

**Univerzita Palackého v Olomouci**

**Právnická fakulta**

**Markéta Stixová**

**Charakteristika a význam opravných prostředků v daňovém  
řízení České republiky**

**Diplomová práce**

**Olomouc 2010**

**Prohlášení :**

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Charakteristika a význam opravných prostředků v daňovém řízení České republiky vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje“.

V Olomouci dne 30.8. 2010

.....

**Poděkování :**

Ráda bych zde poděkovala JUDr. et Mgr. Taťáně Špírkové za odbornou pomoc při vedení diplomové práce a poskytnutí podnětů, cenných rad a připomínek.

## Obsah

1. Úvod.....	6
2. Řízení o opravných prostředcích jako součást daňového řízení.....	7
2.1 Vymezení základních pojmů, subjekty zúčastněné na daňovém řízení .....	7
2.2 Prameny daňového řízení.....	9
2.3 Zásady daňového řízení.....	10
2.4 Rozhodnutí v daňovém řízení.....	16
<i>Obecná charakteristika opravných prostředků a význam jednotlivých opravných</i>	
3. prostředků.....	18
A. Řádné opravné prostředky.....	20
3.1 Odvolání.....	20
3.1.1 Subjekty oprávněné k podání odvolání.....	20
3.1.2 Přípustnost a náležitosti odvolání.....	21
3.1.3 Lhůty a počátek běhu lhůty.....	23
3.1.4 Účinek odvolání.....	24
3.1.5 Postup správce daně.....	25
3.1.6 Postup odvolacího orgánu.....	26
3.2 Stížnost.....	27
3.3 Námitka.....	28
3.4 Reklamace.....	29
B. Mimořádné opravné prostředky.....	31
3.5 Obnova řízení.....	31
3.6 Prominutí daně.....	35
3.7 Přezkoumávání daňových rozhodnutí.....	37
3.8 Opravy zřejmých omylů a nesprávností.....	38

3.9	<i>Použití mimořádných opravných prostředků</i> .....	39
4.	<b>Úvahy v souvislosti s novým daňovým řádem</b> .....	42
4.1	<i>Přínos, cíle a systematika nové úpravy</i> .....	42
4.2	<i>Opravné a dozorčí prostředky</i> .....	45
4.3	<i>Závěrem</i> .....	49
5.	<b>Závěr</b> .....	52
6.	<b>Bibliografie</b> .....	54
	<i>Seznam použité literatury</i> .....	54
	<i>Seznam použitých právních předpisů</i> .....	54
	<i>Seznam použité judikatury</i> .....	55
	<i>Internetové odkazy</i> .....	55
7.	<b>Shrnutí - English Summary</b> .....	57
8.	<b>Seznam klíčových slov - Keyword Catalogue</b> .....	60
9.	<b>Přílohy – vzory podání</b> .....	62

# 1. Úvod

Pro svou diplomovou práci jsem si vybrala téma Charakteristika a význam opravných prostředků v daňovém řízení České republiky. Právní základ představuje zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který nabyl účinnosti 1. ledna 1993. Od 1. ledna 2011 nabude účinnosti nový daňový řád – zákon č. 280/2009 Sb., který je součástí připravované reformy daňového systému.

Daňovou problematiku vždy provázely emoce a spory, neboť tak jak člověk jako lidská bytost potřebuje ke své existenci finanční prostředky, tak stát stanoví zákonem daně k získání potřebných příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb a pro vlastní fungování. Požadavek zákonnosti daní je v České republice stanoven v Listině základních práv a svobod v čl. 11 odst. 5. Tato zásada, podle které lze daně (a také poplatky) stanovit pouze na základě zákona, je velmi důležitá, protože se zasahuje do majetkových poměrů osob. Právně relevantní je i čl. 4 odst. 1, který hovoří o tom, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.<sup>1</sup> Je možno tedy říci, že daně jsou nástrojem přerozdělení hrubého domácího produktu, jedním ze základních rozpočtových příjmů. Na druhou stranu je obecně známo, že povinnost platit daně patří mezi nejméně oblíbené činnosti v lidském životě a jsou předmětem častých diskuzí.

Ve své práci se zaměřím na seznámení čtenáře s daňovým řízením – kapitola druhá, kde krátce pojednám o základních pojmech daňového řízení, které souvisí s opravnými prostředky, o rozhodnutí v daňovém procesu a vymežím základní zásady. V kapitole třetí pojednám o řádných a mimořádných opravných prostředcích, které tvoří stěžejní část práce. Zde uvedu charakteristiku, význam a jednotlivé druhy opravných prostředků. Nemohu opomenout ani úvahy v souvislosti s novým daňovým řádem – kapitola čtvrtá. V této kapitole se pokusím nastínit novou právní úpravu, její přínos, cíle. Nedílnou součástí práce je i shrnutí v anglickém a českém jazyce a vymezení klíčových slov v českém i anglickém jazyce. V příloze uvádím vzory pro podání řádných i mimořádných prostředků.

Cílem mé práce bude tedy snaha systematicky seznámit čtenáře s problematikou opravných prostředků v daňovém řízení ve světle aktuální judikatury a platného zákona. Nejvíce prostoru věnuji odvolání jakožto klasickému a nejčastěji využívanému opravnému prostředku.

---

<sup>1</sup> Ústavní zákon č.2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

## 2. Řízení o opravných prostředcích jako součást daňového řízení

### 2.1 Vymezení základních pojmů, subjekty zúčastněné na daňovém řízení

Řízení o opravných prostředcích je jedno ze stadií daňového řízení. Toto stadium ovšem není obligatorní součástí daňového řízení. Slouží pro přezkoumání rozhodnutí vydaných v řízení před správcem daně, kterého se může dožadovat daňový subjekt. Čili řízení o opravných prostředcích může být zahájeno na základě zásady dispoziční. Také ho lze zahájit z úřední povinnosti (ex offio) správcem daně.

Dále bych ráda vymežila některé pojmy důležité pro řízení o opravných prostředcích.

**Daňovým řízením** rozumíme právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů. Tento postup je právně upraven zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.<sup>2</sup> Dále budu uvádět jen zkratku ZSDP. Cílem daňového řízení je vybrat daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy. Čili je to procesním předpisem upravený postup správce daně s cílem stanovit daň, zkontrolovat splnění daňové povinnosti jednotlivými daňovými subjekty a v případě, že tato povinnost není plněna dobrovolně, daň vymoci.<sup>3</sup>

ZSDP uvádí v § 1 odst. 1 legislativní zkratku „**daň**“ – míní tím nejen daně jako takové, ale i poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně. Jak tento zákon dál stanoví, tyto „daně“ jsou příjmem státního rozpočtu, územního rozpočtu nebo fondů. Zde se jedná o věcnou působnost.

Právní teorie definuje daň jako plnění, kde jde na rozdíl od plnění dobrovolného o nucený, autoritativně uložený závazek k plnění ve prospěch veřejnoprávní korporace, a to bez ohledu na vnější označení, jenž však musí být uložen na základě zákona.<sup>4</sup>

**Správou daně** je ve smyslu § 1 odst. 2 ZSDP právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

**Správcem daně**<sup>5</sup> se rozumí územní finanční orgány a další správní a jiné státní

---

<sup>2</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání.* Praha : C. H. BECK, 2009, s. 256

<sup>3</sup> Sovová, O., Fiala, Z. : *Základy finančního a daňového práva.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 125

<sup>4</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání.* Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 15

<sup>5</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání.* Praha : C. H. BECK, 2009, s. 257

orgány České republiky, jakož i orgány obcí v České republice věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní. Soustavu územních finančních orgánů tvoří ve smyslu zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, finanční úřady a finanční ředitelství.

V ZSDP je vymezena místní příslušnost správce daně – to znamená, který konkrétní správce daně vede řízení. Obvykle se místní příslušnost řídí místem bydliště (místo trvalého pobytu) u fyzické osoby a sídla u právnické osoby, případně místem úkonu. Dále například u nemovitosti je místně příslušný správce daně místa, kde nemovitost leží (jedná se o výlučnou příslušnost).

Dále bych se mohla také zmínit o věcné příslušnosti správce daně – ta vyjadřuje, který druh správce je oprávněn vykonávat správu daní, tedy i vést daňové řízení. Věcnou příslušnost určují jednotlivé hmotněprávní daňové zákony a další zvláštní právní předpisy.<sup>6</sup>

V obecných ustanoveních části první ZSDP jsou vymezeny **daňové subjekty a osoby zúčastněné na řízení**. Daňovým subjektem se dle zákona rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem. Daňového řízení vedeného správcem daně se zúčastňují, kromě pověřených pracovníků správce daně, daňové subjekty a třetí osoby.<sup>7</sup> Třetími osobami zákon rozumí například svědky, osoby přezvědné, znalce a tlumočníky.

Daňové řízení se zahajuje, v souladu s § 21, buď podáním daňového subjektu, nebo oznámením správce daně. Podání nesmí mít vady, proto je správce daně povinen poučit daňový subjekt o vadách a také o důsledcích jejich neodstranění ve stanovené lhůtě. Vadné podání by bylo nezpůsobilé k projednání.

Jednou ze stěžejních oblastí daňového řízení je **dokazování**. Zásada volného hodnocení důkazů je provedena v ustanoveních o dokazování. Průběhem dokazování a způsobem hodnocení důkazů se zabývá i bohatá judikatura. Důkazní prostředky zákon vyjmenovává demonstrativně : podání daňových subjektů, svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny<sup>8</sup> atd. Dokazování se také řídí zásadou, že důkazní břemeno nese daňový subjekt, nikoli správce daně. V zákoně je také stanoveno, jaké skutečnosti musí prokazovat daňový subjekt a jaké správce daně. Například návrh důkazních prostředků je obligatorní náležitostí odvolání, pokud odvolatel nenamítá pouze právní vady rozhodnutí (rozpor s právními předpisy).

---

<sup>6</sup> Sovová, O., Fiala, Z. : *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 130

<sup>7</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

<sup>8</sup> Sovová, O., Fiala, Z. : *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 131



## 2.2 Prameny daňového řízení

Prameny práva se v teorii práva podle Boguszaka<sup>9</sup> rozumí formy, v nichž je právo obsaženo, v nichž je třeba hledat právní normy, a které jsou tedy vlastně bezprostředním pramenem poznání práva. Právní normy daňového práva jsou normy psané, a to jen ty, které jsou jako právní normy uznány státem. Musí mít tedy oporu v ústavních zákonech, jakožto pramenech práva nejvyššího stupně právní síly.

Nejdůležitějším a také základním právním předpisem, jenž upravuje daňový proces, je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Hmotněprávní úprava jednotlivých daní je v českém právním řádu roztržena do jednotlivých zvláštních zákonů, které zároveň obsahují speciální procesní postupy, které mají přednost před ZSDP.

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů
- a další zákony o daních

V daňové praxi se můžeme často setkat se zvláštním zdrojem obsahujícím poměrně podrobná a detailní pravidla daňověprávních vztahů, tímto zdrojem jsou pokyny Ministerstva financí (pokyny řady D). Jedná se o předpisy, jež nejsou právními normami a postrádají obecnou závaznost. MF vydává tyto pokyny ke sjednocení interpretační praxe daňových zákonů ze strany jemu podřízených orgánů finanční správy. Přestože daňové pokyny MF požívají určité autority a slouží často jako vodítko i u široké veřejnosti, nemohou zakládat práva ani povinnosti subjektů nepodřízených MF<sup>10</sup>. Například Pokyn č. D - 331 kterým se stanovuje struktura a tvar datové zprávy, jejímž prostřednictvím je činěno podání o daňové povinnosti a která je zároveň odesílána správci daně prostřednictvím datové schránky.<sup>11</sup> Dalším významným pokynem je Pokyn č. D – 308 o stanovení lhůt v daňovém řízení nebo Pokyn č. D – 319, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z

<sup>9</sup>Boguszak, J., Čapek, J., Gerloch, A. : *Teorie práva*. Praha : Kodex Bohemia, 2001, s. 36

<sup>10</sup>Bakeš, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání*. Praha : C. H. BECK, 2009, s. 25

<sup>11</sup>www stránky MF : [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa\\_metodika\\_9885.html?year=](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_9885.html?year=)

důvodu tvrdosti.

ZSDP v části osmé říká, že ustanovení tohoto zákona se použije, pokud mezinárodní smlouva, která je pro Českou republiku závazná, neobsahuje odlišnou právní úpravu.<sup>12</sup> S ohledem na účast České republiky v mezinárodním společenství budou prameny daňového řízení i mezinárodní smlouvy (lze připomenout smlouvy o zamezení dvojího zdanění) a právo EU. Konkrétním pramenům mezinárodního práva nebo práva EU se nebudu podrobněji věnovat, neboť to není cílem mé práce.

### **2.3 Zásady daňového řízení**

Základní zásady daňového řízení tvoří jednotný celek, to znamená, že po celou dobu vedení daňového řízení je právem daňového subjektu vyžadovat jejich dodržování a současně povinností správce daně tyto zásady dodržovat. V opačném případě by konečné rozhodnutí ve věci mohlo být zatíženo vážnou vadou řízení, jež by mohla způsobit nezákonnost takového rozhodnutí.<sup>13</sup>

Vyjadřují postup nezbytný pro dosažení cíle řízení, to je pro správné stanovení a včasné vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. To znamená, že pokud existuje nejistota ve výkladu jednotlivých ustanovení zákona, vykládají se v souladu se základními zásadami. Je důležité předeslat, že daňové řízení je vedeno pověřenými pracovníky správce daně a nikoliv nezávislou institucí, jakou je například soud.<sup>14</sup> Čili základní zásady daňového řízení se uplatňují také v řízení o opravných prostředcích, a to například zásada dispoziční, zásada oficiality, zásada legality, mlčenlivosti, součinnosti, úředního jazyka nebo zásada nevěřejnosti. I v řízení o opravných prostředcích se musí zachovávat práva daňových subjektů, musí se zde uplatňovat přiměřeně základní zásady stejně jako v předchozích stádiích.

Například Nejvyšší správní soud<sup>15</sup> zaujal k zásadám stanovisko, že je nepochybné, že cílem daňového řízení je správné a stanovení a vybrání daně, tohoto cíle však nelze dosahovat, aniž by byly brány na zřetel zásady daňového řízení vymezené v § 2 daňového řádu. Správce daně proto musí jednat vždy v souladu se zákony, musí chránit zájmy státu, tak aby docházelo ke správnému stanovení a vybrání daně a nebyly kráceny daňové příjmy.

---

<sup>12</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

<sup>13</sup> Kolektiv: *Daňový receptář*. Lexik – Nexik. ORAC Praha, 2004, s. 510

<sup>14</sup> Grossová, M. E. : *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. 1. vydání. Key Publishing Ostrava, 2008, s. 72

<sup>15</sup> rozsudek NSS čj. 1 Afs 118/2005-45 ze dne 17.8. 2006

Přítom však musí dbát i zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, postupovat v řízení v součinnosti s nimi, ale také současně v řízení volit pouze takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a stále ještě vedou k cíli, tj. stanovení a vybrání daně. Zásadu zákonnosti a posleďně uvedenou zásadu hospodárnosti a účelnosti nelze pojímat odděleně, ale pouze v nedílném kontextu. Kromě zásady hospodárnosti a účelnosti je povinen správce daně řídit se i ostatními zásadami celého právního řádu, o něž se opírá především ústavní ochrana práv fyzických a právnických osob.

**Zásada zákonnosti**, neboli legality, znamená, že všichni účastníci daňového řízení jsou povinni zachovávat zákonný postup. Správce daně, daňový subjekt a všechny další osoby zúčastněné na daňovém řízení se musí ve věcech daní řídit zákonnými normami a používat jen takové prostředky, které jsou v souladu se zákony a jinými právními normami, Ústavou ČR, zákony, nařízeními vlády, mezinárodními smlouvami, směnicemi EU a vyhláškami. V hierarchii právních norem v daňovém řízení má před obecnou úpravou uvedenou v zákoně o správě daní a poplatků přednost úprava zákony upravující jednotlivé daně. Před nimi je zas dávana přednost mezinárodním dohodám o zamezení dvojího zdanění. Dle rozsudku ÚS sp. zn. – II ÚS 249/99 je daňové řízení ovládáno nejen zásadou hospodárnosti, ale i zásadou zákonnosti, to znamená jednat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, tak aby byly hájeny zájmy státu, ale i zachována práva a právem hájené zájmy daňových subjektů a jiných osob zúčastněných na daňovém řízení.<sup>16</sup>

Podle mého názoru je zásada zákonnosti jedna z nejdůležitějších zásad nejen daňového řízení. Z výše uvedeného rozsudku ÚS vyplývá, že zájem státu je postaven nad zájem jednotlivce. Zájem státu je prioritní, ale zároveň se musí zachovat práva a právem hájené zájmy jednotlivce.

Jak Kobík<sup>17</sup> uvádí v komentáři, pokud odvolatel v odvolání (obdobně v žádosti o přezkoumávání daňového rozhodnutí) namítá porušení základních zásad daňového řízení, nelze se spokojit s obecnou námitkou. Aby se mohl odvolací orgán touto námitkou zabývat, je nezbytné ji konkretizovat, uvést, v čem konkrétně správce daně porušil chráněná práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu a ke kterým konkrétním skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo, nebylo přihlédnuto.

Další typickou zásadou pro daňové řízení je **zásada neveřejnosti**. To znamená, že řízení je vždy neveřejné, pouze za přítomnosti určených osob. Řízení se mohou tedy zúčastnit

---

<sup>16</sup> Baxa, J. a kol. : *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. Praha : ASPI, 2007, s. 15

<sup>17</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání*. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 29

jen ty osoby, o kterých tak stanoví zákon.<sup>18</sup> Důvod uplatnění této zásady je logický – v daňovém řízení se projednávají citlivé informace, jejich zveřejnění by mohlo poškodit účastníky. Zákon tak chce chránit účastníky řízení před zneužitím informací například o jejich majetkových poměrech v každém stadiu daňového řízení, tedy i v řízení o opravných prostředcích.

V § 2 odst. 5 je uvedena **zásada mlčenlivosti**. K účinnému dosažení neveřejnosti sdělovaných informací jsou všichni účastníci daňového řízení s výjimkou samotného daňového subjektu, v jehož prospěch je mlčenlivost uzákoněna, zavázáni mlčenlivostí o jakýchkoli skutečnostech, které se dozvěděli v souvislosti s daňovým řízením. Za porušení mlčenlivosti se považuje i využití informací získaných v průběhu daňového řízení ve vlastní prospěch i ve prospěch kohokoli jiného. Daňový subjekt může písemnou formou zprostit mlčenlivosti i ostatní osoby zúčastnění v daňovém řízení. V tomto zproštění musí být vždy uveden jeho rozsah a účel. Poplatník může zprostit pracovníka správce daně mlčenlivosti například při jednání soudu ve prospěch prokázání původu svých příjmů. Mlčenlivost pracovníků správce daně se nevztahuje na poskytování vymezených informací, některým státním orgánům a na další, zákonem přesně specifikované případy. Může se například jednat o výměnu informací mezi finančními úřady a jinými státními orgány, které jsou při využití informací získaných v daňovém řízení ovšem také zavázány mlčenlivostí.<sup>19</sup>

Povinnost zachovávat mlčenlivost je v ZSDP také stanovena v § 24. V odst. 5 písm. a) až j) tohoto paragrafu je vymezeno vůči komu se nelze dovolávat povinnosti zachovávat mlčenlivosti. Například vůči Nejvyššímu kontrolnímu úřadu, pokud provádí v rozsahu svého oprávnění kontrolu podle schváleného plánu kontrolní činnosti, vůči Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže při plnění informační povinnosti podle zvláštního právního předpisu, nebo vůči Veřejnému ochránci práv, pokud provádí šetření podle zvláštního zákona.

Vzhledem k tomu, že základním cílem daňového řízení je vybrat daně tak, aby nedocházelo ke krácení rozpočtových příjmů, je správce v průběhu daňového řízení vybaven rozsáhlou pravomocí. K zamezení zneužití postavení správce daně v daňovém řízení slouží dodržování **zásady přiměřenosti** (šetrnosti, hospodárnosti) použitých prostředků a postupů. Tato zásada říká, že správce daně je povinen realizovat v daňovém řízení jen takové postupy, které ještě vedou k dosažení cíle řízení a které současně co nejméně omezují daňový subjekt a představují pro daňový subjekt minimální újmu.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Grossová, M.E. : *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. 1.vydání. Key Publishing Ostrava, 2008, s.72

<sup>19</sup> Grossová, M. E. : *Finanční úřad a vy : nejčastější otázky a odpovědi*. Brno ERA group ,2002, s. 6

<sup>20</sup> Tamtéž.

Tato zásada se má aplikovat na celé daňové řízení, významná bude například pro ukládání pokut, pro výši pokut nebo pro daňovou exekuci (vydání exekučního příkazu).

Další neméně významnou zásadou je **zásada volného hodnocení důkazů**. ZSDP v § 2 odst. 3 hovoří : „Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; při tom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo“. To znamená, že zákon nepřikazuje správci daně, jakou hodnotu, váhu má dávat jednotlivým důkazům. Důkazní prostředky si opatřuje správce daně sám, ale i subjekt daně je může navrhopvat. Jestli to ovšem bude považováno za důkaz, o tom rozhoduje správce daně.

**Zásada, že v daňovém řízení platí vždy skutečný obsah právního úkonu**, znamená že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně bez ohledu na stav formálně právní. To znamená, že zastření správné kvalifikace určité činnosti nebo úkonů s ní spojených se nemůže stát pro daňové řízení směrodatným pokladem pro stanovení nebo vybrání daně, protože rozhodující je vždy skutečný obsah této činnosti nebo příslušných úkonů.<sup>21</sup> Tato zásada se také nazývá zásadou neformálnosti řízení.

**Zásada součinnosti** vymezuje povinnost, že správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty. K naplnění této zásady stanoví zákon o správě daní a poplatků a jednotlivé hmotněprávní daňové zákony řadu práv a povinností jak pro správce daně, tak i pro daňové subjekty. V této souvislosti není bez významu upozornit na zakotvení rozsáhlých informačních povinností správce daně ve vztahu k daňovým subjektům novelizací daňového řízení v roce 2002.<sup>22</sup> Tato zásada se uplatňuje například u odvolání, kdy správce daně má povinnost, aby v součinnosti s daňovým subjektem odstranil vady či pochybnosti spojené s jeho podáním tak, aby mohlo být projednáno.<sup>23</sup>

ZSDP dále uvádí **zásadu spolupráce**, která stanoví, že „právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Při tom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy“.

**Zásada rovnosti** daňových subjektů před správcem daně znamená, že stejná práva a povinnosti mají v daňovém řízení všechny subjekty, bez ohledu na věk, pohlaví či právní formu. Zákon dává daňovým subjektům možnost využít řadu opravných prostředků proti rozhodnutím správce daně tak, aby mohla být vždy zjištěna správná daňová povinnost. Jedná

---

<sup>21</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání*. Praha : C. H. BECK, 2009, s. 260

<sup>22</sup> Tamtéž, s. 259 – 260.

<sup>23</sup> Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. akt. vydání*. Olomouc: ANAG-edice daně, 2009, s.35

se o právo činit veškerá opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností.<sup>24</sup>

Z výše uvedeného vyplývá, že tato rovnost se týká jen daňových subjektů, nejde tedy o rovnost správce daně a daňového subjektu. Daňové právo jako součást finančního práva patří totiž do práva veřejného. Na určité vyrovnání sil slouží právě opravné prostředky, které uvádí zákon.

Pro daňové řízení platí **zásada oficiality**, která ukládá správci daně zahájení řízení vždy, když se dozví o skutečnostech, které nasvědčují tomu, že výběr daní by mohl být ohrožen.<sup>25</sup> Zásadu oficiality nelze chápat zúženě, pouze ve smyslu zahájení řízení. Správce daně z úřední povinnosti např. provádí daňové kontroly, zastavuje daňové řízení, obstarává si důkazní prostředky či pomůcky i bez součinnosti s daňovým subjektem, nařizuje provedení mimořádných opravných prostředků...Zásada oficiality tedy platí pro celé daňové řízení. **Zásada dispoziční**, která je opakem zásady oficiality a podle níž může daňový subjekt disponovat svým procesním nárokem, pokud to zákon připouští, rovněž neplatí pouze pro zahájení daňového řízení. Lze uplatnit například u zahájení řízení o mimořádných opravných prostředcích, dále třeba u podání odvolání proti rozhodnutí správce daně.<sup>26</sup>

Mrkývka<sup>27</sup> uvádí i **zásadu úředního jazyka**. Úřední jazyk pro jednání před správcem daně je stanoven zákonem a je jím jazyk český nebo slovenský. Písemný styk se správcem daně je veden vždy v jednom z těchto jazyků a rovněž listinné důkazy musí být opatřeny úředním překladem, zde však může správce daně v odůvodněných případech od úředního překladu upustit. Při ústním jednání je možné připustit tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků, a to obecně na náklady daňového subjektu, nejedná – li se o občana České republiky příslušejícího k národnostní nebo etnické menšině, který je oprávněn jednat ve svém jazyce; v tomto případě náklady na tlumočníka nese správce daně.

Kobík<sup>28</sup> ve svém komentáři uvádí, že mezi základními zásadami není uvedena tzv. **zásada materiální (objektivní) pravdy**. Tato skutečnost vyplývá z rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Není totiž povinností správce daně zjišťovat úplně a přesně skutkový stav věci, pokud k tomu daňový subjekt nevytvoří předpoklady. Naopak je na tomto subjektu, aby prokázal, že jím uváděné skutečnosti jsou pravdivé. Přesto je tato zásada

---

<sup>24</sup> Grossová, M.E. : *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. 1. vydání. Key Publishing Ostrava, 2008, s. 74

<sup>25</sup> Sovová, O., Fiala, Z. : *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 126

<sup>26</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání*. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 47

<sup>27</sup> Mrkývka, P. a kol. : *Finanční právo a finanční správa, 2. díl*. MU v Brně, 2004, s. 46

<sup>28</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. akt. vydání*. Olomouc: ANAG-edice daně, 2009, s. 26

obsažena v ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP a částečně je obsažena i v těch ustanoveních ZSDP, které upravují opravné prostředky proti rozhodnutím správce daně.

### **Zásady podle správního řádu**

V § 177 odstavci prvním správního řádu je uvedeno, že : „Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje“.

ZSDP v § 99 stanoví, že : „Při správě daní se zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, nepoužije s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížnosti“. Jestliže ovšem daňové řízení je jen řízení o daních (resp. o pěti druzích plateb zahrnutých pod legislativní zkratku „daň“), pak § 99 ZSDP vylučuje použití správního řádu právě jen pro řízení o těchto platbách. Řízení o příslušenství daně tj. úrocích, o daňovém penále, o nákladech řízení a o pokutách) však není řízením o daních, není tedy daňovým řízením, a proto správní řád pro takové řízení subsidiárně platí a je použitelný.<sup>29</sup>

Mezi zásady správního řádu patří :

- zásada zákonnosti (legality)
- zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení
- zásada subsidiarity
- zásada ochrany dobré víry, resp. zásada ochrany práv nabytých v dobré víře
- zásada ochrany veřejného zájmu
- zásada nestrannosti, materiální ekvity a legitimního očekávání
- zásada materiální pravdy
- zásada správy jako služby veřejnosti
- zásada smírného řešení sporů
- zásada rychlosti a hospodárnosti řízení
- zásada rovnosti
- princip součinnosti mezi správními orgány v zájmu dobré správy

Myslím si, že základní zásady podle správního řádu jsou použitelné i pro daňové řízení a že vhodně doplňují zásady dle ZSDP. Pro účely opravných prostředků v daňovém řízení by se dala například použít zásada ochrany dobré víry nebo zásada legitimního očekávání.

---

<sup>29</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání*. Praha : C. H. BECK, 2009, s. 256 – 257

## 2.4 Rozhodnutí v daňovém řízení

V této podkapitole pojednám o rozhodnutí správce daně, protože právě proti tomuto rozhodnutí směřují opravné prostředky a považuji za důležité se o něm zmínit. Vymezím zde samotný pojem rozhodnutí, jeho náležitosti a souvislosti s opravnými prostředky.

Rozhodnutí je individuální právní akt, který je výsledkem činnosti správce daně, jímž se zakládají, mění, ruší nebo se zjišťují oprávnění a povinnosti daňových subjektů. Na základě výsledku daňové kontroly v případě doměření daně, správce daně vydá platební příkaz, kde je vyčíslena doměřená daň, stanovená lhůta k jejímu uhrazení a poučení o opravných prostředcích. Daňový dlužník je povinen tuto doměřenou daň uhradit ve stanovené lhůtě.<sup>30</sup>

Veškeré povinnosti v rámci daňového řízení je možno ukládat, anebo přiznávat práva lze pouze rozhodnutím, které musí mít stanovené náležitosti.

Zákon stanoví tyto základní náležitosti rozhodnutí v ustanovení § 32. Jsou jimi označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jedací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplacená, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku, vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li tento nebo zvláštní daňový zákon jinak, pokud nejde o případ, kdy správce daně reaguje na tvrzení daňového subjektu beze změny nebo je odůvodnění tomuto daňovému subjektu známé z jiného dokumentu. V takovém případě správce daně na tento dokument ve svém rozhodnutí odkáže. V odůvodnění správce daně stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokazané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce.<sup>31</sup>

Dále jak § 32 uvádí, chybí-li v rozhodnutí poučení o opravných prostředcích nebo

---

<sup>30</sup> Grossová, M. E. : *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. 1. vydání. Key Publishing Ostrava, 2008, s. 82-83

<sup>31</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů



došlo k jejich záměně nebo byla-li v poučení odňata možnost opravného prostředku, popřípadě zkrácena lhůta k podání opravného prostředku nebo není-li v poučení stanovena lhůta vůbec a připouští-li zákon ohledně předmětného rozhodnutí opravný prostředek, uzná správce daně opravný prostředek podaný do šesti měsíců po doručení rozhodnutí za včas podaný. Stejně důsledky má i chybějící nebo vadné poučení o formě podání opravného prostředku nebo o jeho odkladném účinku.

Je-li v poučení připuštěn opravný prostředek i tehdy, kdy jej zákon nepřipouští, projedná se tento opravný prostředek podaný ve shodě s poučením, jako by jej zákon připouštěl.

V rozhodnutích o řádných i mimořádných opravných prostředcích musí být výrok vždy odůvodněn. Odůvodnění není potřeba, bylo-li v rozhodnutí plně vyhověno navrhovateli, pokud tento nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci. Rozhodnutí je vykonatelné, jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek a nebo jestliže jeho podání nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta plnění.<sup>32</sup>

Proto naprostá většina rozhodnutí v daňovém řízení je vykonatelná doručením, avšak pravomocné je rozhodnutí až když proti němu není možno uplatnit žádný řádný opravný prostředek. Byl-li platně podán opravný prostředek, je tímto prostředkem napadené rozhodnutí v právní moci doručením rozhodnutí o tomto opravném prostředku.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Tamtéž.

<sup>33</sup> Grossová, M. E. : *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. 1. vydání. Key Publishing Ostrava, 2008, s. 83

### 3. Obecná charakteristika opravných prostředků a význam jednotlivých opravných prostředků

Opravný prostředek je formalizovaný právní úkon účastníka řízení (v tomto případě daňového), směřující proti konkrétnímu rozhodnutí, které vydal určitý rozhodující orgán. Toto rozhodnutí je podle mínění účastníka nesprávné, a proto chce opravným prostředkem docílit nápravy. Obecně o opravném prostředku rozhoduje nadřízený orgán orgánu, který rozhodnutí vydal.

Opravné prostředky se dělí na řádné – to jsou ty, které napadají nepravomocné rozhodnutí, a dále na mimořádné – ty napadají pravomocné rozhodnutí. Podání opravných prostředků ovšem musí splňovat zákonem dané náležitosti.

Opravné prostředky mohou mít suspenzivní nebo devolutivní účinek. Suspenzivní účinek znamená, že pokud se podá opravný prostředek včas, odkládá se právní moc a vykonatelnost rozhodnutí, které je napadáno. Devolutivní účinek znamená, že o opravném prostředku rozhoduje nadřízený orgán orgánu, který napadené rozhodnutí vydal. Výjimkou je autoremedura, která umožňuje za určitých podmínek orgánu opravnému prostředku v plném rozsahu vyhovět a vlastní rozhodnutí tak opravit (například u odvolání v daňovém řízení).

Kobík o právní moci rozhodnutí správně uvádí, že právní moc je taková vlastnost rozhodnutí, která znamená jeho nenapadnutelnost řádnými opravnými prostředky. Předpokladem je řádné doručení nebo sdělení tohoto rozhodnutí, pokud zákon nestanoví jinak (např. fikce doručení rozhodnutí).<sup>34</sup>

Také NSS<sup>35</sup> vymezil právní moc správního rozhodnutí jako takovou jeho vlastnost, která činí výrok rozhodnutí o právu nebo povinnosti závazným a nezměnitelným a vytváří tak překážku bránící novému projednání věci. Pravomocné rozhodnutí je „odstranitelné“ pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví. Tuto vlastnost si rozhodnutí zachovává i po dobu řízení, které se o takovém mimořádném opravném prostředku či žalobě vede, a to až do doby právní moci rozhodnutí, jímž je pravomocné rozhodnutí zrušeno. Právní moci nabývá takové daňové rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek.

Vykonatelnost rozhodnutí je taková vlastnost rozhodnutí, která spočívá v možnosti

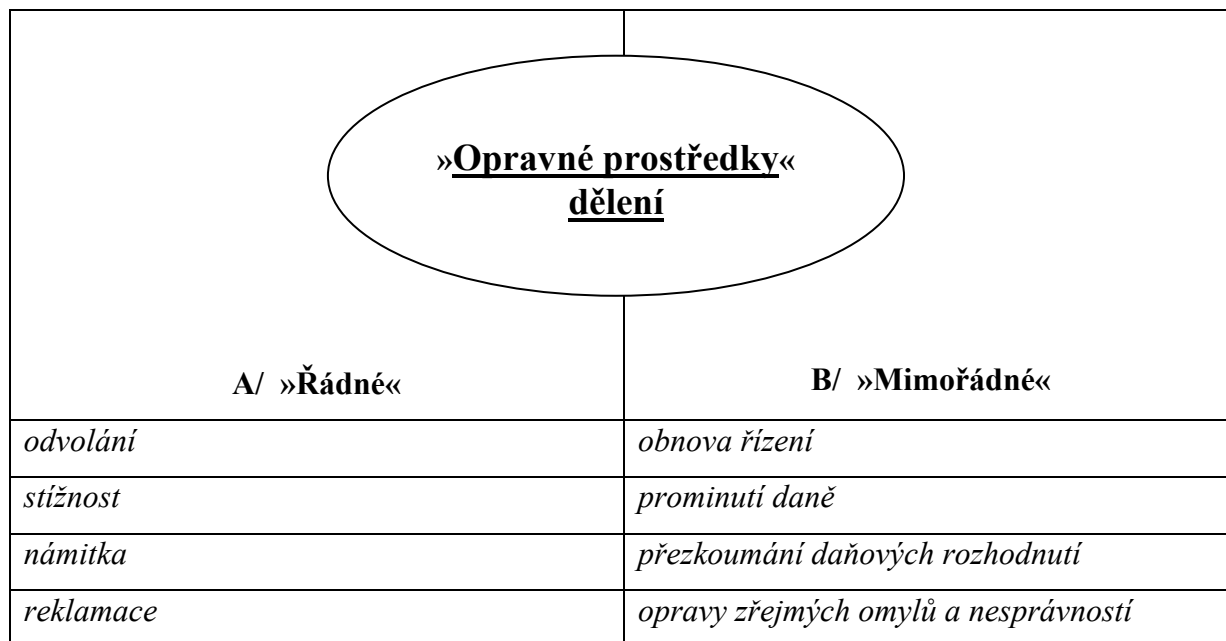
---

<sup>34</sup> Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání*. Olomouc: ANAG – edice daně, 2009, s. 355

<sup>35</sup> rozhodnutí NSS čj. 1 Afs 12/2005-59 ze dne 1.2. 2006

nuceně, tedy proti vůli jeho adresáta, vymoci právními prostředky splnění povinnosti stanovené rozhodnutím. O vykonatelnosti v tomto smyslu lze hovořit u těch rozhodnutí, která ukládají účastníkovi řízení povinnost něco vykonat, něčeho se zdržet či něco strpět<sup>36</sup>.

Schéma č. 1 : Dělení opravných prostředků pro účely daňového řízení



<sup>36</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání*. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 357

## A. Řádné opravné prostředky

Řádné opravné prostředky nalezneme v ZSDP v části čtvrté, § 48 až 53. Mezi tyto prostředky zákon řadí odvolání (které má podle mého názoru pravděpodobně největší význam), dále stížnost, námitku (v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím) a reklamaci. Zákon stanoví, proti kterým rozhodnutím a úkonům je možno použít opravný prostředek a také jestli má suspenzivní účinek.

Jak jsem výše uvedla, řádné opravné prostředky směřují proti rozhodnutí, které dosud nenabývalo právní moci.

Rozdíl mezi jednotlivými řádnými opravnými prostředky, upravenými ZSDP, spočívá v tom, že zatímco odvolání je řádným opravným prostředkem dvoustupňovým, neboť o jeho případném zamítnutí nerozhoduje ten správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, ale odvolací orgán, ostatní řádné opravné prostředky jsou opravnými prostředky jednostupňovými. To znamená, že o nich rozhoduje ten správce daně, který vydal napadené rozhodnutí, bez ohledu na to, zda se opravnému prostředku vyhová anebo zda se zamítne.<sup>37</sup>

### 3.1 Odvolání

Právní úprava odvolání je v ZSDP obsažena v § 48, § 49 a § 50. Zahájení řízení je plně v rukou daňového subjektu, jedná se o tzv. dispoziční zásadu.

Odvolání je opravným prostředkem při správě daní a poplatků, jímž se daňovému subjektu umožňuje hájit svá práva. Zákonná úprava stanoví, kdy se lze proti rozhodnutí správce daně odvolat. Obecně je možno shrnout, že odvolání je základním řádným opravným prostředkem proti meritorním rozhodnutím správce daně, a to zejména těm, jimiž se stanovena daňovému subjektu platební povinnost.<sup>38</sup>

#### 3.1.1 Subjekty oprávněné k podání odvolání

ZSDP řeší subjekty oprávněné k podání odvolání v § 48. Podle zákona je to příjemce rozhodnutí, ovšem za podmínky, že se odvolání nevzdal, zákon nesmí odvolání vylučovat a konečně se může odvolat jen proti rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno.

Kdo je příjemcem rozhodnutí? Obecně je to daňový subjekt; daňovým subjektem je ve smyslu § 6 ZSDP poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která

---

<sup>37</sup> Tamtéž, s. 506

<sup>38</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání.* Praha : C. H. BECK, 2009, s. 268

je jako daňový subjekt vymezena zákonem. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Z § 9 vyplývá, že každý může samostatně před správcem daně jednat v tom rozsahu, v jakém má způsobilost vlastními úkony nabývat práva a brát na sebe povinnosti, odst. 1 tohoto paragrafu se tedy vztahuje k fyzickým osobám.

Oproti tomu, odst. 2 se vztahuje k právnickým osobám a říká, že za právnickou osobu jedná statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat, typickým příkladem je prokurista. § 9a dále hovoří o osobách, které mají obdobná práva a povinnosti jako daňový subjekt, jedná se zejména o správce dědictví a insolvenčního správce.

Pokud ovšem osoba z nějakého důvodu nemá způsobilost v plném rozsahu, například má omezenou způsobilost k právním úkonům rozhodnutím soudu, tak k tomu slouží institut zastupování. Tento institut zákon o správě daní a poplatků upravuje v ustanovení § 10. Stanoví fyzickým osobám zákonné zástupce, kteří za ně jednají, případně opatrovníka ustanoveného soudem nebo správcem daně. Správce daně může ustanovit zástupce také právnické osobě, a to pokud se vyskytnou pochybnosti o tom, kdo je oprávněn jednat jejím jménem. Zákon zde připouští odvolání.

Daňový subjekt se může také nechat na základě plné moci zastoupit zástupcem, jehož si zvolí. V plné moci lze vymežit rozsah zmocnění, a jen v tomto rozsahu zástupce může jednat. Pokud se rozsah nevymezí, platí, že je tato plná moc pro daňové řízení neomezená. Takto se mohou nechat zastupovat fyzické i právnické osoby.

### **3.1.2 Přípustnost a náležitosti odvolání**

Pro ty případy, kdy je možné podat odvolání, platí, že odvolání je přípustné tehdy, když se příjemce rozhodnutí nevzdal svého práva na odvolání písemně nebo ústně do protokolu.<sup>39</sup>

Krajský soud v Brně<sup>40</sup> k institutu vzdání se práva na odvolání rozhodl, že když žádné ustanovení zákona o správě daní a poplatků výslovně neřeší situaci, kdy se příjemce rozhodnutí vzdá svého práva na odvolání dříve než započne běh odvolací lhůty, neznamená to, že takovýto úkon nelze jako právně relevantní učinit. Smyslem odvolací lhůty uvedené v ustanovení § 48 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je stanovit, do kdy a nikoliv od kdy

---

<sup>39</sup> Tamtéž.

<sup>40</sup> Rozsudek Krajského soudu v Brně, Rd 20 Ca 414/2003

lze využít práva odvolání. Jestliže je právně účinné odvolání podané dříve než běh odvolací lhůty započne, pak je právně účinné i vzdání se odvolání učiněné před počátkem běhu odvolací lhůty.

ZSDP také v § 48 negativně vymezuje, kdy se nelze odvolat. Nelze se samostatně odvolat proti rozhodnutím (zejména proti výzvám podle § 43), která předcházejí pravomocnému stanovení daňového základu a daně. Z toho podle mého názoru vyplývá, že se daňový subjekt sice nemůže samostatně odvolat například proti výzvám podle § 43, avšak se může odvolat až proti rozhodnutí ve věci samé, jako celku. Musí si tedy počkat, až se meritorně rozhodne.

Odvolání je také nepřipustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí, aniž by současně byl napadán jeho výrok. Takové odvolání lze zamítnout pro jeho nepřipustnost v souladu s § 49 odst. 2 písm. a).

Odvolání se podává písemně nebo ústně do protokolu u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Lze také podání učinit datovou zprávou, která je opatřena zaručeným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky.

Odvolání musí obsahovat tyto obligatorní náležitosti :

- přesné označení správce daně,
- přesné označení odvolatele,
- číslo jedací, případně číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,
- uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí,
- návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným, není-li odvoláním namítán jen rozpor s právními předpisy,
- navrhované změny či zrušení rozhodnutí.<sup>41</sup>

ZSDP vyžaduje, aby odvolatel stanovil minimální rozsah napadení odvolání, kterým se pak v odvolacím řízení bude odvolací orgán v případě postupu podle § 50 odst. 3 povinně zabývat. V případě, kdy odvolatel namítá pouze právní vady rozhodnutí, nemusí navrhopvat žádné důkazní prostředky. ZSDP totiž v § 31 odst. 3 stanoví, že není třeba prokazovat správci daně obecně závazné právní předpisy uveřejněné ve Sbírce zákonů. Postačí proto, když odvolatel v odvolání uvede svůj právní názor odlišný od právního názoru správce daně a

---

<sup>41</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

současně označí, které ustanovení kterého obecně závazného právního předpisu podle jeho názoru správce daně svým rozhodnutím porušil.<sup>42</sup>

Do doby, než správce daně rozhodne o odvolání, může odvolatel své podání měnit i doplňovat (odvolací řízení není ovládáno zásadou koncentrace řízení). V souladu s konstantní soudní praxí, lze v soudním přezkumu přihlížet jen k odvolacím důvodům, které daňový subjekt mohl učinit už před správcem daně a neučinil tak.<sup>43</sup>

Jestliže odvolání chybí některá z náležitostí, správce daně vyzve daňový subjekt k doplnění odvolání. Správce daně je povinen poučit daňový subjekt, v jakém směru má být odvolání doplněno a poskytnout mu přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než patnáct dní. V případě, že odvolatel své podání nedoplní ve stanovené lhůtě, správce daně řízení zastaví.<sup>44</sup> Pokud vady odstraní ve stanovené lhůtě, hledí se na odvolání jakoby bylo podáno řádně a včas.

Vezme-li odvolatel odvolání zpět, nemůže podat v téže věci odvolání nové, i když dosud odvolací lhůta neuplynula. Oznámení o zpětvzetí odvolání musí být podáno písemně, ústně do protokolu nebo písemným záznamem přímo ve vyměřovacím spisu, který podepisuje odvolatel a pracovník správce daně. Dnem zpětvzetí odvolání nabývá rozhodnutí, vůči kterému byl tento úkon učiněn, právní moci.<sup>45</sup>

Ústavní soud rozhodl, že odvolání v daňovém řízení je možno vzít zpět pouze do okamžiku vydání příslušného rozhodnutí o podaném odvolání a jeho zpětvzetí po tomto okamžiku ze strany daňového subjektu je procesním úkonem, co do vydání rozhodnutí o něm (roz. o předmětném odvolání) a z něj plynoucích obvyklých právních následků, bez právního významu.<sup>46</sup>

### **3.1.3 Lhůty a počátek běhu lhůty**

Zákon stanoví obecnou lhůtu k podání odvolání třicet dní ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, pokud ZSDP nestanoví jinak. Podle § 14 do běhu lhůty se nezapočítává den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty. Další důležité ustanovení pro lhůty v řízení o opravných prostředcích hovoří o tom, že lhůta je zachována, je-li posledního dne lhůty učiněn úkon u správce daně nebo podána poštovní

---

<sup>42</sup> Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání*. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 512

<sup>43</sup> Sovová, O., Fiala, Z.: *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 145

<sup>44</sup> Tamtéž.

<sup>45</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

<sup>46</sup> usnesení ÚS ze dne 26. 2. 2003, sp. zn. IV. ÚS 508/2002

zásilka obsahující daňové podání, popřípadě dojde-li čitelná datová zpráva opatřená zaručeným elektronickým podpisem na adresu elektronické podatelny správce daně nebo dojde-li datová zpráva do datové schránky správce daně. Jak dále stanoví ZSDP o lhůtách, případně-li poslední den lhůty pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

V souladu s výše uvedeným tedy obecná lhůta pro odvolání vlastně činí 31 dní. Uvedu to na příkladu : rozhodnutí mi bylo doručeno v úterý, na základě § 48 odst. 5 počíná lhůta běžet dnem následujícím po dni doručení, tedy ve středu, ale podle ustanovení § 14 odst. 6 se do běhu lhůty nezapočítává den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty. Z toho vyplývá, že odvolání mohu podat ve čtvrtek.

V zákoně jsou upraveny i jiné lhůty pro odvolání, a to kratší – 8 denní a 15 denní, i delší – 60 dní.

8 denní lhůta - § 38 odst. 3 – pozastavení činnosti, lze se odvolat do osmi dnů od doručení výzvy. Výzva se týká dodatečného splnění povinnosti.

15 denní lhůta - § 23 odst. 4 – nahlížení do spisů, jedná se o nesouhlas s rozsahem, v jakém mu bylo do spisu umožněno nahlédnout.

- § 30 odst. 5 – náklady řízení, proti rozhodnutí o uplatňovaných nárocích

- § 64 odst. 8 – přeplatky a úrok, proti rozhodnutí správce daně o žádosti o vrácení přeplatku.

- § 73 odst. 1 – vymáhání daňových nedoplatků, lze se odvolat proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě.

60 denní lhůta - § 55b odst. 6, přezkoumávání daňových rozhodnutí, lze se odvolat proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání.

### **3.1.4 Účinek odvolání**

Dle ZSDP odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Obecně odvolání může mít dvojí účinek, a to suspenzivní (odkladný) nebo devolutivní. Suspenzivní účinek znamená, že se odkládá právní moc a vykonatelnost rozhodnutí, které bylo napadeno odvoláním. Devolutivní účinek znamená, že o odvolání rozhoduje orgán, který je nadřízený orgánu, jenž vydal napadené rozhodnutí. Výjimkou u devolutivního účinku je autoremedura, což ZSDP u odvolání zásadně připouští. Autoremedura je zvláštní postup ohledně vyřízení opravného prostředku, kdy o zrušení nebo



změně rozhodnutí rozhoduje sám orgán, který vydal původní rozhodnutí. Jejím účelem je umožnit rychlou nápravu vlastní chyby.

Tedy pokud odvolání nemá odkladný účinek, daňový subjekt musí splnit povinnost uloženou v daňovém rozhodnutí ve stanovené lhůtě, bez ohledu na to, že podal odvolání. Nesplnil-li daňový subjekt svou povinnost ve stanovené lhůtě, je rozhodnutí vykonatelné.

ZSDP stanoví odkladný účinek u odvolání proti rozhodnutí o uložení pokuty v § 37 odst. 3 a u odvolání proti rozhodnutí správce daně o prominutí daňového nedoplatku v § 65 odst. 2 ZSDP. Zákodárce pravděpodobně tak chtěl reagovat na to, že by uložení pokuty nebo předčasně vydané rozhodnutí o prominutí podmínek mohlo vést k nepřiměřenému finančnímu zatížení daňového subjektu, protože i správce daně může udělat chybu.

### **3.1.5 Postup správce daně**

Postup správce daně je upraven v § 49 ZSDP. Tento paragraf stanoví, jaké má správce daně možnosti při nakládání s odvoláním.

První možností je autoremedura. Odst. 1 stanoví, že správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Správce daně může rozhodnout o odvolání i v případě, že mu vyhoví pouze částečně. Proti takovému rozhodnutí je přípustné odvolání. Logické je, že daňový subjekt se již nebude odvolávat, pokud mu správce daně plně vyhoví, proto mi věta o nemožnosti odvolání připadá zbytečná.

Pokud prvoinstanční správce daně rozhoduje o odvolání podle § 49 ZSDP, je v postavení odvolacího orgánu, ovšem pouze v mezích autoremedury. Pokud tedy při přezkoumávání věci vyjdou najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, mající však podstatný vliv na výrok rozhodnutí, je namístě, aby k nim přihlédl a zohlednil je ve svém rozhodnutí. Autoremedura ovšem znamená, že správce daně odvolateli vyhoví. Buď úplně, nebo částečně. Nemůže proto z povahy věci platit, že prvoinstanční správce daně ve smyslu § 50 odst. 3 rozhodne v neprospěch odvolatele.<sup>47</sup>

Další možností je zamítnutí odvolání. Odst. 2 taxativně vymezuje, kdy se odvolání zamítá, a to je-li nepřípustné, je-li podáno po stanovené lhůtě, je-li podáno osobou k tomu nepřislušnou. Proti zamítnutí odvolání se lze odvolat. Rozhodnutí podle odstavce 1 a 2 musí být odůvodněno.

---

<sup>47</sup> Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem*, 7. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 522

Poslední možností podle odst. 4 je, pokud správce daně sám o odvolání nerozhodne, postoupení odvolání spolu s výsledky doplněného řízení, s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí.

Předkládací zpráva podle § 49 musí obsahovat zejména tyto údaje :

- zda nejde o odvolání nepřijatelné nebo opožděné,
- shrnutí výsledků doplněného řízení,
- stanovisko ke všem důvodům odvolání,
- návrh na výrok rozhodnutí o odvolání.

Řádně podané odvolání má tedy devolutivní účinek.

### **3.1.6 Postup odvolacího orgánu**

Pokud správce daně, který vydal rozhodnutí, nerozhodne o odvolání sám, postoupí odvolání odvolacímu orgánu. Odvolacím orgánem je orgán nejbližší vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Pokud jde o územní finanční orgány, odvoláním napadená rozhodnutí vydávají nejčastěji finanční úřady. Odvolacím orgánem je přitom místně příslušné finanční ředitelství a na tomto stavu nemění nic ani případná změna místní příslušnosti daňového subjektu, který odvolání podal.<sup>48</sup>

Podle § 50 o odvolání proti rozhodnutí ministerstva rozhoduje ministr financí České republiky na základě návrhu jím ustavené zvláštní komise.

Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán.<sup>49</sup>

Druhostupňový orgán může tedy rozhodnutí zrušit nebo změnit, a to i v neprospěch odvolatele. Odvolací orgán přezkoumá návrh odvolatele vždy v plném rozsahu jeho

---

<sup>48</sup> Tamtéž, s. 528.

<sup>49</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

odvolacích důvodů. Pokud v řízení vyjdou najevo okolnosti, které odvolatel neuvedl, ale mají vliv na rozhodnutí v jeho prospěch, lze k nim přihlídnout. Soudní praxe však vykládá spojení: „Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout“ jako příkaz orgánu veřejné správy postupovat z úřední povinnosti tak, aby byly zohledněny veškeré rozhodné skutečnosti mající význam pro stanovení práv a povinností daňového subjektu. Vrací-li odvolací orgán řízení ke správci daně, pak je tento vázán pokyny odvolacího orgánu a jeho právním názorem. Rozhodne-li druhoinstanční orgán ve věci samé, musí být rozhodnutí odůvodněno, pokud se odvolateli nevyhovuje. Rozhodnutí odvolacího orgánu je konečné a lze proti němu podat ve lhůtě dvou měsíců soudní žalobu, případně uplatnit mimořádné opravné prostředky. O těchto možnostech není odvolací orgán povinen daňový subjekt poučit.<sup>50</sup>

Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.<sup>51</sup>

### 3.2 Stížnost

Tento řádný opravný prostředek je upraven v § 51 ZSDP. Stížnost má poměrně zvláštní charakter, neboť jejímu podání předchází speciální řízení mezi daňovými subjekty navzájem. Podle zákona jde tedy o vztah plátce daně a poplatníka, kdy plátce daně odvádí za poplatníka daň. Stížnost slouží na ochranu poplatníka ohledně správnosti sražené daně. Půjde o případy vybírání a placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a také z funkčních požitků.

Jestliže má poplatník pochybnosti o správnosti sražené daně, požádá plátce daně ve lhůtě šedesáti dnů ode dne, kdy ke srážce došlo, o vysvětlení. V žádosti uvede důvody, které svědčí pro jeho pochybnosti. Plátce daně je povinen sdělit poplatníkovi požadované údaje do

---

<sup>50</sup> Sovová, O., Fiala, Z. : *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 145-146

<sup>51</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

třiceti dnů ode dne, kdy žádost obdržel, a v téže lhůtě případnou chybu opravit.<sup>52</sup>

Plátce daně má povinnost reagovat na žádost poplatníka, tj. buď chybu odstranit, anebo podat potřebné vysvětlení. Pokud by toto vysvětlení plátce daně nepodal, riskuje, že mu bude při vyřizování stížnosti správcem daně uložena pokuta podle § 37 ZSDP za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, vyplývající ze ZSDP. Odstranění chyby znamená, že pokud plátce srazil poplatníkovi daň nesprávně vyšší, než byla srážka vyplývající ze ZDP, má za povinnost tuto vyšší částku sražené daně do třiceti dnů od obdržení žádosti poplatníkovi vrátit.<sup>53</sup>

Jestliže poplatník nesouhlasí s postupem plátce daně, může podat stížnost na postup plátce daně správci daně, v jehož obvodu má plátce daně sídlo nebo bydliště, a to do třiceti dnů ode dne, kdy poplatník obdržel sdělení plátce daně. Správce daně o stížnosti rozhodne a rozhodnutí doručí poplatníkovi i plátcovi daně. Výrok rozhodnutí musí být odůvodněn. Proti tomuto rozhodnutí se může odvolat poplatník i plátce daně ve lhůtě třiceti dnů ode dne jeho doručení. V této souvislosti se poukazuje na ustanovení § 24 ZSDP, které upravuje povinnost zachovávat mlčenlivost pracovníků správce daně. Na případ projednání opravného prostředku je pamatováno tak, že pracovníci správce daně mohou poskytovat informace nadřízeným orgánům v případech vyřizování stížností daňových subjektů.<sup>54</sup>

Pro všechny lhůty stanovené poplatníkovi nebo plátcovi přitom platí ustanovení § 14 odst. 10 ZSDP, podle kterého tyto lhůty nelze ani prodlužovat, ani není možné je navracet v předešlý stav. Pokud poplatník tyto lhůty promešká, nemá ani žádný titul pro uplatnění mimořádného opravného prostředku.<sup>55</sup>

Dle mého názoru stížnost není typickým řádným opravným prostředkem, protože nesměřuje vůči žádnému rozhodnutí správce daně, jedná se jen o vztah plátce daně a poplatníka. Odstavce 1 a 2 zřejmě slouží pro to, aby správce daně nebyl zbytečně zahlcován stížnostmi, neboť je zde stanovena možnost nápravy chyby samotným plátcem daně.

### 3.3 Námitka

Tento řádný jednostupňový opravný prostředek je upraven v § 52 ZSDP.

Námitka v daňovém procesu označuje činnost účastníka, kterou se brání nárokům

---

<sup>52</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání.* Praha : C. H. BECK, 2009, s. 269

<sup>53</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání.* Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 555

<sup>54</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání.* Praha : C. H. BECK, 2009 Tamtéž, s. 269 – 270.

<sup>55</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání.* Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 555

nebo tvrzením tím, že popírá nebo vyvrací určité tvrzení. Daňový subjekt může uplatnit námitku proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Námitka musí být podána ústně nebo písemně do protokolu ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl, a to u správce daně, který úkon provedl. Správce daně posoudí námitky, rozhodne o nich a toto rozhodnutí odůvodní. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Podaná námitka nemá odkladný účinek pro samotné řízení. Příkladem použití námitky je, když ve vymáhacím řízení je vydán exekuční příkaz na určitý majetek daňového dlužníka, ohledně nějž účastník řízení námitkou vyvrací, že by byl jeho vlastníkem.<sup>56</sup>

V ustanovení § 73 odst. 8 je stanovena kratší lhůta pro podání námitky, a to patnáct dnů. Jedná se o námitku proti exekučnímu příkazu.

Ve srovnání s lhůtou pro uplatnění odvolání je třeba zdůraznit dva rozdíly :

- vzhledem k tomu, že se námitka uplatňuje nejen proti rozhodnutím, ale také proti jiným úkonům správce daně, nepočítá se lhůta pro její uplatnění ode dne doručení rozhodnutí správce daně, ale ode dne, kdy se daňový subjekt o tomto úkonu dozvěděl,
- v případě, že lze podat námitku proti fakticky doručenému rozhodnutí správce daně, platí, že i když tak lze učinit v třicetidenní lhůtě, stejně jako tomu je v případě odvolání, přesto je skutečná lhůta pro podání námitky o jeden den kratší, než je tomu u odvolání. Počátek běhu této lhůty se totiž neodvozuje ode dne následujícího po doručení rozhodnutí, ale ode dne doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu, při respektování zásady vyjádřené v § 14 odst. 6 ZSDP.<sup>57</sup>

V ustanovení § 52 vidím jako problematické to, že není stanovena lhůta správce daně pro rozhodnutí o námitce. Navíc podaná námitka nemá odkladný účinek, což by mohlo ohrozit daňový subjekt, mohl by být poškozen na svých právech.

Na pomoc bychom si mohli vzít pokyn MF č. D 308 o stanovení lhůt v daňovém řízení. Pokud si ho pozorně přečteme, nalezneme v něm i lhůtu pro vydání rozhodnutí o námitce dle ustanovení § 52 zákona o správě daní a poplatků, a to tříměsíční.

### **3.4 Reklamace**

Právní úprava tohoto posledního řádného opravného prostředku je v § 53 ZSDP.

Reklamace je opravným prostředkem daňového dlužníka proti postupu správce daně při placení a evidenci daně. Reklamace nemá zákonem předepsané formální

<sup>56</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání.* Praha : C. H. BECK, 2009, s. 270.

<sup>57</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání.* Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 556

náležitosti. O podmínkách a způsobu vyřizování platí přiměřeně ustanovení o námitkách. Stejně jako námitka ani reklamace nemá odkladný účinek. Příkladem použití reklamace je situace, kdy při placení daní daňový dlužník nezpochybňuje výši vyměřené daně, ale domáhá se odlišného započtení zaplacených daňových záloh na tuto daňovou povinnost, než jak vyplývá z evidence správce daně.<sup>58</sup>

Čili aktivně legitimovaným subjektem k podání reklamace je jen daňový dlužník, což je rozdíl oproti námitce, kde je aktivně legitimovaný daňový subjekt. Také je zde rozdíl ve lhůtě pro vydání rozhodnutí, ta podle pokynu MF č. D 308 u reklamace činí třicet dnů.

Množství sporů v praxi vzniká ohledně ustanovení § 64 odst. 6 ZSDP, a to nejen pokud jde o to, zda přeplatek na dani vznikl zaviněním správce daně anebo ne. Spory vznikají, také pokud jde o použití opravných prostředků proti rozhodnutí správce daně, zda úrok z přeplatku bude vyplacen a v jaké výši. Za řádný opravný prostředek se v tomto případě běžně považuje reklamace, o níž rozhoduje ten správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. Kobík zastává v této věci názor, že daňový dlužník je v tomto případě oprávněn podat nikoliv reklamaci, ale odvolání ve smyslu § 48 odst. 1 ZSDP.<sup>59</sup>

Jak uvádí i NSS, poučí-li správce daně daňový subjekt nesprávně o možnosti podání reklamace, ač podle zákona je proti jeho rozhodnutí přípustné odvolání, musí s podanou „reklamací“ nakládat jako s odvoláním, tzn. nemůže o ní rozhodnout podle § 53 a § 52 odst. 2 a 3 ZSDP.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání.* Praha : C. H. BECK, 2009, s. 270.

<sup>59</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání.* Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 558

<sup>60</sup> rozhodnutí NSS ze dne 25.7. 2005, čj. 5 Afs 2/2004-70

## **B. Mimořádné opravné prostředky**

Právní úpravu mimořádných opravných prostředků nalezneme v části páté ZSDP, § 54 až 56a. Mezi tyto prostředky zákon řadí obnovu řízení, prominutí daně, přezkoumání daňových rozhodnutí a opravy zřejmých omylů a nesprávností.

Mimořádné opravné prostředky směřují proti pravomocným rozhodnutím, proti kterým již nelze uplatnit řádný opravný prostředek.

Řízení lze zahájit jak z podnětu daňového subjektu tak i z úřední povinnosti.

Jsem toho názoru, že kritéria mimořádných opravných prostředků splňuje jen obnova řízení a přezkoumání daňových rozhodnutí. U prominutí daně nejde o nezákonnost nebo nesprávnost rozhodnutí, navíc lze tento prostředek použít v kterémkoliv stadiu řízení. U oprav zřejmých omylů a nesprávností je zřejmé, že jsou jimi opravovány pouze omyly v psaní a početní pochybení anebo byla-li daň stanovena někomu, kdo ji není podle zákona povinen platit.

### **3.5 Obnova řízení**

Obnovu řízení lze zahájit na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti. Uplatní se zde tedy zásada dispoziční i ofiiality. Lze ji uplatnit jen proti pravomocnému rozhodnutí.

#### **1. fáze : řízení o povolení obnovy**

Řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví, jestliže :

- a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,
- b) rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem,
- c) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak.<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Ad písm. a)

Jak judikoval Nejvyšší správní soud, pojem „nové skutečnosti“ je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy poplatníkovi, ani správci daně, a proto nemohly být žádným způsobem využity. Mohly však vyjít najevo i nové důkazy, které subjekt neměl v rozhodné době k dispozici, které však potvrzují, nebo mohou prokazovat jím uváděné skutečnosti. Musí se však jednat o takový nový důkaz, který dodatečně umožňuje prokázat již dříve tvrzené skutečnosti. Nové jsou tedy tyto skutečnosti zpravidla pouze pro správce daně, který rozhodoval bez jejich znalosti.<sup>62</sup>

Podmínkou pro povolení či nařízení obnovy z tohoto důvodu je to, že nové skutečnosti nebo důkazy mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí. To, zda tomu tak je, ponechává ZSDP na posouzení správce daně. Není tedy možné povolení obnovy řízení kvůli formálním nesrovnalostem při vedení daňového řízení anebo kvůli novým důkazům, v důsledku kterých by byla stanovena daňová povinnost změněna nepodstatným způsobem.<sup>63</sup>

NSS správně dovodil, že návrh na obnovu řízení lze podat opakovaně, protože zákon o správě daní a poplatků to nevylučuje, ani nestanoví lhůtu, po jejímž uplynutí by byl opětovný návrh přípustný, jak činí v některých jiných případech.<sup>64</sup>

Důležité tedy je, aby skutečnosti nebo důkazy existovaly již v době vydání původního rozhodnutí. Zároveň daňový subjekt nebo správce daně nesmí zavinit, že tyto skutečnosti nebo důkazy se nemohly uplatnit již dříve v řízení. Další podmínkou je, že musí mít vliv na výrok rozhodnutí. Všechny tyto podmínky musí být naplněny kumulativně.

Ad písm. b) :

Pokud by šlo o nepravdivý důkazní prostředek, který nesplňuje uvedené trestněprávní předpoklady a na jehož základě nebyl správně zjištěn skutkový stav (např. nesprávný znalecký posudek), šlo by patrně o novou skutečnost bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně ve smyslu předchozího ustanovení. Mezi trestné činy, které zde přicházejí v úvahu, patří i zneužití pravomoci pracovníka správce daně, který je veřejným činitelem, neboť není podstatné, zda trestný čin s uvedenými důsledky spáchal pracovník správce daně anebo daňový subjekt, svědek či jiná osoba. Podstatné ovšem je, že v důsledku presumpce

---

<sup>62</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání*. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 563

<sup>63</sup> Tamtéž.

<sup>64</sup> rozsudek NSS ze dne 22.5. 2008, čj. 2 Ans 6/2007-101



nevinu, kterou je v trestním právu nutno brát v úvahu jakož i ve smyslu § 28 odst. 2 ZSDP, přichází tento důvod obnovy řízení v úvahu až poté, co existuje pravomocné soudní rozhodnutí v otázce spáchání takového trestného činu.<sup>65</sup>

NSS uvedl, že pokud spatřuje žalobce důvod pro povolení obnovy řízení v tom, že rozhodnutí bylo vydáno na základě podvrženého nebo zfalšovaného úředního záznamu [§ 54 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], musí se soud zabývat otázkou, zda vůbec a případně jakým způsobem může použití takového záznamu změnit důkazní situaci v dané věci; jinak je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].<sup>66</sup>

Ad písm. c) :

Tento důvod obnovy přímo souvisí s používáním ust. § 28 odst. 1 věta druhá ZSDP, podle které si správce daně může s omezením podle odst. 2 téhož ustanovení učinit úsudek o otázce, která nepatří do jeho kompetence, pokud o ní již pravomocně nerozhodl příslušný orgán nebo pokud nedá tomuto orgánu podnět k zahájení řízení. V praxi takový případ může nastat např. pokud jde o procesní postavení právního nástupce zemřelého daňového subjektu v případě, kdy správce daně ve smyslu § 40 odst. 7 ZSDP určí, kdo z případných dědiců podá daňové přiznání, a soud v dědickém řízení nakonec rozhodne, že dědicem, a tedy i právním nástupcem, je jiná osoba.<sup>67</sup>

Žádost o obnovu řízení se podává podle § 54 u správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni. Odstavec pátý stanoví, přešla-li místní příslušnost na jiného správce daně, než který v původní věci rozhodoval, návrh na obnovu řízení se podává u správce daně, který je místně příslušný v době podání návrhu.

Jak stanoví ZSDP lhůta k podání žádosti je dána šestiměsíční, a to ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení – tzv. subjektivní lhůta, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit – tzv. objektivní lhůta. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Kobík<sup>68</sup> považuje za nevhodnou úpravu to, že pro obnovu řízení i pro přezkoumání

---

<sup>65</sup> Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání*. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 564

<sup>66</sup> rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2005, čj. 1 Afs 103/2004-62

<sup>67</sup> Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání*. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 564

<sup>68</sup> Tamtéž, s. 571.

rozhodnutí jsou sice zákonem stanoveny lhůty, ovšem tento zákon již neřeší situaci, kdy daňový subjekt např. požádá o obnovu řízení v zákonné šestiměsíční lhůtě, ovšem lhůta pro vyměření daně uplyne předtím, než o žádosti správce daně rozhodne. Jde o paradox, neboť daňový subjekt má právo na podání žádosti v celém průběhu lhůty, tedy i v její poslední den. Tento paradox je řešitelný pouze takovým výkladem, podle kterého má podání žádosti účinek stavění běhu lhůty pro vyměření daně. S tímto řešením lze jen souhlasit.

Ze zákona logicky vyplývá, že v návrhu na obnovu řízení musí být uvedeny jak okolnosti svědčící o důvodnosti návrhu a o dodržení lhůt, tak i věcné důvody.

Obnovu řízení povolí nebo nařídí správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Správce daně nařídí obnovu řízení z úřední povinnosti, pokud nezaniklo právo na vyměření daně. Povolení nebo nařízení obnovy řízení má vůči takto přezkoumávanému rozhodnutí odkladné účinky až do doby doručení rozhodnutí ve věci vydaného v obnoveném řízení s výjimkou zajišťovací exekuce. V rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy řízení se vysloví, v jakém rozsahu se řízení obnovuje a z jakých důvodů. Proti rozhodnutí, jímž se obnova povoluje nebo nařizuje, se nelze samostatně odvolat. Jestliže byla žádost o obnovu řízení zamítnuta, lze se proti němu odvolat.<sup>69</sup>

## **2. fáze : řízení obnovené**

Nové řízení ve věci provede správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni. Jestliže rozhodl o obnově řízení odvolací orgán, je správce daně při řízení vázán jeho právním názorem. Pokud řízení nebo jeho jednotlivé úkony nebyly dotčeny důvodem, pro který se obnova řízení povoluje nebo nařizuje, zůstávají v platnosti. Novým rozhodnutím ve věci se původní rozhodnutí ruší, pokud se ho důvod obnovy týká. Proti novému rozhodnutí ve věci se lze odvolat.<sup>70</sup>

Novelizovaným zněním odst. 4 (§ 55) došlo k faktickému zrovnoprávnění procesního postavení ručitele s postavením daňového subjektu. Je to novela v duchu judikatury Nejvyššího správního soudu, podle kterého mají tyto osoby zúčastněné na daňovém řízení rovné povinnosti a proto musí mít i rovná práva. Požádat o obnovu řízení může tedy i ručitel, který je také příjemcem rozhodnutí o obnově a může proti němu podat odvolání, stejně jako daňový subjekt.<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání.* Praha : C. H. BECK, 2009, s. 271

<sup>70</sup> Tamtéž.

<sup>71</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání.* Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 575

Městský soud v Praze<sup>72</sup> dovodil, že pokud byla podle § 55 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, povolena obnova řízení a důvod obnovy se týká původního rozhodnutí, nelze rozhodnutím podle § 55 odst. 7 tohoto zákona ponechat původní rozhodnutí v platnosti. V novém řízení ve věci musí být podle § 55 odst. 8 tohoto zákona vydáno nové rozhodnutí, byť by toto nové rozhodnutí bylo obsahově stejné jako rozhodnutí původní.

### 3.6 Prominutí daně

Tento mimořádný opravný prostředek je upraven v § 55a ZSDP.

Institut prominutí daně slouží k odstranění nesrovnalostí v daňových zákonech. Soudní praxe je toho názoru, že případné rozpory v uplatňovaných zákonech nemohou jít k tíži daňového subjektu. Pokud správce daně nepoužije výhodnější nebo mírnější zákonné stanovení daňové povinnosti, lze takto vyměřenou daň i po uplynutí lhůty pro využití řádných opravných prostředků prominout. Z důvodu odstranění tvrdosti lze prominout i příslušenství daně. Pokud byla žádost o prominutí daně zamítnuta, lze znovu žádat o totéž po uplynutí 60 dnů od doručení rozhodnutí o zamítnutí daně. V nové žádosti nelze uplatnit stejné důvody. Rozhodnutí o žádosti o prominutí daně nemusí být odůvodněno a nelze proti němu uplatnit opravný prostředek.<sup>73</sup>

Zákon uvádí, že k prominutí daně podle § 55a je oprávněno Ministerstvo financí, které ovšem může obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění tohoto svého oprávnění správce daně. V tomto zmocnění vymezí bližší podmínky, zejména okruh důvodů a výši daně, která z těchto důvodů může být posouzena a prominuta.

Kobík<sup>74</sup> v komentáři uvádí následující zásady pro prominutí daně, a to :

- promíjet je možno daň stanovenou jak pravomocným rozhodnutím, tak i daň stanovenou rozhodnutím, které dosud v právní moci není. Promíjet lze i příslušenství daně.
- Na rozdíl od jiných mimořádných opravných prostředků lze prominout daň i v případě, že bylo rozhodnutí o jejím stanovení již pravomocně přezkoumáno soudem, i v případě, že již bylo zahájeno soudní řízení v této věci.
- Při zahájení řízení o prominutí daně či jejího příslušenství správce daně postupuje buď na základě zásady oficiality nebo podle zásady dispoziční.

---

<sup>72</sup> rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2003, čj. 28 Ca 299/2001-30

<sup>73</sup> Sovová, O., Fiala, Z. : *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, s. 147 – 148

<sup>74</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání*. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 579

Vrchní soud v Praze uvedl, že prominutí daně podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů, resp. prominutí příslušenství daně k odstranění tvrdosti zákona, je pouze výkonem dozorčího práva úřadu; na tento výkon nemá účastník subjektivní právo. Rozhodnutí o žádosti za prominutí daně je ve smyslu § 248 odst. 2 písm. i) o.s.ř. z přezkoumání správním soudem vyloučeno.<sup>75</sup>

K prominutí daně bych ještě mohla uvést D - pokyn MF č. 319 – nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti.

Ministerstvo financí vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, vymezuje tímto pokynem skutečnosti, jimiž lze zdůvodnit žádost o prominutí a v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat zákonný důvod tvrdosti, pro nějž může dojít k prominutí příslušenství daně. Současně se vymezují další důvody jejichž naplnění příslušný správce daně zohledňuje v rámci vyřizování žádosti o prominutí příslušenství daně jednotlivých daňových subjektů a podle jejich obsahu a závažnosti, prominutí příslušenství daně zvýší či sníží. Pokynem se dále vymezují skutečnosti při jejichž existenci je v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Konečně jsou tímto pokynem vymezeny okruhy příslušenství daní, u nichž může dojít k prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti, pouze v případech zvláštního zřetele hodných. Tímto je Ministerstvem financí též vyjádřena snaha zamezit případným excesivním individuálním rozhodováním tak, aby byla i při aplikaci předmětného zákonného oprávnění, založeného na kombinaci neurčitého zákonného pojmu a správním uvážení příslušného správce daně, v maximální možné míře šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající na zákazu diskriminace, na právu na řádný proces a konečně na právu na řízení vedeného bez zbytečných průtahů. V zájmu požadavku na dostatečně spolehlivě zajištěnou objektivitu a transparentnost, při rozhodování o žádostech o prominutí se stanovuje povinnost tato rozhodnutí odůvodňovat, přestože to současná platná právní úprava výslovně obligatorně nepředepisuje. Tento pokyn upravuje postup Ministerstva financí a územních finančních orgánů při posuzování důvodů při rozhodování o prominutí příslušenství daní z důvodu tvrdosti.<sup>76</sup>

Žádost o prominutí daně nebo příslušenství daně ovšem podléhá správnímu poplatku ve výši 1 000 Kč. Poplatky se vybírají za každou daň, za každé období a za každý daňový subjekt, kterých se žádost týká.

---

<sup>75</sup> rozsudek Vrchního soudu v Praze, 6 A 39/99

<sup>76</sup> <http://business.center.cz/business/finance/dane/d-319.aspx>

### 3.7 Přezkoumávání daňových rozhodnutí

Tento institut daňového řízení je upraven v § 55b. Řízení lze zahájit jak na žádost daňového subjektu tak i z úřední povinnosti. Rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, může být zrušeno, změněno nebo nahrazeno jiným. Přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.<sup>77</sup>

Žádost o přezkoumání podává daňový subjekt u orgánu, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno. Podnět k přezkoumání z úřední povinnosti může dát kterýkoliv správce daně, jakmile zjistí, že pro přezkoumání jsou dány zákonné podmínky. Rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydává vždy instančně vyšší správce daně, a jestliže jde o povolení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí ministerstva, rozhoduje ministr financí na základě návrhu jím ustavené zvláštní komise. Rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání se doručuje daňovému subjektu, jehož se napadené rozhodnutí týká. Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky připuštěny. Rozhodnutí musí být odůvodněno a jestliže je tímto rozhodnutím přezkoumání nařízeno nebo povoleno, má odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému.<sup>78</sup>

Přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Přitom je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. Proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání se lze odvolat do šedesáti dnů od jeho doručení.<sup>79</sup>

Nejvyšší správní soud dovodil, že přezkoumání daňových rozhodnutí podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, je pouhým výkonem dozorčího práva správního orgánu a žádost o ně nezakládá právní nárok daňového subjektu na meritorní projednání. Výrok, jímž nebylo přezkoumání povoleno, není tedy rozhodnutím ve smyslu soudního řádu správního, neboť se jím nezasahuje do subjektivních práv daňového subjektu, a není proto přezkoumatelný ve správním soudnictví [ § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s.ř.s.].<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> Karfíková, M. a kol. : *Finanční právo. 5. upravené vydání.* Praha : C. H. BECK, 2009, s. 271

<sup>78</sup> Tamtéž, s. 271 - 272.

<sup>79</sup> Tamtéž, s. 272.

<sup>80</sup> rozsudek NSS ze dne 29.4. 2003, sp.zn. 6 A 153/2002-18

### 3.8 Opravy zřejmých omylů a nesprávností

Tento poslední mimořádný opravný prostředek je upraven v ustanovení § 56 ZSDP.

Řízení může být zahájeno jak na žádost daňového subjektu tak i z úřední povinnosti, je tedy ovládáno zásadou dispoziční i oficiality.

Podmínky pro opravení nebo zrušení daně jsou následující :

- daň byla stanovena někomu, kdo podle zákona ji není povinen platit,
- při stanovení daňové povinnosti došlo k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jiném omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu.

Pokud je stanovena dvojí daňová povinnost, různě vysoká, zruší se daňová povinnost nižší.

Smyslem ustanovení § 56 zákona č. 337/1992 Sb. však není možnost další nápravy či změny pravomocného rozhodnutí ohledně daňové povinnosti, či prodloužení lhůty ke změně rozhodnutí, ale náprava zřejmých omylů a věcných nesprávností. Z hlediska právní jistoty jsou pak i pro tento typ oprav daňových rozhodnutí stanoveny lhůty k jejich provedení, a to ve vazbě a ve shodě se lhůtami, kdy je obecně možno daň vyměřit nebo doměřit.<sup>81</sup>

Shodně s opravou daňové povinnosti se opraví také příslušenství daně.

Ze ZSDP vyplývá, že opravy nebo zrušení stanovené daně nelze provést, zaniklo-li právo daň vyměřit nebo doměřit.

Odstavec třetí říká, že ustanovení odst. 1 písm. b) se použije přiměřeně i při opravě zřejmých nesprávností v jiných rozhodnutích nebo opatřeních, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost.

Cestou opravy zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 ZSDP nelze napravit takové chyby rozhodnutí, pro které je rozhodnutí v podstatě nicotné či neplatné, např. chybí výrok, označení daňového subjektu, který má být příjemcem rozhodnutí, vadné označení správce daně, který vadné rozhodnutí vydal apod.<sup>82</sup>

ÚS zaujal k § 56 odst. 1 písm. b) stanovisko, že dle tohoto ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. (který se dle § 320 celního zákona vztahuje i na celní řízení) platí, že správce daně na žádost nebo z úřední povinnosti stanovenou daň rozhodnutím opraví nebo zruší, pokud došlo při stanovení daňové povinnosti ke zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu. Z textu tohoto ustanovení je patrné, že je lze aplikovat pouze na zjevné omyly ohledně údajů, které jsou však dostatečně podloženy zjištěními prokazujícími jejich správné

<sup>81</sup> usnesení ÚS ze dne 21.6. 2000, sp. zn. IV.ÚS 617/99

<sup>82</sup> Mrkývka, P. a kol. : *Finanční právo a finanční správa, 2.díl.* MU v Brně, 2004, s. 81

znění. S odkazem na toto ustanovení nelze naopak měnit vlastní skutková zjištění či jejich již provedené právní hodnocení, na jejichž základě byla stanovena povinnost k úhradě celního dluhu.<sup>83</sup>

Kobík<sup>84</sup> k opravám zřejmých omylů a nesprávností říká, že daňové řízení, jehož výsledkem je vydání rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností, je jednofázové. Toto rozhodnutí je rozhodnutím procesním, kterým nelze měnit smysl (vlastní obsah) výroku rozhodnutí ve věci, které je za pomoci institutu oprav zřejmých omylů a nesprávností opravováno. Přesto, protože se např. může významně měnit výše vyměřené daně (početní či písařská chyba), je proti tomuto rozhodnutí, které se neodůvodňuje, přípustně odvolání v běžné lhůtě podle ust. § 48 odst. 5 ZSDP.

### **3.9 Použití mimořádných opravných prostředků**

Právní úprava použití mimořádných opravných prostředků je v ustanovení § 56a ZSDP.

V řízení o mimořádných opravných prostředcích podle části páté tohoto zákona se vychází z právního i skutkového stavu existujícího v době vydání rozhodnutí, které je předmětem mimořádného opravného prostředku.<sup>85</sup>

Nelze tedy podle tohoto ustanovení vycházet z právního i skutkového stavu v době, která nastala po vydání původního rozhodnutí. Ustanovení § 56a odst. 1 mi příliš nesedí k ustanovení § 54 odst. 1 písm. c), kdy rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak. Jde totiž o skutečnost, která ještě neexistovala v době vydání rozhodnutí a důvodem obnovy řízení je právě tato skutečnost.

Druhý odstavec říká, že použití mimořádného opravného prostředku podle části páté tohoto zákona je nepřipustné vůči těm rozhodnutím správců daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem. Řízení o mimořádném opravném prostředku nelze zahájit vůči rozhodnutí tehdy, probíhá-li již o něm přezkumné řízení u soudu.<sup>86</sup>

NSS judikoval, že použití obnovy řízení podle § 56a odst. 2 zákona o správě daní a

---

<sup>83</sup> nález ÚS ze dne 11.3. 2003, sp. zn. II.ÚS 237/02

<sup>84</sup> Kobík, J. : *Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání*. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, s. 597

<sup>85</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

<sup>86</sup> Tamtéž.

poplatků, nebrání předchozí přezkoumání správního rozhodnutí soudem, pokud je obnova řízení odůvodněna novými skutečnostmi nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny v původním řízení a nebyly ani předmětem tohoto zkoumání soudem.<sup>87</sup>

Ústavní soud se rovněž ztotožnil se závěrem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, podle kterého ustanovení § 56a odst. 2 daňového řádu je nutné vykládat tak, že zákaz použití mimořádných opravných prostředků vůči rozhodnutím správců daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem, se vztahuje pouze na ty případy, kdy se žadatel domáhá mimořádným opravným prostředkem správního přezkoumání na základě stejných důvodů, jaké již soud přezkoumal, a to bez ohledu na to, zda a v jakém rozsahu se k nim v rozsudku výslovně vyjádřil.<sup>88</sup>

Proti rozhodnutím, zejména výzvám podle § 43, která předcházejí stanovení daňového základu a daně, nelze uplatnit mimořádný opravný prostředek. To platí i tehdy, mají-li být daňový základ a daň stanoveny či přezkoumány dodatečně, a to bez ohledu na to, zda v řízení pak k dodatečnému stanovení daňového základu a daně skutečně dojde.<sup>89</sup>

V odstavci čtvrtém § 56a je stanoveno, že pokud rozhodl v řízení o řádných nebo mimořádných opravných prostředcích ministr nebo vedoucí ústředního orgánu státní správy, nelze toto rozhodnutí již dále přezkoumávat opravnými prostředky podle tohoto zákona.

Při uplatnění institutu prominutí daně (§ 55a) se nepoužije odstavců 1, 2 a 4.

### **Další možné opravné prostředky**

Z ustanovení § 99 ZSDP lze dovodit, že mezi opravné prostředky, relevantní pro daňové řízení, lze zahrnout i stížnost podle § 175 správního řádu.

Dotčené osoby mají právo obracet se na správní orgány se stížnostmi proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správního orgánu, neposkytuje-li tento zákon jiný prostředek ochrany.<sup>90</sup>

Stížnost se podává u toho správního orgánu, který vede řízení. Musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správnímu orgánu příslušnému k jejímu vyřízení.

Mezi další opravné prostředky bych mohla zahrnout i námitku u daňové kontroly, § 16

---

<sup>87</sup> usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 17. 7. 2007, čj. 2 Afs 51/2006-58.

<sup>88</sup> nález ÚS ze dne 15.7. 2009, sp. zn. II.ÚS 29/04

<sup>89</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

<sup>90</sup> aktuální znění : zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů



odst. 4 písm. d) ZSDP, kdy daňový subjekt má ve vztahu ke správci daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně.

Námitky podle odstavce 4 písm. d) vyřizuje pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž směřují. Tento nadřízený pracovník námitce vyhoví a zajistí nápravu nebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat.<sup>91</sup>

Zákon nestanoví k podání těchto námitek žádnou lhůtu. Podpůrně můžeme použít pokyn MF č. 308, který nám stanoví lhůtu pro vydání rozhodnutí o námitce v průběhu daňové kontroly dle ustanovení § 16 odst. 6 třicet dnů. Lhůta končí nejpozději ke dni ukončení daňové kontroly.<sup>92</sup> Lhůta je tedy ukončena sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole.

---

<sup>91</sup> aktuální znění : zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

<sup>92</sup> <http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=fz07018&cd=76&typ=r>

## 4. Úvahy v souvislosti s novým daňovým řádem

1. ledna 2011 nabývá účinnosti nový daňový řád, zákon č. 280/2009 Sb.

Návrh daňového řádu, který by měl nahradit současný zákon o správě daní a poplatků, vychází ze zhodnocení účinnosti dosavadní právní úpravy, přihlíží k vývoji právní teorie a reflektuje změny v ostatních právních oblastech. Vychází rovněž z tradic berní správy na našem území, z judikatury Nejvyššího správního soudu Republiky Československé, současné judikatury Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů vykonávajících působnost ve správním soudnictví, jakož i správních úprav daňového řízení ve státech Evropské unie. Předložený návrh zákona se snaží o jednodušší a jednoznačnější úpravu dosavadního postupu při správě daní, nikoliv o neodůvodněný zásah do vývoje uplynulých patnácti let, který navázal v roce 1992 na tradici berní administrativy z první poloviny dvacátého století. Očekávaným přínosem by tak mělo být zlepšení a zefektivnění fungování správy daní.<sup>93</sup>

### 4.1 Přínos, cíle a systematika nové úpravy

Cílem nové právní úpravy je transparentnější a jednoznačnější úprava dosavadního postupu při správě daní s důrazem na snížení administrativní zátěže a posílení využívání elektronické podpory správy daní a komunikaci s daňovými subjekty. Přijetí daňového řádu by tak mělo především zajistit větší právní jistotu daňových subjektů i správců daně, neboť návrh reaguje na dlouholetou zkušenost s problémy interpretace původního zákona, která se projevuje jak rozdílným rozhodováním v obdobných případech krajskými soudy, tak i jednotlivými správci daně.<sup>94</sup>

Nová kodifikace si klade za **cíl** zejména :

- vymezení a upřesnění použitých pojmů a jejich vazeb v jednotlivých institutech, což by mělo ovlivnit pozitivně některé opakující se spory o výklad procesního zákona, posílit právní jistotu adresátů norem daňového práva a vytvořit základ pro sjednocení terminologie v rámci daňového práva,

---

<sup>93</sup> Grossová, M. E. : *Pocta prof. JUDr. Milanu Bakešovi, Dr.Sc., k 70. narozeninám*. Praha : Leges, 2009, s. 109

<sup>94</sup> Reforma daňového procesu : [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_rvf\\_kompletni\\_material.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html)

- vytvoření systematicky uspořádaného a přehledného textu, který umožní snadnou a přehlednou orientaci a který bude obsahovat pokud možno krátké a přehledné paragrafy a odstavce, které přispívají k větší čitelnosti textu,
- rozšíření základních interpretačních zásad uplatňujících se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem, judikaturou a s reflexí obecných zásad činnosti správních orgánů obsažených ve správním řádu, při současném zachování zásad typických pro berní právo,
- zkvalitnění výkonu daňové administrativy a podpora klientského přístupu při jednání s daňovými subjekty,
- širší míra zapojení výpočetní techniky v návaznosti na projekt jednotné elektronické komunikace,
- nová úprava doručování korespondující s obdobnými instrumenty v jiných procesních řádech tak, aby postavení adresáta bylo totožné a zamezilo se možným obstrukcím a vyhýbání se doručení,
- posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu až za právní moc rozhodnutí,
- změnu v systému opravných a dozorčích prostředků, kde se rozšířil specificky daňový postup umožňující podání dodatečných daňových tvrzení na nižší daň na úkor obnovy řízení, což daňovým subjektům umožní účinněji brojit proti případným nesprávným platebním výměřům, a to po celou dobu, po kterou je možno daňovou povinnost měnit,
- změnu oproti současnému přístupu k odůvodnění rozhodnutí ve smyslu zakotvení obecného požadavku, že každé rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění, nestanoví-li zvláštní úprava jinak,
- jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně, která ohraničuje prostor, do kdy lze zvyšovat i snižovat daňovou povinnost,
- předřazení priority úhrady daně před její příslušenství, které daňovému subjektu umožní uhradit nejprve dlužnou daň a eliminovat tak vznik dalšího úročení,
- zavedení jednoznačných pravidel pro možnost opakování daňové kontroly,
- podstatné a racionální omezení subsidiárního použití občanského soudního řádu při daňové exekuci,
- zavedení transparentních pravidel pro vedení spisu a nahlížení do něj, které přispěje ke

zkvalitnění kontaktů mezi správci daně a veřejností a usnadní orientaci daňového subjektu ve spisovém materiálu.<sup>95</sup>

Navržená **systematika daňového řádu** reflektuje požadavek věcně logického uspořádání obecných otázek, kterými jsou kromě vymezení předmětu úpravy a klíčových pojmů rovněž základní interpretační zásady. Tato témata jsou zařazena mezi úvodní ustanovení zákona v části první. Následuje obecná část zahrnující obecné instrumenty správy daní uplatňované v daňovém řízení, jiných řízeních, ale i mimo tato řízení, zejména při tzv. vyhledávací činnosti. Řada obecných ustanovení je ve větší či menší míře obdobná se srovnatelnou úpravou jiných obecných procesních předpisů při zachování specifík daňového práva. Jde zejména o pravidla počítání času, dokazování, vymezení počátku a konce řízení, náležitosti rozhodnutí, opravné a dozorčí prostředky, jednacích jazyk aj. Zvláštní část daňového řádu pak zachycuje specifika klíčových řízení probíhajících při správě daní. Primárně jde o daňové řízení, které paralelně probíhá v rovině nalézací směřující k správnému stanovení daně a rovině platební směřující k její úhradě. Vedle daňového řízení jsou zde zařazena řízení registrační a řízení o závazném posouzení. V rámci úpravy platební části daňového řízení, která je důležitá z hlediska tzv. dělené správy a která dopadá na širší okruh peněžitých plnění, než část nalézací, tvoří významný celek úprava daňové exekuce, která svou strukturou vychází z obecné úpravy občanského soudního řádu. Speciální část je věnována ustanovením sankční povahy tak, aby ustanovení upravující následky porušení povinností při správě daní byla koncentrována na jednom místě. Na závěr jsou zařazena společná, přechodná a závěrečná ustanovení.<sup>96</sup>

Definovaným cílem nového daňového řádu dle § 1 odst. 2 je správné zjištění a zaplacení daně ve vztahu k veřejným rozpočtům, což je oproti současné úpravě přesnější než pouhé nekrácení daňových příjmů. Hlavním přínosem nového daňového řádu je odkladný účinek odvolání v případě, že daňovému subjektu je doměřena daň vyšší, než jakou přiznal v daňovém priznání. Podle současného stavu platí, že doměřená daň je splatná, i přesto, že daňový subjekt podá v řádném termínu odvolání proti daňovému výměru. Podle nového daňového řádu nemusí subjekt, který podá odvolání, doměřenou daň zaplatit ani nemůže být z tohoto titulu exekuvován v průběhu odvolacího řízení. Na jeho účtu tedy nebude evidován nedoplatek, protože v tomto případě bude mít odvolání odkladný účinek a splatnost doměřené

---

<sup>95</sup> Tamtéž.

<sup>96</sup> Tamtéž.

daně bude 15 dní po skončení odvolacího řízení.<sup>97</sup>

## 4.2 Opravné a dozorčí prostředky

Přezkoumávání rozhodnutí vydaných správcem daně se uskutečňuje pomocí opravných a dozorčích prostředků. Jde o procesní instituty, jejichž cílem je zajistit dostatečnou kvalitu rozhodování ať už tím, že je zásadně umožněno dvojité posouzení každé věci (princip dvojinstančnosti) a tím, že se napravují pochybení, nebo se zajišťuje koordinace rozhodnutí mezi sebou. V této části návrhu jsou koncentrovány základní prostředky, kterými je možné dosáhnout revize rozhodovací činnosti. Toto přehlednění a větší provázanost právní úpravy opravných a dozorčích prostředků by mělo přispět k usnadnění jejich využití. Některé další prostředky ochrany jako je stížnost či námitka jsou v návrhu zachovány, avšak vzhledem k tomu, že samy osobě nesměřují k revizi konkrétního rozhodnutí a jeho případné nápravě, nejsou zařazeny do této části návrhu. Obdobně je tomu i u instrumentu prominutí daně. Návrh tedy rozlišuje mezi opravnými prostředky, kterými chápe podání účastníků, jimiž má být dosaženo zrušení nebo změny napadeného rozhodnutí, a mezi dozorčími prostředky, na jejichž základě správce daně může být těchto změn dosaženo z moci úřední.<sup>98</sup>

Jako řádný opravný prostředek, který směřuje proti nepravomocnému rozhodnutí je v návrhu považováno tradičně odvolání. Jako mimořádný opravný prostředek směřující proti pravomocnému rozhodnutí je třeba považovat návrh na povolení obnovy. K obnově řízení a přezkoumání rozhodnutí může dojít i z moci úřední v rámci dozorčího prostředku. Pro všechny tyto opravné a dozorčí prostředky jsou v návrhu upravena společná pravidla týkající se rozhodování vedoucího ústředního správního orgánu o opravném prostředku.

**Odvolání** stejně jako doposud podává příjemce rozhodnutí. Zachována je i zásada, že odvolávat se lze proti všem rozhodnutím, pokud není výslovně stanoveno, že to možné není. Odvolat se nepůjde např. právě proti rozhodnutím, kterými se nařizuje obnova nebo přezkum řízení. Proti novým rozhodnutím v obnoveném nebo přezkoumávaném rozhodnutí se bude možné samozřejmě odvolat. Ze současné úpravy se do návrhu výslovně přebírá nemožnost se odvolat proti výzvě, což vychází ze specifické povahy tohoto typu procesního rozhodnutí, přičemž u rozhodnutí nesoucích toto označení, která nemají pouze procesní povahu je v dalších pasážích návrhu připuštěna výjimka ve prospěch možnosti odvolání se. Také se

---

<sup>97</sup> Grossová, M. E. : *Pocita prof. JUDr. Milanu Bakešovi, Dr.Sc., k 70. narozeninám*. Praha : Leges, 2009, s. 110

<sup>98</sup> Reforma daňového procesu : [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_rvf\\_kompletni\\_material.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html)

zachová pravidlo, že odvolání se podává u správce, jehož rozhodnutí je napadeno, a že je tak potřeba učinit ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Délka této lhůty, která je pro odvolatele příznivější než v obecném řízení správním vyplývá ze skutečnosti, že klíčová rozhodnutí ve věci správy daní se týkají skutečností, jejichž posouzení vyžaduje dostatek času, často i odbornou pomoc. Zachován je i tradiční princip uplatňovaný primárně v daňovém řízení, který stanoví, že odvolání nemá odkladný účinek.<sup>99</sup>

Navržená úprava řeší situace, kdy v rozhodnutí chybí poučení o odvolání, je v něm stanovena lhůta pro odvolání delší než v zákoně, nebo je připuštěn opravný prostředek i tehdy, kdy to zvláštní zákon neukládá. Obdobně jako doposud je v návrhu upravena možnost vzdát se odvolání, měnit ho nebo ho vzít zpět, situace, kdy odvolání může podat více příjemců a nepřípustnost odvolání jen proti odůvodnění. Návrh předvídá stejné obsahové náležitosti odvolání jako doposud. Pro formu odvolání platí obecná úprava podání a proto je zvláštní úprava jeho formy vypuštěna. Nicméně návrh přináší zvláštní úpravu výzvy k odstranění vad odvolání od úpravy pro jiná podání. Možnost disponovat s odvoláním je tradičně pojata velmi široce, tudíž lze odvolání měnit až do doby než dojde k vydání rozhodnutí o odvolání; nepředpokládá se tedy zavedení koncentrační zásady.<sup>100</sup>

Jak již bylo výše nastíněno, bude-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, bude rozdíl splatný ve lhůtě patnácti dnů od dne právní moci platebního výměru. To znamená, že taková dodatečná daň bude splatná teprve pokud bude odvolání proti platebnímu výměru zamítnuto nebo nebude vůbec podáno (tj. dnem doručení rozhodnutí o zamítnutí odvolání, vzdání se práva na odvolání, uplynutím lhůty pro podání odvolání), na rozdíl od dnešní úpravy, kdy je dodatečná daň splatná okamžitě po jejím dodatečném vyměření, resp. doručení platebního výměru. Na tuto změnu nemusíme čekat až do 1. ledna 2011, ale změny jsme se částečně dočkali již dříve. V důsledku poslední novelizace zákona o správě daní a poplatků má odvolání proti dodatečně doměřené dani v důsledku daňové kontroly od 1. ledna 2010 odkladný účinek. Z textace daňového řádu lze však vyvodit, že tento předpis bude odkladný účinek přiznávat vyšší vyměřené dani širě než zákon o správě daní a poplatků. Daňový řád však nepoužívá formulaci odkladný účinek odvolání, ale ten lze odvodit z ustanovení, které upravuje splatnost daně na dobu po nabytí právní moci platebního výměru. Posun splatnosti dle daňového řádu není jen u platebních výměrů, které jsou vystaveny na základě daňové kontroly, ale jakýchkoliv platebních

---

<sup>99</sup> Tamtéž.

<sup>100</sup> Tamtéž.

výměrů, které vyměřují (i prvně) daň ve vyšší částce, než je daň tvrzená daňovým subjektem. Posun splatnosti se však bude v těchto případech týkat pouze rozdílu mezi daní tvrzenou a daní vyšší vyměřovanou správcem daně. Splatnost daně tvrzené se pak na dobu právní moci platebního výměru neposouvá.<sup>101</sup>

**Postup správce daně prvního stupně.** Správce daně prvního stupně má v zásadě stejné možnosti jako doposud, jak naložit s podaným odvoláním. Buď za určitých podmínek rozhodne sám v rámci autoremedury, a to, když odvolání vyhoví úplně nebo částečně a nebo tím, že řízení zastaví, shledá-li proto důvody, v ostatních případech věc s dostatečnými podklady předá odvolacímu orgánu a to v nově stanovené lhůtě 30 dnů. Uplatní se tedy devolutivní účinek odvolání. Novinkou je také to, že vyrozumí odvolatele o dni, kdy bylo postoupeno v případě, že o to požádá.<sup>102</sup>

**Postup odvolacího orgánu.** Návrh přináší pravidla pro určení odvolacího orgánu a pro jeho činnost v odvolacím řízení. Zejména to, že není vázán návrhy odvolatele, i když primárně přezkoumává rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání; neuplatní se tedy dispoziční zásada obvyklá v obecném správním řízení, nýbrž revizní princip. Odvolací orgán může v plné šíři provádět dokazování a k tomu může vyžadovat součinnost orgánu prvního stupně. Může tedy přihlédnout i k tomu, co odvolatel neuplatnil, a to i v případě, že to ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele (neplatí zákaz reformace in peius). V takovém případě návrh nově počítá s tím, že odvolatel dostane možnost se s novými skutečnostmi a důkazy seznámit a vyjádřit se k nim tak, aby byly respektovány základní principy spravedlivého procesu. Odvolací řízení je tradičně postaveno na apelačním principu, avšak nově je připuštěn i kasační princip ve stanovených případech, kdy je vhodné, aby se věc vrátila k projednání zpět k orgánu prvního stupně. Výsledkem odvolacího řízení je, že buď napadené rozhodnutí změni nebo zruší, a nebo že odvolání zamítne. Může také věc vrátit k rozhodnutí správci daně prvního stupně s pokyny, jak s věcí dále naložit. Samozřejmostí je, že proti rozhodnutí odvolacího orgánu se nejde dále odvolat.<sup>103</sup>

### **Obnova řízení**

Podle návrhu je ve stanovených případech možné pravomocně ukončené řízení

---

<sup>101</sup> Václav Pátek : [http://pravniradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000\\_d-novy-danovy-rad](http://pravniradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000_d-novy-danovy-rad)

<sup>102</sup> Reforma daňového procesu : [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_rvf\\_kompletni\\_material.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html)

<sup>103</sup> Tamtéž.

obnovit a to na návrh příjemce rozhodnutí nebo z moci úřední, což odpovídá současné úpravě. Do okruhu důvodů, pro něž je možné řízení obnovit, spadá objevení se nových podstatných skutečností, podvodné jednání a rozhodnutí odlišné od posouzení skutečnosti jako předběžné otázky. Jde o situace, kdy lze důvodně předpokládat, že by bylo rozhodnuto jinak, kdyby správce daně měl k dispozici informace, které se dozvěděl až později a nemohl se je dozvědět dříve. Jde o standardní přístup, který lze nalézt prakticky ve všech obdobných procesních předpisech. Specifikem daňového procesu je, že obecný opravný a dozorčí prostředek formou obnovy řízení je pro nalézací řízení omezen ve prospěch speciálního instrumentu, kterým je dodatečné tvrzení na daň nižší (i vyšší). Daňovému subjektu je tak umožněno v případě zjištění nových skutečností podat toto dodatečné tvrzení a zjednat nápravu v rámci klasického doměřovacího řízení, jehož výsledkem bude platební výměr, proti němuž se lze dále odvolat. Návrh dále obsahuje ustanovení o tom, u jakého orgánu a v jaké lhůtě se podává návrh na povolení obnovy řízení, i jeho obsahové náležitosti. Další ustanovení upravuje, který orgán rozhodne o povolení obnovy. Tím je tradičně orgán, který rozhodoval ve věci v posledním stupni. Návrh počítá také s tím, že proti rozhodnutí, kterým se obnova řízení povoluje nebo nařizuje, nepůjde uplatnit opravné prostředky, zatímco proti zamítavému rozhodnutí ano.<sup>104</sup>

**Obnovené řízení.** Stejně jako dosud je k provedení obnoveného řízení zásadně povolán správce daně, který rozhodoval v prvním stupni. Nově zakotvenou zvláštností je, že pro případ obnovy z důvodu založeném na podvodném jednání bude obnovené řízení provedeno u správce daně, kde tyto důvody nastaly. Nově je také výslovně odvozen začátek obnoveného řízení od rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy. Z povahy věci vychází povinnost správce daně, který provádí obnovené řízení, respektovat závěry, pro které byla obnova nařízena nebo povolena. Nová právní úprava též zajišťuje to, aby daňový subjekt nebyl vystaven nepříznivým důsledkům z rozhodnutí, které trpí vadami, pro něž byla povolena obnova, než bude vydáno rozhodnutí nové. Vzhledem k tomu, že byla do návrhu přijata koncepce, že napadené rozhodnutí se zruší až v okamžiku vydání nového, je zakotven odkladný účinek povolovacího rozhodnutí vůči napadenému nebo na něj navazujícímu rozhodnutí. Navržená právní úprava též řeší, jak naložit s rozhodnutími navazujícími na to, které bylo zrušeno nebo změněno v rámci obnovy. Řešena je též změna místní příslušnosti v průběhu řízení.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> Tamtéž.

<sup>105</sup> Tamtéž.



### **Přezkumné řízení**

Přezkum rozhodnutí je v návrhu stejně jako v obecném správním řízení pojat pouze jako prostředek dozorčí. Je tak zohledněna skutečnost, že příjemce rozhodnutí, který není spokojen s výsledkem odvolacího řízení z důvodu domnělých nezákonností či existence vad řízení se může obrátit na soud. Vedle toho je mu zachováno právo svým podnětem upozornit na tuto skutečnost i příslušného správce daně s tím, že pokud nebude tento podnět shledán důvodným, nelze toto napadat ve správním soudnictví. Opačný přístup by vedl k roztržitému řízení před správcem daně i před správním soudem a protahování celého řízení. Správce daně nařídí přezkoumání pravomocného rozhodnutí, jestliže jsou k tomu dány důvody, jimiž jsou: rozpor s právními předpisy a podstatné vady řízení; nicméně vždy musí takové pochybení mít vliv na stanovení výše nebo zaplacení daně. Přezkoumání rozhodnutí však nebude možné ohledně skutečností, které bylo možné uplatnit již v odvolacím řízení. K přezkoumání rozhodnutí tak bude docházet především v situaci, kdy pochybí odvolací orgán. Další ustanovení návrhu stanoví, který správce daně nařizuje přezkum řízení, co je obsah rozhodnutí o nařízení přezkumu, komu se doručuje a to, že proti nařízení či povolení nejsou přípustné opravné prostředky. Provádění přezkumu u ústředního správního úřadu by mělo napomáhat k efektivnějšímu sjednocování praxe správců daně. Přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně je shodně jako u obnovy řízení nově časově omezeno lhůtou pro stanovení daně. Obdobně je tomu i v případě přezkoumání rozhodnutí o placení daně, kde tuto hranici tvoří lhůta pro placení daně. Pro jiná rozhodnutí je stanovena obecná lhůta 3 let, což znamená její prodloužení o jeden rok oproti současné úpravě. Nově návrh obsahuje též úpravu pro případ změny místní příslušnosti.<sup>106</sup>

**Postup při přezkumném řízení.** Návrh v souladu se současnou úpravou stanoví, že přezkumné řízení provede správce daně, který rozhodl v posledním stupni. Co se týče pravidel zahájení přezkumného řízení, vázanosti důvody, pro které byl přezkum nařízen a odkladného účinku vůči přezkoumávaným a navazujícím rozhodnutím počítá návrh s úpravou obdobnou jako je tomu při obnově řízení.<sup>107</sup>

### **4.3 Závěrem**

Co tedy podle daňového specialisty Václava Pátka<sup>108</sup> s účinností nového daňového řádu končí a co bude nové?

---

<sup>106, 107</sup> Tamtéž.

<sup>108</sup> Václav Pátek : [http://pravnihradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000\\_d-novy-danovy-rad](http://pravnihradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000_d-novy-danovy-rad)

S účinností daňového řádu se můžeme těšit na zcela novou terminologii v procesním daňovém předpisu. Přes poměrně dlouhou legisvakační lhůtu bude tato nová terminologie ještě nějakou dobu činit problémy, nicméně Pátek věří, že si na ni, počínaje rokem 2011, rychle zvykne. Některé terminologické změny byly navrženy v důsledku snahy o lepší uživatelské hledisko, je však otázka, zda se to skutečně podařilo. Např. místo *"daňového přiznání"* se v daňovém řádu po zavedení legislativní zkratky používá většinou pojem *"řádné daňové tvrzení"*, resp. *"dodatečné daňové tvrzení"*, *"pracovníci správce"* daně budou označeni termínem *"úřední osoby"*. Jiné pojmy byly do daňového řádu zahrnuty s cílem zajistit provázanost s terminologií ostatních právních předpisů, počínaje správním řádem či novým trestním zákoníkem. Je nutné si uvědomit, co někteří, ať již zástupci státní správy či daňových subjektů, zapomínají. Z hlediska teorie práva je správa daní určitá podmnožina správního práva v rámci tzv. veřejného práva. Pro zajištění jednoty a bezrozpornosti právního řádu bylo nutné učinit některé zásahy do terminologie dnešního zákona o správě daní a poplatků. Daňový řád nově používá např. pojem *"atrakce"* pro převzetí věci nadřízeným správcem daně na místo podřízeného správce daně. Tento pojem, dosud známý z teorie práva, se v právních předpisech samostatně dosud nepoužil. Daňový řád bude více liberalizovat oblast právní pomoci, kdy namísto dnešního zvýhodnění pro *"daňové poradce"* (legislativní zkratka v zákoně o správě daní a poplatků pro daňové poradce registrované u Komory daňových poradců ČR a pro advokáty) bude moci daňový subjekt zastupovat jakýkoliv zástupce. Nově pak daňový řád přímo zavádí institut *"odborného konzultanta"*, kterého si může daňový subjekt nebo zástupce přizvat na jednání. Tento institut lze považovat za rozvedení ústavního práva na právní pomoc ve smyslu čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Daňoví poradci v užším slova smyslu a advokáti zůstanou i nadále zvýhodnění možností posunout lhůtu pro podání daňového přiznání. Pro tyto daňové poradce a advokáty daňový řád nově zavádí legislativní zkratku *"poradce"*.

Závěrem lze říci, že nový daňový řád přinese větší přehlednost a lepší systematickou uspořádanost, jasnější a jednotnější vymezení pojmů. V ZSDP je oproti novému daňovému řádu obsaženo mnoho nejednoznačných ustanovení, vedoucích k vícero výkladům, je nepřehledný vzhledem k mnoha novelizacím. Výhodu vícero paragrafů v novém daňovém řádu vidím v tom, že řád bude přehlednější, srozumitelnější, méně se bude odkazovat na předchozí ustanovení.

Další klady vidím v tom, že došlo i ke zkvalitnění zásad (nová zásada rychlosti), že se zavedou jasná pravidla pro doručování, dále požadavek odůvodňovat každé rozhodnutí. Co se

týče příslušenství daně, je vhodné, že se zavádí priorita úhrady daně před její příslušenstvím. Dále je vhodné, že namísto dnešního daňového poradce bude moci zastupovat daňový subjekt jakýkoliv zástupce.

Také si myslím, že i opravné prostředky došly významných změn, protože současný zákon o správě daní a poplatků je v tomto směru poněkud nepřesný. Budoucí daňový řád obsahuje jasnější a přehlednější vymezení opravných a dozorčích prostředků. Také jejich správné použití bude určitě snadnější.

Přijetí nového daňového řádu by tak mělo zajistit větší právní jistotu nejen daňových subjektů ale i správců daně i lepší používání tohoto zákona v praxi. Ovšem jestli se všechny cíle zákonodárce naplní, to ukáže až praxe. Já osobně si myslím, že nový daňový řád bude přínosem pro daňový proces.

## 5. Závěr

Tématem mé diplomové byly opravné prostředky v daňovém řízení. Jako cíl jsem si stanovila zevrubné pojednání o jednotlivých řádných i mimořádných opravných prostředcích, snažila jsem se je přehledně přiblížit, aby se s nimi čtenář mohl seznámit co nejlépe. Také jsem se zaměřila na nový daňový řád, který nahradí současný ZSDP. Pojednala jsem o jeho cílech, přínosech a zaměřila jsem se samozřejmě na nové pojetí opravných prostředků. Zda se mi podařilo dosáhnout cíle, nechť posoudí čtenář.

V závěru bych se ještě zamyslela nad některými nejasnostmi současného zákona o správě daní a poplatků.

V případě opravných prostředků můžeme říct, že je zde určitá neměnitelnost a stálost těchto institutů. Ovšem jsou zde i jakési nesrovnalosti ohledně zařazení některých opravných prostředků do řádných nebo mimořádných. Jak jsem již uvedla, stížnost bych do opravných prostředků vůbec nezařadila, nesměruje proti rozhodnutí správce daně, ale jen proti postupu plátce daně. V tomto případě byl záměr zákonodárce zřejmě nesprávný.

U mimořádných opravných prostředků jsem uvedla, že institut prominutí daně lze použít v kterémkoliv stadiu řízení - podání tohoto prostředku není vázáno na pravomocné rozhodnutí. Nejde tu ani o nezákonnost či nesprávnost rozhodnutí. Také u oprav zřejmých omylů a nesprávností je zařazení mezi opravné prostředky sporné, protože se jimi opravují pouze omyly v psaní a početní pochybení anebo pokud byla daň stanovena někomu, kdo ji není podle zákona povinen platit.

Další nedostatky v ZSDP vidím ve lhůtách. Lhůty mnohdy podpůrně stanoví Pokyn č. D – 308. Obecně D pokyny zavazují pouze orgány finanční správy, čili tyto pokyny nemohou zakládat práva ani povinnosti subjektů nepodřízených Ministerstvu financí. Pokyny nejsou právními normami a ani nemají obecnou závaznost. V ZSDP je stanovena zásada zákonnosti, která mimo jiné stanoví, že při správě daně správci daně jednají v řízení o dani v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Z výše uvedeného ale plyne, že pokyny nemají obecnou závaznost a správce daně se jimi nesmí řídit, pokud jsou v rozporu se zákonem a někdy tak tomu bohužel je. Ministerstvo financí zřejmě mělo dobrý úmysl, protože pokyny sjednocují interpretační praxi daňových zákonů, konkrétně například u lhůt zákon někdy mlčí, a proto umožňuje správcům daně podpůrně využít Pokyn č. D – 308.

S ohledem na nedostatky současného zákona je daňový proces také pod silným vlivem judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. Zákon je na mnoha místech nejasný, nepřehledný, poznamenaný mnoha novelizacemi a jeho výklad dělá problém

nejen daňovým subjektům, ale i správcům daně. Proto se o jeho správný výklad musí starat soudy. Doufám, že nový daňový řád bude natolik kvalitní, že v této oblasti výrazně ulehčí těmto už tak zahlceným soudům a že bude spokojena i široká veřejnost.

## 6. Bibliografie

### Seznam použité literatury

- Kobík, J. : Správa daní a poplatků s komentářem, 7. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG – edice daně, 2009, 880 s.
- Autorský kolektiv : Daně – Meritum. Praha : ASPI, 2007, 994 s.
- Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. : Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha : C.H. Beck, 2009, 576 s.
- Kolektiv : Pocta prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc., k 70. narozeninám. Praha : Leges, 2009, 456 s.
- Sovová, O., Fiala, Z. : Základy finančního a daňového práva. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009, 202 s.
- Grossová, M. E. : Finanční právo se zaměřením na daňové právo. Vydání první. Ostrava : Key Publishing, 2008, 182 s.
- Grossová, M. E. : Finanční úřad a vy – nejčastější otázky a odpovědi. Brno : ERA group, 2002, 98 s.
- Mrkývka, P. a kol. : Finanční právo a finanční správa, 2. díl. Brno : Masarykova univerzita, 2004, 381 s.
- Boguszak, J., Čapek, J., Gerloch, A. : Teorie práva. Praha : Kodex Bohemia, 2001, 347 s.
- Kolektiv : Daňový receptář. Lexik – Nexik. Praha : ORAC, 2004, 675 s.
- Baxa, J. a kol. : Přehled judikatury ve věcech daňového řízení. Praha : ASPI, 2007, 495 s.

### Seznam použitých právních předpisů

- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů
- Pokyn Ministerstva financí č. D-308, o stanovení lhůt v daňovém řízení
- Pokyn Ministerstva financí č. D-319, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti
- Pokyn Ministerstva financí č. D - 331 kterým se stanovuje struktura a tvar datové zprávy
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech

### **Seznam použité judikatury**

- rozsudek NSS ze dne 17.8. 2006, čj. 1 Afs 118/2005-45
- rozsudek NSS ze dne 18.10. 2007, čj. 7 Ans 1/2007-100
- rozsudek NSS ze dne 26.10. 2005, čj. 2 Afs 81/2004-54
- rozsudek NSS ze dne 3. 5. 2007 č. 743/2006 Sb., ( čj. 8 Afs 50/2005 – 92 )
- rozsudek NSS ze dne 4.5. 2005 , čj. 1 Afs 103/2004-62
- rozsudek NSS ze dne 22.5. 2008, čj. 2 Ans 6/2007-101
- rozsudek NSS ze dne 29.4. 2003 , čj. 6 A 153/2002-18
- rozhodnutí NSS ze dne 1.2. 2006, čj. 1 Afs 12/2005-59
- rozhodnutí NSS ze dne 25.7. 2005, čj. 5 Afs 2/2004-70
- usnesení NSS ze dne 17.7. 2007 , čj. 2 Afs 51/2006-58
- usnesení ÚS ze dne 25.10. 1999 , sp.zn. – II ÚS 249/99,
- usnesení ÚS ze dne 26.2. 2003 , sp. zn. – IV ÚS 508/2002
- usnesení ÚS ze dne 21.6. 2000, sp. zn. – IV ÚS 617/99
- nález ÚS ze dne 15.7. 2009, sp.zn. – II ÚS 29/04
- nález ÚS ze dne 11.3. 2003, sp.zn. – II ÚS 237/02
- rozsudek KS v Brně ze dne 21.10 2005, Rd 20 Ca 414/2003
- rozsudek MS v Praze ze dne 10.10 2003, 28 Ca 299/2001-30
- Vrchní soud v Praze, 6 A 39/99

### **Internetové odkazy**

- 1) www stránky MF :  
[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa\\_metodika\\_9885.html?year=](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_9885.html?year=)
- 2) <http://business.center.cz/business/finance/dane/d-319.aspx>
- 3) <http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=fz07018&cd=76&typ=r>

4) Reforma daňového procesu

[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/ater/xsl/ek\\_rvf\\_kompletni\\_material.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/ater/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html)

5) <http://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/zakon-ze-dne-22-cervence-2009-danovy-rad-17303.html>

6) Václav Pátek : [http://pravniradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000\\_d-novy-danovy-rad](http://pravniradce.ihned.cz/c4-10077840-38730840-F00000_d-novy-danovy-rad)



## 7. Shrnutí - English Summary

Tématem této diplomové práce byly opravné prostředky v daňovém řízení v České republice. Ve své práci jsem se zaměřila na seznámení čtenáře s daňovým řízením (základní pojmy), ale hlavně také na opravné prostředky, které by měly tvořit jádro práce. Zde jsem uvedla charakteristiku, význam a jednotlivé druhy opravných prostředků. Nemohu opomenout ani úvahy de lege ferenda v souvislosti s novým daňovým řádem. V této kapitole jsem se pokusila nastínit novou právní úpravu, její přínos a cíle.

Daňové řízení je právně upraveno v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento zákon již brzy bude nahrazen novým daňovým řádem, zákonem č. 280/2009 Sb. Současný zákon má osm částí a 107 paragrafů.

Jak jsem již uvedla v kapitole 2., daňovým řízením rozumíme právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů. Cílem daňového řízení je vybrat daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy.

Požadavek zákonnosti daní je v České republice stanoven v Listině základních práv a svobod v čl. 11 odst. 5. Tato zásada, podle které lze daně stanovit pouze na základě zákona, je velmi důležitá, protože se zasahuje do majetkových poměrů osob. Právně relevantní je i čl. 4 odst. 1, který hovoří o tom, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Daňové řízení je samozřejmě ovládáno i „vlastními“ zásadami, např. zásadou zákonnosti, hospodárnosti nebo rovnosti, které je nutno dodržovat. Tyto zásady nalezneme v § 2 ZSDP a slouží k ochraně daňových subjektů a určení možností správce daně.

Daňové řízení je možno rozdělit do stadií, a to řízení přípravné, řízení vyměřovací, řízení o opravných prostředcích, řízení inkasní a řízení vymáhací. Nutno podotknout, že nemusí proběhnout všechny stadia, protože daňové řízení může skončit pravomocným rozhodnutím správce daně a nemusí se konat např. řízení o opravných prostředcích.

ZSDP dělí opravné prostředky na řádné a mimořádné. Mezi řádné opravné prostředky zákon řadí odvolání, stížnost, námitku a reklamaci. Mezi mimořádné řadí obnovu řízení, prominutí daně, přezkoumání daňových rozhodnutí a opravy zřejmých omylů a nesprávností. Nejpodrobněji jsem se zaměřila na institut odvolání, který je možná nejpoužívanějším opravným prostředkem, ale taky i na obnovu řízení, jež je z mimořádných opravných prostředků podle mého názoru nejvýznamnější.

Bohužel ZSDP je velmi nepřehledný, poznamenaný více než padesáti novelizacemi, některá ustanovení mohou mít různý výklad, který je pak předmětem sporů a tyto spory pak zbytečně zahlcují už tak zaneprázdněnou českou justici. Proto bude tento zákon nahrazen novým. Od tohoto nového daňového řádu si nejen veřejnost slibuje lepší přehlednost a srozumitelnost zákona. Podstatných změn dojdou i opravné prostředky, kdy se konečně odstraní nesystematičnost v jejich zařazení. Také bude nově upraveno doručování a zavedou se transparentní pravidla pro vedení spisu a nahlížení do něj. Dojde k rozšíření základních zásad uplatňujících se při správě daní v souladu s ústavním pořádkem a judikaturou. Celkový rozsah bude 266 paragrafů, což je více než jednou tolik oproti původnímu ZSDP.

Nezbývá než věřit, že cíle zákonodárce dojdou naplnění a výsledkem bude kvalitní, jednoznačný zákon.

The theme of this graduation theses were discretionary remedies in the tax procedure in the Czech Republic. I aimed at introducing of the reader with tax procedure (fundamental terms) in my work, but primarly on the discretionary remedies, which would make main point of the work. I referred characteristics, meaning and individual kinds of the discretionary remedies. I can't ignore thinking not even in connection with new tax order. I attempted to outline new legal form, its contribution and goals in this chapter.

Tax procedure is legally adapted in the act no. 337/1992 Sb., ZSDP. This act will be soon replaced by new tax order, act no. 280/2009 Sb. Present act has eight parts and 107 paragraphs.

As I was presented in chapter two, the tax procedure is defined process of the proceedings participants by legal regulations to ensure of realization of rights and obligations resulting to tax subjects from tax relations. The goal of the tax procedure is levying taxes in order to tax gains wasn't shorten.

Request of the tax legality is defined in the Czech republic in Listina základních práv a svobod, article no. 11/5. This principle, according to which it is possible to determine taxes only under the rule of law, is important, because it inteferes with property relations of the persons. Legally relevant is also article no. 4/1, which talks about that the duties can be set under the rule of law and in its limits and only at observance of basic rights and freedoms. Tax procedure is of course controled by own principles, e. g. principle of legality, economy or equality, which are necessary to keep. These principles are in the § 2 ZSDP and they serve to protection of the tax subjects and to determination of possibilities of tax administrator.

Tax procedure can be divided into these stage – preparatory proceedings, assessing proceedings, proceedings about discretionary remedies, cash proceedings and levy proceedings. It is necessary to point out, that the stages must not pass all, because tax procedure can end with the final decision of the tax administrator and doesn't need to hold e.g. proceedings about discretionary remedies.

ZSDP divides the discretionary remedies into ordinary and extraordinary. Law classifies into ordinary discretionary remedies – appeal, complaint, objection, claim. Into extraordinary discretionary remedies – renewal proceedings, tax remission, tax decision review, corrections of obvious mistakes and incorrectness. I aimed in detail on institute of appeal, which is perhaps most widely used discretionary remedies, but also on the renewal proceedings, which is most considerable from extraordinary discretionary remedies in my opinion.

Unfortunately ZSDP is not providing an easy survey, observed by more than fifty updatings, some of the enactments can have different interpretation and it is the object of the disputes. These disputes needless overload the Czech justice, which is already so busy. Therefore will this law replaced by new act. Not only public hopes well of a new order better lucidity and understandableeness of the law. Discretionary remedies got substantial changes, it will be cleared from its fragmentariness in their enlistment. Also the delivery will be newly amended and transparent rules will be for the document guidance and regarding with it. Basic principles will be extended according to constitutional order and practise of the courts. Full extent will be 266 paragraphs, which is more than once as much compared to original ZSDP.

We have to believe that lawmaker's aims will be filled up and as a result will be high quality explicit act.

## 8. Seznam klíčových slov - Keyword Catalogue

- daňové právo – tax law
- daňové řízení – tax procedure
- prameny daňového řízení – tax procedure sources
- pokyny Ministerstva financí – instructions of the Ministry of Finance
- správa daně – tax administration
- správce daně – tax administrator
- místní příslušnost – local authorization
- daň – tax
- účastník daňového řízení – participant of the tax procedure
- daňový subjekt – tax subject
- poplatník – tax payer
- plátce daně – taxable person
- cíl daňového řízení – aim of the tax procedure
- zásady daňového řízení – principles of tax procedure
- rozhodnutí – decision
- lhůty – terms
- dokazování - proofs
- řízení o opravných prostředcích - proceedings about discretionary remedies
- daňové přiznání – tax declaration
- úřední jazyk – official language
- způsobilost k jednání – competency to action
- předběžná otázka – preliminary question
- opravné prostředky – discretionary remedies
- řádné opravné prostředky – ordinary discretionary remedies
- mimořádné opravné prostředky – extraordinary discretionary remedies
- odvolání – appeal
- stížnost – complaint
- námitka – objection
- reklamace – claim
- obnova řízení – renewal proceedings
- prominutí daně – tax remission

- přezkoumání daňových rozhodnutí – tax decision review
- opravy zřejmých omylů a nesprávností – corrections of obvious mistakes and incorrectness
- odkladný účinek – suspensory effect
- exekuce - execution
- nový daňový řád – new tax order
- judikatura – practice of the courts
- tvrdost zákona – summum jus

## 9. Přílohy – vzory podání

### Odvolání proti stanovenému daňovému základu a daně

Finančnímu úřadu v.....

Daňový subjekt : jméno a příjmení,

bydliště, DIČ

V.....dne.....

### Odvolání proti platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok.....

Odvolávám se proti platebnímu výměru Finančního úřadu v .....čj.....  
ze dne....., kterým mi byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok.....ve  
výši.....Kč.

Důvodem mého odvolání je, že daň mi byla vyměřena v rozporu s ustanovením § 44 ZSDP,  
jelikož správce daně nebyl oprávněn mi daň vyměřit podle pomůcek, ale podle mého  
podaného přiznání. Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok.....jsem podal  
dne.....na podatelně Finančního úřadu v ..... Jako důkaz přikládám  
potvrzení o přijetí daňového přiznání na jeho kopii. Dalším důvodem je, že jsem od  
Finančního úřadu neobdržel žádné upozornění o tom, že bych nepodal daňové přiznání.

Žádám proto, aby platební výměr čj.....byl zrušen.

Příloha : dle textu

.....

podpis

## Stížnost

Finančnímu úřadu v.....(*FÚ místně příslušný plátcí*)

Daňový subjekt : jméno a příjmení,  
bydliště, DIČ

V.....dne.....

### **Stížnost na postup zaměstnavatele podle § 51 odst. 3 ZSDP při srážení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**

Dne.....jsem požádal svého zaměstnavatele.....o vysvětlení správnosti a oprávněnosti provádění srážení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za měsíc.....2009. Důvody svědčící pro mou pochybnost jsou tyto : .....  
Můj zaměstnavatel jako plátce daně na mou žádost sice odpověděl, ale chybně sráženou daň neopravil.

Jelikož nesouhlasím s postupem mého zaměstnavatele jako plátce daně, podávám tuto stížnost a dovoluji si Vás požádat, abyste rozhodli o tom, že můj zaměstnavatel má povinnost mi nesprávně sráženou daň vrátit.

V příloze přikládám příslušné doklady.

Přílohy : dle textu

.....  
podpis

## Reklamace

Finančnímu úřadu v.....

Daňový subjekt : jméno a příjmení,  
bydliště, DIČ

V.....dne.....

### Reklamace proti postupu správce daně podle § 52 ZSDP

V zákonné lhůtě podávám reklamaci proti rozhodnutí Finančního úřadu v .....čj.....ze dne....., kterým jste mi převedli nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2009 ve výši 15.000Kč na údajný nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za rok 2008. Daň z příjmů fyzických osob jsem v celé výši uhradil na Vaše číslo účtu.....dne 31.3. 2009.

K tomu přikládám fotokopii poštovní složanky.

Přílohy : dle textu

.....  
podpis



## **Žádost o přezkoumání daňového rozhodnutí**

Finančnímu úřadu v.....

Daňový subjekt : jméno a příjmení,  
bydliště, DIČ

V.....dne.....

## **Žádost o přezkoumání dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob**

Žádám tímto o přezkoumání dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v.....  
čj.....ze dne....., kterým mi byla doměřena daň z příjmů fyzických osob  
za rok.....ve výši.....Kč.

Důvodem mé žádosti je, že dodatečný platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků a okolnosti nasvědčují tomu, že daň z příjmů fyzických osob byla stanovena v nesprávné výši.

Dodatečný platební výměr mi byl doručen dne.....a jelikož jsem nestihl podat odvolání v zákonem stanovené lhůtě, podávám tento mimořádný opravný prostředek. Daň mi byla doměřena, aniž by se mnou bylo zahájeno daňové řízení. Daňová kontrola u mne provedena nebyla, ani mi nebyla doručena žádná výzva. Ve zdaňovacím období, kterého se týká dodatečný platební výměr, jsem měl pouze příjmy z pracovního poměru a můj zaměstnavatel za mě daň odvedl, což dokládám potvrzením od zaměstnavatele.

Žádám o zrušení dodatečného platebního výměru v plném rozsahu.

Přílohy : dle textu

.....

podpis

## **Žádost o obnovu řízení**

Finančnímu úřadu v.....

Daňový subjekt : jméno a příjmení,  
bydliště, DIČ

V.....dne.....

## **Žádost o obnovu řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím správce daně**

Platebním výměrem čj.....ze dne.....mi Finanční úřad v.....  
vyměřil daň z převodu nemovitostí v částce.....Kč. Platební výměr nabyt právní  
moci dne.....Daň mi byla vyměřena ve vyšší částce, než jak jsem uvedl v daňovém  
příznání, a to na základě znaleckého posudku, který si nechal vyhotovit správce daně.

Dne.....jsem byl přítomen vyhlášení rozsudku v trestním řízení u Okresního soudu  
v....., kterým bylo rozhodnuto, že se jednalo o křivý znalecký posudek.

Vaše rozhodnutí tak bylo vydáno na základě křivého znaleckého posudku, což je jedna  
z podmínek umožňujících obnovu řízení. Jako důkaz navrhuji platební výměr čj.....,  
rozsudek Okresního soudu v.....čj.....ze dne.....Žádost  
podávám ve lhůtě do 6 měsíců ode dne, kdy jsem byl přítomen vyhlášení rozsudku a dověděl  
se o důvodu obnovy řízení.

Přílohy : dle textu

.....

podpis

\* Všechny tyto vzory pro podání opravných prostředků jsou v Meritu – Daně 2007,  
viz Seznam použité literatury.

