹.

Se správcem daně souvisí jeho pravomoc a příslušnost. Přesné určení pravomoci a příslušnosti je zde proto, aby nedocházelo k pochybnostem, který orgán má jakou danou věc řešit a rozhodnout o ní. Pravomoc představuje přesně stanovený okruh oprávnění a povinností správce daně. Příslušnost udává, kterému konkrétnímu orgánu náleží kompetence se jakou danou věcí zabývat a rozhodnout o ní neboli který orgán bude mít působnost. Působnost je svěřena orgánu na základě zákona. Věcná příslušnost udává, který orgán z hierarchie orgánů ustavených pro výkon správy daní je oprávněn zabývat se věcí a rozhodnout. Místní příslušnost lze vyjádřit jako vztah věcně příslušného správce daně a rozhodované věci na základě územní působnosti³².

³⁰ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

³² HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 23-24.

Podle § 18 DŘ zde existuje možnost delegovat místní příslušnost. Na základě žádosti podané daňovým subjektem, či z podnětu správce daně, může nejbližší nadřízený správce daně delegovat příslušnost v otázce výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně³³.

Atrakce, upravená v § 19 DŘ, není tak zaběhnutým pojmem jako delegace. Zavedl jej až DŘ, ale ve své podstatě jde však pouze o právní úpravu systému, který se již používal, ale nebyl legalizován. Jde o to, že nadřízený správce daně má možnost převzít daňové řízení³⁴.

Svou pravomoc správce daně nevykonává sám, ale prostřednictvím úředních osob. Úředními osobami se rozumí fyzické osoby (zaměstnanci), které jsou pověřeny přímo správcem daně nebo na základě zákona vykonávat činnosti, které jsou v pravomoci příslušného správce daně. Úřední osoby prokazují své oprávnění k vykonávání úkolů v souvislosti s výkonem správy daní pomocí služebních průkazů. Na žádost jiných osob zúčastněných na správě daní sdělí své jméno nebo také v jakém organizačním úseku správce daně pracuje³⁵.

Mezi povinnosti správce patří především dohled nad tím, aby docházelo ke stanovení daně ve správné výši, a ne stanovení daně v co možná největší výši ve prospěch státního rozpočtu³⁶.

2.4.2 Osoby zúčastněné na správě daní

Mezi osoby zúčastněné na správě daní se řadí daňový subjekt a třetí osoby a jak již název může napovědět, jde o osoby, které jsou určitým způsobem zainteresovány v rámci správy daní. Tyto osoby jsou charakteristické tím, že mají rovná procesní práva a povinnosti³⁵.

³³ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 29.

³⁴ HANUŠ, J., HOLUŠA, B., MUSILOVÁ, L. *Daňový řád v kostce*. 2012, s. 31.

³⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

³⁶ Rozsudek NSS, č. j. 2 Afs 10/2012-29.

Daňový subjekt

Podle § 20 DŘ je za daňový subjekt považována osoba (fyzická či právnická), která je takto zákonem označena a také osoba, která je zákonem nazvána plátcem nebo poplatníkem daně. V daném ustanovení jsou zahrnuty také osoby, které jsou v postavení daňového subjektu. Jde o osoby, které ustanovují zvláštní právní předpisy a jde například o správce dědictví nebo insolvenčního správce. Tyto osoby nesou stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt³⁷.

Definici plátce a poplatníka daně DŘ neobsahuje. Poplatníka je možné charakterizovat jako osobu jejíž majetek, příjmy nebo činnost přímo podléhá daňové povinnosti. Oproti tomu plátcem je označována osoba, která má povinnost vypočítat daň a na vlastní majetkovou odpovědnost ji od poplatníka vybrat a odvést do veřejného rozpočtu prostřednictvím správce daně³⁷.

Daňový subjekt má právo i povinnost spolupráce se správcem daně (což je zakotveno zásadou součinnosti při správě daní) v rámci správného stanovování daně a následně i jejího vybírání. Toto právo má daňový subjekt po celé řízení, jehož předmětem je správné stanovování či vybírání daně a vůbec nezáleží na tom, zda se tak děje v průběhu vytykácího řízení nebo v rámci daňové kontroly³⁸.

V souvislosti s daní z příjmů je možné se v praxi setkat s pojmem plátcova pokladna. Jde o organizační jednotku plátce, v níž dochází k vybírání, srážení nebo zajištění daně a kde jsou k tomu uloženy potřebné doklady. Plátcova pokladna vykonává práva a povinnosti, které náleží plátcovi daně. Místně příslušným správcem daně pro plátcovu pokladnu je ten, v jehož obvodu je plátcova pokladna umístěna³⁹.

Třetí osoby

V § 22 DŘ nalezneme negativním způsobem vymezeny třetí osoby, kterými tedy jsou jiné osoby (fyzické či právnické) než je daňový subjekt a které mají práva a povinnosti v rámci správy daně (popř. jsou jejich práva a povinnosti při správě daní dotčena). Třetími osobami mohou být mimo jiné svědci, tlumočníci, ručitelé, poddlužníci, osoby, které mají

³⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 27.

³⁸ Rozsudek NSS, č. j. 5 Afs 14/2014.

³⁹ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 41.

povinnost součinnosti (zásada součinnosti byla již vysvětlena výše; osoby mají povinnost vzájemné spolupráce se správcem daně)⁴⁰.

Novým institutem, který zavádí daňový řád a jehož cílem má být lepší postavení daňového subjektu, je odborný konzultant. Odborný asistent má pomoci daňovému subjektu v rámci jednání se správcem daně, převážně v odborných otázkách, a to s odkazem na čl. 37 odst. 2 LZPS, kde je zakotveno právo na právní pomoc v jednáních před soudy, jinými státními orgány nebo orgány veřejné správy. Odborný konzultant není zástupcem daňového subjektu, jak by se mohlo na první pohled zdát. Jeho účast při jednání slouží daňovému subjektu ke konzultaci takových otázek, ke kterým nemá daňový subjekt dostatečné znalosti a zkušenosti⁴⁰.

2.4.3 Procesní způsobilost

Procesní způsobilostí osob zúčastněných na správě daní se zabývá § 24 DŘ. V daném ustanovení je uvedeno, že tyto osoby (fyzické nebo právnické) mohou během správy daní samostatně jednat pouze v rozsahu, ve kterém jsou svéprávné. Procesní způsobilost je tedy možné chápat jako způsobilost právně jednat se správcem daně. Definici svéprávnosti v tomto zákoně nenajdeme⁴¹.

Svéprávnost patří do aktivního statusu fyzické osoby a její obecnou definici můžeme nalézt v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Svěprávností fyzické osoby se rozumí její způsobilost nabývat pro sebe vlastním právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem (právně jednat)⁴².

Svéprávnost může být plná, částečná nebo omezená. Plná svéprávnost je obecně vázána na zletilost, tzn. dovršení 18 let. Existují však možnosti, jak nabýt plnou svéprávnost ještě před dovršením zletilosti a to, buď přiznáním soudu za splnění určitých podmínek, nebo uzavřením manželství. Částečnou svéprávnost mají nezletilé osoby, které nenabýly plnou svéprávnost a je vázána na rozumovou a volní vyspělost, tzn. že tyto osoby jsou způsobilé právně jednat jen v mezích, co jsou do povahy přiměřené rozumové a volní vyspělosti

⁴⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 28.

⁴¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁴² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

nezletilých jejich věku. Omezenou svéprávnost mají ty osoby, které byly soudem ve svéprávnosti omezeny⁴³.

Právnícké osoby nemají svéprávnost, ve všech věcech za ně právně jedná statutární orgán. V případě právnických osob, které nemají statutární orgán, zvláštní právní předpis určí, kdo má oprávnění jednat jejich jménem. Se správcem daně jedná pouze jedna osoba, která je způsobilá k danému právnímu jednání a právnická osoba je povinna určit, která osoba bude jejím jménem právně jednat v určité daňové věci. Pokud právnická osoba neurčí danou osobu, správce daně je oprávněn určit tuto osobu z moci úřední⁴⁴.

2.4.4 Zastupování

Daňový řád obsahuje v § 25 obecný výčet forem zastoupení osob zúčastněných na dani a jednotlivé formy zastoupení jsou následně rozebrány. Může jít o zastoupení smluvní nebo zákonné nebo opatrovnictví fyzické či právnické osoby. „*Zástupcem osoby zúčastněné na správě daní tedy je:*

- *zákonný zástupce fyzické osoby nebo opatrovník,*
- *ustanovený zástupce,*
- *zmocněnec,*
- *společný zmocněnec, nebo*
- *společný zástupce.*“⁴⁵

Zákonní zástupci a opatrovníci jsou povinni chránit zájmy zastoupeného. Nezletilé osoby jsou v rámci správy daně zastoupeny svými zákonnými zástupci, tj. rodiči. Opatrovníci jsou jmenováni soudem, a to zejména osobě, kterou soud omezil ve svéprávnosti nebo osobě, u níž není znám aktuální pobyt nebo neznámé osobě, která je zúčastněná při daném právním jednání apod. Ustanoveným zástupcem se rozumí zástupce, který byl stanoven správcem daně z taxativních důvodů, které jsou uvedeny v § 26 DŘ a pouze za předpokladu předchozího souhlasu předpokládaného zástupce. Další z forem zastoupení je zmocnění. Zmocněnce lze chápat jako osobu, která je oprávněná jednat za zmocnitele

⁴³ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁴ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 54.

⁴⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

na základě plné moci a v rozsahu, který je v ní vymezen. Vůči správci daně nabývá plná moc účinků až v okamžiku, kdy byla plná moc vůči němu uplatněna a měl možnost se s ní seznámit. Společný zmocněnec či společný zástupce se využívá v případech, kdy více daňovým subjektům vznikla společná daňová povinnost. Tyto daňové subjekty jsou povinny zvolit si společného zmocněnce; v případě, že tak neučiní, správce daně jim určí společného zástupce⁴⁶.

2.5 Lhůty

Pod pojmem lhůta v právním smyslu je možné si představit časový úsek v rámci, kterého musí dojít k provedení právního úkonu, aby nastal zákonem stanovený následek. Lhůty související se správou daní jsou určeny přímo zákonem pro správce daně nebo pro osoby zúčastněné na správě daní anebo na základě rozhodnutí správce daně pouze pro osoby zúčastněné na správě daní. Mezi zákonem stanovené lhůty pro daňové subjekty patří například lhůta pro podání odvolání v § 109 DŘ, jakožto řádného opravného prostředku v daňovém řízení⁴⁷.

Počítání běhu lhůt má svá specifika. U lhůt, které jsou stanovené podle týdnů, měsíců nebo let je pravidlem, že začínají běžet dnem následujícím po dni, ve kterém došlo k právní skutečnosti, která je rozhodující pro počátek běhu lhůty, a končí uplynutím dne, který je shodný, ať už pojmenováním nebo číselným označením, se dnem, kterým započala běžet daná lhůta. V případě, že takový den v daném měsíci není, lhůta končí uplynutím poslední dne daného měsíce. Pokud konec lhůty připadá na sobotu, neděli nebo státní svátek, posouvá se konec lhůty na nejbližší následující pracovní den⁴⁸.

U lhůt stanovených správcem daně je možnost v případě závažných důvodů podat žádost o prodloužení této lhůty, ale pouze před jejím uplynutím. Pokud je toto splněno je správce daně povinen prodloužit lhůtu, alespoň o takový časový interval, který ze lhůty zbývá ode dne podání žádosti do konce lhůty (například pokud by lhůta měla původní konec

⁴⁶ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 55-56.

⁴⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 33-34.

⁴⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. 2015, op. cit., s. 35-36.

stanovený na 20. 6. a žádost o podání prodloužení lhůty by byla podána správci daně 15. 6., správce daně je povinen lhůtu prodloužit minimálně o 5 dnů, tj. do 25. 6.)⁴⁹.

2.6 Daňové řízení

Daňové řízení je vedeno s cílem zjištění a stanovení správné výše daně a rovněž zajištění úhrady stanovené daně. Celé řízení končí splněním, popř. jiným zánikem, daňové povinnosti související s konkrétní daní. Předmětem daňového řízení je buď daň posuzovaná ke zdaňovacímu období nebo vztahující se k určité skutečnosti⁵⁰.

Nová definice daňového řízení přichází s účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, tedy k 1. 1. 2011. Pojem daňové řízení předtím, ani teď nelze zaměňovat s pojmem správa daní, která je bezpochyby pojmem širším a obsáhlejší, jelikož v sobě zahrnuje všechny činnosti správce daně, které směřují k úplnému a správnému určení daňové povinnosti, stejně pak k jejímu následnému splnění⁵¹.

Daňové řízení je druhem veřejnoprávního řízení; z toho vyplývá, že bychom zde marně hledali princip rovnosti všech účastníků. Mezi správcem daně a osobami zúčastněnými na dani je vztah nadřízenosti a podřízenosti. Taktéž daňové řízení nestojí na základech zásady materiální pravdy, ale zásady formální pravdy, tedy, že povinnost tvrzení a prokazování tíží daňový subjekt a správce daně nemůže shánět důkazní prostředky místo daňového subjektu⁵².

Daňové řízení v sobě zahrnuje několik dílčích řízení a to:

- a) řízení nalézací, které se dále dělí na vyměřovací a doměřovací řízení a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutím v těchto dvou řízeních,

⁴⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 36-37.

⁵⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁵¹ Rozsudek NSS, č. j. 5 Afs 33/2009-43.

⁵² Rozsudek NSS, č. j. 5 Afs 38/2011-63.

- b) řízení při placení daní, do kterého patří řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, řízení o zajištění daně, exekuční řízení a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutím v těchto třech řízeních,
- c) řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti rozhodnutím, které byly vydané v rámci daňového řízení⁵³.

⁵³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

3 OPRAVNÉ A DOZORČÍ PROSTŘEDKY V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

V této části, která je zároveň stěžejní pro tuto bakalářskou práci, budou nejprve obecně charakterizovány opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení, které jsou upraveny v DŘ a sestaven jejich systematický přehled. Posléze budou rozebrány jednotlivé prostředky ochrany podrobněji, včetně žaloby ve správním soudnictví, která s tímto tématem úzce souvisí.

V praxi může dojít ze strany správce daně při zjišťování, stanovování či rozhodování o výsledné daňové povinnosti k různým pochybením, ať už úmyslným nebo neúmyslným, což už samotný zákonodárce předpokládá, a právě pro takové případy přiznává právo daňovým subjektům nechat rozhodnutí správce daně přezkoumat a zhojit případně vady⁵⁴.

Pod pojmem opravné a dozorčí prostředky se skrývají instituty procesní povahy, které mají sloužit k opravě rozhodnutí, která jsou nesprávná nebo protizákonná. Hlavním účelem těchto institutů je tedy zajištění určité kvality rozhodování v daňových věcech a to tak, že je zde zakotven princip dvouinstančnosti (tzn. že každá daňová věc může být projednána a posouzena ve dvou instancích)⁵⁵.

Rozdíl mezi opravnými a dozorčími prostředky spočívá v tom, že opravné prostředky podávají příjemci daných rozhodnutí, kterými mají být přezkoumány původní rozhodnutí v dané věci, zatímco dozorčí prostředky jsou využívány správcem daně k nápravě rozhodnutí z úřední moci. Mezi dozorčí prostředky se řadí nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí, včetně speciální situace, kdy dochází k vyhovění navrhovatele žaloby ve správním soudnictví⁵⁶.

⁵⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Jaké prostředky může využít daňový subjekt podle daňového řádu. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 9. 2011 [cit. 17. 1. 2017].

⁵⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 73.

⁵⁶ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 255-256.

Opravné prostředky se dělí na řádné a mimořádné. Pro pochopení rozdílu mezi nimi je důležité nejprve vysvětlit pojem právní moc rozhodnutí. Právní moc rozhodnutí představuje okamžik, kdy je doručené rozhodnutí už konečné, nezměnitelné (pravomocně rozhodnutá věc už nemůže být projednávána znovu – překážka *res iudicata*) a závazné vůči osobám, kterých se týká. Právní moc rozhodnutí nastává buď přímo dnem doručení rozhodnutí (v případech kdy se účastníci vzdali práva na odvolání) nebo uplynutím stanovené lhůty pro podání řádného opravného prostředku⁵⁷.

Řádné opravné prostředky, kterými jsou v daňovém řízení odvolání a nově i rozklad, který představuje speciální druh odvolání, mohou být využity jen proti rozhodnutím, která ještě nenabyla právní moci. Naopak mimořádný opravný prostředek, který je v daňovém řízení pouze jeden, a tím je návrh na povolení obnovy řízení, je podáván, proti již pravomocnému rozhodnutí⁵⁸.

Tab. 1: Přehled opravných a dozorčích prostředků upravených v daňovém řádu (Upraveno dle⁵⁹)

Typ prostředku	Název
Řádné opravné prostředky	Odvolání (§ 109 - § 116)
	Rozklad (§ 108)
Mimořádné opravné prostředky	Návrh na povolení obnovy řízení (§ 117 - § 120)
Dozorčí prostředky	Nařízení obnovy řízení (§ 117 - § 120)
	Nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 121 - § 123)
	<i>Uspokojení navrhovatele žalobou ve správním soudnictví (§ 124 - § 124a)</i>

⁵⁷ WINTEROVÁ, A., A. MACKOVÁ a kolektiv. *Civilní právo procesní. Část první: řízení nalézací*. 2015, s. 279-281.

⁵⁸ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 256.

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

Oproti předchozí právní úpravě není již v DŘ za opravný prostředek považována námitka, stížnost či prominutí daně. Všechny tyto instituty jsou v DŘ nadále zachovány, ale jsou pouze jinak zakomponovány⁶⁰.

3.1 Odvolání

Odvolání je nejběžnějším řádným opravným prostředkem, kterým daňový subjekt, jakožto příjemce, může napadnout rozhodnutí správce daně, které se mu jeví jako nesprávné nebo nezákonné. Tento opravný prostředek je možné použít pouze pokud ještě napadené rozhodnutí nenabylo právní moci⁶¹.

Odvoláním je vyjádřena zásada dvouinstančnosti daňového řízení, kdy účastníci správního řízení mají subjektivní právo se domáhat přezkumu rozhodnutí správce daně první instance správcem daně druhé instance, kterým je zpravidla nejbližší orgán vyššího stupně nadřízený správci daně, který dané napadené rozhodnutí vydal. Tato zásada není výslovně v zákoně zakotvena, přesto vyplývá z ustanovení, která se týkají opravných prostředků⁶².

Odvolání je možné podat proti kterémukoliv rozhodnutí, pokud to zákon výslovně nevylučuje. Z toho vyplývá, že daňový řád je primárně založen na předpokladu, že je možné se odvolat proti všem rozhodnutím. V některých ustanoveních daňového řádu je však možné se setkat se spojením „nelze uplatnit opravné prostředky“, což znamená, že není možné proti takovým rozhodnutím podat odvolání nebo rozklad, jakožto řádný opravný prostředek, ale ani návrh na obnovu řízení, který je mimořádným opravným prostředkem⁶³.

Je nutné rozlišovat mezi případy, kdy není možné se odvolat samostatně, což jsou např. výzvy k uplatnění práva nebo splnění povinnosti, a kdy je odvolání nepřípustné.

⁶⁰ VYCHOPENĚ, J. Nový daňový řád – komentář hlavních změn. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 10. 2010 [cit. 20. 1. 2017].

⁶¹ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 86.

⁶² Rozsudek NSS, č. j. 2 Afs 143/2004.

⁶³ KROUPOVÁ, H. Opravné a dozorčí prostředky. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 10. 2011 [cit. 18. 1. 2017].

Nepřípustné je např. odvolání proti odůvodnění rozhodnutí. Bylo by nelogické, kdyby se daňový subjekt odvolával proti odůvodnění rozhodnutí, které se mu nelíbí, přesto, že s výrokem rozhodnutí souhlasí. Z toho vyplývá, že odvoláním musí být napaden výrok rozhodnutí⁶⁴.

Podání odvolání je uskutečňováno ke správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Lhůta pro podání odvolání je 30 dnů a jelikož se jedná o lhůtu stanovenou podle dní, počítá se ode dne následujícího po dni, kdy bylo doručeno rozhodnutí, proti kterému odvolání směřuje. Tato obecná odvolací lhůta podle daňového řádu je delší než lhůta, kterou stanovuje správní řád (ve správním řádu je upravena 15denní lhůta) a to z důvodu, že rozhodnutí týkající se správy daní velmi často obsahují takové skutečnosti, které jsou časově náročnější na posouzení a příjemce rozhodnutí k nim proto potřebuje dostatek času a někdy také odbornou pomoc. Avšak v určitých specifických případech může být lhůta pro podání odvolání podle daňového řádu kratší než obecná třicetidenní lhůta⁶⁵.

Jednou z náležitostí rozhodnutí je i poučení o odvolání, které má obsahovat, zda je odvolání vůbec přípustné, v jaké lhůtě, u kterého správce daně se podává a případné upozornění na vyloučení odkladného účinku. Pokud takové poučení v rozhodnutí chybí úplně anebo je neúplné či nesprávné, má daňový subjekt právo podat odvolání do 30 dnů od doručení opravného rozhodnutí, nejpozději to musí být však do 3 měsíců od doručení rozhodnutí, které hodlá odvoláním napadnout⁶⁶.

Odvolání nemá obecně suspenzivní (odkladné) účinky, tzn. že podáním odvolání se neodkládá povinnost splnit to, co je uvedené ve výroku rozhodnutí. Důvodem je právě ta skutečnost, že nejčastějšími rozhodnutími, která jsou v rámci správy daně vydávána jsou rozhodnutí spojená s povinností uhradit určitou peněžitou částku do veřejného rozpočtu. Pokud by tady tento princip nebyl zakotven, znamenalo by to, že v případě, kdy by daňový subjekt přiznal daň v řádném daňovém tvrzení a odvedl ji a následně by bylo rozhodnuto o stanovení daně, musela by být daň z veřejného rozpočtu vrácena po dobu

⁶⁴ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 86.

⁶⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 75.

⁶⁶ LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2016, s. 438.

odvolacího řízení právě z důvodu odkladného účinku. V zákoně existují však výjimky, kdy odvolání má odkladný účinek, pokud je to v něm výslovně uvedeno⁶⁷.

Oproti staré právní úpravě je v daňovém řádu novinkou posunutí náhradní splatnosti dohledané daně až na okamžik právní moci rozhodnutí, kterým o tom bylo rozhodnuto. Toto posunutí splatnosti je využíváno v případě, že vyměřená nebo doměřená daň je vyšší, než jakou daňový subjekt uvedl do svého daňového tvrzení, nemá odvolání jako takové suspenzivní účinky, ale tato vyměřená či doměřená daň je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů od nabytí právní moci platebního rozkazu⁶⁸.

Do doby, než je o odvolání rozhodnuto, má odvolatel právo s odvoláním disponovat. Odvolatel má právo odvolání měnit, doplňovat nebo jej zpět vzít. Dispozice s odvoláním již není možná ve chvíli, jakmile už bylo rozhodnutí vydáno, byť ještě nebylo oznámeno. Zpětvzetí odvolání je procesní úkon odvolatele a dnem, kdy jej učinil, je odvolací řízení zastaveno a napadené rozhodnutí nabývá právní moci⁶⁹.

Vzdání se práva na odvolání je procesním úkonem, který příjemce rozhodnutí může učinit až do okamžiku uplynutí odvolací lhůty. Dnem, kdy se příjemce rozhodnutí vzdá práva na odvolání, rozhodnutí, vůči němuž byl tento úkon učiněn, nabývá právní moci⁶⁸.

3.1.1 Náležitosti odvolání

Odvoláním se rozumí podání, které daňový subjekt činí vůči správci daně, pokud nesouhlasí s jeho rozhodnutím, a které musí obsahovat vedle obecných náležitostí podání také taxativní výčet speciálních náležitostí odvolání⁷⁰.

Toto podání se činí ke správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Podání může být učiněno písemně, ústně do protokolu nebo pomocí datové zprávy, přičemž písemná a ústní podání do protokolu musí být podepsána přímo osobou, která takové podání činí a v případě datové zprávy, musí být opatřeno uznávaným elektronickým podpisem, nebo

⁶⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2013, s. 45.

⁶⁸ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 87.

⁶⁹ LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2016, s. 441.

⁷⁰ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Příručka daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 275.

odesláno z datové schránky anebo musí být ověřena identita podatele způsobem, jakým se dá přihlásit do jeho konkrétní datové schránky⁷¹.

Mezi obecné náležitosti podání podle § 70 odst. 3 DŘ patří označení osoby, která podání činí, čeho se daná osoba domáhá a co navrhuje. Taxativní vymezení obsahových náležitostí odvolání je upraveno v § 112 odst. 1 DŘ a jde konkrétně o:

- *„označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal,*
- *označení odvolatele,*
- *číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,*
- *uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,*
- *označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání,*
- *návrh na změnu nebo zrušení odvolání.*“⁷²

Jak již bylo řečeno, odvolání musí obsahovat důvod, proč je podáváno, ale zákon již dále nestanovuje žádné důvody, pro které je možné odvolání podat. Lze tedy říct, že odvolání je jakýmsi univerzálním prostředkem ochrany proti nesprávnosti či nezákonnosti rozhodnutí, proti nesprávnému postupu úředních osob nebo způsobu, jakým byl veden a vyřešen daný případ⁷³.

Pokud v podaném odvolání chybí některá z náležitostí neboli podané odvolání obsahuje určité vady, které by bránily v řádném projednání věci, správce daně vyzve odvolatele k doplnění daného odvolání a poučí jej, v jakém směru má být doplněno a stanoví mu k tomu lhůtu, která musí činit nejméně 15 dnů. V případě, že odvolatel opraví vady bránící v řádném projednání, platí, že podání bylo učiněno řádně a včas. V opačném případě, pokud odvolatel ani přes výzvu správce daně neodstraní vady podání ve stanovené lhůtě, správce daně odvolací řízení zastaví⁷².

⁷¹ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 87.

⁷² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁷³ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Přívodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 275.

Avšak zastavení odvolacího řízení z důvodu neodstranění vad odvolání je věcně správné jen tehdy, pokud odvolatel neodstranil konkrétní vady nejen po vyzvání správce daně v jím stanovené lhůtě, ale nejpozději do rozhodnutí o zastavení daného odvolacího řízení⁷⁴.

V případě, že odvolatel uvede v odvolání důvod, byť pouze velmi krátký a strohý, ale lze z něj zjistit bez jakýchkoliv pochyb v čem shledává odvolatel rozhodnutí správce daně nesprávné či nezákonné, a nedoplní jej přes výzvy správce daně ve stanovené lhůtě, nemůže být toto nedoplnění samo o sobě důvodem pro zastavení odvolacího řízení. Samozřejmě za předpokladu, že strohost odůvodnění nebrání řádnému projednání věci⁷⁵.

3.1.2 Postup správce prvního stupně

Odvolací řízení je zahájeno dnem, kdy správci daně došlo odvolání, jímž je napadeno rozhodnutí, které vydal. Správce daně prvního stupně bude při vyřizování odvolání zkoumat následující skutečnosti:

- *„zda podané odvolání neobsahuje vady, které brání řádnému projednání věci, popř. vyzve k jejich odstranění,*
- *zda podané odvolání není nepřípustné,*
- *zda odvolání nebylo podáno po lhůtě,*
- *zda není důvod k úplnému vyhovění odvolání,*
- *zda není důvod k částečnému vyhovění odvolání.“⁷⁶*

Tento prvostupňový správce daně má právo rozhodnout o odvolání následovně:

- podané odvolání zamítne a odvolací řízení zastaví, z důvodu, že odvolání v dané věci je nepřípustné nebo bylo podáno po stanovené lhůtě,
- rozhodne o odvolání sám, tak, že mu v plném rozsahu vyhoví (úplná autoremedura),

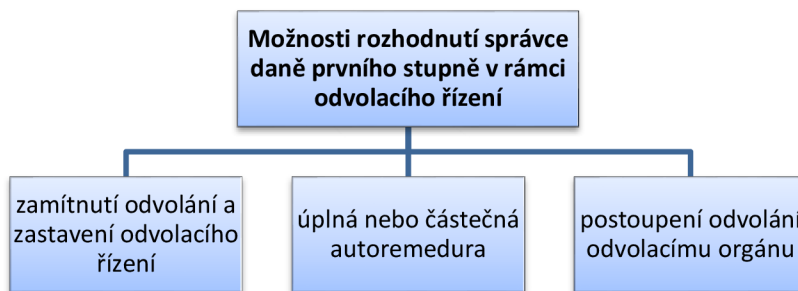
⁷⁴ Rozsudek NSS, č. j. 9 Afs 138/2014-41.

⁷⁵ Rozsudek NSS, č. j. 4 Afs 143/2014.

⁷⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Postup správce daně a odvolacího orgánu v odvolacím řízení podle daňového řádu. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 11. 2011 [cit. 20. 1. 2017].

- rozhodne o odvolání sám, tak, že mu vyhoví částečně a ve zbylém rozsahu odvolání zamítne (částečná autoremedura)⁷⁷.

Na rozdíl od předchozí právní úpravy daňový řád nevyklučuje skutečnost odvolat se i proti rozhodnutím, ve kterých bylo podanému odvolání plně vyhověno, jelikož zde může existovat více příjemců rozhodnutí a každý z nich může očekávat jiný výsledek řízení⁷⁸.



Obr. 4: Možnosti rozhodnutí správce daně prvního stupně v rámci odvolacího řízení (Upraveno dle⁷⁹)

Zamítnutí odvolání

Zamítnout odvolání může správce daně prvního stupně sám pouze ze dvou důvodů; a to z důvodu nepřipustnosti odvolání nebo z důvodu, že bylo odvolání podáno až po uplynutí lhůty. Nepřipustnost odvolání, jejímž následkem je zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení, je řešena výše. Nepřipustné je obecně odvolání, pokud jeho podání zákon vylučuje, například odvolání, které směřuje proti odůvodnění rozsudku⁷⁹.

Úplná a částečná autoremedura

Celé odvolací řízení stojí na základech zásady dvouinstančnosti řízení a devolutivních účincích odvolání. Devolutivní účinky odvolání vyjadřují, že o tomto opravném prostředku bude rozhodovat orgán, který je nejbližší nadřízený orgánu, který dané rozhodnutí vydal. Autoremedura prolamuje devolutivní účinky odvolání i zásadu dvouinstančnosti řízení, neboť představuje právo správce daně prvního stupně

⁷⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 77.

⁷⁸ HANUŠ, J., HOLUŠA, B., MUSILOVÁ, L. *Daňový řád v kostce*. 2012, s. 122.

⁷⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

rozhodnout o odvolání vůči rozhodnutí, které sám vydal, a to tak, že mu zcela nebo z části vyhoví (podle toho se dělí na úplnou autoremeduru a na částečnou autoremeduru). U částečné autoremedury se předpokládá, že zamítnutí určité části odvolání bude řádně zdůvodněno^{80,81}.

Autoremedurou se zabýval ve svém rozhodnutí i NSS a definoval ji takto: „*Autoremedura je výjimkou ze zásady dvojinstančnosti, kdy se do postavení odvolacího orgánu dostává orgán prvostupňový, byť jeho možnost rozhodnutí je omezena – nemůže odvolání sám věcně zamítnout.*“⁸²

Částečnou autoremedurou se rozumí takový stav, který zajišťuje zlepšení situace odvolatele. Může však jít jen o změnu odůvodnění, aniž by byl změněn výrok rozhodnutí⁸³. Nicméně, jak u úplné autoremedury, tak i u částečné autoremedury je opět možnost odvolat se proti tomuto rozhodnutí, ale pouze v té části rozhodnutí, ve které správce daně odvolání nevyhověl⁸⁴.

V oblasti právní úpravy autoremedury v DŘ je několik problematických míst, jedním z nich je částečná autoremedura. Autorka se přiklání k názoru, že autoremedura, tak jak je upravena v DŘ, je považována v rozporu se zásadou dvojinstančnosti, neboť v DŘ je umožněno částečně odvolateli vyhovět a ve zbylé části odvolání zamítnout, avšak autoremedura obecně v literatuře je primárně vyjádřena tím, že je odvolateli úplně vyhověno a takovéto autoremedurní rozhodnutí nezpůsobuje újmu ostatním účastníkům, pokud by tedy s tím nesouhlasili⁸⁵. Tím, že je v DŘ upravena možnost částečného zamítnutí, ztrácí odvolací řízení podstatný prvek, kterým je fakt, že rozhodnutí má být přezkoumáno jiným orgánem, než který v dané věci rozhodoval na prvním stupni, což je právě zakotveno v zásadě dvojinstančnosti. Autorka by na základě výše uvedeného navrhovala, aby v rámci autoremedury bylo správcem daně prvního stupně ponecháno

⁸⁰ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 88.

⁸¹ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 276.

⁸² Rozsudek NSS, č. j. 8 Afs 15/2007-75.

⁸³ LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2016, s. 447.

⁸⁴ Rozsudek NSS, č. j. 1 Afs 5/2014-78.

⁸⁵ BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád. Komentář 1. díl*. 2011, s. 700.

pouze úplné vyhovění odvolateli (úplná autoremedura) a v ostatních případech by danou věc přezkoumával a rozhodoval o ní příslušný odvolací orgán.

Postoupení odvolání

V případě, že správce daně prvního stupně nerozhodne o odvolání ani jedním z výše uvedených způsobů, má povinnost postoupit odvolání bez zbytečných odkladů odvolacímu orgánu spolu s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem k uplatněnému odvolání⁸⁶.

Stanovisko správce daně by mělo obsahovat veškeré skutečnosti, které se týkají dané věci a způsoby, jakými posoudil, že odvolání je bez vad, které by bránily jeho řádnému projednání, že odvolání není nepřipustné nebo podané po lhůtě, že není důvod pro vyhovění odvolání zcela nebo alespoň z části⁸⁷.

3.1.3 Postup odvolacího orgánu

Opravný systém je určité vymezení principů, kterými je ovládáno celé opravné řízení. Procesní teorie rozeznává celkem 3 typy opravných systémů: apelační (odvolací), kasační (zrušovací) a revizní. Odvolací řízení v daňovém řádu je vybudováno na principu apelace. Apelační opravný systém, který je někdy nazýván také odvolací, je ve své podstatě nejširším opravným systémem, jelikož je v rámci něj umožněn přezkum rozhodnutí, nejen po stránce skutkové, ale i po stránce právní. Výsledkem rozhodnutí odvolacího orgánu je změna, potvrzení nebo ve výjimečných případech zrušení rozhodnutí orgánu prvního stupně⁸⁸.

Postup odvolacího orgánu je uveden v § 114 - § 116 DŘ. Odvolacím orgánem se rozumí nejbližší nadřízený správce danému správci daně, jenž vydal rozhodnutí napadané odvoláním. Pokud správcem daně prvního stupně byl finanční úřad, odvolacím orgánem je Odvolací finanční ředitelství, u Odvolacího finančního ředitelství je odvolacím

⁸⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 77.

⁸⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Postup správce daně a odvolacího orgánu v odvolacím řízení podle daňového řádu. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 11. 2011 [cit. 20. 1. 2017].

⁸⁸ WINTEROVÁ, A., A. MACKOVÁ a kolektiv. *Civilní právo procesní. Část první: řízení nalézací*. 2015. s. 501-503.

orgánem Generální finanční ředitelství atd. Nesmíme však zapomínat, že v rámci správy daní nepůsobí pouze finanční správa, ale také například celní správa a s ní spojené orgány⁸⁹.

Přezkoumání rozhodnutí, které bylo napadeno odvoláním, je vždycky prováděno odvolacím orgánem minimálně v takovém rozsahu, který byl požadován v odvolání. Avšak odvolací orgán má oprávnění ke zohledňování veškerých skutečností, které budou během řízení zjištěny a není pouze vázán na návrhy uvedené v odvolání, a to i v případech, kdy skutečnosti neuplatněné v odvolání ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele (jde o zásadu *reformatio in peius* neboli rozhodnutí k horšímu, která je v našem právním řádu v odvolacích řízeních velmi málo využívána). V případě, že se v průběhu přezkumu rozhodnutí objevily nějaké nesprávnosti nebo nezákonnosti, které odvolatel neuplatnil, ale které by mohly ovlivnit výsledek rozhodnutí o daném odvolání, odvolací orgán je musí prověřit^{89,90}.

Odvolací orgán disponuje výslovnou pravomocí, co se týká provádění dokazování k doplnění podkladů, které jsou důležité pro jeho rozhodnutí nebo odstranění vad předchozího řízení, popř. toto doplnění nebo odstranění vad má oprávnění uložit správci daně prvního stupně, který napadané rozhodnutí vydal a stanoví mu k tomu lhůtu. Toto rozhodnutí je pouze na odvolacím orgánu, aby posoudil, která možnost bude vhodnější v daném případě. S principem apelace, na kterém stojí odvolací řízení v daňovém řádu, souvisí také skutečnost, že pokud odvolací orgán provádí sám v rámci odvolacího řízení dokazování, má výslovnou povinnost seznámit odvolatele s výsledkem dokazování a také mu dát prostor k vyjádření se k tomu v přiměřené lhůtě, popř. aby mohl navrhnout k provedení další důkazy. Stejný postup je využíván i v případech, kdy odvolací orgán dospěje v rámci posuzování dané věci k jinému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, jestliže tato změna ovlivní výsledek rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Toto právo odvolatele na seznamování se a vyjadřování se k novým skutečnostem

⁸⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁰ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 77.

vyjadřuje respektování základních principů spravedlivého procesu a zároveň to představuje ochranu odvolatele před překvapivým rozhodnutím⁹¹.

Specifický postup je využíván v rámci rozhodování o odvolání vůči rozhodnutím, kterými byla stavena daň podle tzv. pomůcek. To, že došlo k tomu, že daň byla stanovena podle pomůcek a ne dokazováním, má na vině daňový subjekt, jelikož to způsobila jeho nečinnost nebo neschopnost či nemožnost unést své důkazní břemeno neboli jinými slovy neprokázal skutečnosti, které uvedl v daňovém tvrzení. V těchto případech odvolací orgán provádí přezkum pouze toho, zda byly dodrženy zákonné podmínky, které jsou stanovené při použití tohoto způsobu stanovení daně a rovněž přezkoumá přiměřenost použitých pomůcek⁹².

„Odvolací orgán je však povinen zkoumat i použití konkrétních pomůcek, a to i z hlediska, zda nebyl použit poznatek správce daně, který jako pomůcka neobstojí.“⁹³

Pomůckami, které mohou být použity k tomuto způsobu stanovení daně, jsou například důkazy, které správce daně nezpochybnil, podaná vysvětlení, srovnání podobných daňových subjektů včetně jejich daňových povinností nebo vlastní poznatky správce daně, které získal v rámci správy daně. Jde o výčet demonstrativní, tudíž může být dále rozšířen. Podle § 98 odst. 2 DŘ platí, že pokud správce daně s pomocí pomůcek stanovuje daň, musí případně přihlédnout i ke nově objeveným skutečnostem, které jsou daňovému subjektu ku prospěchu, i když je neuplatnil sám daňový subjekt.⁹⁴

Výsledkem odvolacího řízení před odvolacím orgánem je rozhodnutí, kterým dojde k/ke:

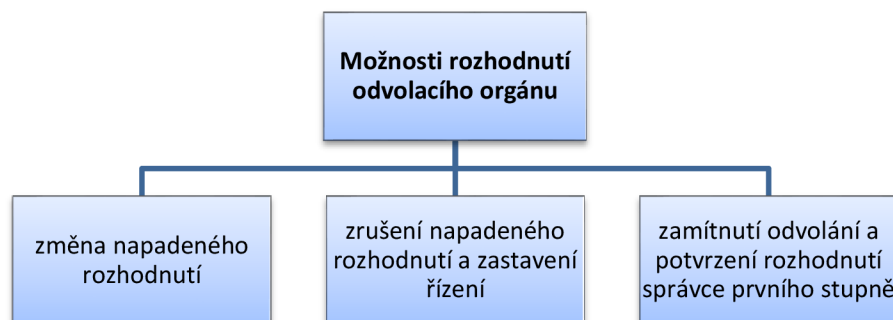
- změně napadeného rozhodnutí, nebo
- zrušení napadeného rozhodnutí a zastavení řízení, nebo
- zamítnutí podaného odvolání a potvrzení rozhodnutí správce daně prvního stupně⁹⁴.

⁹¹ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 276-277.

⁹² VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 89.

⁹³ Rozsudek NSS, č. j. 2 AfS 2/2012.

⁹⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.



Obr. 5: Možnosti rozhodnutí odvolacího orgánu (Upraveno dle⁹⁵)

Ke zrušení rozhodnutí a následně zastavení řízení dochází například v situaci, kdy odvolací orgán zjistí, že již uplynula lhůta pro stanovení daně. V případě, kdy odvolací orgán zjistí, že správce daně prvního stupně měl oprávnění rozhodnout o odvolání sám (ať už v případě úplné či částečné autoremedury nebo zastavení řízení pro nepřipustné nebo pozdě podané odvolání), může mu danou věc vrátit zpět se svým odůvodněním a pokyny, které jsou pro správce daně prvního stupně závazné. Není však zde možnost, aby odvolací orgán napadané rozhodnutí zrušil a vrátil zpět správcovi daně prvního stupně k projednání, jako je tomu ve správním řízení. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu je další odvolání nepřipustné, jde tedy o rozhodnutí konečné⁹⁶.

Odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu musí obsahovat alespoň vyřešení všech důvodů, které uvedl odvolatel v podaném odvolání, v čem konkrétně si myslí, že je rozhodnutí správce daně nesprávné či nezákonné. Avšak podle rozhodnutí NSS musí takový rozsudek obsahovat i obecné náležitosti odvolání, které ustanovuje daňový řád, protože jakožto správní rozhodnutí, které je sice primárně určeno účastníkům řízení, musí se jevit i navenek (mimo okruh účastníků) přesvědčivě⁹⁷.

3.1.4 Počty vedených odvolání v minulých letech a jejich úspěšnost

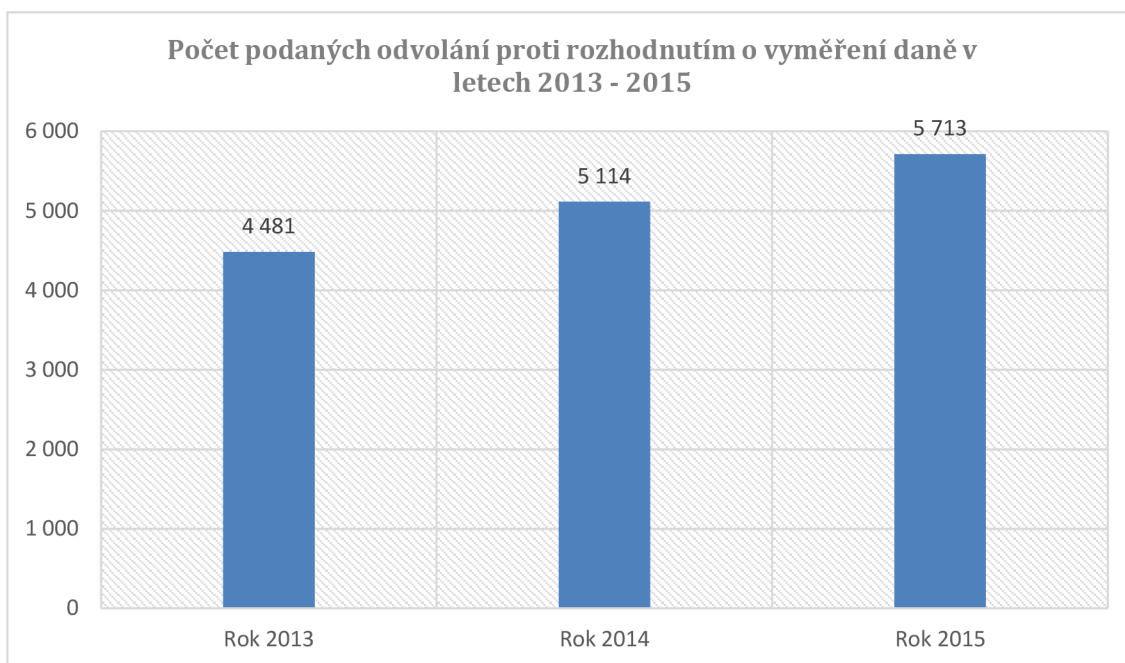
Při zpracování této části autorka primárně vycházela ze zpráv o činnosti Finanční a Celní správy ČR včetně jejich příloh, které jsou uveřejněny na stránkách Ministerstva financí

⁹⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 79

⁹⁷ Rozsudek NSS, č. j. 2 Afs 20/2013-38.

ČR. Bohužel tyto zprávy o činnosti Finanční a Celní správy ČR daného roku jsou předkládány na jednání vlády až v červenci nebo srpnu následujícího roku, tudíž při zpracovávání této bakalářské práce ještě zpráva za rok 2016 zveřejněna nebyla, a proto byly zpracovány údaje za roky 2013–2015.



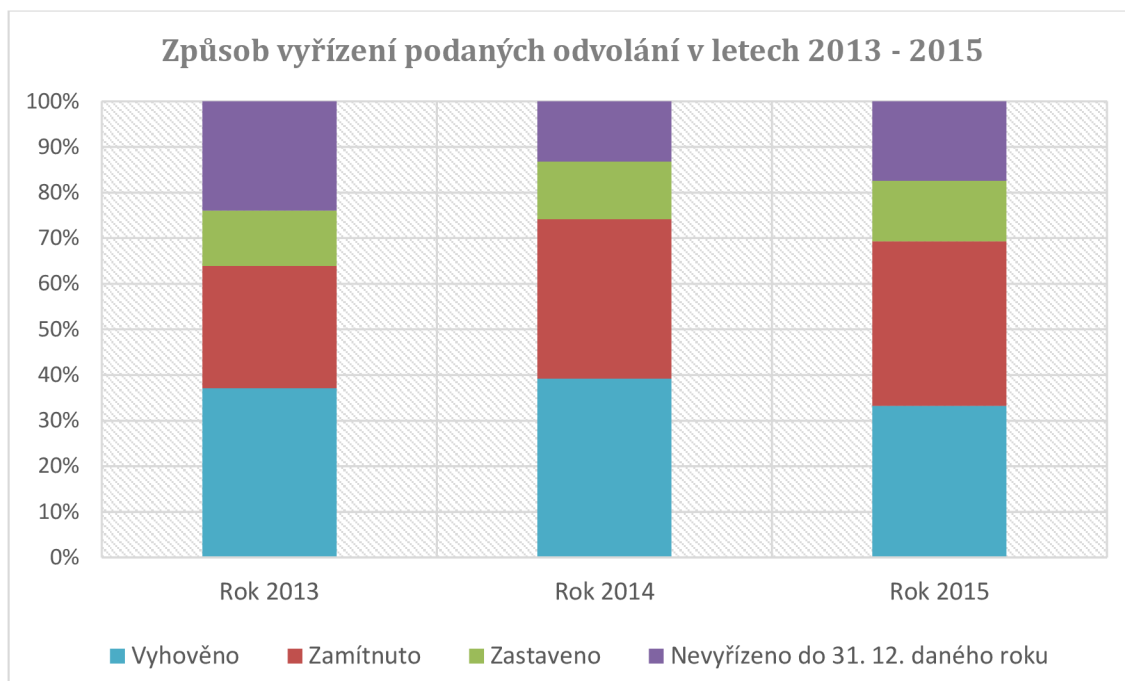
Graf 1: Počet podaných odvolání proti rozhodnutím o vyměření daně v letech 2013–2015 (Upraveno dle^{98,99,100})

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že v letech 2013-2015 počet podaných odvolání proti rozhodnutím o vyměření daně měl rostoucí charakter. Meziroční nárůst dělal přibližně 12 % - 14 %, konkrétně ze 4 481 podání v roce 2013 až na 5 713 podání v roce 2015. Nadpoloviční většinu ze všech odvolání ve sledovaných letech směřuje proti rozhodnutím o vyměření daně z přidané hodnoty.

⁹⁸ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 23. 1. 2017].

⁹⁹ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 23. 1. 2017].

¹⁰⁰ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 23. 1. 2017].



Graf 2: Způsob vyřízení podaných odvolání v letech 2013–2015 (Upraveno dle^{101,102,103})

Ve sledovaných letech bylo vyhověno přibližně 30 % - 40 % podaných odvolání, tedy lze říci, že zhruba každé třetí podané odvolání bylo ve sledovaných letech úspěšné. Úspěšnost odvolání měla relativně stálý trend, i když šlo pozorovat mírnou kolísavou tendenci. Výše úspěšnosti odvolání je docela zajímavá, vyjadřuje to skutečnost, že zřejmě často dochází k různým pochybením, které ovlivňují výsledná rozhodnutí a tato chybná rozhodnutí jsou odvoláním následně napraveny. Z větší části (kolem 60 % - 70 % z celkového počtu úspěšných odvolání) bylo vyhověno odvoláním již správcem prvního stupně na základně úplné či částečné autoremedury^{101,102,103}.

Výše uvedené údaje jsou však částečně zkresleny tím, že ne všechny podané odvolání byly vyřízeny do 31. 12. daného roku.

¹⁰¹ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 23. 1. 2017].

¹⁰² Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 23. 1. 2017].

¹⁰³ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 23. 1. 2017].

3.2 Rozklad

Rozklad je druhým řádným opravným prostředkem upraveným v daňovém řádu a jde o jakýsi specifický druh odvolání. Jelikož jde opět o řádný opravný prostředek, je možné jej použít pouze proti rozhodnutí, které ještě nenabýlo právní moci. Specifikum je v tom, že musí jít o rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba, která stojí v jeho čele. V případě, kdy je správcem daně finanční úřad, pak takovým ústředním správním orgánem je přímo Ministerstvo financí ČR a úřední osoba stojící v jeho čele je ministr financí¹⁰⁴.

Rozhodování o rozkladu je prováděno úřední osobou, která stojí v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu jí ustanovené komise. V případě Ministerstva financí ČR by tedy rozhodoval ministr financí na základě návrhu, který by mu poskytla tzv. rozkladová komise, která bývá ustanovena pro tyto případy. Sestava komise, počet členů ani četnost zasedání komise není v žádném zákonném ani podzákonném právním předpisu upravena, ale tyto informace můžeme najít ve vnitřních předpisech. Z důvodu podjatosti a zásady spravedlivého řízení by členem komise neměla být osoba, která se podílela na rozhodnutí, které bylo napadeno rozkladem¹⁰⁴.

Na řízení, které se týká rozkladu napadeného rozhodnutí, se použijí analogicky ustanovení daňového řádu týkající se odvolání, pokud to nevyklučuje povaha projednávané věci¹⁰⁵.

3.3 Obnova řízení

Řízení, které je pravomocně ukončené, je možné obnovit buď na návrh příjemce daného rozhodnutí nebo z moci úřední. Právní úprava obnovy řízení uvedená v § 117 - § 120 DŘ v sobě zahrnuje hned 2 prostředky ochrany práv daňového subjektu, a to konkrétně

¹⁰⁴ KROUPOVÁ, H. Opravné a dozorčí prostředky. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 10. 2011 [cit. 24. 1. 2017].

¹⁰⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

mimořádný opravný prostředek, kterým je návrh na povolení obnovy řízení, a také dozorčí prostředek, kterým je nařízení obnovy řízení¹⁰⁶.

Návrh na povolení obnovy řízení je jediným mimořádným opravným prostředkem, který uvádí daňový řád, a jakožto takový, bývá využíván proti rozhodnutím, která jsou již v právní moci. Aby došlo k nařízení obnovy řízení nebo byla obnova řízení povolena, musí jít o tak mimořádné a závažné situace, pro které má dojít k obnovení řízení, že musí převážit nad zásadou právní jistoty¹⁰⁷.

Nařízení obnovy řízení je jedním ze dvou dozorčích prostředků upravených v daňovém řádu a využívá se k nápravě rozhodnutí z úřední moci. K využití obnovy řízení (jak na základě návrhu příjemce rozhodnutí, tak z moci úřední) dochází jenom ze zákona stanovených důvodů a za předpokladu splnění zákonných požadavků. Přednost před využitím obnovy řízení má dodatečné přiznání a dodatečné vyúčtování¹⁰⁸.

Podání návrhu na povolení obnovy řízení je prováděno ke správci daně, který o dané věci rozhodl na prvním stupni. Toto podání musí být učiněno nejpozději v subjektivní lhůtě 6 měsíců ode dne, kdy se příjemce rozhodnutí dozvěděl o důvodech pro obnovu řízení¹⁰⁶.

Existují i objektivní lhůty ve kterých může dojít k obnově nebo nařízení řízení, konkrétně jde o lhůtu pro stanovení daně, pokud jde o nalézací řízení, nebo lhůtu pro placení daně, pokud jde o řízení při placení daní anebo v dalších případech jde o tříletou lhůtu, která začíná běžet ode dne právní moci daného rozhodnutí¹⁰⁹.

3.3.1 Důvody pro obnovu řízení

Důvody, pro které může být řízení obnoveno jsou zjištění nových rozhodných skutečností nebo důkazních prostředků, podvodné jednání či trestný čin nebo jde o rozhodnutí, které je odlišné od posouzení skutečnosti předběžnou otázkou. Obecně jde o situace, u nichž

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

¹⁰⁷ Rozsudek NSS, č. j. 8 Afs 65/2013-52.

¹⁰⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Jaké prostředky může využít daňový subjekt podle daňového řádu. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 9. 2011 [cit. 24. 1. 2017].

¹⁰⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 82.

pokud by měl správce daně dané informace a důkazní prostředky, rozhodl by jinak. Jde o taxativní výčet, který nemůže být dále rozšířen¹¹⁰.

V otázce nových rozhodných skutečností či nových důkazních prostředků je podstatné, aby existovaly již v době předchozího řízení, ale z důvodu jejich neznámosti v dané době nemohly být uplatněny v předchozím řízení, a to bez zavinění, jak příjemce daného rozhodnutí, tak správce daně, a také aby měly rozhodný vliv na výrok předchozího rozhodnutí¹¹⁰.

Dalším důvodem pro obnovu řízení je pak situace, kdy byl vydán rozsudek na základě padělaného či pozměněného důkazního prostředku nebo obsahující nepravdivé údaje, nepravdivé výpovědi svědka nebo bylo dokonce rozhodnutí dosaženo pomocí trestného činu a není podstatné, kdo jej spáchal (zda to byl daňový subjekt nebo snad úřední osoba)¹¹⁰.

Posledním důvodem pro obnovu řízení, který uvádí daňový řád, je situace, kdy předchozí rozhodnutí bylo založeno na špatném posouzení předběžné otázky správcem daně a orgán veřejné moci o ní následně rozhodl jinak, a toto jeho rozhodnutí má vliv na dané rozhodnutí a řízení jemu předcházející. Definicí předběžné otázky můžeme najít v § 99 DŘ. Jedná se o takovou otázku, k jejímuž posouzení a rozhodnutí o ní nemá správce daně pravomoc. Správce daně například nemůže sám posoudit, zda došlo ke spáchání trestného činu, přestupku nebo jiného správního deliktu. Pokud v takové otázce vydal příslušný orgán veřejné moci rozhodnutí, správce daně je povinný se tímto rozhodnutím řídit¹¹¹.

Důvody obnovy řízení se zabýval i ve svém rozhodnutí NSS. „*V taxativně stanovených důvodech obnovy řízení je tedy vyjádřen její cíl: umožnit nové správné a spravedlivé rozhodnutí ve věci, pokud při původním rozhodování nebyly z určitých důvodů dostatečně objasněny všechny skutkové okolnosti, popřípadě proces trpěl některými podstatnými vadami.*“¹¹²

¹¹⁰ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 288.

¹¹¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹² Rozsudek NSS, č. j. 5 Afs 54/2009-75.

3.3.2 Fáze obnovy řízení

Celá obnova řízení se skládá ze 2 fází. První fáze obsahuje samotné řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení. Obnovu povolí nebo nařídí ten správce daně, který rozhodoval v dané věci v posledním stupni. Pokud však neshledá důvod pro obnovu řízení, návrh zamítne¹¹³.

Druhá fáze nastává pouze v případě, kdy je vydáno rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení. Součástí daného rozhodnutí je i výčet důvodů, které vedly k takovému rozhodnutí a také vyjádření právního názoru příslušného orgánu, který je oprávněn k vydání takového rozhodnutí. Rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení má suspenzivní účinky vůči předchozímu rozhodnutí, a to až do okamžiku vydání nového rozhodnutí v dané věci v rámci obnoveného řízení, s výjimkou zajištění v § 170 a § 173 DŘ. Obnovené řízení má ve své kompetenci správce daně, který v konkrétní věci rozhodoval v prvním stupni^{114,115}.

Obnova řízení končí okamžikem vydání nového rozhodnutí v konkrétní věci, které ex lege ruší předchozí rozhodnutí. Avšak v některých případech může nové rozhodnutí obsahovat stejné závěry jako původní rozhodnutí, nemusí jít tedy pokaždé o věcnou změnu původního rozhodnutí. Proti tomuto novému rozhodnutí v obnoveném řízení je možné podat opravné či dozorčí prostředky za předpokladu splnění podmínek stanovených v daňovém řádu¹¹⁶.

3.4 Nařízení přezkoumání rozhodnutí

Právní úpravu přezkumného řízení nalezneme v § 121 - § 123 DŘ. Nařízení přezkumného řízení je vedle nařízení obnovy řízení druhým dozorčím prostředkem, který je upraven v daňovém řádu. Jakožto nástroj dozorčího práva se využívá z úřední moci správce daně k nápravě jakýchkoliv rozhodnutí v rámci správy daní. Je možné jej využít i proti

¹¹³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 82.

¹¹⁴ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 289.

¹¹⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁶ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. 2015, op. cit., s. 290.

rozhodnutím, která dosud nenabyla právní moci a tím včasné napravit případné nezákonnosti¹¹⁷.

Rozdíl obnovou řízení a přezkumem řízení je v tom, že v rámci obnoveného řízení je řešena náprava skutkových vad rozhodnutí, zatímco přezkumným řízením jsou napadána rozhodnutí, která byla vydána v rozporu s právními předpisy¹¹⁸.

Podnět na zahájení přezkumu rozhodnutí může podat správce daně (a nejen ten, který vydal napadené rozhodnutí, ale kterýkoliv) nebo kdokoliv, kdo byl zúčastněný na správě daní (daňový subjekt i třetí osoby) a podává se ke správci daně, který v dané věci rozhodoval na posledním stupni. Pouhým podáním návrhu však není zahájeno řízení o přezkumu. Na přezkum rozhodnutí totiž není právní nárok, jinými slovy správce daně provede přezkum rozhodnutí pouze v případě, že shledá, že jsou naplněny zákonné důvody pro přezkum rozhodnutí, v opačném případě návrh správce daně zamítne. V případě, že je přezkum rozhodnutí zamítnut, osoba, která návrh podala může požádat správce daně, aby jí sdělil, proč tak učinil¹¹⁹.

Pokud však již bylo rozhodnutí přezkoumáno ve správním soudnictví, není možné, aby bylo ve stejném rozsahu nařízeno přezkoumání rozhodnutí¹²⁰.

Přezkumné řízení je možné nařídit, pokud neuběhla objektivní lhůta, konkrétně lhůta pro stanovení daně, pokud jde o rozhodnutí o stanovení daně, nebo lhůta pro placení daně, pokud jde o rozhodnutí vydané v řízení při placení daní, anebo v ostatních případech lhůta 3 let, která začala běžet ode dne právní moci daného rozhodnutí¹²⁰.

3.4.1 Fáze přezkumu rozhodnutí

Stejně jako obnova řízení má řízení o přezkumu rozhodnutí 2 fáze. V první fázi dochází k předběžnému posouzení konkrétní věci správcem daně, který je oprávněný k vydání rozhodnutí nařízení přezkumu rozhodnutí. Nařídit přezkum rozhodnutí může nejbližší

¹¹⁷ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 298.

¹¹⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 82.

¹¹⁹ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 91.

¹²⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

nadřazený správce daně tomu správci daně, který rozhodoval o konkrétní věci na posledním stupni. Pokud by však šlo o přezkum rozhodnutí, které vydal během správy daní ústřední správní orgán nebo úřední osoba, která stojí v čele ústředního správního orgánu, tak je příslušná k vydání rozhodnutí o přezkumu ta úřední osoba, která stojí v čele ústředního správního orgánu, na základě jí ustavenou komisí. Jak již bylo uvedeno výše, v případě, že je správcem daně finanční úřad, pak takovým ústředním správním orgánem je přímo Ministerstvo financí ČR a úřední osoba stojící v jeho čele je ministr financí. V rámci předběžného posouzení se přihlíží pouze k podstatným vadám rozhodnutí, které způsobují jeho nezákonnost, k ostatní vadám není přihlíženo. Pokud jsou splněny zákonné podmínky pro využití tohoto dozorčího prostředku, je rozhodnutím nařízen¹²¹.

Druhá fáze přezkumného řízení nastává pouze v případě vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu rozhodnutí. V tomto okamžiku správce daně, který rozhodoval v dané věci na posledním stupni, provede vlastní přezkum rozhodnutí. Tento správce daně je vázán důvody, pro které byl přezkum rozhodnutí nařízen a také je vázán právním názorem správce daně, který přezkum nařídil. Avšak nejde o absolutní vázanost, jelikož až vlastní přezkumné řízení může potvrdit nebo vyvrátit splnění podmínek, na jejichž základě byl přezkum nařízen. Rozhodnutí o nařízení přezkumu rozhodnutí má suspenzivní účinky vůči rozhodnutí, které je přezkoumáváno, a to až do okamžiku oznámení nového rozhodnutí, s výjimkami zajištění. Během přezkumného řízení nevznikají úroky, které jsou součástí příslušenství daně^{122,123}.

Přezkumné řízení končí vydáním nového rozhodnutí, které to původní rozhodnutí ruší nebo mění, pokud bylo shledáno naplnění zákonem stanovených podmínek. V opačném případě je řízení o přezkumu rozhodnutí správcem daně zastaveno¹²³.

3.5 Žaloba ve správním soudnictví

V prvé řadě chrání práva daňových subjektů zásada dvouinstančnosti daňového řízení, tak, aby nedocházelo k pochybnostem v daném řízení, nebo vydání nesprávného nebo

¹²¹ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 298.

¹²² KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. 2015, op. cit, s. 299.

¹²³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

nezákonného rozhodnutí ze strany správce daně. Díky této zásadě má daňový subjekt právo využít opravné prostředky, aby zabránil zásahu do svých práv. Avšak v LZPS nalezneme právo každého subjektu, který tvrdí, že byl nějakým způsobem zkrácen na svých právech rozhodnutím orgánu veřejné správy (tedy i orgánem finanční nebo celní správy), obrátit se v takovém případě na soud, který posoudí zákonnost takového rozhodnutí. V takovém případě se však daná věc dostává mimo sféru správy daní a příslušný soud povede řízení podle soudního řádu správního, a ne podle daňového řádu. Z toho vyplývá, že zde již nebude platit zásada mlčenlivosti a neveřejnosti, ale naopak soudní řízení v dané věci bude veřejné¹²⁴.

Žaloba ve správním soudnictví se podává k příslušnému krajskému soudu a to do 2 měsíců ode dne doručení rozhodnutí. Podmínkou podání žaloby ve správním soudnictví je, že v dané věci žalobce nejprve využil všechny řádné opravné prostředky, které měl k dispozici a stále není spokojený s výsledkem rozhodnutí. Tato žaloba musí obsahovat určité náležitosti podle § 71 SŘS, mimo jiné i žalobní body, ve kterých musí žalobce uvést v čem konkrétně spatřuje nezákonnost nebo nicotnost napadených výroků rozhodnutí¹²⁵.

Správní žalobu je možné podat i v případě ochrany před nečinností konkrétního správce daně nebo naopak proti nezákonným zásahům do práv daňových subjektů, pokynem nebo donucením správce daně¹²⁵.

Krajský soud rozhoduje ve věcech správního soudnictví ve specializovaných senátech, složených z předsedy a dvou dalších soudců. Výsledkem rozhodování tohoto specializovaného senátu mohou být pouze dvě možnosti: buď zamítnutí žaloby, pokud shledá, že postup správce daně byl zcela správný a zákonný, nebo vyhovění žalobě. Z toho vyplývá, že soud nemůže rozhodnutí správce daně pouze změnit. Pokud soud žalobě vyhoví a zruší rozhodnutí druhoinstančního správce daně (nejčastěji jde o Odvolací finanční ředitelství, jelikož správcem daně prvního stupně je ve většině případů finanční úřad), tak tomuto správci daně vrátí věc k dalšímu projednání a tento správce daně je vázán právním názorem krajského soudu¹²⁶.

¹²⁴ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 92.

¹²⁵ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁶ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. 2011, op. cit., s. 93.

Žaloba ve správním soudnictví, jakožto každá jiná žaloba podaná k soudu podléhá soudnímu poplatku. Avšak v případě, že bude žalobě rozhodnutím soudu vyhověno, soudní poplatek za podání žaloby i další náklady řízení bude muset uhradit správce daně, jakožto neúspěšná strana (zásada úspěchu ve věci)¹²⁷.

Navrhovatel (daňový subjekt), který podá správní žalobu vůči rozhodnutí správce daně, může být uspokojen nejen rozhodnutím příslušného krajského soudu, ale i správcem daně, který rozhodoval v dané věci na poslední stupni. Tento postup je upraven v § 124 DŘ. Uspokojení navrhovatele, který podal žalobu ve správním soudnictví, správcem daně je speciální druh přezkumného řízení. Podmínkou je podání dané správní žaloby, ve které se navrhovatel domáhá zrušení příslušného rozhodnutí správce daně a správce daně souhlasí s argumentací navrhovatele uvedené v žalobě. Správce daně, který rozhodoval v dané věci na posledním stupni má oprávnění z moci úřední nařídit přezkum rozhodnutí a výsledkem může být změna nebo zrušení rozhodnutí, které bylo napadeno žalobou ve správním soudnictví. Výsledkem by tedy mělo být úplné nebo částečné uspokojení navrhovatele, tudíž nikdy nemůže dojít ke změně rozhodnutí v neprospěch navrhovatele (jde totiž o zákaz zásady *reformatio in peius* neboli zákazu rozhodnutí k horšímu). Pokud správce daně vydá rozhodnutí, ve kterém nezmění předchozí rozhodnutí nebo rozhodnutí jen o částečném uspokojení navrhovatele (neboli částečnou autoremeduru) a navrhovatel není spokojen s výsledkem, může stále pokračovat v soudním řízení. V případě, že s výsledkem rozhodnutí správce daně je navrhovatel spokojený, podá podnět k zastavení soudního řízení k příslušnému krajskému soudu¹²⁸.

Vůči rozhodnutí krajského soudu může podat kterýkoliv z účastníků řízení (tedy jak žalobce, tak žalovaný správce daně) kasační stížnost. Kasační stížnost se podává k Nejvyššímu správnímu soudu, který sídlí v Brně, a to do 2 týdnů ode dne doručení rozhodnutí příslušného krajského soudu. Kasační stížnost není možné podat z jakéhokoliv důvodu, ale pouze z důvodů stanovených zákonem, kterými jsou tvrzená nezákonnost, která byla způsobena nesprávným posouzením právní otázky soudem nebo

¹²⁷ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 2015, s. 83.

vady soudního řízení před krajským soudem. Proti rozhodnutí NSS není už možnost podat žádný další opravný prostředek¹²⁹.

„Novelizací daňového řádu do něj bylo vloženo nové ustanovení (§ 124a DŘ), které reaguje na situace, kdy po rozhodnutí krajského soudu je vydáno nové rozhodnutí správce daně v dané věci, podle právního názoru obsaženého v rozhodnutí krajského soudu. Následně dojde v důsledku kasační stížnosti ke zrušení tohoto dřívějšího pravomocného rozhodnutí krajského soudu, a je-li nové rozhodnutí krajského soudu změněno oproti původnímu jeho rozhodnutí tak, že dojde k zamítnutí žaloby či ke změně právního názoru oproti zrušenému rozhodnutí krajského soudu účinnosti též dřívější rozhodnutí správce daně spočívající na dřívějším zrušeném rozhodnutí krajského soudu.“¹³⁰

V mimořádných případech se může rozhodnutí správce daně dostat až před Ústavní soud. Ústavní stížnost může podat kterákoliv osoba (fyzická i právnická), která tvrdí, že bylo porušeno některé její základní právo či svoboda, která jsou zaručena ústavním pořádkem České republiky. Ústavní stížnost však nemůže podat správce daně¹³⁰.

Rozhodnutí NSS a Ústavního soudu ČR mají podstatný význam pro praxi, neboť v nich dochází k interpretaci (výkladu) ustanovení právních předpisů a tím následně dochází k jednotnosti v postupu správců daně a soudů ve stejných či podobných případech (je zde dodržována zásada právní jistoty)¹³¹.

3.5.1 Počty podaných žalob k soudu proti rozhodnutí orgánů finanční správy

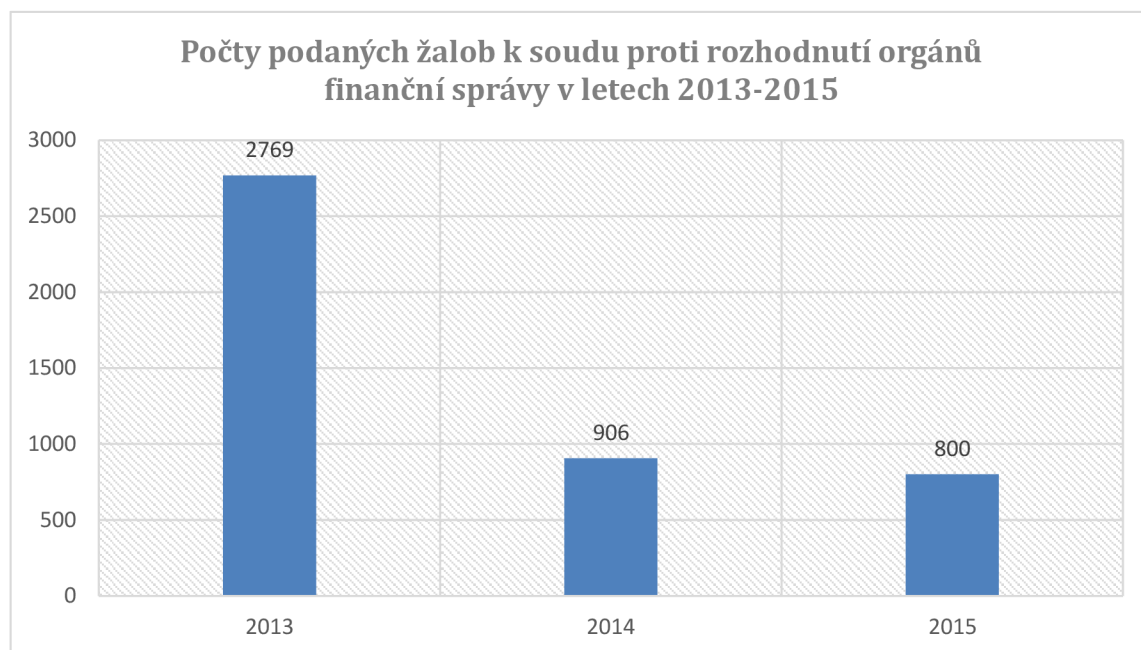
Stejně jako výše u odvolání při zpracování této části autorka primárně vycházela ze zpráv o činnosti Finanční a Celní správy ČR včetně jejich příloh, které jsou uveřejněny na stránkách Ministerstva financí ČR. Tyto zprávy o činnosti Finanční a Celní správy ČR daného roku jsou předkládány na jednání vlády až v červenci nebo srpnu následujícího

¹²⁹ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 93.

¹³⁰ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 303.

¹³¹ VANČUROVÁ, A., BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*. 2011, s. 93.

roku, tudíž při zpracovávání této bakalářské práce ještě nebyla zpráva za rok 2016 zveřejněna, a proto byly zpracovány údaje za roky 2013–2015.



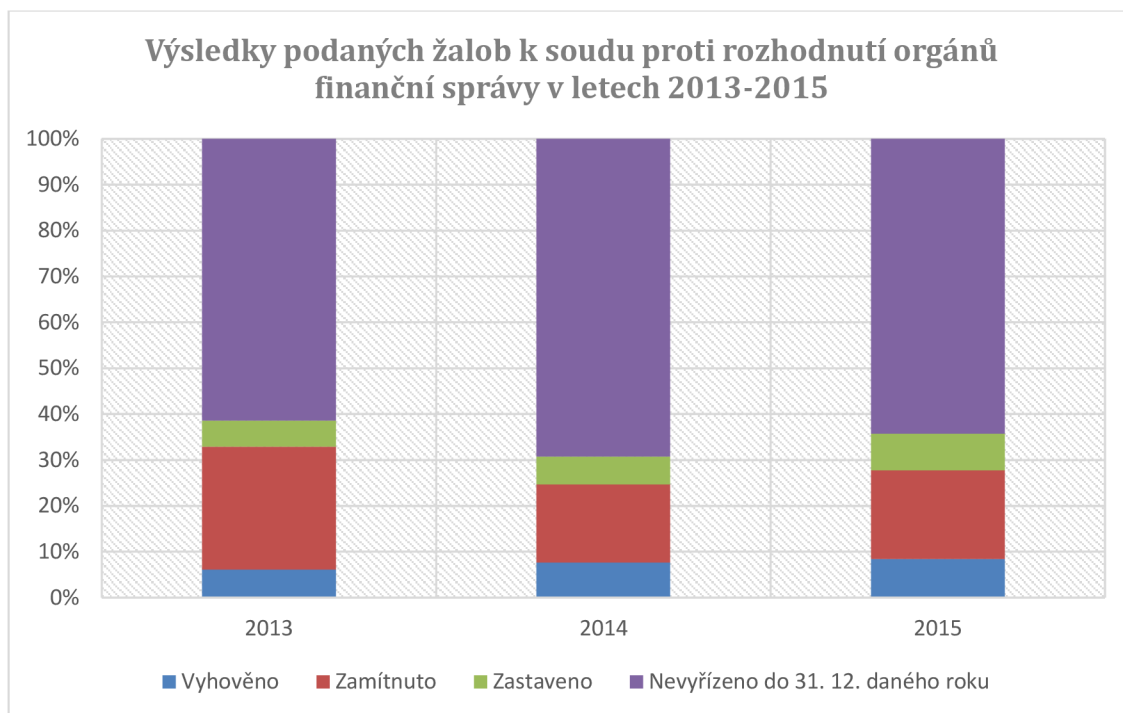
Graf 3: Počty podaných žalob k soudu proti rozhodnutím orgánů finanční správy v letech 2013-2015 (Upraveno dle^{132,133,134})

Počty podaných žalob proti rozhodnutím orgánů finanční správy má ve sledovaných letech klesající tendenci. Autorka se domnívá, že je to možná způsobené tím, že úspěšnost žalob není vysoká (jak je znázorněno v grafu níže) a s tím také spojená skutečnost, že správní žaloba je vázána na zaplacení soudního poplatku a následné náklady řízení bude muset uhradit neúspěšná strana (jelikož je zde uplatňována zásada úspěchu ve věci).

¹³² Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 27. 3. 2017].

¹³³ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 27. 3. 2017].

¹³⁴ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 27. 3. 2017].



Graf 4: Výsledky podaných žalob k soudu proti rozhodnutí orgánů finanční správy v letech 2013-2015 (Upraveno dle^{135,136,137})

Z výše uvedeného grafu je možné vyčíst, že velké množství řízení probíhá několik let, proto není o daných žalobách rozhodnuto k 31. 12. daného roku. Avšak i mimo to lze na základě grafu říci, že úspěšnost podaných žalob je velmi malá (pod 10 %), i přesto, že meziročně měla mírně rostoucí tendenci.

3.6 Shrnutí fungování systému opravných a dozorčích prostředků

Pro představu, jak fungují v návaznosti na sebe opravné (řádné i mimořádné) a dozorčí prostředky podle aktuální právní úpravy autorka uvede několik příkladných situací ke kterým může dojít. Následující situace se budou týkat daňového subjektu pana P. N.,

¹³⁵ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 27. 3. 2017].

¹³⁶ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 27. 3. 2017].

¹³⁷ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 27. 3. 2017].

podnikatele, kterému byla vyměřena daň z přidané hodnoty správcem daně prvního stupně, kterým je Finanční úřad X. Autorka vědomě neuvádí jméno daňového subjektu nebo název finančního úřadu, neboť jde o situace smyšlené a nechce, aby to bylo spojováno s reálnými osobami nebo konkrétními orgány finanční správy.

Situace č. 1

Panu P. N. bylo dne 2. února 2017 doručeno rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty. Pan P. N. nesouhlasil s rozhodnutím Finančního úřadu X o vyměření daně z přidané hodnoty a rozhodl se, že podá odvolání proti tomu rozhodnutí (vzor odvolání viz. Příloha 1), které odůvodnil tím, že nesprávnost rozhodnutí shledává v tom, že správce daně prvního stupně vycházel z neúplných informací a přílohách doložil příslušné dokumenty. Dne 6. března 2017 podal odvolání ke správci daně prvního stupně, tedy k Finančnímu úřadu X. Finanční úřad X zamítl odvolání a odůvodnil to tím, že dané odvolání bylo podáno po lhůtě pro podání odvolání, která je 30 dnů ode dne následujícího po doručení odvolání.

Situace č. 2

Panu P. N. bylo dne 2. února 2017 doručeno rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty. Pan P. N. nesouhlasil s rozhodnutím Finančního úřadu X o vyměření daně z přidané hodnoty a podal dne 20. února 2017 odvolání proti tomuto rozhodnutí k Finančnímu úřadu X, jakožto správci daně prvního stupně. Tento správce daně pana P. N. vyzval dne 27. února 2017 k doplnění odvolání, jelikož neuvedl důvod, v čem shledává nesprávnost/nezákonnost rozhodnutí, proti kterému se odvolává, a tento důvod je jednou z náležitostí odvolání a stanovil mu pro doplnění lhůtu 15 dnů. Dne 3. března (tedy ve stanovené lhůtě) pan P. N. doplnil odvolání o odůvodnění, v němž uvedl, že nesprávnost rozhodnutí shledává v tom, že správce daně prvního stupně vycházel z neúplných informací a doložil v přílohách příslušné dokumenty. Dne 23. března 2017 Finanční úřad X vydal rozhodnutí, ve kterém odvolání v plném rozsahu vyhověl (úplná autoremedura).

Situace č. 3

Panu P. N. bylo dne 10. ledna 2017 doručeno rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty. Pan P. N. nesouhlasil s rozhodnutím Finančního úřadu X o vyměření daně z přidané hodnoty a podal dne 25. ledna 2017 odvolání proti tomuto rozhodnutí k Finančnímu úřadu X, jakožto správci daně prvního stupně, které odůvodnil tím, že nesprávnost rozhodnutí shledává v tom, že správce daně prvního stupně vycházel z neúplných informací a přílohách doložil příslušné dokumenty. Dne 6. února 2017 Finanční úřad X postoupil odvolání Odvolacímu finančnímu ředitelství, jakožto svému nadřízenému správci daně. Dne 3. března Odvolací finanční ředitelství vydalo rozhodnutí, kterým zamítlo odvolání a potvrdilo rozsudek správce daně prvního stupně.

Pozn.: Proti rozhodnutí odvolacího orgánu je další odvolání nepřípustné, jedná se tedy o rozhodnutí konečné (resp. ještě je možnost obrátit se na soud žalobou ve správním soudnictví).

Situace č. 4

Panu P. N. bylo dne 10. ledna 2017 doručeno rozhodnutí správce daně prvního stupně (Finančního úřadu X) o vyměření daně z přidané hodnoty. Pan P. N. nepodal proti rozhodnutí a rozhodnutí nabylo dne 26. ledna 2017 právní moci. Dne 20. března 2017 se dozvěděl o nových rozhodných skutečnostech, které by měly rozhodný vliv na výrok předchozího rozhodnutí a nemohly být v průběhu předchozího řízení použity a na základě nich podal dne 23. března 2017 návrh na obnovu řízení (vzor viz. Příloha 2), k Finančnímu úřadu X. Finanční úřad X povolil obnovu řízení a dne 20. dubna vydal rozhodnutí, kterým snížil vyměřenou daň z přidané hodnoty.

Pozn.: Dozorčí prostředek (nařízení obnovy řízení) by zde byl použit, kdyby nové rozhodné skutečnosti zjistil správce daně prvního stupně a sám nařídil obnovu řízení (viz. Příloha 3).

Situace č. 5

Panu P. N. bylo dne 10. ledna 2017 doručeno rozhodnutí správce daně prvního stupně (Finančního úřadu X) o vyměření daně z přidané hodnoty. Dne 27. ledna 2017 podal podnět k přezkumu rozhodnutí k Finančnímu úřadu X (viz. Příloha 4), neboť se domníval, že bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Odvolací finanční ředitelství, jakožto nejbližší nadřízený správce daně tomu správci daně, který rozhodoval o konkrétní věci na posledním stupni, je příslušný k předběžnému posouzení, zda jsou splněny důvody pro nařízení přezkumu rozhodnutí. Odvolací finanční ředitelství zamítlo dne 22. února 2017 návrh, jelikož neshledalo, že by byly naplněny zákonné důvody pro přezkum rozhodnutí

Situace č. 6

Panu P. N. bylo dne 10. ledna 2017 doručeno rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty. Pan P. N. nesouhlasil s rozhodnutím Finančního úřadu X o vyměření daně z přidané hodnoty a podal dne 25. ledna 2017 odvolání proti tomuto rozhodnutí k Finančnímu úřadu X, jakožto správci daně prvního stupně, které odůvodnil tím, že nesprávnost rozhodnutí shledává v tom, že správce daně prvního stupně vycházel z neúplných informací a přílohách doložil příslušné dokumenty. Dne 20. února 2017 Finanční úřad X postoupil odvolání Odvolacímu finančnímu ředitelství, jakožto svému nadřízenému správci daně. Dne 3. března Odvolací finanční ředitelství vydalo rozhodnutí, kterým změnilo rozsudek správce daně prvního stupně na nižší vyměření daně z přidané hodnoty.

Pan P. N. nebyl stále spokojen s výsledným rozhodnutím, a proto se rozhodl obrátit na příslušný soud ve správním soudnictví. Dne 27. března 2017 podal žalobu k příslušnému Krajskému soudu K, ve které uvedl, že využil všechny řádné opravné prostředky, které měl k dispozici a nesouhlasí s výrokem rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a uvedl i v čem konkrétně spatřuje nezákonnost napadeného výroku rozhodnutí a že se domáhá zrušení rozhodnutí. Odvolací finanční ředitelství, jakožto správce daně, který rozhodoval v dané věci na poslední stupni, souhlasilo s argumentací navrhovatele uvedenou v žalobě, a proto se rozhodlo na základě § 124 DŘ úplně uspokojit navrhovatele pana P. N. zrušením rozhodnutí napadeného správní žalobou (viz. Příloha 5). Následně pan P. N. podal podnět k zastavení soudního řízení ke Krajskému soudu K.

Pozn.: Pokud by Odvolací finanční ředitelství nevyužilo možnosti uvedené § 124 DŘ a s rozsudkem krajského soudu by pan P. N. stále nesouhlasil, měl by ještě možnost podat kasační stížnost k NSS ČR.

4 ZHODNOCENÍ PŮVODNÍ A STÁVAJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY

V následující kapitole budou opravné a dozorčí prostředky, které jsou upraveny daňovým řádem a byly v této práci výše zmíněny a vysvětleny, zhodnoceny s původní právní úpravou prostředků ochrany v daňovém řízení, která se nacházela v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ZSDP). Cílem autorky není však vytyčit všechny změny týkající se opravných a dozorčích prostředků v daňovém řízení, které nastaly s účinností daňového řádu, neboť by obsahově pokryly samostatnou závěrečnou práci, ale pouze poukázat na ty nejvýznamnější, které byly ovlivněny judikaturou a změnilo postavení daňového subjektu.

4.1 Obecně o změnách v systému opravných a dozorčích prostředků

V prvé řadě je nutné podotknout, že v celkovém systému opravných a dozorčích prostředků došlo k významným změnám v okamžiku účinnosti daňového řádu. ZSDP znal pouze opravné prostředky, které byly rozděleny na řádné a mimořádné, tudíž stejně jako v nynějším daňovém řádu. Avšak dozorčí prostředky v ZSDP nebyly vůbec upraveny. Pod pojmy řádných a mimořádných prostředků byly v ZSDP zařazeny i instituty, které jim byly podobné, ale postrádaly jejich pojmové znaky – do řádných opravných prostředků byly zařazeny mimo jiné stížnost, námitka a reklamace a do mimořádných opravných prostředků byly zařazeny opravy zřejmých omylů a nesprávností a prominutí daně^{138,139}.

Jednou z takových větších změn, které byly požadovány i judikaturou, je skutečnost, že přezkumné řízení bylo v daňovém řádu zařazeno výlučně mezi dozorčí prostředky, tudíž může být zahájeno pouze z moci úřední a nemůže o něj daňový subjekt požádat, jako tomu bylo za účinnosti ZSDP. Takové podání daňového subjektu bude vyhodnoceno jako

¹³⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

podnět, který správce daně vyhodnotí a pokud jej shledá opodstatněným, tak přezkum rozhodnutí nařídí z moci úřední¹⁴⁰.

Tab. 2: Přehled opravných a dozorčích prostředků v ZSDP a daňovém řádu (Upraveno dle^{141,142})

Typ prostředku	ZSDP	Daňový řád
Řádné opravné prostředky	Odvolání	Odvolání
	Stížnost	Rozklad
	Námitka	
	Reklamace	
Mimořádné opravné prostředky	Obnova řízení	Návrh na povolení obnovy řízení
	Přezkoumání daňového rozhodnutí	
	Prominutí daně	
	Opravy zřejmých omylů a nesprávností	
Dozorčí prostředky		Nařízení obnovy řízení
		Nařízení přezkoumání rozhodnutí
		<i>Uspokojení navrhovatele žalobou ve správním soudnictví</i>

4.2 Změny v řádných opravných prostředcích

V oblasti řádných opravných prostředků došlo k poměrně rozsáhlým změnám. Byly z nich v daňovém řádu vyloučeny instituty jako stížnosti, námitky a reklamace, což je možné konstatovat jako krok správným směrem, jelikož tyto instituty sice vykazují určitou podobnost s odvoláním, ale chybí jim jeho pojmové znaky. Za řádný opravný

¹⁴⁰ JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část IX., Přezkumné řízení a obnova řízení. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 12. 2011 [cit. 25. 2. 2017].

¹⁴¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

prostředek daňový řád považuje odvolání a rozklad, který oproti tomu v ZDSP nebyl vůbec upraven^{143,144}.

S výše uvedeným úzce souvisí skutečnost, že v daňovém řádu dochází k jednoznačné definici, co se rozumí pojmem řádný opravný prostředek. K tomuto došlo převážně s ohledem na příslušná ustanovení SŘS, které udávají, že ochrany práv ve správním soudnictví je možné se domáhat návrhem pouze v případě, že navrhovatel vyčerpal řádné opravné prostředky, které zvláštní zákon připouští¹⁴⁵.

U odvolání došlo se zavedením daňového řádu k více změnám. První změnou je rozšíření okruhu rozhodnutí, proti kterým je možné odvolání podat. Oproti striktnímu vymezení rozhodnutí v ZSDP, proti kterým je možné se odvolat, daňový řád zakládá princip opačný, a to takový, že je možné odvoláním napadnout jakékoliv rozhodnutí, pokud zákon nestanoví něco jiného^{143,144}.

Změny v daňovém řádu oproti ZSDP se dočkal i běh odvolací lhůty. Lhůta pro odvolání zůstala stejná (tj. 30 dnů) a lhůta začíná běžet ode dne následujícího po dni, kdy bylo doručeno rozhodnutí, proti kterému odvolání směřuje. Avšak v původní úpravě bylo také uvedeno, že do běhu odvolací lhůty se nezapočítává den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty. Díky tomu, že do lhůty nebyl započítáván tento den, docházelo k prodloužení lhůty z 30 dnů na 31 dnů^{143,144}. Pro lepší pochopení bude uveden následující příklad: Odvolání bylo daňovém subjektu doručeno dne 20. 2. 2017. Podle právní úpravy uvedené v ZSDP by odvolací lhůta proti tomuto rozhodnutí začala běžet 22. 2. 2017, podle právní úpravy uvedené v daňovém řádu začíná odvolací lhůta běžet již 21. 2. 2017.

Novinku rovněž oproti původní právní úpravě představuje fakt, že daňový řád zakotvil možnost podání odvolání ještě před doručením příslušného rozhodnutí, proti kterému odvolání směřuje. Nebývalo totiž výjimkou, že se daňový subjekt seznámil s kopií rozhodnutí již přímo u správce daně ještě, než mu dané rozhodnutí bylo doručeno.

¹⁴³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁴ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁵ KOBÍK, J., A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2013, s. 590.

V současné době se může proti takovému „nedoručenému“ rozhodnutí odvolat ústně do protokolu u správce daně. Odvolání je tedy možné podat již od okamžiku, kdy došlo k oznámení rozhodnutí, ale odvolací lhůta začíná běžet až po doručení rozhodnutí¹⁴⁶.

Neméně významnou změnou oproti ZSDP se v daňovém řádu objevilo ustanovení, které obsahuje skutečnost uplatňovanou v praxi na základě judikatury, avšak nebyla v zákoně zakotvena. Jedná se o povinnost odvolacího orgánu dát možnost odvolateli, aby se mohl ve stanovené lhůtě 15 dnů vyjádřit ke skutkovým zjištěním, ke kterým dospěl odvolací orgán v průběhu dokazování nebo v případech, kdy odvolací orgán dospěl k odlišným názorům, než ke kterým dospěl správce daně na prvním stupni. Avšak v případech, kdy odvolací orgán dojde ke zcela odlišným závěrům, než správce daně na prvním stupni může jít o poměrně krátkou lhůtu na seznámení se s takovými závěry a k získání potřebných důkazních prostředků, které by vedly k změně takových závěrů¹⁴⁷. Jak již bylo uvedené výše v kapitole, která samostatně upravovala odvolání, sám zákonodárce uznal, že 15denní lhůta pro odvolání podle SŘS je příliš krátká, jelikož rozhodnutí týkající se správy daní velmi často obsahují takové skutečnosti, které jsou časově náročnější na posouzení a příjemce rozhodnutí k nim proto potřebuje dostatek času a někdy také odbornou pomoc. Právě z tohoto důvodu je v daňovém řádu stanovená odvolací lhůta na 30 dnů, která začíná běžet ode dne následujícího po dni, kdy bylo doručeno rozhodnutí, proti kterému odvolání směřuje. S ohledem na to, že se jedná v případě vyjádření se ke zjištěným skutečnostem odvolacího orgánu, o posouzení daňové problematiky, která vyžaduje dostatečné množství času (možná i odbornou pomoc), se autorka domnívá, že by lhůta měla být stejná jako v případě odvolací lhůty, tedy 30 dnů.

Poslední změnou související s odvoláním, kterou by autorka ráda podotkla je skutečnost, že v daňovém řádu, konkrétně v § 116 odst. 3 DŘ, je odvolacímu orgánu dáno oprávnění, že může danou věc vrátit zpět správci prvního stupně znovu k projednání. ZSDP možnost posouzení, zda odvolací orgán rozhodne sám nebo pošle danou věc k projednání zpět správci prvního stupně, nepřipouštěl. V § 50 odst. 4 ZSDP je uvedeno přímo, že odvolací

¹⁴⁶ KOBÍK, J., A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2013, s. 597-598.

¹⁴⁷ KOBÍK, J., A. KOHOUTKOVÁ. 2013, op. cit., s. 632.

orgán za příslušných podmínek „věc vrátí“ správci daně prvního stupně, ne že „může věc vrátit“^{148,149}.

4.3 Změny v mimořádných opravných a dozorčích prostředcích

Mimořádné opravné prostředky prošly s příchodem daňového řádu podobně jako řádné opravné prostředky poměrně velkými změnami úpravy. Opět některé instituty z nich byly, oproti úpravě v ZSDP, v daňovém řádu vyloučeny, jako například prominutí daně nebo opravy zřejmých omylů a nesprávností. Co se týká přezkumného řízení, tak to je v daňovém řádu zařazeno výlučně do dozorčích prostředků. Dozorčí prostředky oproti tomu neznal ZDSP vůbec. Avšak v daňovém řádu je do dozorčích prostředků, vedle přezkumného řízení, zařazeno i nařízení obnovy řízení; tyto prostředky mohou být použity z moci úřední neboli vychází z pokynu správce daně. Mimořádný prostředek uvádí daňový řád pouze jeden a tím je návrh na obnovu řízení, který může podat v zákonem stanovených případech daňový subjekt^{148,149}.

První takovou velkou změnou související s mimořádnými opravnými prostředky oproti úpravě v ZSDP je skutečnost, že daňový řád upustil od absolutního zákazu využití mimořádných opravných prostředků v případech, kdy, již dané rozhodnutí bylo přezkoumáno soudem. NSS se tímto zabýval v jednom ze svých rozsudků: „Podle § 56a ZSDP je použití mimořádného opravného prostředku podle části páté tohoto zákona nepřipustné vůči rozhodnutím správce daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem. Tato překážka by ovšem platila jen v případě, že by se správního přezkoumání domáhal žadatel na základě důvodů shodných, jaké zkoumal, nebo měl zkoumat, i soud. V případě, že by soud, vázán žalobními námitkami, zkoumal správní rozhodnutí z určitých hledisek a žalobu zamítl, nebrání to podání návrhu na mimořádný přezkum správní, domáhá-li se jej účastník z důvodů jiných, které předmětem soudního přezkumu nebyly a být nemohly.“¹⁵⁰ V takové podobě tuto úpravu převzal i daňový řád, konkrétně do § 121

¹⁴⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵⁰ Rozsudek NSS, č. j. 2 Afs 221/2005-64.

odst. 2 DŘ. Avšak v praxi budou poměrně zajímavé spory, o to, zda se konkrétní věc stala předmětem daného řízení či nikoliv¹⁵¹.

Jak již bylo uvedeno výše, jednou z nejpodstatnějších změn v otázce mimořádných opravných a dozorčích prostředků, je skutečnost, že přezkumné řízení je v daňovém řádu zařazeno pouze mezi dozorčí prostředky neboli jinými slovy může být zahájeno pouze z moci úřední a nemůže daňový subjekt podat návrh na zahájení přezkumného řízení, jako tomu bylo za účinnosti ZSDP. Daňový subjekt samozřejmě může podat návrh ke správci daně, ale bude vyhodnocen jako podnět, který správce daně vyhodnotí a jen v případě, pokud jej shledá opodstatněným, tak nařídí přezkum rozhodnutí z moci úřední¹⁵².

V otázce obnovy řízení došlo v daňovém řádu k rozšíření důvodů, pro které může být řízení obnoveno. Jedná se konkrétně o případy, kdy by bylo rozhodnutí dosaženo trestným činem. Takovým trestným činem se rozumí i trestný čin úřední osoby, například zneužití pravomoci nebo maření úkolu úřední osoby z nedbalosti, přičemž vůbec nezáleží na tom, kdo takový trestný čin spáchal. Důvodem obnovy řízení by byla však až existence pravomocného rozhodnutí příslušného soudu o spáchání takového trestného činu¹⁵².

Poslední výraznou změnou, kterou autorka by ráda zmínila v souvislosti s mimořádnými opravnými a dozorčími prostředky v daňovém řízení, je změna přednosti ve vztahu mezi dodatečným daňovým tvrzením a obnovou řízení. Podle úpravy v ZSDP měla přednost obnova řízení před dodatečným daňovým tvrzením, aktuálně za účinnosti daňového řádu je to přesně naopak¹⁵³.

¹⁵¹ KOBÍK, J., A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2013, s. 660.

¹⁵² KOBÍK, J., A. KOHOUTKOVÁ. 2013, op. cit., s. 641.

¹⁵³ JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část IX., Přezkumné řízení a obnova řízení. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 12. 2011 [cit. 28. 2. 2017].

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo naleznout a posléze systematicky charakterizovat, popsat a vysvětlit opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení, včetně žaloby ve správním řízení, které by mohl daňový subjekt použít na ochranu svých dotčených práv. Zároveň v práci byly prezentovány relevantní závěry judikatury NSS ČR, která s touto problematikou souvisí.

Nejprve byly uvedeny a vysvětleny základní pojmy, které se pojí s problematikou opravných a dozorčích prostředků a bez jejichž vysvětlení by ji nebylo možno pochopit. Šlo především o pojmy z oblastí správy daní a osob jednajících při správě daní. Následně byly rozebrány jednotlivé opravné (řádné i mimořádné) a dozorčí prostředky v daňovém řízení, které jsou uvedeny v daňovém řádu, včetně žaloby ve správním soudnictví. V práci jsou uvedeny i podmínky, které musí daňový subjekt splnit, pokud by chtěl k ochraně svých práv využít daných prostředků, včetně lhůt. V poslední části byla zhodnocena a porovnána stávající a původní právní úprava opravných a dozorčích prostředků.

Primárním cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a také zajištění jejich úhrady. Avšak tento postup není v praxi ideální a dochází k různým pochybením, která zasahují do práv daňových subjektů. K nápravě těchto pochybení má daňový subjekt právo využít prostředky ochrany, kterými jsou právě opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení, popřípadě i žaloba ve správním soudnictví. Podle názoru autorky má v současné době daňový subjekt velké množství možností, jak zabránit zásahu do svých práv ze strany správce daně. Nejvíce je v praxi využíváno odvolání jakožto řádný opravný prostředek. V minulých letech měly počty podaných odvolání proti rozhodnutím správce daně rostoucí tendenci od přibližně 4 500 do 5 700 podaných odvolání, přičemž přibližně každé 3. podané odvolání bylo úspěšné.

V rámci práce došlo na porovnání právní úpravy, která se nacházela v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ZSDP) a právní úpravy, kterou obsahuje daňový řád. Autorka se snažila vytyčit a nastínit významné změny, které oproti ZSDP daňový řád přinesl. Od nabytí své účinnosti 1. 1. 2011, daňový

řád funguje v praxi už víc jak 6 let a během této doby už prošel několika novelami, kterými se zákonodárce snažil odstranit postupně jeho nedostatky, popřípadě zakotvit to co se zažilo v praxi na základě judikatury NSS. Judikatura NSS sehrává velmi významnou roli v otázce vyřešení sporných výkladových otázek, které se v daňovém řízení objevují. Podle názoru autorky je systematika daňového řádu podstatně lepší oproti ZSDP, a přestože obsahuje větší množství paragrafů oproti předchozí úpravě, tak je srozumitelnější pro své adresáty díky kratším odstavcům a větám. Velkou výhodou je i zavedení sjednocené terminologie daňový řádem i pro jiné daňové zákony.

Ve shrnutí by autorka ráda podotkla, že současná úprava opravných a dozorčích prostředků v daňovém řádu odpovídá požadavkům jak teorie, tak praxe; byť už jen v základní otázce rozlišování prostředků na opravné a dozorčí. Je zde vidět snaha o zlepšení postavení daňového subjektu, avšak určitě se zde najde pár slabých a nedořešených míst, nad jejichž úpravou by bylo možné se zamyslet.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

BAXA, J., O. DRÁB a kol. *Daňový řád. Komentář 1. díl*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

BONĚK, V., P. BĚHOUNEK a kol. *Lexikon daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava: Nakladatelství Jirí Motloch – Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-7208-265-5.

HANUŠ, J., B. HOLUŠA a L. MUSILOVÁ. *Daňový řád v kostce*. 1. vyd. Ostrava: Nakladatelství EconomiCon, 2012, 422 s. ISBN 978-80-905065-2-7.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Jaké prostředky může využít daňový subjekt podle daňového řádu. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 9. 2011 [cit. 17. 1. 2017]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34989v44624-jake-prostredky-muze-vyuzit-danovy-subjekt-podle-danoveho/?search_query=\\$issue=11421](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34989v44624-jake-prostredky-muze-vyuzit-danovy-subjekt-podle-danoveho/?search_query=$issue=11421)

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. 3. vyd. Praha: Wolter Kluwer, a. s., 2015, 216 s. ISBN 978-80-7478-695-2.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. Postup správce daně a odvolacího orgánu v odvolacím řízení podle daňového řádu. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 11. 2011 [cit. 20. 1. 2017]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35869v45565-postup-spravce-dane-a-odvolaciho-organu-v-odvolacim-rizeni-podle/>

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Správa daní podle daňového řádu*. 2. vyd. Brno: AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM, s.r.o., 2013, 96 s. ISBN 978-80-214-4782-0.

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 23. 1. 2017]. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2013_Informace-o-cinnosti-Financni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 23. 1. 2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2014_Zprava-o-cinnosti-FS-CR-a-CS-CR-za-rok-2014_2.pdf

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 23. 1. 2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2015_Zprava-o-cinnosti-FS-CR-a-CS-CR-za-rok-2015_v2.pdf

JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část IX., Přezkumné řízení a obnova řízení. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 12. 2011 [cit. 25. 2. 2017]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36255v45976-danovy-rad-cast-ix-prezkumne-rizeni-a-obnova-rizeni/>

KOBÍK, J., A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. vyd. Praha: ANAG, a. s., 2013, 1192 s. ISBN 978-80-7263-769-0.

KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, 358 s. ISBN 978-80-7380-442-8.

KRATOCHVÍL, J., A. ŠUSTR. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015. 432 s. ISBN 978-80-7478-890-1.

KROUPOVÁ, H. Opravné a dozorčí prostředky. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 10. 2011 [cit. 18. 1. 2017]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35797v45492-opravne-a-dozorci-prostredky/>

LICHNOVSKÝ, O., R. ONDRÝSEK a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 23. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 19. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2006, č. j. 2 Afs 221/2005-64. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 28. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 14. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 20. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2009, č. j. 5 Afs 54/2009-75. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 25. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 5 Afs 33/2009-43. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 17. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 38/2011-63. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 17. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2012, č. j. 2 Afs 2/2012. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 23. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2012, č. j. 2 Afs 10/2012-29. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 14. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 20/2013-38. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 23. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2014, č. j. 1 Afs 5/2014-78. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 20. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 65/2013-52. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 24. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j. 4 Afs 143/2014. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 20. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 138/2014-41. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 23. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010 [cit. 22. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/>

Usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 23. 6. 1995, sp. zn. II. ÚS 86/95. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud, © 2015 [cit. 22. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.usoud.cz/>

VANČUROVÁ, A., V. BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 156 s. ISBN 978-80-7357-701-8.

VYCHOPĚŇ, J. Nový daňový řád – komentář hlavních změn. *Daňáři online.cz* [online]. Wolters Kluwer, publikováno 1. 10. 2010 [cit. 20. 1. 2017]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26586v34955-novy-danovy-rad-komentar-hlavnich-zmen/>

WINTEROVÁ, A., A. MACKOVÁ a kolektiv. *Civilní právo procesní. Část první: řízení nalézací*. 8. vyd. Praha: Leges, 2015. 624 s. ISBN 978-80-7502-076-5.

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

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ze dne 21. března 2002

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

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

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky ze dne 8. prosince 2011

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 3. února 2012

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
LZPS	Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
NSS	Nejvyšší správní soud ČR
SŘS	Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní
ÚS	Ústavní soud ČR
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Počet podaných odvolání proti rozhodnutím o vyměření daně v letech 2013–2015	45
Graf 2: Způsob vyřízení podaných odvolání v letech 2013–2015	46
Graf 3: Počty podaných žalob k soudu proti rozhodnutím orgánů finanční správy v letech 2013-2015	56
Graf 4: Výsledky podaných žalob k soudu proti rozhodnutí orgánů finanční správy v letech 2013-2015	57

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Daňová soustava České republiky	17
Obr. 2: Osoby jednající při správě daní	23
Obr. 3: Finanční správa České republiky.....	24
Obr. 4: Možnosti rozhodnutí správce daně prvního stupně v rámci odvolacího řízení ..	39
Obr. 5: Možnosti rozhodnutí odvolacího orgánu.....	44

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Přehled opravných a dozorčích prostředků upravených v daňovém řádu 33

Tab. 2: Přehled opravných a dozorčích prostředků v ZSDP a daňovém řádu 63

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Odvolání

Příloha 2: Návrh na povolení obnovy řízení

Příloha 3: Rozhodnutí o nařízení obnovy řízení

Příloha 4: Podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí

Příloha 5: Zvláštní přezkumné řízení k uspokojení žalobce ve správním soudnictví – zrušení rozhodnutí napadeného správní žalobou

Příloha 1: Odvolání (Upraveno dle¹⁵⁴)

Název a adresa orgánu finanční správy

Název a adresa útvaru orgánu finanční správy

**Odvolání proti rozhodnutí správce daně čj.
ze dne**

Tímto podávám odvolání proti rozhodnutí výše uvedeného správce daně čj. ze dne, kterým mi byla dodatečně vyměřena daň za zdaňovací období ve výši Nesprávnost/nezákonnost výše označeného rozhodnutí spatřuji v

Toto rozhodnutí správce daně o dodatečném vyměření daně bylo vydáno na základě neúplného zjištění skutkového stavu, a tudíž je jeho výrok zatížen vadou. Navrhuji proto, aby byly provedeny následující důkazní prostředky, které povedou k prokázání správnosti tvrzení o skutkovém stavu věci:

S ohledem na výše uvedené žádám o zrušení rozhodnutí správce daně prvního stupně.

V dne

jméno a příjmení navrhovatele
DIČ

¹⁵⁴ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 260

Příloha 2: Návrh na povolení obnovy řízení (Upraveno dle¹⁵⁵)

Název a adresa příslušného finančního úřadu

Název a adresa příslušného územního pracoviště

Návrh na povolení obnovy řízení

Tímto podávám návrh na povolení obnovy řízení, které bylo ukončeno rozhodnutím výše uvedeného správce daně čj. ze dne, které je již v právní moci.

Ke svému návrh na obnovu řízení přikládám tyto nové skutečnosti/důkazní prostředky:

.....
Tyto nové skutečnosti/důkazní prostředky existovaly již v době původního řízení, ale nemohly být zohledněny v jeho průběhu, a to bez mého zavinění, a mají velký vliv na výrok původního pravomocného rozhodnutí správce daně, o jehož obnovu žádám.

S ohledem na výše uvedené mám za to, že mnou uvedené nové skutečnosti/důkazní prostředky plně odůvodňují nárok na povolení obnovy řízení.

V dne

jméno a příjmení navrhovatele
DIČ

Počet příloh:

¹⁵⁵ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 280

Příloha 3: Rozhodnutí o nařízení obnovy řízení (Upraveno dle¹⁵⁶)

Název a adresa příslušného finančního úřadu

Název a adresa vyřizujícího útvaru orgánu finanční správy

Datum:

čj.:

Označení a identifikace příjemce

ROZHODNUTÍ o nařízení obnovy řízení

Finanční úřad rozhodl na základě § 119 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ve věci příjemce rozhodnutí následovně:

Nařizuje se obnova řízení, které bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím
Finančního úřadu čj. ze dne

Odůvodnění:

.....
.....
.....

Poučení:

(poučení o odkladném účinku nařízení obnovy řízení, o možnosti odvolání a o tom, že takové odvolání nemá odkladný účinek)

.....

.....
otisk razítka

.....
jméno úřední osoby a její
pracovní zařazení

¹⁵⁶ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 281

Příloha 4: Podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí (Upraveno dle¹⁵⁷)

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31
602 00 Brno-střed

**Podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí čj.
ze dne**

Tímto podávám podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty čj. ze dne, které vydal Finanční úřad

Svůj podnět k nařízení přezkoumání výše identifikovaného rozhodnutí správce daně odůvodňuji tím, že bylo vydáno v rozporu s právními předpisy a tento rozpor shledávám konkrétně v.....

V dne

*jméno a příjmení subjektu
DIČ*

¹⁵⁷ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 292

Příloha 5: Zvláštní přezkumné řízení k uspokojení žalobce ve správním soudnictví – zrušení rozhodnutí napadeného správní žalobou (Upraveno dle¹⁵⁸)

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31
602 00 Brno-střed

čj.

Označení a identifikace příjemce

ROZHODNUTÍ o odvolání

Odvolací finanční ředitelství rozhodlo na základě § 124 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, na základě zhodnocení žaloby daňového subjektu, která byla podaná dne u Krajského soudu v a je vedena pod sp. zn., v rámci které se výše uvedený daňový subjekt domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství čj. ze dne, v přezkumném řízení, které směřuje k uspokojení žalobce následovně:

Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství čj. ze dne
..... **se ruší.**

Odůvodnění:

.....
.....

Poučení:

(poučení o tom, že není možné proti tomuto rozhodnutí použít opravný prostředek)

.....

.....
otisk razítka

.....
jméno úřední osoby a její
pracovní zařazení

¹⁵⁸ KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 2015, s. 301