

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostního managementu

Katedra správního práva a správní vědy

Opravné prostředky při správě daní – řádné opravné prostředky

Bakalářská práce

Remedies in tax administration – proper remedies

Bachelor thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

doc. JUDr. Olga SOVOVÁ, PhD.

AUTOR PRÁCE

Andrea VODIČKOVÁ

PRAHA

2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V Praze, dne 02. 03. 2024

Andrea Vodičková

Anotace

Bakalářská práce je zaměřena na použití řádných opravných prostředků v rámci daňového řízení. Teoretická část práce osvětluje pojem řádných opravných prostředků a jejich hlavní charakteristiku. Pro pochopení dané problematiky je popsán postup prvoinstančního správce daně, a následné metody rozhodování o odvolání. S ohledem na fakt, že daňové zákony prošly během posledních let řadou častých novelizací, stávají se pak bohužel méně přehlednými. I z těchto důvodů dochází k chybám jak na straně správce daně, tak i na straně daňových subjektů. Cílem praktické části bakalářské práce je komparace vývoje počtu podaných odvolání na dani z přidané hodnoty oproti počtu podaných odvolání na dani z příjmů právnických osob s uvedením výsledků rozhodnutí o odvolání.

Annotation

The bachelor thesis focuses on the use of ordinary remedies in tax proceedings. The theoretical part of the thesis explains the concept of ordinary remedies and their main characteristics. In order to understand the issue, the procedure of the first-instance tax administrator and the subsequent methods of deciding on the appeal are described. In view of the fact that tax laws have undergone a number of frequent amendments in recent years, they have unfortunately become less clear. For these reasons too, errors occur both on the part of the tax administration and on the part of taxpayers. The aim of the practical part of the bachelor thesis is a comparison of the development of the number of appeals filed for value added tax versus the number of appeals filed for corporate income tax with the results of the appeal decisions.

Klíčová slova

daň, daňový řád, daň z přidané hodnoty, finanční správa, odvolání, plátce daně, rozhodnutí, řádné opravné prostředky, správce daně, správa daní

Keywords

tax, tax code, value added tax, financial administration, appeal, taxpayer, decision, regular remedial measures, tax administrator, tax administration

OBSAH

ÚVOD.....	6
I. TEORETICKÁ ČÁST	9
1 LEGISLATIVNÍ A METODICKÁ ÚPRAVA.....	9
1.1 Legislativní a metodická úprava správy daní	9
1.2 Historie legislativní úpravy správy daní	10
1.3 Daňová legislativa Evropského práva	12
1.4 Finanční správa a její organizační struktura.....	14
1.5 Charakteristika daňového řízení	19
2 OPRAVNÉ PROSTŘEDKY PODLE DAŇOVÉHO ŘÁDU	24
2.1 Charakteristika opravných prostředků.....	24
2.2 Důvody podání opravných prostředků.....	25
3 ŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY	28
3.1 Odvolání.....	33
3.1.1 Lhůty.....	35
3.1.2 Poučení o odvolání.....	37
3.1.3 Postup správce daně prvního stupně	39
3.1.4 Postup odvolacího orgánu	41
3.1.5 Ukončení odvolacího řízení	43
3.2 Rozklad.....	45
4 MIMOŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY.....	47
4.1 Řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení.....	47
5 ANALÝZA VYBRANÝCH JUDIKÁTŮ	49
6 SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI.....	52
II. PRAKTICKÁ ČÁST	53
7 SBĚR DAT A JEJICH VZOREK.....	53
8 ZPRACOVÁNÍ DAT	54
9 POČTY ODVOLÁNÍ A ZPŮSOBY JEJICH VYŘÍZENÍ	55

10 SROVNÁNÍ POČTU PODANÝCH ODVOLÁNÍ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY OPROTI DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	57
11 SROVNÁNÍ POČTU PODANÝCH ODVOLÁNÍ PO UKONČENÉM POSTUPU K ODSTRANĚNÍ POCHYBNOSTÍ A PO UKONČENÉ DAŇOVÉ KONTROLE ..	59
12 SHRNUÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI	61
ZÁVĚR	62
SEZNAM ZKRATEK.....	66
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	66
PŘÍLOHA 1 – Protokol o kontrole z aplikace Odevzdej.cz, ze dne 2.3.2024	70
.....	70

ÚVOD

Daně a placení daní jsou každodenní součástí života všech obyvatel České republiky. Bohužel už samotné vyslovení těchto pojmů vyvolává u většiny občanů nepříjemné pocity. Nesporným faktem je, že bez řádného výběru daní nelze zajistit správné fungování státu. Takto vybrané finanční prostředky do veřejného rozpočtu státu slouží mimo jiné i pro zachování jeho řádného chodu, např. pro financování bezpečnosti, zdravotnictví, školství. S otázkou výběru daní úzce souvisí samotná znalost laické veřejnosti o daňové problematice a zákonech, které jsou předepsány legislativou.

System daňové správy je však vlivem častých novelizací obtížně srozumitelný a méně přehledný. Nejen z těchto důvodů dochází mnohdy ke sporům mezi daňovými subjekty a správci daně. Jako zaměstnanec vyměřovacího oddělení právnických osob Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 4 přicházím často do kontaktu s případy podání opravných prostředků. Vzhledem ke svojí dlouholeté zkušenosti zaměstnance finančního úřadu přesahující dvacet let, jsem se rozhodla zpracovat ve své práci, problematiku řádných opravných prostředků. Hlavním cílem bakalářské práce je tedy zkoumání samotného pojmu odvolání a možnost jeho využití daňovými subjekty.

Pro každodenní činnost správce daně je nezbytná znalost zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, který je základním procesním předpisem správy daní v České republice. Klíčový význam daňového řádu pro daňové řízení, a to včetně podání opravných prostředků je ten, že obsahuje pravidla pro stanovení, výběr a kontrolu daní, jakož i práva a povinnosti daňových subjektů a správců daně. Tento zákon je základním právním dokumentem pro daňové řízení v České republice.

V teoretické části práce budou uvedeny citace zákonů, judikatury, legislativní metodická úprava správy daní. Dále zde bude definováno základní dělení opravných prostředků. Teoretická část práce bude zaměřena na vysvětlení pojmu řádných opravných prostředků a jejich základní charakteristiku. Budou interpretovány některé důvody, které daňové subjekty vedou k jejich podání, dále budou zmíněny nezbytné náležitosti a vady odvolání. V závěru bude vysvětlen

postup správce daně prvního stupně, postup odvolacího orgánu a následně i způsoby rozhodnutí o odvolání. Hlavní cílem teoretické části je tak objasnění významu termínu odvolání a způsoby jeho aplikace ze strany daňových subjektů.

V bakalářské práci je i stručně popsán proces podání mimořádného opravného prostředku. Vzhledem k doporučenému rozsahu práce nejsou mimořádné opravné prostředky v bakalářské práci řešeny.

Pro nastínění problematiky opravných prostředků jsou v sedmé kapitole uvedeny dva rozsudky ze Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a provedena jejich analýza.

Praktická část práce se bude soustředit na sběr a zpracování dat získaných z informačního systému ADIS za zvolený časový úsek. Zamýšlený způsob sběru dat je zacílen na počet podaných odvolání daňovými subjekty, kteří jsou místně příslušní Územnímu pracovišti pro Prahu 4. Zkratka ADIS je název automatizovaného daňového informačního systému, který je informačním systémem veřejné správy používaný orgány Finanční správy České republiky.

Cílem praktické části bakalářské práce je tedy zjištění vývoje a následně i provedení komparace dat o celkovém počtu podaných odvolání na dani z přidané hodnoty oproti počtu podaných odvolání na dani z příjmů právnických osob. Součástí je i uvedení způsobů jejich vyřízení, kterými bylo odvolací řízení ukončeno. Dále srovnání počtu podaných odvolání na dani z přidané hodnoty oproti dani z příjmů právnických osob. Pro další variantu komparace byly zvoleny dva druhy kontrolních postupů správce daně, a to porovnání počtu podaných odvolání po ukončeném postupu k odstranění pochybností a po ukončené daňové kontrole.

Pro účely sepsání bakalářské práce jsem využila své vlastní zkušenosti, získané na základě svého pracovního zařazení na Finančním úřadě. Další použitou metodou pro bakalářskou práci je analýza problematiky podaných odvolání daňovými subjekty, kterými se domáhají změny vydaných rozhodnutí orgány Finanční správy.

S ohledem na vysokou formálnost daňového práva bylo v bakalářské práci nutno citovat přesně jak právní předpisy, judikaturu, tak i nauku. Daná fakta nelze

nahradit vlastními slovy. Na základě těchto skutečností vyšla při kontrole bakalářské práce vysoká shoda. Práce byla opakovaně zkontrolována v internetové aplikaci Odevzdej.cz (Instituce pro veřejnou kontrolu mailem) a následně přepracována. Jako doklad tohoto tvrzení přikládám Protokol o kontrole ze dne 02.03.2024.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 LEGISLATIVNÍ A METODICKÁ ÚPRAVA

1.1 Legislativní a metodická úprava správy daní

Daňová soustava a daňový systém jsou mimořádně frekventovanými pojmy používanými v teorii daňového práva. Jedná se o pojmy významem a obsahem velmi blízké, ale ne totožné. Daňový systém je širším pojmem. Souhrn daní ukládaných v určitém státě tvoří daňovou soustavu. V žádném státě se nesetkáme s takovou daňovou soustavou, kterou by tvořila jediná daň. Naopak ve většině případů jde o široké spektrum daní. Tím se snižuje závislost veřejné moci na propadu inkasa daňových příjmů a daňové subjekty nepocítují celý objem daňového břemene jako nadměrný. Nevýhodou je, že rozsáhlá daňová soustava zákonitě vyžaduje i adekvátně rozsáhlejší aparát pro její správu. Daně v daňové soustavě se obvykle člení na přímé daně a nepřímé daně.

Tento daňový systém je zaveden i v České republice. Daně v daňové soustavě se obvykle člení na přímé daně a nepřímé daně. Typicky nepřímými daněmi jsou daň z přidané hodnoty, spotřební daně a energetické daně. Přímé daně dále členíme na daně důchodového typu a daně majetkového typu. K daním důchodového typu patří především daně z příjmů¹.

Z ekonomického hlediska patří mezi daně i cla, neboť se jedná o povinnou neúčelovou platbu do státního rozpočtu, placenou při přechodu zboží nebo služby přes státní hranici².

Skutečnost, že zákonem je určena daň a její výše, není dostačující. Je nutné, aby byl zákonem upraven proces, jakým způsobem má být daň nalezena (stanovena) a jakým způsobem má být uhrazena. Takovým procesem je správa daní. Od roku 1993 je správa daní upravena právním předpisem, nejprve tomu bylo zákonem o správě daní a poplatků³, později daňovým řádem⁴. Správu daní se podařilo upravit

¹ KARFÍKOVÁ M. et al., *Teorie finančního práva a finanční vědy*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935., str. 145-146

² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8., str. 16

³ Zákon č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, ve znění pozdějších předpisů

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

tak, aby rozhodování o daních bylo založeno na zákonnosti, odbornosti, nestrannosti, a aby bylo pokud možno oproštěno od nežádoucích vlivů⁵.

V této první kapitole bude shrnut historický vývoj legislativní úpravy správy daní a metodických materiálů Generálního finančního ředitelství, podle kterých musí postupovat všichni pracovníci daňové správy, kteří řeší oblast zabývající se řádnými opravnými prostředky.

1.2 Historie legislativní úpravy správy daní

Po roce 1989 došlo nejen ke společenským, ale i hospodářským změnám při nichž se změnilo hospodářství z centrálně plánovaného na tržní v rámci tzv. „transformace“. Současně s touto změnou bylo nutné provést změnu právních předpisů. Společně se vznikem samostatné České republiky dne 1. 1. 1993 došlo i k reformě daňové soustavy.

Právní řád České republiky, který patří ke kontinentálnímu typu právní kultury, je založen na psaném právu a je tvořen zákony a dalšími právními předpisy, ratifikovanými a vyhlášenými mezinárodními smlouvami, k nimž dal souhlas Parlament ČR (dle čl. 10, resp. Čl. 10a Ústavy) a nálezy Ústavního soudu, kterými zrušil určitý zákon, jiný právní předpis nebo uspořádán podle principu právní síly.

System pramenů práva je tedy uspořádán podle principu právní síly. Nejvyšší právní sílu má ústava, resp. ústavní zákony. Základem vnitrostátních právních řádů je ústava⁶.

Ústavní základ daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ústavní je obsaženo v čl. 11 odstavec 5 Listiny základních práv a svobod⁷. Podle tohoto ustanovení lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. Toto ustanovení je základní ústavní daňovou kautelou⁸.

⁵ KARFÍKOVÁ M. et al., *Teorie finančního práva a finanční vědy*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935., str. 165

⁶ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 7. aktualizované vydání. Právnícké učebnice (Aleš Čeněk). Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. ISBN 978-80-7380-652-1., str. 87

⁷ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky.

⁸ KARFÍKOVÁ M. et al., *Teorie finančního práva a finanční vědy*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935., str. 155

Daňový řád je procesním předpisem v daňovém právu. Legislativní proces při schvalování daňového řádu byl ukončen dne 3. září 2009, kdy byl daňový řád publikován ve Sbírce zákonů v částce 87 pod číslem 280/2009. Publikací daňového řádu byl završen legislativní proces, který trval více jak 8 let. Daňový řád dostal nezvykle dlouhou legisvakanci lhůtu. Původně navržený termín pro účinnost 1. leden 2010 byl v průběhu projednávání posunut o jeden rok. Účinnost daňového řádu je od 1. ledna 2011. Daňový řád nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který nabyl účinnosti 1. ledna 1993. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), představoval komplexní úpravu daňového práva procesního a nahradil dříve uplatňovanou roztržštěnou právní úpravu této problematiky. Přijatá koncepce znamenala současně návrat k tradiční úpravě procesního práva daňového zákonem. Jde nejen o tradici českou, ale i o úpravu obvyklou ve vyspělých zemích kontinentální Evropy, např. Německu, Rakousku, Francii, kde je na obdobných principech zvláštním zákonem upravena správa daní. Jde o tradiční konstrukci, kdy je úprava daňového práva procesního (na rozdíl od práva hmotného) svěřována komplexním kodifikacím, což nevyklučuje, aby určité oblasti, kde je to odůvodněno jejich specifickými rysy a z toho vyplývající potřebnou zvláštní úpravu, byly upraveny v samostatných zákonech⁹.

Daňový řád upravuje postup správců daní a dále práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní¹⁰. Jedná se o předpis veřejnoprávní, pro který platí specifická metoda právní regulace, vyjadřující mocenskou převahu subjektů veřejné správy v příslušných právních vztazích. Daňový řád je současně procesním předpisem¹¹.

⁹ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7., str. 545-555

¹⁰ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7., str. 556

¹¹ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 14

Daňový řád přinesl a zavedl mnohé změny, jiné přehlednější uspořádání předpisů, zavedení nové terminologie, dále zavedení, zrušení či změnu některých procesních institutů.

Jak je již uvedeno v předchozím textu daňový řád provedl konkrétní změny, například zavedení nové terminologie u některých pojmů, zavedení chybějících odůvodnění u rozhodnutí, problematiku lhůt, způsoby doručování a jejich lhůt. S přijetím daňového řádu tedy došlo k zdokonalení mnohdy nejednotného výkladu daňových zákonů.

1.3 Daňová legislativa Evropského práva

V souladu se vstupem České republiky do Evropské unie ke dni 1.5.2004 se rozšířila sféra pramenů nejen finančního práva, které je Česká republika jako členský stát povinna začlenit do svého vnitrostátního právního řádu. Unijní právo se tedy stalo dalším významným pramenem finančního práva.

Evropská unie je sdružením, které je založeno na principu právního státu a jeho zásadách. Zároveň disponuje systémem právních opatření a postupů, které Soudnímu dvoru Evropské unie umožňují přezkoumávat legalitu aktů orgánů a institucí Evropské unie.

Veškerá opatření, jež jsou přijímána orgány Evropské unie, mají své kořeny ve smlouvách. Z tohoto důvodu jsou základním prvkem právních předpisů Evropské unie smlouvy a nazývají se primární unijní právo. Dne 1. prosince 2009 vstoupila v platnost Lisabonská smlouva a stejná váha se přiznává také Listině základních práv. Mezinárodní dohody uzavírané Evropskou unií jsou tomuto primárnímu právu podřízeny¹².

Smlouva o Evropské unii (SEU) a Smlouva o fungování Evropské unie (SFEU) mají z pohledu finančního práva zásadní úlohu. Zahrnují velkou škálu principů a postulátů, k pojetí jednotného trhu a základních harmonizačních ustanovení.

Obsahem smlouvy jsou pravidla činnosti celní unie (odstranění veškerých celních bariér, přijetí společného celního sazebníku ve vztahu ke třetím zemím, spolupráce v celních věcech), volného pohybu kapitálu a plateb, harmonizace

¹² Fakta a čísla o Evropské unii. Evropský parlament. Prameny a působnost práva Evropské unie. Online, Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/6/prameny-a-pusobnost-prava-evropske-unie>. [citováno 2024-02-29].

v oblasti nepřímých daní, emise bankovek a mincí společné měny, postavení a role evropské centrální banky souvisejícího systému centrálních bank, pravidla upravující jednotlivé části hospodářské politiky Evropské unie, jmenovitě politiku rozpočtovou, měnovou a devizovou, a pravidla o rozpočtovém a finančním hospodaření Evropské unie¹³.

Pro právní řád Evropské unie je stěžejní zásadou, zásada přednosti práva Evropské unie. Díky této zásadě je zaručena jednotka a soudržnost unijního práva. Dle Soudního dvora Evropské unie má absolutní přednost právo Evropské unie před vnitrostátním právem, a tuto skutečnost by měla být zohledňována¹⁴.

Z tohoto důvodu musí i na úrovni Evropské unie ostatní předpisy korespondovat se zněním primárního práva. Tyto normy se souhrnně označují jako tzv. sekundární unijní právo a tvoří jej zejména nařízení a směrnice, dále pak rozhodnutí, doporučení a stanoviska, u posledních třech uvedených příkladů absentuje prvek obecné závaznosti. V České republice jsou jako pramen unijního práva relevantní zejména nařízení a směrnice.

Pro nařízení je charakteristické, že působí všeobecně, a že jsou nadána tzv. bezprostředním a úplným přímým účinkem, tedy bez nutnosti, jakkoliv jej promítat do vnitrostátního práva. Je určeno neurčitému počtu subjektů, nemusí se vztahovat na všechny členské státy. V oboru finančního práva jsou nařízení častá v oblasti cel a celnictví, nepřímých daní a práva finančního systému.

Na rozdíl od nařízení mají směrnice odlišný charakter, neboť primárně stanovují konečný výsledek, kterého má být dosaženo, zatímco způsoby a prostředky k jeho dosažení jsou v kompetenci jednotlivých států. Pro implementaci směrnice je stanovena lhůta, obvykle trvající několik let, avšak poslední dobou dochází ke zkracování této lhůty. V případě, že členský stát nedodrží stanovenou lhůtu pro implementaci směrnice, nebo tak neučiní dostatečně, jednotlivci se mohou následně dovolávat svých práv proti členskému státu u soudu.

¹³ KARFÍKOVÁ M. et al., *Teorie finančního práva a finanční vědy*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935., str. 84-86

¹⁴ *Evropská komise*. Právní předpisy. Proces tvorby právních předpisů. Druhy právních předpisů EU. Online. Dostupné z: https://commission.europa.eu/law/law-making-process/types-eu-law_cs [citováno 2024-02-29].

Dalšími druhem sekundárního práva jsou rozhodnutí, která mají vždy závaznou povahu ve vztahu k jejich adresátům, ať už se jedná o všechny členské státy, pouze některé státy nebo jednotlivé osoby.

Doporučení a stanoviska, i když nejsou ani individuálně a ani všeobecně závazná, formulují prameny práva v souladu s platnými normami chování nebo dle posouzení právní situace. Tyto mohou být důležité pro interpretaci právních aktů Evropské unie a základních norem unijního práva. Pokud jde o oblast finančního práva, rozhodnutím, které se vztahuje ke všem členským státům, se například stanovuje systém vlastních zdrojů Evropské unie.

Další pramenem práva Evropské unie, který nemá obdobu v českém právním řádu jsou rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Tato rozhodnutí jsou výsledkem činnosti Soudního dvora Evropské unie a některá rozhodnutí zahrnují obecně závazná právní pravidla. Často dochází k tomu, že v případě nejasností se obrací jednotlivé národní soudy s otázkami na Soudní dvůr Evropské unie, a to především s těmi, které se vztahují k výkladu konkrétních ustanovení unijního práva¹⁵.

1.4 Finanční správa a její organizační struktura

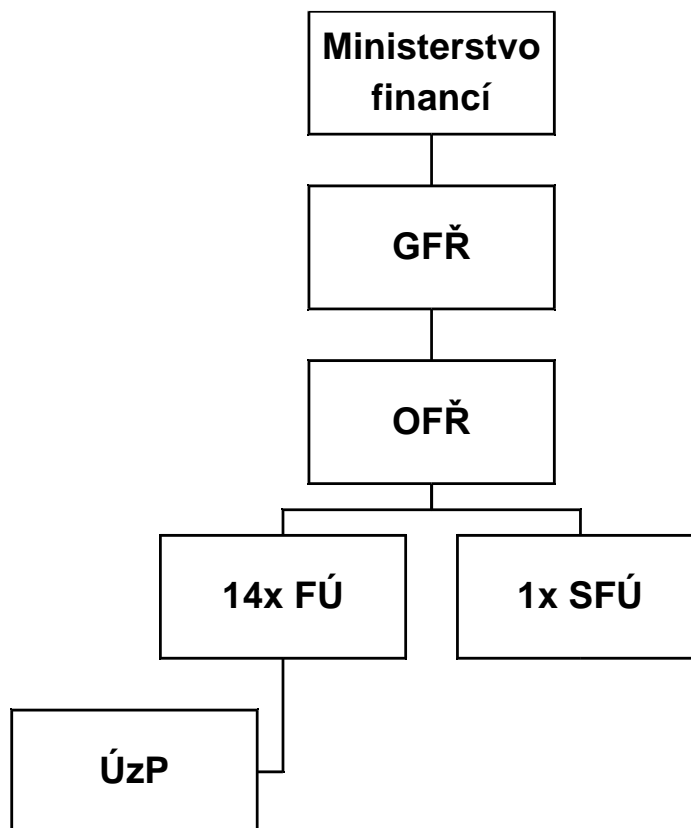
K výběru daní slouží soustava státních orgánů, kterou dnes nazýváme finanční správou. Soustava orgánů Finanční správy České republiky je upravena dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Zákon o Finanční správě České republiky upravuje třístupňovou soustavu Finanční správy České republiky s tím, že došlo k významnému snížení počtu orgánů finanční správy. Na nejnižším stupni působí 14 finančních úřadů a Specializovaný finanční úřad, v prostřední stupni pouze jediný Odvolací finanční ředitelství a na nejvyšším stupni Generální finanční ředitelství.

Primárním účelem existence orgánů Finanční správy České republiky je výkon správy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění (např. odvodů nebo pojistných). Orgány Finanční správy České republiky jsou správními úřady a organizačními složkami státu. Účetní jednotkou je však pouze Generální finanční

¹⁵ KARFÍKOVÁ M. et al., *Teorie finančního práva a finanční vědy*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935., str. 84-86

ředitelství. Ostatní orgány Finanční správy české republiky jsou vnitřními organizačními jednotkami Generálního finančního ředitelství. Tato skutečnost znamená, že z hlediska hospodaření s majetkem státu a pracovně právních vztahů tvoří orgány Finanční správy České republiky jeden jediný celek¹⁶.

Grafické znázornění současné organizační struktury:



Generální finanční ředitelství se sídlem v Praze vykonává působnost pro celé území České republiky. Generální finanční ředitelství řídí generální ředitel. Od března roku 2023 je generální ředitelkou Mgr. Simona Hornochová. Generálního ředitele zastupuje zástupce generálního ředitele. Výběr, jmenování a odvolání generálního ředitele a určení jeho zástupce se řídí zákonem o státní službě. Pro účely zákona o státní službě Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství.

¹⁶ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7., str. 44-45

Do věcné působnosti GFŘ patří:

- vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství,
- provádí řízení o správních deliktech,
- vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní,
- vede centrální evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.

GFŘ se podílí na přípravě návrhů právních předpisů, zabezpečování analytických a koncepčních úkolů, zajišťování úkolů souvisejících se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce, jakož i úkolů, které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a z členství v mezinárodních organizacích. GFŘ z pověření ministerstva vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu pro vzájemnou mezinárodní administrativní spolupráci se státními orgány jiných států a mezinárodními organizacemi, vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu, dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek, přezkoumává hospodaření krajů a hlavního města Prahy a vykonává dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy¹⁷.

Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost pro celé území České republiky. Sídlem Odvolacího finančního ředitelství je Brno. Odvolací finanční ředitelství řídí ředitel. Ředitele zastupuje zástupce ředitele. Výběr, jmenování a odvolání ředitele a jeho zástupce se řídí zákonem č. 234/2014 Sb., o státní službě. Současným ředitelem odvolacího finančního ředitelství je Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D. Nadřízeným orgánem Odvolacího finančního ředitelství je Generální finanční ředitelství. Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) bylo zřízeno na základě zákona o finanční správě, a to ke dni 1.1.2013. Nejdůležitější činností OFŘ je, že

¹⁷ § 1 odst. 3 a odst. 6, § 2, § 3 a § 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v posledním znění

vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům. Dále OFŘ rozhoduje o opravných prostředcích proti rozhodnutí Finančních úřadů jakožto prvostupňových orgánů finanční správy bez ohledu na to, kde má odvolatel sídlo či bydliště, neboť OFŘ má celostátní působnost¹⁸.

Finanční úřady, které jsou podřízeny OFŘ vykonávají působnost na územní vyššího územního samosprávného celku, kterými jsou podle čl. 99 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, v posledním znění, kraje. Finanční úřady zároveň vykonávají vybranou působnost na celém území ČR, touto vybranou působností se rozumí vyhledávací činnosti při správě daní nebo provádění postupů k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní. SFÚ, který je také Finančním úřadem, vykonává působnost na celém území ČR. Soustava Finančních úřadů (dále jen „FÚ“) je tvořena 14 „krajskými“ FÚ a SFÚ. Sídlem FÚ je sídlo kraje, jehož název je součástí názvu FÚ; sídlem SFÚ je Praha. V čele FÚ stojí ředitel, kterého zastupuje jeho zástupce, i v tomto případě se výběr, jmenování a odvolání ředitele FÚ a určení jeho zástupce řídí zákonem o státní službě¹⁹.

Územní pracoviště jednotlivých FÚ stanoví ministerstvo financí vyhláškou č. 189/2023 Sb.²⁰, o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, v posledním znění. Územní pracoviště vykonávají činnost v rámci působnosti FÚ, jednání Územního pracoviště je vždy jednáním příslušného FÚ. Není-li Územní pracoviště řízeno jiným Územním pracovištěm řídí ho a za jeho činnost odpovídá ředitel. Do působnosti FÚ patří mj:

- vykonává správu daní,
- provádí řízení o správních deliktech,
- převádí výnosy daní, které vybírá a vymáhá a které nejsou příjmem státního

¹⁸ § 5, § 6 a § 7 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v posledním znění

¹⁹ § 1 odst. 3, § 8, § 9 a § 10 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v posledním znění

²⁰ *Zakonyprolidi.cz*. Vyhláška 189/2023 Sb., vyhláška o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. Online. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2023-189>. [citováno 2023-10-28].

- rozpočtu,
- vybírá a vymáhá peněžité plnění, která uložily orgány finanční správy,
- vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy,
- finanční kontrolu,
- kontrolu dodržování povinností stanovených právními předpisy upravujícími účetnictvím a ukládá účetním jednotkám pokuty podle těchto právních předpisů,
- kontrolu výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, jsou-li k jejich správě věcně příslušné jiné orgány.

Specializovaný finanční úřad provádí stejné úkony, které se provádějí na ostatních FÚ. Podstatný rozdíl mezi Specializovaným finančním úřadem a ostatními finančními úřady spočívá v rozsahu územní působnosti. Územní působnost Specializovaného finančního úřadu (dále jen „SFÚ“) je celostátní. Pro účely správy daní je na SFÚ akcentováno tzv. sektorové členění vybraných subjektů. Správa daní je na SFÚ prováděna specialisty pro konkrétní sektor, vždy s ohledem na podmínky fungování určitého odvětví, ve kterém provádí vybraný subjekt svoji činnost²¹. Je příslušný pro vybrané subjekty, kterými jsou například:

- právnické osoby založené za účelem podnikání, jejichž obrátu podle právních předpisů upravujících účetnictví dosáhl 2 mld. Kč,
- člen skupiny podle zákona o dani z přidané hodnoty,
- banky, včetně zahraničních bank,
- spořitelní a úvěrní družstva,
- pojišťovny, pobočky pojišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu, zajišťovna, pobočky zajišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu,

²¹ *Finanční správa*. FINANČNÍ SPRÁVA. FINANČNÍ SPRÁVA ČR. ORGANIZAČNÍ STRUKTURA. ORGÁNY FINANČNÍ SPRÁVA. SPECIALIZOVANÝ FINANČNÍ ÚŘAD. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy/specializovany-financni-urad/informace-o-sfu>. [citováno 2023-10-28].

- poplatník daně z hazardních her, a to pro účely správy daně z hazardních her.

Do působnosti SFÚ nepatří správa daně z nemovitostí²².

1.5 Charakteristika daňového řízení

Pro plné objasnění a pochopení opravných prostředků v rámci daňového řízení je podstatné začít vysvětlením některých z pojmů, jež jsou s tímto procesem spojeny. Charakteristika daňového řízení zahrnuje několik klíčových prvků, které jsou typické pro proces výběru, správy a kontrolu daní. Mezi hlavní charakteristiky daňového řízení patří mimo jiné:

Základní zásady správy daní zahrnují několik klíčových principů, které jsou základem pro výkon daňového řízení a správu daní. Jednou z nejdůležitějších zásad je *zásada zákonnosti*, kdy správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Ze *zásady procesní rovnosti* vyplývá, že osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a postavení a správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech. *Zásada vstřícnosti a slušnosti* nabádá úřední osoby vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí. Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů dle *zásady rychlosti řízení*. Poslední zásada, kterou zde chci uvést, je *zásada neveřejnosti a mlčenlivosti*. Z této zásady vyplývá, že správa daní je neveřejná a osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly²³.

Pro charakteristiku daňového řízení je podstatné pochopit, co je myšleno pod pojmem daň. Pojem daně není v České republice vymezen žádným právním předpisem, přesto v odborné literatuře nalézáme řadu definic. Otázku, co je vlastně daň, si klade jen málokdo, zřejmě pro obecnou známost tohoto pojmu.

²² § 11 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v posledním znění

²³ § 5, § 6, § 7 a § 9 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Z právního hlediska chápeme daň jako platební povinnost, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, to je pro veřejný rozpočet. Tato platba se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností, což znamená, že se ukládá jako jednostranná povinnost bez nároku na plnění ze strany státu. Daně jsou placeny pravidelně, určitých, zákonem stanovených intervalech nebo při určitých okolnostech. Například každoroční placení daně z příjmů fyzických osob nebo platba daně z převodu nemovitostí při každém zcizení pozemku nebo při darování nebo dědění²⁴.

Daní rozumí daňový řád peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle zákona, a peněžité plnění v rámci dělené správy. Pod daň dále DŘ zahrnuje odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně²⁵.

S pojmem daň souvisí daňové řízení, kterým rozumíme právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů. Průběh daňového řízení je právně upraven zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňový řád je procesním předpisem v daňovém právu. Daňový řád upravuje postup správců daní a dále i práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní²⁶. Pod tímto pojmem si můžeme představit činnosti jako například registraci daňového subjektu k určitému druhu daně, nejčastěji registraci k dani z přidané hodnoty a následné podávání daňových přiznání za určité zdaňovací období, a to za období, které mu ukládá registrace k této dani. Pod daňové řízení můžeme zařadit zpracování a vyměření daňového přiznání správcem daně, které zakončí vydáním platebního výměru. V případě, že se daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, nemusí správce daně daňovému subjektu výsledek oznamovat platebním výměrem a jedná se o tzv. „konkludentní“ vyměření. Proti

²⁴ SOVOVÁ, Olga a FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-223-3., str. 26

²⁵ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7., str. 256

²⁶ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7., str. 255-256

platebnímu výměru, kterým je tato neodchylující daň stanovena, se nelze odvolat. Pokud správce daně nalezne na základě své vyhledávací činnosti nesrovnalosti v podaném daňovém přiznání, může přistoupit k zahájení kontrolních postupů. Jedná se zejména o postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Pokud dojde na základě daňové kontroly k doměření daně, opět je tento výsledek sdělen platebním výměrem daňovému subjektu. V případě, že daňový subjekt nesouhlasí s rozhodnutím uvedeným v platebním výměru, může podat odvolání²⁷. Pod těmito nastíněnými postupy a způsoby si můžeme představit některé situace z daňového řízení.

Správa daní – jako segment veřejné správy, kterým se ve společnosti zorganizované ve formu státu obecně rozumí správa veřejných záležitostí, realizovaná jako projev výkonné moci ve státě, přičemž správu daní od jiných dílů veřejné správy odlišuje zejména její předmět, kterým je především „daň“ ve smyslu legislativní zkratky. Správa daní je upravena normami, které jsou obsaženy jednak v daňovém řádu a jednak v jednotlivých daňových zákonech. Správa daní v sobě zahrnuje postup správců daně, při kterém vznikají práva a povinnosti i dalším subjektům zúčastněných na tomto postupu. Účelem tohoto postupu je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Jedná se o termín s širším obsahem, než je daňové řízení. Z čl. 11 odst. 5 Listiny vyplývá, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. I když pracuje pouze s pojmem daň a poplatek, je nezbytné rozšířit jeho působnost i na ostatní peněžitá plnění, např. cla, pokud mají charakter daně nebo poplatku. Předmětem správy daní jsou daně²⁸.

Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jaké mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní²⁹. Jako správci daně vystupují především orgány finanční správy a orgány celní správy. Správa daní je mezi tyto orgány rozdělena tak, že veškeré daně spravují

²⁷ § 140 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

²⁸ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena; ŠIMKA, Karel; ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9., str. 7

²⁹ § 10 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění posledních předpisů

orgány finanční správy s výjimkou spotřebních daní, energetických daní a daně z přidané hodnoty při dovozu neplátci, které spravují orgány celní správy³⁰.

Mezi kompetence správce daně spadá vedení daňových i jiných řízení dle daňového zákona, provádění vyhledávací činnosti, kontrola plnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Pokud dochází ze strany daňových subjektů k porušování povinností, správce daně je oprávněn vyzvat je k nápravě. Jednou z dalších pravomocí správce daně je, že zabezpečuje placení daní. Pro účely správy daní může správce daně zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností³¹.

Rozhodnutí je v daňovém řízení velmi častým pojmem. Jedná se o úkon správce daně, kterým se v dané věci zakládají, mění nebo ruší povinnosti nebo přiznávají práva příjemce rozhodnutí, případně kterým se povinnosti nebo práva příjemce rozhodnutí prohlašují (osvědčují). Rozhodnutí je vždy výsledkem určitého řízení. Rozhodnutí není zdaleka jen to, co je jako rozhodnutí formálně označeno. Rozhodnutím ve smyslu § 101/1 DŘ je tedy například i platební výměr, dodatečný platební výměr, exekuční příkaz, výzva apod.

Rozhodnutí správce daně lze klasifikovat v tom smyslu, jaké mají pro daňový subjekt účinky, v případě, že jsou rozhodnutím ukládány povinnosti nebo přiznávána práva jedná se o rozhodnutí *konstitutivní*. Pokud správce daně rozhodnutí prohlašuje (osvědčuje) již existující povinnosti a práva jde o *deklaratorní* rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně je veřejnou listinou. Pro celé daňové řízení je nutné správné označení příjemce rozhodnutí, tedy adresáta a dále i okamžik jeho vydání a doručení. Okamžikem vydání rozhodnutí je vložení rozhodnutí na seznam pro poštu a jeho následné odeslání v listinné či elektronické podobě. Rozhodnutí musí obsahovat všechny náležitosti, které jsou taxativně uvedeny v § 102 DŘ. Chybějící či špatně formulované náležitosti mohou znamenat opravu rozhodnutí, nezákonnost či nicotnost rozhodnutí. Rozhodnutí se oznamuje

³⁰ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7., str. 257-258

³¹ § 11 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění posledních předpisů

všem jeho příjemcům a okamžikem oznámení je rozhodnutí vůči jeho příjemcům právně účinné. Od tohoto okamžiku se odvíjí většina lhůt v rozhodnutí uvedených. Oznámením rozhodnutí se rozumí doručení nebo zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s jeho obsahem. Jen takové rozhodnutí, které je účinné, může nabýt právní moci a být vykonatelné³².

³² KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str 358-365

2 OPRAVNÉ PROSTŘEDKY PODLE DAŇOVÉHO ŘÁDU

Další kapitola bakalářské práce se bude zabývat objasněním odborné terminologie opravných prostředků, jejich vlastností a znaků, tak jak je definuje daňový řád. Dále vysvětlím důvody, které vedou k podání opravných prostředků, ale i celý průběh daňového řízení, který s nimi souvisí.

2.1 Charakteristika opravných prostředků

K vysvětlení opravných prostředků je nutno definovat, co přesně opravné prostředky jsou, dále i jejich dělení. Jak jsem uvedla v samém úvodu bakalářské práce, mohou díky např. chybně stanovené daňové povinnosti vzniknout daňovému subjektu rozsáhlé problémy, které mají dopad na vykonávání jeho ekonomické činnosti. Opravný prostředek je tedy pro daňový subjekt způsob vyjádření nesouhlasného stanoviska s vydaným rozhodnutím a taktika, pomocí, které, lze dosáhnout opravy či zrušení vydaného rozhodnutí správce daně. Informace nejen o tom, jak podat opravný prostředek nalezne daňový subjekt i správce daně v zákoně č. 280/2009 Sb. DŘ, který je procesním předpisem v daňovém právu. Je zde upraven celý postup odvolacího řízení.

Rozhodnutí vydaná při správě daní lze přezkoumat a následně měnit nebo rušit na základě řádného opravného prostředku, mimořádného opravného prostředku a dozorčího prostředku.

Opravný prostředek je úkon příjemce rozhodnutí proti tomuto, dle jeho názoru nesprávnému nebo nezákonnému rozhodnutí, s cílem dosáhnout jeho opravy nebo zrušení tohoto rozhodnutí. Je to procesní institut sloužící k ochraně práva subjektivního, který je plně v rukou příjemce rozhodnutí – jeho podání je ponecháno na jeho aktivitě. Pokud příjemce opravný prostředek neuplatní, řízení o něm nemůže být zahájeno:

- 1.) Řádnými opravnými prostředky jsou odvolání a rozklad, směřují proti nepravomocnému rozhodnutí.
- 2.) Mimořádnými opravným prostředkem je návrh na povolení obnovy řízení a směřuje proti již pravomocnému rozhodnutí.

Dozorčí prostředek je úkon správce daně proti nesprávnému nebo nezákonnému rozhodnutí s cílem opravit nebo zrušit toto rozhodnutí. Je to procesní institut sloužící k výkonu práva objektivního-může tedy být proveden proti vůli (i k újmě) příjemce rozhodnutí. K zahájení řízení ohledně dozorčího prostředku není daňový subjekt aktivně legitimován, může podat pouze podnět k jeho uplatnění.

Dozorčími prostředky jsou nařízení obnovy řízení a přezkoumání rozhodnutí. Směřují proti pravomocnému i nepravomocnému rozhodnutí³³.

Rozdíl mezi opravnými a dozorčími prostředky spočívá tedy v tom, že podstatnou vlastností opravných prostředků je jejich uplatnění ve výlučné dispozici daňových subjektů, oproti tomu u dozorčích prostředků je jejich iniciace vždy ex offo, jsou tedy zahajovány z moci úřední³⁴.

2.2 Důvody podání opravných prostředků

K podání opravných prostředků ze strany daňových subjektů dochází ve většině případů v tom okamžiku, kdy je jim doručen řádný platební výměr anebo dodatečný platebním výměr. Správce daně platební výměry vydá na základě vyměřovacího či doměřovacího postupu a daňový subjekt následně nesouhlasí s jejich výsledkem.

Jedním z důvodů, který vede často k vyměření daně správcem je ta okolnost, kdy registrovaný plátce k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) nepodá do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce daňové přiznání. Správce daně ho následně vyzve k podání daňového přiznání v náhradní lhůtě, avšak ani v té nedojde k podání daňového přiznání. Správce daně je pak povinen postupovat podle daňového řádu a formou dokazování, za pomoci důkazních prostředků, které si obstará například z jemu dostupných úředních evidencí, tuto daň vyměřit.

³³ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 381

³⁴ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena; ŠIMKA, Karel; ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9., str. 672

Podkladem pro takovýto postup správce daně může například být podané kontrolní hlášení odběratelem, které svědčí o tom, že daňový subjekt, který je zároveň dodavatelem, nejenomže tuto skutečnost před správcem daně zamlčel tím, že nepodal daňové přiznání k DPH, ale zároveň neodvedl daň. Správce daně tak na základě dokazování tuto daň vyměří v souladu s ustanovením § 92 DŘ³⁵.

Dalším důvodem pro vydání platebního výměru je stanovení daně z příjmů právnických osob podle pomůcek. Jde o situaci, kdy opět daňový subjekt v rozporu s ustanovením § 38m zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů³⁶ nepodá v zákonné lhůtě daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Správce daně vydá výzvu k podání daňového přiznání. Daňový subjekt však výzvě nevyhoví a předmětné přiznání v náhradní lhůtě nepodá. Správce daně na základě jemu dostupných informací z daňového spisu daňového subjektu nemohl předpokládat daň ve výši 0,- Kč, neboť sám daňový subjekt deklaroval v přiznáních k DPH za předmětné zdaňovací období, že vykonával ekonomickou činnost. Tudíž, že měl výnosy, které by měly být součástí daňového základu na dani z příjmů právnických osob. Správce daně tak v souladu s ustanovením § 98 DŘ stanoví daň podle pomůcek. Jako pomůcku pro stanovení daně použije správce daně pro výpočet výnosů údaje z hodnot uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v přiznáních k DPH za předmětné zdaňovací období a pro výpočet nákladů použije pomůcku ve formě účetních výkazů, resp. výkazů zisku a ztrát, sestavenou daňovým subjektem za předcházející zdaňovací období. Pomocí výpočtu poměrového koeficientu následně stanoví daň podle pomůcek dle § 98 DŘ³⁷.

Velmi frekventovaným důvodem pro podání odvolání je i ta situace, kdy správce daně nejčastěji doměří daň podle pomůcek, pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno v probíhajícím kontrolním řízení a daň nelze stanovit dokazováním. Pokud byla daňovému subjektu stanovena daň podle pomůcek a směřuje-li odvolání proti tomuto rozhodnutí, zkoumá odvolací orgán pouze

³⁵ § 92 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění posledních předpisů

³⁶ § 38m zákona č. 586/1992 Sb., *o daních z příjmů*, ve znění posledních předpisů

³⁷ § 98 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění posledních předpisů

dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek, jak je uvedeno v § 114 odst. 4 DŘ³⁸.

Podáním odvolání proti řádnému platebnímu výměru či dodatečnému platebnímu výměru vyjadřuje daňový subjekt nesouhlas s výsledkem provedeného postupu k odstranění pochybností nebo kontrolního postupu, nejčastěji s výší doměřené daně, ale i s neuznáním nároku na odpočet daně.

Jedním z důvodů pro podání odvolání daňovým subjektem může být i chybné či nedostatečně odůvodněné rozhodnutí, kterým je zakončeno kontrolní řízení. Důvodem pro podání odvolání proti vydanému rozhodnutí, může být v některých případech i porušení zákonných postupů ze strany správce daně.

³⁸ § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění posledních předpisů

3 ŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY

Hlavním posláním řádných opravných prostředků je umožnit daňovému subjektu změnit či vyvrátit nepravomocné rozhodnutí správce daně zvláště vůči těm, které stanovují daňové povinnosti. Opravné prostředky jsou podání příjemců rozhodnutí, jimiž má být dosaženo zrušení nebo změny napadeného rozhodnutí.

Z pohledu daňového subjektu je odvolací řízení velmi obtížnou situací, které často předchází kontrolní postup provedený správcem daně. Ve většině případů se jedná o velkou časovou náročnost, kdy je po daňovém subjektu požadována přítomnost u ústních jednání, místních šetřeních, která jsou prováděna správcem daně. V druhé řadě jde o specifický druh daňového řízení, ve kterém je daňový subjekt v nevýhodě, pokud není erudován v oblasti daňového práva. V tomto případě je pro něj výhodnější, zvolit si pro započaté řízení svého zmocněnce, pokud tak neučinil při zahájení kontrolního řízení.

Už samotný úkon, podání odvolání, nabízí daňovému subjektu možnost zvolit si mezi podáním v listinné podobě či pohodlnější variantu, a to podání v elektronické podobě. Zavedení datových schránek v České republice usnadnilo od roku 2009 v mnohém komunikaci mezi daňovými subjekty a správci daně. Následně i vznik aplikace EPO (Elektronická podání pro Finanční správu), která byla v České republice zprovozněna od roku 2012. Pomocí datových schránek a aplikace EPO lze správci daně elektronicky zaslat různá podání, sdělení, oznámení, daňová přiznání, dokumenty a žádosti. Aplikace EPO je součástí elektronického portálu veřejné správy a slouží ke zjednodušení komunikace mezi daňovými subjekty a s Finančními úřady.

Další přínosnou změnou, která souvisí s odvolacím řízením, je změna ve vracení nadměrného odpočtu na DPH. V novele daňového řádu s účinností od 1. ledna 2021 došlo k zavedení institutu zálohy na nadměrný odpočet. Pokud správce daně zahájí kontrolní postup či postup k odstranění pochybností, staví se lhůta pro vracení nadměrného odpočtu. Před touto novelou daňového řádu docházelo k vracení nadměrného odpočtu až po skončení těchto postupů. V mnoha případech docházelo k neúměrně dlouhým kontrolním řízením, ať z důvodu náročnosti konkrétního kontrolního postupu či z důvodu nečinnosti správce daně. Zadržování nadměrného odpočtu byl jedním z nejčastějších důvodů stížností daňových

subjektů. Zavedení zálohy na nadměrný odpočet u daně z přidané hodnoty je vysvětleno v § 174a DŘ. Záloha na daňový odpočet je částí daňového odpočtu nárokovaného v podaném daňovém tvrzení, kterou správce daně nehodlá prověřovat v rámci kontrolního postupu za konkrétní zdaňovací období. Pokud tedy správce daně konstatuje, že daňový subjekt doložil důkazní prostředky, na základě kterých již nebude správce daně prověřovat konkrétní nárok na odpočet daně, dle plnění vykázaných na konkrétních řádcích daňového přiznání k DPH dojde k vrácení této části nadměrného odpočtu, aniž by byl kontrolní postup ukončen. Proti výsledku posouzení podmínek pro vznik nároku na zálohu na nadměrný odpočet lze uplatnit námitku³⁹.

Poslední změna se také týká řízení, které v mnoha případech přechází odvolání. Jedná se o délku trvání postupu k odstranění pochybností. Jedná se o úrok z daňového odpočtu, který náleží daňovému subjektu, pokud správce daně nepřiměřeně dlouho zadržuje nadměrný odpočet DPH. Nárok na úrok z daňového odpočtu vznikne, pokud délka postupu k odstranění pochybností překročí 5 měsíců od jeho zahájení do jeho ukončení. Proti výše uvedenému postupu správce daně, je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku, přičemž proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat⁴⁰. Celá tato problematika je vysvětlena v ustanovení § 254a DŘ⁴¹.

Daňový subjekt může nejen během zahájených kontrolních postupů, ale i během celého odvolacího řízení nabýt dojmu, že tento postup trvá neúměrně dlouho. Daňový řád mu pro tuto situaci nabízí možnost, jak se s touto situací vypořádat. A to na základě ustanovení § 38 DŘ⁴². Jestliže tedy daňový subjekt shledá, že díky liknavému přístupu správce daně dochází k zbytečnému prodlužování kontrolního či jiného postupu, správce daně si neplní své povinnosti v souladu s předepsanou

³⁹ § 174a zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁰ *Finanční správa*. DANĚ. DAŇOVÝ PROCES. INFORMACE PRO VEŘEJNOST. ARCHIV. ZMĚNY V DAŇOVÉM ŘÁDU (ZÁKON Č. 280/2009 SB.). Zavedení úroku z daňového odpočtu. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/informace-pro-verejnost/archiv/zmeny-v-danovem-radu-zakon-c-280-2009-sb>. [citováno 2024-02-23].

⁴¹ § 254a zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁴² § 38 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

Lhůtou či postupy v daňovém řádu pak je na místě podat Podnět na nečinnost správce daně. Takto podaný podnět slouží k upozornění na nečinnost nebo nedostatečnou reakci správce daně, který je v rozporu se zásadou uvedenou v § 7 DŘ⁴³, kdy má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů a hospodárnosti, tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady⁴⁴. Podání podnětu na ochranu před nečinností může být důvodem například situace, kdy marně uplynula stanovená lhůta, ve které měl správce daně provést tento úkon, či pokud ho neprovedl v obvyklé lhůtě pro provedení tohoto úkonu. Dalším důvodem je nevydání rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro takovéto rozhodnutí. Nejblíže nadřízený správce daně podnět prověří a uloží správci daně, aby sjednal nápravu. Pokud nedojde k nápravě ze strany správce daně do 30 dnů od doručení podnětu daňového subjektu, zjedná tuto nápravu nejblíže nadřízený správce daně a o provedených opatřeních vyrozumí daňový subjekt. Neshledá-li nejblíže nadřízený správce daně podnět důvodným, podnět odloží a vyrozumí o tom daňový subjekt s uvedením důvodů⁴⁵.

Základem nestranného daňového řízení je dodržování zásady, kterou mu ukládá daňový řád, tou je zásada procesní rovnosti. Daňový subjekt může v určité etapě daňového řízení například zjistit, že správce daně si neplní své povinnosti v rámci daného daňového procesu, porušuje daňové předpisy, zneužívá své pravomoci. I v této situaci daňový řád nabízí možnost, jak se v této části řízení dovolat nápravy, a tou je Vyloučení úřední osoby. Důvodem pro podání vyloučení úřední osoby může být zjištění o skutečnostech, které svědčí pro podjatost úřední osoby. Může se jednat o případy, kdy předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost úřední osoby a jí osoby blízké, nebo se úřední osoba podílela v téže věci na řízení či jiném postupu na jiném stupni a v posledním případě, kdy poměr úřední osoby k osobě zúčastněné na správě daní nebo předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti. Úřední osoba po podání stížnosti o podjatosti smí do doby, než bude rozhodnuto o tom, že je vyloučena, provést v řízení jen

⁴³ § 7 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁴ § 7 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁵ § 38 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

neodkladné úkony. O vyloučení úřední osoby rozhodne úřední osoba stojící v čele správce daně; v případě, že je vyloučena, určí místo ní jinou úřední osobu, která není k vyloučené osobě ve vztahu podřízenosti. Rozhodnutí o vyloučení úřední osoby se doručuje dotčené úřední osobě a daňovému subjektu. Proti rozhodnutí o vyloučení úřední osoby nelze uplatnit opravné prostředky⁴⁶.

V jakékoliv fázi daňového řízení, a to i během odvolacího řízení, je klíčovým aspektem komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem. Správce daně je i zde vázán daňovým řádem a zásadou uvedenou v ustanovení § 6 DŘ⁴⁷, kdy mu tato zásada ukládá, že se při správě daní vyvaruje nezdvořilostí. Dále je jako zaměstnanec Finanční správy České republiky vázán Etickým kodexem⁴⁸ při výkonu služby dodržovat a má ctít základní etické hodnoty, kterými jsou především zákonnost všech postupů, kvalita a efektivnost služby a dále etika služby, zejména dodržování nestrannosti a rovného přístupu ke všem fyzickým i právnickým osobám, neovlivnitelnost, neúplatnost a poctivost. Pokud tedy během daňového řízení daňový subjekt shledá, že chování správce daně je daleko za hranicí slušnosti, má možnost proti tomu podat stížnost. Stížnost v daňovém řádu slouží jako prostředek ochrany, který umožňuje osobám zúčastněným na správě daní uplatnit své výhrady vůči nevhodnému chování úředních osob anebo proti postupům správců daně a následně požadovat spravedlivé a transparentní jednání. Podání stížnosti nesmí být stěžovateli na újmu. Na prošetření stížnosti je stanovena lhůta 60 dnů. Pokud je stížnost shledána za důvodnou, je správce daně povinen přijmout bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se sepíše úřední záznam a správce daně vyrozumí stěžovatele. Pokud se stěžovatel domnívá, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližšího nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti⁴⁹.

⁴⁶ § 77 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁷ § 6 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁸ *Finanční správa*. FINANČNÍ SPRÁVA. FINANČNÍ SPRÁVA ČR. FIREMNÍ KULTURA FS ČR. Etický kodex FS ČR. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/firemni-kultura-fs-cr/eticky-kodex-fs-cr>. [citováno 2024-02-23].

⁴⁹ § 261 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

Ze svého pohledu správce daně, zde považuji za důležité uvést, že v daňovém řízení dochází i k opačné situaci, a to k zatěžování Finanční správy nadbytečnými písemnostmi. Ze strany menšího okruhu daňových subjektů dochází k podávání nadbytečných a často se opakujících písemností např. stížností a námitek, které mají téměř stejný obsah a mnohdy se jedná o velmi obsáhlé, několikastránkové písemnosti. Správce daně však musí každé podání zaevidovat, prověřit a daňovému subjektu sdělit konečný výsledek prošetření stížnosti či námítky. Výsledek se daňovému subjektu sděluje i v případě, kdy správce daně vyhodnotí stížnost jako nedůvodnou.

Pokud budu nahlížet na opravné prostředky ze svého pohledu, tedy z pohledu správce daně prvního stupně, musím zmínit i tu skutečnost, že podání odvolání znamená i pro správce daně velmi obtížnou problematiku. Jednak na odborné znalosti správce daně, tak i na časovou náročnost zpracování odvolání a jednotlivých úkonů, které s tímto úzce souvisí. Tato problematika se dlouhodobě dotýká nedostatkem správců daně na Územních pracovištích, obzvláště v hlavním městě Praze. Se zavedením „virtuálního sídla“ se mnohonásobně zvýšil počet daňových subjektů, kteří mají v hlavním městě Praze pouze toto virtuální sídlo, aniž by na této konkrétní adrese skutečně sídlily či provozovaly svoji činnost. Virtuální sídlo je adresa, která je využívána pro administrativní účely, tedy jen k naplnění požadavku na uvedení sídla společnosti k zapsání do Obchodního rejstříku.

Stejně kladným aspektem v oblasti zasílání a doručování písemností mezi daňovými subjekty a správci daně bylo zavedení datových schránek a aplikace EPO. Tyto dvě elektronické formy komunikace nesporně v mnohém ulehčily a zrychlily komunikaci oproti zasílání korespondence v listinné podobě. Pokud si daňový subjekt zvolí zmocněnce pro odvolací řízení, a ten jako způsob doručování uvede způsob doručování v listinné podobě na konkrétní adresu, vznikne komplikace ve formě časové prodlevy. Správce daně musí vyčkat na vrácení potvrzení o doručení, "doručenky". Tento dokument obsahuje informace potvrzující, že písemnost adresovaná daňovému subjektu byla úspěšně doručena. Datum doručení tedy hraje velmi důležitou úlohu v celém odvolacím řízení, například pro nabytí právní moci, počítání běhu lhůt apod. Ze strany daňových

subjektů bohužel v některých případech dochází i k záměrnému prodlužování a zdržování odvolacího řízení například formou přebírání písemností v poslední den úložní lhůty. Správce daně se také často setkává se situací, kdy vyzval daňový subjekt k doplnění náležitostí odvolání. Avšak k požadovanému doplnění náležitostí odvolání ze strany daňového subjektu bývá správci daně doručováno v poslední den lhůty, která mu pro tento úkon byla stanovena.

Posledním bodem, který chci zmínit je dokazování v odvolacím řízení. Odvolací orgán může dokazování provádět sám či doplnění podkladů uloží správci daně prvního stupně. I v této fázi dochází často k záměrnému prodlužování odvolacího řízení. Daňovým subjektem je navrhováno provést velké množství svědeckých výpovědí, a to opakovaně, i když tyto výsledky byly již provedeny. I ze strany předvolaných svědků dochází k účelovému prodlužování této fáze odvolacího řízení. Jedná se o případy, kdy se svědek vůbec nedostaví v řádném termínu na jednání či zašle omluvu z jednání přímo v den jeho konání.

3.1 Odvolání

Jak jsem již uvedla v úvodu své bakalářské práce, vzhledem ke své dlouholeté praxi zaměstnance finančního úřadu jsem si zvolila odvolání jako hlavní téma své bakalářské práce. Z pohledu své odborné praxe je odvolání nejčastěji uplatňovaným řádným opravným prostředkem v rámci daňové správy. V případě, že daňový subjekt nesouhlasí s doručeným rozhodnutím správce daně, má možnost podat odvolání. Odvolání je tedy úkon, který směřuje vůči správci daně.

Význam odvolání je tedy možnost opravit chyby, ke kterým došlo při daňovém řízení u správce daně na Územním pracovišti, tedy u správce daně prvního stupně. Toto právo náleží příjemci osobně, což znamená, že subjektivní právo příjemce rozhodnutí, není možné uplatnit jen proti odůvodnění rozhodnutí⁵⁰.

Pro podání opravných prostředků, jakým je i odvolání, nejsou předepsány obecně platné tiskopisy ze strany Finanční správy. Proto lze podání učinit dle § 71 DŘ

⁵⁰ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 383

například písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je podepsána uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky⁵¹. Podle ustanovení § 70 DŘ vyplývá, že všechna podání, včetně odvolání se posuzují podle skutečného obsahu, a bez ohledu na to, jak jsou označena. V tomto ustanovení jsou stanoveny náležitosti, které nelze opomenout. Jako například, že z podaného odvolání musí být zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a co se navrhuje. Neuvedení výše vyjmenovaných náležitostí je velmi frekventovanou chybou ze strany daňových subjektů, a zároveň i důvodem pro vydání výzvy k odstranění vad odvolání. Pokud daňový subjekt výzvě k odstranění těchto formálních vad ve stanovené lhůtě nevyhoví, musí pak správce daně odvolací řízení zastavit a vydat v souladu s § 112 odst. 3 DŘ⁵² Rozhodnutí o zastavení řízení, ve kterém daňovému subjektu vysvětlí, v čem konkrétně daňový subjekt chyboval, a kterou konkrétní vadu neodstranil.

Dochází i k případům, kdy na výzvu k doplnění náležitostí daňový subjekt ve stanovené lhůtě odpoví svým podáním, avšak zcela neodstraní všechny vady, ke kterým ho správce daně ve výzvě jednotlivě vyzval. Pro vysvětlení uvedu příklad, kdy správce daně výslovně vyzve daňový subjekt, aby odstranil tři vady, které brání řádnému projednání věci, a to např.:

- uvedení čísla jednacího platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,
- uvedení důvodů, v nich jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,
- označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání.

Daňový subjekt na výzvu sice reagoval svým podáním, správci daně sdělil číslo jednací platebního výměru, proti kterému odvolání směřuje a uvedl důkazní prostředky o skutkovém stavu. Výzva bohužel nebyla splněna, a to z toho důvodu,

⁵¹ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 213-215

⁵² § 112 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

že odstranil pouze dvě ze tří vad, ke kterým byl vyzván. Ve své odpovědi opomněl uvést důvody, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Z tohoto důvodu musel správce daně postupovat dle § 112 odst. 3 DŘ a odvolací řízení zastavit.

Vydání výzvy k odstranění vad odvolání je na místě i v situaci, kdy správce daně obdrží tzv. blanketní odvolání, tedy pokud odvolatel v odvolání pouze uvedl, že se odvolává, aniž by uvedl jakékoliv další náležitosti⁵³. Správce daně pak následně vyčká na doplnění blanketního odvolání ze strany daňového subjektu.

Velmi problematickou částí při podání odvolání a zároveň i častou chybou je jeho pozdní podání, a to až po uplynutí lhůty k tomu stanovené. Pozdním podáním odvolání vznikne procesní překážka a správce daně musí konat dle daňového řádu, tudíž odvolací řízení zastavit.

Procesní překážka nastane i v tom případě, kdy u určitého druhu odvolání daňový řád jeho podání nepřipouští. I v těchto případech je nucen správce daně odvolací řízení zastavit, a poté vydat rozhodnutí o zastavení řízení dle § 113 odst. 1 písm. c)⁵⁴. Informace ohledně uvedení lhůty pro podání odvolání a jeho přípustnosti jsou vždy uvedeny ve vydaném rozhodnutí, v jeho oddíle Poučení o odvolání.

3.1.1 Lhůty

Podstatnou náležitostí vydaného rozhodnutí je, že musí obsahovat poučení, zda je odvolání přípustné a v jaké lhůtě lze odvolání podat. Pod významem lhůty si lze představit určitý časový interval, ve kterém je možno uplatnit nějaké právo, v tomto případě konkrétně podat odvolání. Správný výpočet lhůty je stěžejním okamžikem celého odvolacího řízení. Pokud nedojde ke správnému výpočtu lhůty pro podání odvolání, dochází následně k pozdnímu podání samotného odvolání a zastavení

⁵³ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 394-395

⁵⁴ § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

odvolacího řízení. Tato chyba pak znamená, zmaření šance na zahájení odvolacího řízení a daňový subjekt nemůže uplatnit svoje nesouhlasné stanovisko vůči rozhodnutí, které chce svým odvoláním zvrátit.

Daňový řád v ust. § 109 odst. 4 stanovuje, že odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, a to i před doručením tohoto rozhodnutí. Lhůta uvedená v tomto odstavci je lhůta obecná. Pro některá řízení je v zákoně uvedena lhůta kratší (většinou patnáctidenní, a to například v § 107 odst. 5 DŘ, kdy se jedná o nákladech řízení)⁵⁵.

V odstavci 4 je upravena třicetidenní lhůta, ve které lze odvolání uplatnit, a počátek jejího běhu je stanoven na stejný den, ve kterém došlo k doručení rozhodnutí, proti němuž má odvolání směřovat. Při aplikaci ustanovení § 33 odst. 2 DŘ počíná běžet lhůta až dnem, který následuje po dni doručení rozhodnutí⁵⁶.

V závažných situacích daňový řád v ustanovení § 37 umožňuje navrácení lhůty v předešlý stav. Navrátit lhůtu v předešlý stav lze u lhůty, jejíž běh již marně uplynul. Navrátit lhůtu v předešlý stav znamená obnovení jejího běhu a stanovení nového dne skončení běhu lhůty. Lhůtu lze navrátit v předešlý stav pouze ze závažného důvodu. Z povahy věci by mělo jít především o objektivní důvod. Objektivním důvodem je myšlen ten, který nesmí být zaviněn žadatelem. Tento důvod musí osoba zúčastněná na správě daní nejen ve své žádosti uvést, ale také, pokud to správce daně požaduje, doložit⁵⁷.

Problematika četnosti podaných žádostí o vrácení lhůty v předešlý stav, které se týkají odvolacího řízení je nastíněna v následující tabulce. V tabulce jsou uvedeny počty podaných žádostí o vrácení lhůty v předešlý stav, které byly podány jako

⁵⁵ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 382–386

⁵⁶ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 101

⁵⁷ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 117-118

součástí odvolání proti platebním výměrům na dani z přidané hodnoty, tak i proti platebním výměrům na dani z příjmů právnických osob. Data byla čerpána z informačního systému správce daně ADIS. Dle zjištěných dat se jedná jen o jednotky případů, celkem tedy o 40 žádostí ve sledovaném období od 01.01.2018 do 13.08.2023.

rok	počet podaných žádostí o navrácení lhůty v předešlý stav
2018	3
2019	6
2020	10
2021	6
2022	12
2023	3
celkem	40

Nejčastějším důvodem podané žádostí o navrácení lhůty v předešlý stav je například ten, kdy daňový subjekt požaduje prodloužení lhůty ke splnění povinností stanovených ve výzvě k doplnění náležitostí podaného odvolání nebo pro splnění povinností stanovených ve výzvě k prokázání skutečností. Ve většině těchto případů se vždy jednalo o zamítnutí těchto žádostí, a to z nedůvodných či nedostatečně doložených a odůvodněných žádostí daňových subjektů.

Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav je mnohem více využívána například v registračních řízeních, kdy se jedná například o řízení ve věci zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty.

3.1.2 Poučení o odvolání

Poučení o odvolání slouží k oznámení daňovému subjektu o jeho právech v souvislosti s vydaným rozhodnutím. Významem poučení o odvolání je tedy zajištění toho, aby byl daňový subjekt plně informován o svých právech v rámci

daňového řízení a měl k dispozici veškeré potřebné informace pro podání odvolání. Je důležité, aby bylo poučení jasné a srozumitelné.

V poučení o odvolání je jako jedna z náležitostí, uvedeno právo daňového subjektu, zda je možno proti rozhodnutí podat odvolání. Dále, zde musí být uvedena lhůta, ve které je možno odvolání podat informace o tom, u kterého správce daně se odvolání podává. Poučení by mělo daňový subjekt upozornit na případný odkladný účinek spojený s odvoláním, či naopak na jeho vyloučení. Musí zde být uvedeny odkazy na přesné znění zákonů a předpisů, na základě, kterých se rozhodnutí zakládá⁵⁸.

V případě, že nastane chyba v poučení, která spočívá v chybném podání informace, v jaké lhůtě je možné odvolání podat nebo poučení o tom zcela chybí, je příjemci rozhodnutí přiznána odvolací lhůta 3 měsíce ode dne doručení rozhodnutí.

Pokud by správce daně chybně uvedl lhůtu pro podání odvolání delší než 30 dnů a následně by nevydal opravné rozhodnutí, bude mít daňový subjekt k dispozici tuto delší lhůtu.

Správce daně však má možnost opravit své chybné rozhodnutí ihned po zjištění této vady, a to opravným rozhodnutím podle § 104 DŘ. Jedná se o opravy zřejmých nesprávností. Správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím⁵⁹.

Odvolání pak lze podat do 30 dnů ode dne doručení opravného rozhodnutí, stále však platí, že nejpozději do 3 měsíců ode dne doručení rozhodnutí, které bylo opraveno⁶⁰.

⁵⁸ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 362

⁵⁹ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 367

⁶⁰ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady:*

Při formulování samotného odvolání je nutné mít na paměti, že pokud bude odvolání směřovat pouze proti odůvodnění rozhodnutí, správce daně ho bez dalšího zamítne a odvolací řízení se zastaví. Odvolatel v zásadě nemůže s výrokem rozhodnutí souhlasit a současně se prostřednictvím odvolání domáhat toho, aby se k jeho odůvodnění dospělo za pomoci odlišných argumentů.

3.1.3 Postup správce daně prvního stupně

Podané odvolání při správě daní má devolutivní účinek. Z tohoto pojmu vyplývá, že o něm nerozhoduje správce daně, který rozhodnutí vydal, ale jeho nadřízený, což zajišťuje nezávislý a objektivní pohled na celé odvolání.

Jedinou výjimkou je tzv. autoremedura (z latinského remederi – zhojit). Autoremedura neboli oprava vlastního rozhodnutí, může být úplná (správce daně odvolání plně vyhoví) nebo částečná (správce daně odvolání vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne). Autoremedura je spojena se zásadou zákazu reformace in peius, což znamená, že změna rozhodnutí nemůže být v neprospěch odvolatele⁶¹.

Odvolání se tedy podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Místně příslušný správce daně nejdříve zkontroluje, zda odvolání bylo podáno včas, tedy ve stanovené lhůtě pro odvolání, která je vždy uvedena v Rozhodnutí, jímž je podané odvolání napadeno. Pokud daňový subjekt nezareagoval včas a podal odvolání až po stanovené lhůtě, správce daně vydá rozhodnutí o zastavení řízení, a tímto rozhodnutím je odvolací řízení ukončeno.

Dále je nutné zkontrolovat, zda bylo odvolání podáno osobou způsobilou tento úkon činit, například, kdy má daňový subjekt ustanoveného svého zmocněnce.

Dalším důležitým hlediskem je, zda podané odvolání obsahuje náležitosti uvedené v ustanovení § 112 odst. 1 DŘ. Pokud obsahuje vady, které brání řádnému projednání musí správce daně vyzvat daňový subjekt k jejich nápravě. Jestliže

zpracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 388-389

⁶¹ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zpracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 397*

daňový subjekt výzvě k odstranění vad odvolání ve stanovené lhůtě nevyhoví, správce daně vydá rozhodnutí o zastavení řízení a odvolací řízení zastaví dle § 112 odst. 3 DŘ, a to z důvodu, že neodstranil vady, které bránily řádnému projednání odvolání⁶².

Po podání odvolání může nastat i ta situace, kdy daňový subjekt doručí správci daně nové podání, prostřednictvím kterého správci daně sděluje, že své odvolání bere zpět. Správce daně v tomto případě musí konat s ohledem na ustanovení § 111 odst. 3 DŘ vydat Rozhodnutí o zastavení řízení a zastavit odvolací řízení. Dnem zpětvzetí odvolání nabývá rozhodnutí, které bylo tímto odvoláním napadeno, právní moci⁶³.

Daňový řád nabízí správci daně prvního stupně tři možnosti, jak postupovat v případě podaného odvolání odvoláním. Může podanému odvolání vyhovět sám v plném rozsahu, druhou možností je, že podanému odvolání vyhoví částečně a ve zbytku jej zamítne a poslední možností je, že podané odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je podané odvolání nepřípustné nebo bylo podáno po lhůtě⁶⁴.

V případě, že správce daně nerozhodne přechozími způsoby a neshledá důvody pro opravu svého rozhodnutí, je povinen vypracovat stanovisko k odvolání. K vypracovanému stanovisku také musí připojit potřebné podklady. Nemusí to být nutně příslušná originální část spisu, postačí pořídít kopie předmětné části spisu, je-li to vzhledem k jeho rozsahu ekonomičtější⁶⁵.

Samotné vypracování Návrhu stanoviska správcem daně prvního stupně je velmi časově náročným úkonem. Nezbytnou součástí návrhu stanoviska k odvolání je

⁶² § 112 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁶³ § 111 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁴ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 396

⁶⁵ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 399

uvedení soupisu všech příloh, tedy písemností, které jsou nezbytnou součástí postupovaného stanoviska.

Stanovisko spolu s připojeným spisovým materiálem postoupí bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.

3.1.4 Postup odvolacího orgánu

Správce daně je povinen postoupit odvolání nejbližšímu nadřízenému odvolacímu orgánu, pokud nedojde k vydání rozhodnutí o autoremeduře či pokud nedošlo k vydání rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení. V souladu s výkladem ustanovení § 113 odst. 3 DŘ lze konstatovat, že je zde upraven způsob, kdy správce daně prvního stupně o odvolání nerozhodne žádným z výše uvedených způsobů. Pokud tedy nedojde k ukončení odvolacího řízení na úrovni správce daně prvního stupně, je tento správce povinen vypracovat stanovisko k odvolání a toto stanovisko společně se spisem postoupit odvolacímu orgánu. Tím vzniká tzv. devolutivní účinek, kdy o odvolání bude rozhodovat nadřízený tomu správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Tím je naplněna zásada dvojinstančnosti.

U daní spravovaných orgány Finanční správy České republiky (finančními úřady) je od 1.1.2013 jediným odvolacím orgánem Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Zřízení Odvolacího finančního ředitelství mělo jako jeden z hlavních cílů, a to, předejít nejednotnosti Finanční správy v rozhodování o otázkách opravných prostředků. K těmto nejednotným výsledkům v odvolacích řízeních docházelo do konce roku 2012, kdy o odvolání rozhodovalo jedno z osmi Finančních ředitelství, a to podle místní příslušnosti daňového subjektu. Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost pro celé území České republiky. Odvolací finanční ředitelství je zřízeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Mezi věcnou působnost, která Odvolacímu finančnímu ředitelství dle § 7 zákona o Finanční správě České republiky⁶⁶ náleží je, že vykonává působnost správního

⁶⁶ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady:*

orgánu nejbližše nadřízeného finančním úřadům, provádí řízení o správních deliktech, vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.

Nezbytným krokem v odvolacím řízení je tedy vypracování stanoviska k odvolání, a to prvoinstančním správcem daně, který toto stanovisko společně se spisem postoupí bezodkladně odvolacímu orgánu. Jak je uvedeno v ustanovení § 114 odst. 1 DŘ⁶⁷ odvolacím orgánem je správce daně nejbližše nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Pokud tedy podá daňový subjekt odvolání proti rozhodnutí vydaném Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, bude odvolacím orgánem Odvolací finanční ředitelství v Brně. V zájmu zachování smyslu zásady dvojinstančnosti, o podaném odvolání rozhoduje jiný orgán než ten, který o něm rozhodoval v prvním stupni.

Dalším důležitým prvkem odvolání, je uvedení důvodů, v nichž daňový subjekt spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti vydaného rozhodnutí, tak, jak je uvedeno v ustanovení § 112 odst. 1 písm. d)⁶⁸. Uvedením těchto důvodů je pak následně určen rozsah odvolání, který odvolatel požaduje přezkoumat. Jak vyplývá z ustanovení § 114 odst. 2 DŘ⁶⁹ není odvolací orgán těmito návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Pokud při přezkoumávání vyjdou najevo nesprávnosti či nezákonnosti, které odvolatel neuplatnil, a ty mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.

Jestliže bylo odvolání podáno proti vydanému platebnímu výměru, na základě, kterého byla daňovému subjektu stanovena daň dle pomůcek, které si správce daně byl nucen obstarat i bez součinnosti daňového subjektu a odvolání směřuje jen proti tomuto rozhodnutí, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných

zpracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 400

⁶⁷ § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁸ § 112 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁹ § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použití pomůcek⁷⁰.

V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo odstranění vad řízení, toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. K tomuto úkonu stanoví správci daně přiměřenou lhůtu, která činí 15 dnů a nelze ji prodloužit. Po doplnění podkladů a odstranění vad řízení správcem daně prvního stupně, seznámí odvolací orgán odvolatele, se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, a poskytne mu lhůtu k případnému vyjádření nebo k navrhnutí dalších důkazních prostředků. Po uplynutí této lhůty již odvolací orgán nepřihlíží k předloženým důkazům⁷¹.

3.1.5 Ukončení odvolacího řízení

Je vhodné uvést, že v daňovém řádu nejsou uvedeny lhůty, ve kterých má být odvolání vyřízeno. Při výkonu správy daní by měl správce daně postupovat dle zásady hospodárnosti a procesní ekonomie, tedy bez zbytečných průtahů. Problematika lhůt k vyřízení odvolání je upravena Metodickým pokynem Ministerstva financí ČR, Metodickým pokynem č. MF-5. Jedná se o vnitřní předpis, který byl zveřejněn na stránkách Ministerstva financí ČR dne 17. prosince 2015.

V metodickém pokynu je uvedena lhůta 6 měsíců pro vydání rozhodnutí odvolání dle ustanovení § 116 odst. 1 DŘ s výjimkou případů uvedených v bodu 2 písm. d).

Správce prvního stupně má dle metodického pokynu lhůtu 3 měsíce pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. a) a b) DŘ. Jedná se o případy, kdy správce daně odvolání vyhoví v plném rozsahu anebo odvolání vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne.

⁷⁰ § 98 zákon č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁷¹ § 115 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

Lhůta 30 dnů stanoví správci daně postup dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu, tedy případy, kdy odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je odvolání nepřipustné nebo bylo podáno po lhůtě⁷².

Rozhodnutí o odvolání je upraveno v ustanovení § 116 DŘ. V prvním odstavci tohoto ustanovení jsou vysvětleny způsoby rozhodnutí odvolacího orgánu o podání odvolatele. Odvolací orgán o takovém podání rozhodne sám.

První možností rozhodnutí odvolacího orgánu je ta, že napadené rozhodnutí změní (tzn. např. vyhoví). Mění-li odvolací orgán napadené rozhodnutí, musí výrokem odvolacího rozhodnutí zcela jednoznačně a konkrétně vyjádřit, v čem napadené rozhodnutí mění. Výrok přezkoumávaného a odvolacího rozhodnutí bude ve výsledku tvořit jeden celek, z čehož musí zcela nepochybně vyplývat, jak bylo v konečném výsledku o právu nebo o uložení povinnosti příjemce rozhodnutí rozhodnuto. To má zásadní význam pro vykonatelnost rozhodnutí a případnou vynutitelnost rozhodnutí v exekučním řízení.

Druhou možností je, že napadené rozhodnutí zruší a současně zastaví daňové řízení. Tato možnost bude namístě tam, kde odvolací orgán dospěje k závěru, že rozhodnutí nemělo být vydáno a nebyly důvody pro vedení předmětu daňového řízení. Odvolací orgán tak odstraní nejen napadené rozhodnutí, ale též ukončí řízení, v němž bylo vydáno.

Poslední možností je, že odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. V tomto případě se odvolací orgán ztotožňuje se skutkovým zjištěním správce daně, který vydal napadené rozhodnutí, a se správností právních závěrů, které z nich vyvodil.

Při rozhodování odvolacího orgánu může nastat i varianta, a to, vrácení věci odvolacímu orgánu prvního stupně, v případě naplnění podmínek pro využití autoremedury. Pokud shledá odvolací orgán, že byly zákonem stanovené podmínky pro rozhodnutí o odvolání u správce prvního stupně, vrátí úředním postupem věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně,

⁷² *Finanční správa*. FINANČNÍ SPRÁVA. PŘÍLOHY. D.ZÁKONY. POKYN_MF_5. Online. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF_5.pdf. [citováno 2024-02-23].

jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Správce daně prvního stupně je v dalším řízení o podání odvolatele vázán právním názorem odvolacího orgánu.

Odvolání je řádným opravným prostředkem a jeho vyčerpáním rozhodnutí nabývá právní moc. Logicky proto stejně jako v jiných procesních předpisech samo rozhodnutí o odvolání nemůže být podrobena dalšímu odvolacímu řízení, a proto další odvolání již není přípustné. Skutečnost, že proti rozhodnutí o odvolání se již nelze odvolat, neznamená, že by nebyly zákonné prostředky, jimiž lze docílit změny pravomocného rozhodnutí. Takovým prostředkem je především mimořádný opravný prostředek v podobě návrhu na obnovu řízení⁷³.

3.2 Rozklad

Daňový subjekt může využít i druhý řádný opravný prostředek, a tím je rozklad. V porovnání s institutem odvolání je rozklad mnohem méně využívaným opravným prostředkem. Rozklad je svou povahou podobný odvolání, liší se jen svým názvem.

Jak vyplývá z ustanovení § 108 odst. 2 DŘ rozklad lze podat proti rozhodnutí, která vydal ústřední správní orgán (například Ministerstvo financí) nebo úřední osoba stojící v jeho čele (např. ministr financí). Rozklad se podává u správce daně, jehož rozhodnutí má být rozkladem napadeno⁷⁴.

U nařízení o rozkladu se použijí obdobně ustanovení o odvolání, nevylučuje-li to povaha věci. Obsah, náležitosti, postup a způsob vyřizování podaného rozkladu musí být v souladu s ustanovením § 109 až § 116 DŘ.

O rozkladu rozhoduje úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu jí ustanovené rozkladové komise.

⁷³ BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena; ŠIMKA, Karel; ŽIŠKOVÁ, Marie. *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9., str. 705-724

⁷⁴ *Finanční správa*. FINANČNÍ SPRÁVA. INFORMACE PODLE ZÁKONA Č. 106/1999 SB. PODÁNÍ OPRAVNÉHO PROSTŘEDKU. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/informace-podle-zakona-c-106-1999-sb/podani-opravneho-prostredku>. [citováno 2024-02-29].

Rozhodla-li v řízení o opravném nebo dozorčím prostředku ústřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, nelze tato rozhodnutí s výjimkou uvedenou v § 119 odst. 2 a § 122 odst. 2 dále přezkoumávat opravnými a dozorčími prostředky dle tohoto zákona⁷⁵.

⁷⁵ § 109 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

4 MIMOŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY

Použití mimořádných opravných prostředků nabízí daňovému subjektu eventualitu, jak uplatnit své nesouhlasné stanovisko v případě kdy již rozhodnutí nabylo právní moci a není možné proti němu uplatnit řádný opravný prostředek.

Mimořádné opravné prostředky lze použít v případech, kdy lze prokázat, že rozhodnutí bylo vydáno na základě chybných skutečností, přesněji, že bylo vydáno na základě nesprávného zjištění skutkového stavu, v rozporu se zákonem nebo pokud rozhodnutí trpí zřejmými omyly nebo nesprávnostmi.

4.1 Řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení

Obnova řízení je mimořádným opravným prostředkem, který umožňuje na návrh příjemce rozhodnutí nebo správce daně obnovit již pravomocně ukončené řízení. Obnovit řízení lze z důvodů, kdy vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Další důvody jsou upraveny v § 117 v odstavci 1 DŘ.

Obnova řízení slouží k odstranění vad skutkových, kdy byl z objektivních důvodů nesprávně zjištěn skutkový stav. Řízení se obnoví na návrh příjemce, v tom případě jde o mimořádný opravný prostředek dle § 108 odst. 1 písmeno b) DŘ, který slouží k ochraně práva subjektivního – jeho podání je ponecháno na aktivitě daňového subjektu. Druhou možností je obnova řízení z moci úřední, v tom případě jde o dozorčí prostředek dle §108 odst. 1 písm. c) DŘ, který slouží k ochraně práva objektivního. Řízení je zahájeno z podnětu správce daně.

Návrh na povolení obnovy řízení se podává u správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni. Správce daně vypracuje k návrhu stanovisko, stanovisko doplní o nezbytné přílohy a společně tento spisový materiál předá příslušnému správci daně k rozhodnutí.

Lhůta pro podání návrhu na povolení obnovy řízení je 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení.

Lhůtu pro obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Obnovu řízení pro placené daní lze povolit nebo nařídit,

pokud neuplynula lhůta pro placení daně. V ostatních případech lze obnovu řízení povolit nebo nařídit do 3 let ode dne právní moci rozhodnutí ukončujícího toto řízení.

Obnovené řízení se dle § 120 odst. 2 DŘ zahajuje vydáním rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy.

Výsledkem obnoveného řízení je rozhodnutí rušící původní rozhodnutí. Původní stav je tedy zrušen, a to ze zákona. Zákon dává správci daně tři možnosti, jak rozhodnout. Mohou nastat tyto situace, první, kdy vydá nové rozhodnutí, které bude ve výrokové části shodné s rozhodnutím původním, nebo vydá nové rozhodnutí, které bude ve výrokové části odlišné od rozhodnutí původního a jako třetí situace je vydání nového rozhodnutí, pro které nebude meritorní důvod, i přes to musí být vydáno, a to s pouze s výrokem, že se původní rozhodnutí ruší.

Příkladem může být zrušení dodatečného platebního výměru po kontrole poté, co v obnoveném řízení daňový subjekt unese své důkazní břemeno, neboť předložil důkazy, které nemohl, nikoliv vlastní vinou uplatnit při daňové kontrole.

Proti novému rozhodnutí, které vzešlo z obnoveného řízení je sice připuštěno odvolání, avšak odvolání nemá odkladný účinek⁷⁶.

⁷⁶ KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5., str. 409-420

5 ANALÝZA VYBRANÝCH JUDIKÁTŮ

Nálezy Ústavního soudu ČR v rámci abstraktní kontroly ústavnosti mají stejnou právní sílu jako zákony. To lze odvodit od jeho pravomoci zrušit nejen podzákoné předpisy, ale i zákony a jejich jednotlivá ustanovení. Tyto nálezy jsou obecně závazné. Je však třeba rozlišit závaznost petitu rozhodnutí, tj. vlastního výroku a odůvodnění rozhodnutí.

Od 1. 5. 2004 platí v České republice také prameny evropského (komunitárního a unijního) práva (na základě smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii), přičemž významná část tzv. *acquis communautaire* byla implementována do zákonů a dalších právních předpisů České republiky⁷⁷.

Lze tedy konstatovat, že judikatura Nejvyššího správního soudu má na činnost Finanční správy podstatný vliv. Pro nastínění problematiky opravných prostředků jsem vyhledala dva rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), které se touto problematikou zabírali. Těmito dvěma rozsudkům Nejvyššího správního soudu předcházela stejný důvod pro podání odvolání, a to ten, že daňovému subjektu nebyl uznán nárok na odpočet DPH z pořízení osobního automobilu.

Prvním z nich je rozsudek NSS ze dne 26.01.2023, č.j. 4 Afs 174/2022-40⁷⁸, který se zabýval oprávněností a prokázáním nároku na odpočet daně. V tomto případě nebyl daňovému subjektu uznán nárok na odpočet DPH z pořízení osobního automobilu Ferrari 430 Scuderia. NSS uvedl, že daňový subjekt v rámci daňového řízení neprokázal využití automobilu pro krátkodobé pronájmy ani pro investiční činnost, jak se snažil následně tvrdit, poté, co správce daně znevěrohodnil jeho původní tvrzení o uskutečněných pronájmech. Dle daňového řádu § 72 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro uskutečňování plnění. Z tohoto vyplývá,

⁷⁷ GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 7. aktualizované vydání. Právnické učebnice (Aleš Čeněk). Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. ISBN 978-80-7380-652-1., str. 91

⁷⁸ *Nejvyšší správní soud*. Rozhodnutí správních soudů. Vyhledávač. Spisová značka v celku. Rozsudek NSS ze dne 26.01.2023, č.j. 4 Afs 174/2022-40. Online. Dostupné z:

<https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenesenat:|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:|AND:oznaceni vecideleneporadovecisl:|AND:oznaceni vecid elenerok:|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku:4%20Afs%20174/2022-40>. [citováno 2023-09-08].

že pouze předložený, formálně správný daňový doklad není dostačující k uznání nároku na odpočet. U nároku na odpočet je podstatnou záležitostí jeho faktické uskutečnění⁷⁹.

Protikladem předchozího rozsudku je rozhodnutí NSS ze dne 21.02.2023, č.j. 5 Afs 334/2020-101⁸⁰, kdy shledal kasační stížnost daňového subjektu důvodnou a zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Správce daně v rámci daňové kontroly neuznal daňovému subjektu nárok na odpočet DPH z pořízení tří automobilů SUBARU od dodavatele za účelem jejich dalšího prodeje zákazníkům ze zahraničí. V počátku daňové kontroly správce daně postupoval správně, ale nepodařilo se mu dostatečně zpochybnit tvrzený průběh transakcí, a v neposlední řadě jejich tvrzenou ekonomickou kauzu (reexport do zahraničí). NSS dospěl k závěru, že nebyla dodržena procesní práva daňového subjektu, pokud nebyl daňový subjekt v rámci odvolacího řízení seznámen s hodnocením důkazu stran souběžného prodeje jednoho z automobilů jinému subjektu, stejně jako mu nebylo umožněno být přítomen výpovědi svědka, která se uskutečnila v rámci dožádání. Žalovaný sám toto pochybení ve svém vyjádření k žalobě a následně i v řízení o kasační stížnosti uznal. NSS má za to, že tímto postupem byla porušena procesní práva stěžovatelky v daňovém řízení dle § 6 odst. 3 DŘ, kdy správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon⁸¹. A to způsobem, který měl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí dle § 115 DŘ⁸², provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil,

⁷⁹ § 72 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁰ *Nejvyšší správní soud*. Rozhodnutí správních soudů. Vyhledávač. Spisová značka v celku. Rozsudek NSS ze dne 21.02.2023, č.j. 5 Afs 334/2020-101. Online. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznacenicidelenesenat:|AND:oznacenicidelenerejstrikovaznackaSID:|AND:oznacenicideleneporadovecislo:|AND:oznacenicidelenerok:|AND:oznacenicidelenecislojednaci:|AND:oznacenicivcelku:5%20Afs%20334/2020-101>. [citováno 2023-09-08].

⁸¹ § 6 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

⁸² § 115 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění pozdějších předpisů

popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Její seznámení s výsledkem daňové kontroly tuto zásadní skutečnost nepokrývá a správce daně ji tedy nijak nehodnotil.

Postup správce daně tak byl nezákonný a rozhodnutí nepřezkoumatelné. V případě, že správce daně své důkazní břemeno k objasnění skutečné povahy právních vztahů subjekty řetězce neunesl, je na místě, aby byl odpočet na dani na vstupu u takových obchodních transakcí u stěžovatelky uznán jako oprávněný.

6 SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část práce vysvětlila správu daní zaměřenou na opravné prostředky v daňovém řízení, následně definovala institut odvolání, důvody podání tohoto řádného prostředku a vady, ke kterým při jeho podání dochází nejčastěji. Dále byl popsán procesní postup správce daně a způsoby rozhodnutí o odvolání. Byla provedena analýza dvou judikátů Nejvyššího správního soudu, které s problematikou odvolání souvisí.

Na základě teoretické části byla vypracována praktická část, ve které budou uvedeny počty podaných odvolání, způsoby jejich vyřízení a následná komparace počtu podaných odvolání na dani z přidané hodnoty oproti dani z příjmů právnických osob. Dále komparace počtu podaných odvolání po ukončeném postupu k odstranění pochybností a po ukončené daňové kontrole.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 SBĚR DAT A JEJICH VZOREK

Pro praktickou část bakalářské práce byla data čerpána z informačního systému správce daně ADIS. Zkratka ADIS znamená automatizovaný daňový informační systém od IBM, který používají správci daně jako vnitřní informační systém a systém pro evidenci daní a vyhotovování písemností.

Data byla získávána za období od 01.01.2018 do 13.08.2023 z databáze evidence písemností na Územním pracovišti pro Prahu 4, Finančním úřadě pro hlavní město Prahu.

Pro získání soupisu o počtu podaných opravných prostředků, konkrétně podaných odvolání bylo u každého tohoto podání zjištěno:

- datum podání odvolání,
- o jakou daň se jedná, zda se odvolání týká daně z přidané hodnoty či daně z příjmů právnických osob,
- zvolený kontrolní způsob správce daně, který předcházel odvolání, zda byl zahájen postup odstranění pochybností či daňová kontrola,
- zda bylo odvolání podáno ve stanovené lhůtě,
- zda byla vydána výzva k doplnění náležitostí podaného odvolání,
- zda byla výzva k doplnění náležitostí odvolání splněna, či zda bylo zastaveno řízení z důvodu jejího nesplnění,
- zda bylo odvolání vyhověno autoremedurou,
- zda bylo odvolání postoupeno nadřízenému orgánu, kterým je OFŘ,
- zda bylo odvolání již vyřízeno.

Celkový vzorek dat za období od 01.01.2019 do 13.08.2023 tvoří 436 podaných odvolání proti platebním výměrům či dodatečným platebním výměrům na dani z přidané hodnoty či na dani z příjmů právnických osob na Územním pracovišti pro Prahu 4.

8 ZPRACOVÁNÍ DAT

Data, která byla podkladem pro zpracování praktické části bakalářské práce byla nejprve čerpána z informačního systému správce daně ADIS, a to podle typů jednotlivých druhů písemností, pod kterými jsou v tomto systému evidována. V informačním systému ADIS má každý jednotlivý druh písemnosti přiděleno sedmimístné číselné označení, které je jedinečné pro každý jednotlivý druh písemnosti. Podle takto přiděleného typu písemnosti, lze pak zadat další kritéria, která jsou nezbytná pro vyhledání požadovaného vzorku dat. Dalšími kritérii může být například druh příjmu, tedy druh daně a omezení časového úseku, za který je požadováno data vyhledat.

Následně byla data převedena do elektronické podoby pomocí aplikace MS Excel a jeho funkcí. S využitím programu MS Excel byla vytvořena formátovaná tabulka, pomocí níž, bylo možno provést analýzu dat. Pro zlepšení grafického zpracování byly vytvořeny tabulky a grafy, zobrazující vývoj počtu podaných odvolání, konkrétně u které daně bylo odvolání podáno a jak o něm bylo rozhodnuto.

Potřebná data k vypracování praktické části byla získávána za období od 01.01.2018 do 13.08.2023 za celé období, ale následně i za jednotlivé roky. Takto získanými daty byly sledovány i další informace například o tom, který kontrolní postup správce daně předcházela podanému odvolání (zda byl zahájen postup odstranění pochybností či daňová kontrola), zda bylo odvolací řízení zastaveno z důvodu jeho podání po lhůtě či nesplnění výzvy k doplnění náležitostí, dále zda bylo odvolání vyhověno autoremedurou, anebo bylo odvolání postoupeno nadřízenému orgánu.

9 POČTY ODVOLÁNÍ A ZPŮSOBY JEJICH VYŘÍZENÍ

Za sledované období od 01.01.2019 do 13.08.2023 bylo podáno celkem 436 odvolání, a to současně na obou monitorovaných dani, tedy jak na dani z příjmů právnických osob, tak i na dani z přidané hodnoty.

Z celkového počtu odvolání jich bylo podáno 391 na dani z přidané hodnoty a jen 45 odvolání bylo podáno na dani z příjmů právnických osob.

Pokud jde o vyhodnocení celkového množství podaných odvolání za jednotlivé roky, zjistíme, že nejvíce odvolání bylo podáno za kalendářní rok 2020, celkem 92 odvolání (9 odvolání bylo podáno na DPPO a 83 odvolání bylo podáno na DPH).

Oproti tomu nejméně odvolání bylo podáno za rok 2019, a to v součtu za obě sledované daně. Za rok 2019 bylo podáno celkem 60 odvolání (9 odvolání bylo podáno na DPPO a 66 odvolání bylo podáno na DPH).

Výsledná data za rok 2023 sice ukazují v součtu nižší výsledek než za rok 2019, celkem 43 podaných odvolání, ale je zde uveden jen počet podaných odvolání za část kalendářního roku, pouze za období od 01.01.2023 do 13.08.2023. Tento výsledek tedy nezobrazuje skutečný počet podaných odvolání za celý kalendářní rok 2023.

Rok	DPPO	DPH	Výzva náležitosti	Zastavení (výzva bez reakce)	Zamítnutí (podáno po lhůtě)	Autoremedura	Postoupení OFŘ	Vyřízeno	ZMP
2018	9	66	48	2	0	3	70	73	0
2019	6	54	20	6	3	6	42	55	0
2020	9	83	41	6	2	19	64	91	0
2021	7	83	43	6	9	12	62	82	0
2022	8	68	33	2	10	9	54	49	0
2023	6	37	13	4	5	11	11	20	2
celkem	45	391	198	26	29	60	303	370	2

Dalšími body, které byly předmětem šetření, bylo získání informací o tom, zda byla odvolání podána včas, tedy ve stanovené lhůtě, nebo muselo být správcem daně

zastaveno řízení. Dále, zda byla správcem daně vydána výzva k doplnění náležitostí odvolání, a zda došlo k její splnění či opět musel správce daně zastavit odvolací řízení. Posledním zjišťovaným údajem byl údaj o tom, zda a jakým způsobem bylo odvolací řízení vyřízeno.

Dalšími hledisky pro tento průzkum, byla data o tom, který konkrétní kontrolní postup byl zvolen a zároveň tedy předcházel podání odvolání.

Konečné výsledky sběru dat hovoří o tom, že ve 29 případech bylo zastaveno řízení, a to z důvodu nedodržení stanovené lhůty pro podání odvolání.

Dále bylo zjištěno, že ve 198 případech podaných odvolání byla vydána výzva k doplnění náležitostí, avšak ve 26 případech muselo také dojít k zastavení odvolacího řízení, neboť daňový subjekt neodstranil ve lhůtě stanovené výzvou, vady a nedoplnil chybějící náležitosti.

Správce daně prvního stupně vyhověl plně, tedy formou autoremedury celkem 60 odvoláním a ve 303 případech odvolání zamítl a postoupil nadřízenému správci daně, kterým je dle organizační struktury OFŘ.

Z celkového počtu 436 podaných odvolání bylo 370 odvolání za sledované období vyřízeno. U celkem 2 podaných odvolání nebylo možné zjistit výsledek odvolacího řízení, a to z důvodu změny místní příslušnosti daňového subjektu na jiné Územní pracoviště.

Z důvodu omezených přístupových práv v aplikaci ADIS, který je správcům daně přidělován na základě jejich služebního zařazení, nebylo možno vyhledat výsledky odvolacích řízení, o kterých rozhodovalo OFŘ.

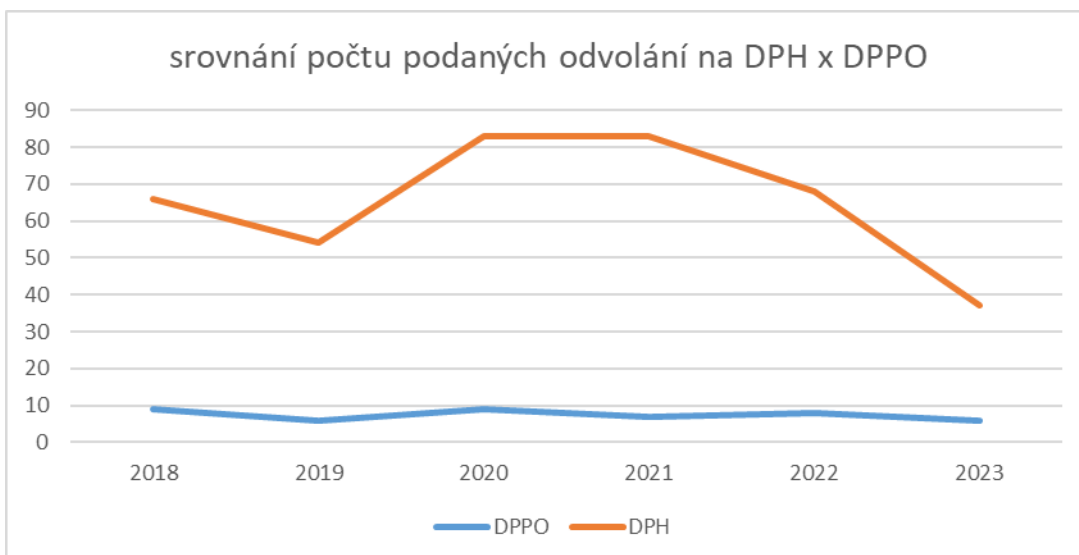
Rok	Vyřízeno	Zastavení (výzva bez reakce)	Zamítnutí (podáno po lhůtě)	Autoremedura	Postoupení OFŘ
2018	73	2	0	3	70
2019	55	6	3	6	42
2020	91	6	2	19	64
2021	82	6	9	12	62
2022	49	2	10	9	54
2023	20	4	5	11	11
celkem	370	26	29	60	303

10 SROVNÁNÍ POČTU PODANÝCH ODVOLÁNÍ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY OPROTI DANI Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Dle výsledků sběru dat je už na první pohled vidět zřetelný rozdíl mezi počty podaných odvolání na DPH, kterých bylo za sledované období celkem 391 a na dani z příjmů pouze 45.

K tomuto markantnímu rozdílu dochází především z důvodu častěji prováděných kontrolních postupů na dani z přidané hodnoty ze strany správce daně. Správce daně na základě svojí vyhledávací činnosti a informací, které má k dispozici například z veřejných rejstříků, zjistí například rozdílné vykázání dat o vývozu a dovozu zboží uvedených v souhrnném hlášení. Od roku 2016, tedy od roku, kdy byl do daňového řádu zaveden institut kontrolního hlášení, jsou také častěji detekovány nesrovnalosti mezi dodavateli a odběrateli, kdy dochází k rozdílnému vykazování hodnot v kontrolním hlášení. Správce daně je povinen takto zjištěné rozdíly prověřit a případně přistoupit k doměření daně.

Rok	DPPO	DPH
2018	9	66
2019	6	54
2020	9	83
2021	7	83
2022	8	68
2023	6	37
Celkem	45	391



11 SROVNÁNÍ POČTU PODANÝCH ODVOLÁNÍ PO UKONČENÉM POSTUPU K ODSTRANĚNÍ POCHYBNOSTÍ A PO UKONČENÉ DAŇOVÉ KONTROLE

Správce daně zahajuje postup k odstranění pochybností v těch případech, kdy má konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti u podaného daňového přiznání. V některých případech, kdy by takto prověřované daňové přiznání vyžadovalo mnohem větší rozsah kontrolovaných skutečností a zároveň by z tohoto postupu vyplynula větší časová náročnost, je vhodné přiklonit se k zahájení daňové kontroly.

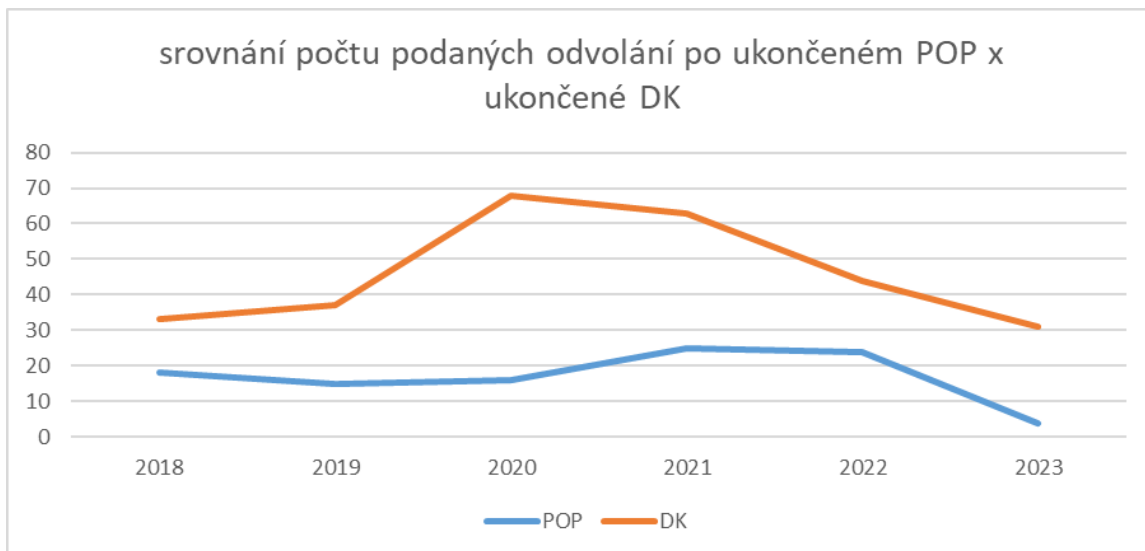
Jak vyplývá z analýzy dat o podaných odvolání, je postup k odstranění pochybností mnohem méně využívanou kontrolní metodou.

Za sledované období byl postup k odstranění pochybností zahájen jen ve 102 případech, zatímco daňová kontrola byla zahájena ve 276 případech.

Nejvíce provedených postupů k odstranění pochybností bylo za kalendářní rok 2021 (celkem 25) a nejméně bylo za kalendářní rok 2019 (celkem 15).

Za rok 2020 bylo provedeno 68 daňových kontrol, tedy nejvíc ze sledovaného období a nejméně jich bylo provedeno 33, za kalendářní rok 2018.

Rok	POP	DK
2018	18	33
2019	15	37
2020	16	68
2021	25	63
2022	24	44
2023	4	31
Celkem	102	276



12 SHRNUTÍ PRAKTICKÉ ČÁSTI

Na základě provedeného šetření ohledně vývoje počtu podaných odvolání za zvolený časový úsek, lze konstatovat, že cíl praktické části bakalářské práce byl splněn částečně a použité metody byly adekvátní.

Nejprve byla provedena komparace vývoje počtu podaných odvolání na dani z přidané hodnoty oproti počtu podaných odvolání na dani z příjmů právnických osob.

Pro druhou variantu komparace byly vybrány dva druhy kontrolních postupů správce daně, a to porovnání počtu podaných odvolání po ukončeném postupu k odstranění pochybností a po ukončené daňové kontrole.

Byla vyhodnoceny výsledky rozhodnutí u odvolání, o kterých rozhodoval správce prvního stupně.

Výsledky o tom, jakým způsobem bylo rozhodnuto o odvoláních, která byla postoupena OFŘ nebylo možno vyhledat. A to z důvodu omezených přístupových práv v aplikaci ADIS, který je správcům daně přidělován na základě jejich služebního zařazení.

ZÁVĚR

Tématem bakalářské práce bylo seznámení s opravnými prostředky a uplatnění řádných opravných prostředků při správě daní. V úvodu práce byla nastíněna historie právní úpravy správy daní. Pro větší pochopení celého procesu opravných prostředků zde byla popsána organizační struktura Finanční správy a charakteristika daňového řízení.

Cílem teoretické části bakalářské práce bylo objasnění termínu odvolání a způsoby jeho využití ze strany daňových subjektů, proto jim byla věnována rozsáhlejší pasáž v teoretické části práce. Byl zde podrobně popsán institut řádného opravného prostředku z pohledu daňového subjektu, tak i z pohledu správce daně, a to s uvedením konkrétních situací, které mají za následek vznik komplikací v průběhu tohoto druhu daňového řízení.

Pro lepší pochopení problematiky opravných prostředků byla provedena analýza dvou vybraných rozsudků Nejvyššího správního soudu. Záměrně byly vyhledány rozsudky, kterým předcházela stejná důvod pro podání odvolání. Důvodem pro podání odvolání bylo neuznání nároku na odpočet DPH z pořízení osobního automobilu. V prvním případě došlo k zamítnutí podaného odvolání ze strany Nejvyššího správního soudu, a to z důvodu neprokázání použití automobilu pro ekonomickou činnost daňového subjektu. V druhém případě shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou a zrušil rozsudek krajského soudu. K tomuto závěru dospěl poté, kdy správce daně v průběhu odvolacího řízení porušil procesní právo odvolatele, tím způsobem, že odvolatel nebyl seznámen s výsledkem hodnocení důkazů a nebylo mu umožněno být přítomen výslechu svědka. Postup správce daně byl tak nezákonný a rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Jedním z důvodů, proč dochází k pochybení v odvolacím řízení ze strany správců daně, je celkový nedostatek zkušených správců daně na úrovni Územních pracovišť, obzvláště v hlavním městě Praze. Se zavedením „virtuálního sídla“ daňového subjektu se velmi navýšil počet daňových subjektů, kteří se na adresy virtuálních sídel v Praze účelově stěhují, aniž by na této pražské adrese skutečně sídlily, měly zde svoji provozovnu a vykonávaly tu svoji ekonomickou činnost. Daňový subjekt získá díky virtuálnímu sídlu nejen plnou anonymitu před orgány Finanční správy, ale i benefit ve formě uvedení prestižní adresy pro jeho obchodní

partnery. V současné době při rozsahu agendy, kterou má jednotlivý správce daně na starosti, se jedná o stovky daňových subjektů na jednoho správce daně, ze kterého vyplývá neúměrná pracovní zátěž.

Odliv zkušených zaměstnanců z řad Finanční správy je způsoben nejen výší finančního ohodnocení, ale rovněž i vlivem působení negativního veřejného mínění, které je prezentováno převážně ve sdělovacích prostředcích. A to bohužel i prostřednictvím vládních činitelů, kteří neustále zdůrazňují zvyšování počtu státních zaměstnanců, ale již málokdy dojde k vysvětlení, z jakých důvodů k tomu dochází.

Tato negativní debata ve veřejném prostoru vede, dovoluji si zde uvést, až k degradaci výkonu povolání správce daně. Nedostatek odborně vzdělaných zaměstnanců Finanční správy má podstatný vliv na její celkový výkon. Nemělo by se zapomínat na to, že výběr daní je velmi důležitou součástí fungování státu a bez odborně vzdělaných zaměstnanců nelze očekávat zlepšení výkonu Finanční správy.

Cílem praktické části bakalářské práce byla komparace vývoje počtu podaných odvolání na dani z přidané hodnoty oproti počtu podaných odvolání na dani z příjmů právnických osob s uvedením výsledků rozhodnutí o odvolání.

Pro další variantu komparace byly vybrány dva druhy kontrolních postupů správce daně, a to porovnání počtu podaných odvolání po ukončeném postupu k odstranění pochybností a po ukončené daňové kontrole.

Z výsledků šetření jednoznačně vyplývá, že dani z přidané hodnoty je ze strany Finanční správy věnována mnohem větší pozornost. Je to pochopitelné z důvodů, že na DPH dochází k největším podvodům a daňovým únikům. Považuji tento přístup za velký nedostatek, protože u registrovaných plátců DPH dlouhodobě dochází k rozdílnému vykázání obrátu na dani z příjmů právnických osob, který nekoresponduje s vykazanými údaji uskutečněných zdanitelných plnění na DPH. Z dalších výsledků analýzy dat o podaných odvolání je zřejmé, že postup k odstranění pochybností je výrazně méně využívanou kontrolní metodou. Mimo jiné proto, že pro provedení daňové kontroly má správce daně delší časový úsek.

Myslím, že jedním z podnětů pro zlepšení celé činnosti Finanční správy České republiky je nejen zjednodušení daňových předpisů, ale v první řadě zamezení častých změn, které jsou velmi matoucí jak pro daňové poplatníky, tak i pro správce daně. Bohužel i začátkem roku 2024 došlo k dalším změnám v zákoně o DPH a ani daňový řád se nevyhnul novelizaci v některých ustanoveních.

Jedna ze změn v zákoně o DPH se týká oblasti pořízení vybraného osobního automobilu, který bude zařazen do dlouhodobého majetku daňového subjektu. V tomto případě došlo ke stanovení maximální částky nároku na odpočet DPH, kterou si plátce může odečíst ze základu daně. Další změnou, která je také velkým zásahem do zaběhlé praxe, je zvýšení sazby DPH například u kadeřnických a holičských služeb nebo u točeného piva.

Posledním podnětem ke zlepšení ve všech stupních daňových řízení je otázka vzájemné komunikace mezi správcem daně a daňovými subjekty. Myslím si, že se jedná o dlouhodobě opomíjenou oblast. Chybně zvolená komunikace je v mnoha případech příčinou zbytečných nedorozumění a pramení z ní mnoho vyostřených jednání, ke kterým by nemuselo docházet.

Správce daně by měl vždy vůči daňovým subjektům vystupovat trpělivě a s ochotou. Komunikaci by měl přizpůsobit daňovému subjektu, kterým bývá ve většině případů osoba, která nemá vzdělání v oblasti daňové problematiky. Správce daně by měl daňovému subjektu podávat informace vždy srozumitelně a během jednání korigovat i svoji neverbální komunikaci. Jako profesionál by se měl umět oprostit od stresu, kterým bývá zatížen výkonem svého povolání a vystupovat bez předsudků a pocitu nadřazenosti.

Jako zaměstnanec Finanční správy také doufám ve zlepšení elektronizace daňové správy, a to ve formě nového informačního systému, jehož pracovní název je nDIS. Dle slov generální ředitelky Finanční správy Ing. Simony Hornochové je plánováno zavedení do provozu během roků 2025–2026. K tomuto termínu si dovoluji uvést osobní poznámku, že k zavedení nDISu mělo dojít již před čtyřmi lety v roce 2020.

Poznatky ze zpracování bakalářské práce využiji ke zlepšení svého výkonu zaměstnání na pozici správce daně. Mám na mysli zdokonalení odborných

dovedností v daňové problematice a také v oblasti komunikace s daňovými subjekty. Zpracování bakalářské práce mě přineslo nové detailní poznatky z odborné problematiky, která se týká daňového řízení. Zároveň mě donutilo k zamyšlení o celkovém přístupu k pracovním povinnostem a postupům. Správce daně by se vlivem pracovního zatížení neměl uchýlovat k automatickému plnění povinností, ale vždy by měl za každým jednotlivým daňovým řízením vidět konkrétní osobu a individuální případ, kterému mu by měl přizpůsobit svoje vystupování a rozhodování.

SEZNAM ZKRATEK

ADIS	automatizovaný daňový informační systém
ČR	Česká republika
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v posledním znění
FS	Finanční správa
GFŘ	Generální finanční ředitelství
NSS	Nejvyšší správní soud
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
SEU	Smlouva o Evropské unii
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
ÚzP	Územní pracoviště
ZSDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka; LAVICKÝ, Petr; SCHILLEROVÁ, Alena; ŠIMKA, Karel; ŽIŠKOVÁ, Marie; Daňový řád, komentář, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.

GERLOCH, Aleš. Teorie práva. 7. aktualizované vydání. Právnické učebnice (Aleš Čeněk). Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. ISBN 978-80-7380-652-1.

KARFÍKOVÁ M. et al., Teorie finančního práva a finanční vědy, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7552-935.

KOPŘIVA, Miloslav; NOVOTNÝ, Jaroslav. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7208-947-5.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

SOVOVÁ, Olga a FIALA, Zdeněk. Základy finančního a daňového práva. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-223-3.

Zákonná úprava a IAR

Ústavní zákon č. 1/1963 Sb., Ústava České republiky, v posledním znění

Usnesení ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky, v posledním znění

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

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

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v posledním znění

Zákon č. 234/2014 Sb., Zákon o státní službě

Zákon č. 586/21992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška 189/2023 Sb., vyhláška o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech

Metodický pokyn č. MF-5, o stanovení lhůt při správě daní, č.j.: MF-21968/2015/39, Finanční zpravodaj

Služební předpis č. 1/2019 generálního ředitele, kterým se stanoví etický kodex Finanční správy České republiky

Rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2023, č.j. 4 Afs 174/2022-40

Rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2023, č.j. 5 Afs 334/2020-101

Webové stránky a elektronické zdroje

Evropská komise. Právní předpisy. Proces tvorby právních předpisů. Druhy právních předpisů EU. Online. Dostupné z:

https://commission.europa.eu/law/law-making-process/types-eu-law_cs

Finanční správa. DANĚ. DAŇOVÝ PROCES. INFORMACE PRO VEŘEJNOST. ARCHIV. ZMĚNY V DAŇOVÉM ŘÁDU (ZÁKON Č. 280/2009 SB.). Zavedení úroku z daňového odpočtu. Online. Dostupné z:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/informace-pro-verejnost/archiv/zmeny-v-danovem-radu-zakon-c-280-2009-sb>

Finanční správa. FINANČNÍ SPRÁVA. FINANČNÍ SPRÁVA ČR. FIREMNÍ KULTURA FS ČR. Etický kodex FS ČR. Online. Dostupné z:

<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/firemni-kultura-fs-cr/eticky-kodex-fs-cr>

Finanční správa. FINANČNÍ SPRÁVA. FINANČNÍ SPRÁVA ČR. ORGANIZAČNÍ STRUKTURA. ORGÁNY FINANČNÍ SPRÁVA. SPECIALIZOVANÝ FINANČNÍ ÚŘAD. Informace o SFÚ. Online. Dostupné z:

<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni->

[struktura/organy-financni-spravy/specializovany-financni-urad/informace-o-sfu](#)

Finanční správa. FINANČNÍ SPRÁVA. INFORMACE PODLE ZÁKONA Č. 106/1999 SB. PODÁNÍ OPRAVNÉHO PROSTŘEDKU. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/informace-podle-zakona-c-106-1999-sb/podani-opravneho-prostredku>

Finanční správa. FINANČNÍ SPRÁVA. PŘÍLOHY. D.ZÁKONY. POKYN_MF_5. Online. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF_5.pdf

Internetový server Evropský parlament. Fakta a čísla o Evropské unii, Online. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/6/prameny-a-pusobnost-prava-evropske-unie>

Nejvyšší správní soud. Rozhodnutí správních soudů. Vyhledávač. Spisová značka v celku. Rozsudek NSS ze dne 21.02.2023, č.j. 5 Afs 334/2020-101. Online. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceniucidelenesenat:|AND:oznaceniucidelenerejstrikovaznackaSID:|AND:oznaceniucideleneporadovecislo:|AND:oznaceniucidelenerok:|AND:oznaceniucidelenecislojednaci:|AND:oznacenicivcelku:5%20Afs%20>

Nejvyšší správní soud. Rozhodnutí správních soudů. Vyhledávač. Spisová značka v celku. Rozsudek NSS ze dne 26.01.2023, č.j. 4 Afs 174/2022-40. Online. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceniucidelenesenat:|AND:oznaceniucidelenerejstrikovaznackaSID:|AND:oznaceniucideleneporadovecislo:|AND:oznaceniucidelenerok:|AND:oznaceniucidelenecislojednaci:|AND:oznacenicivcelku:4%20Afs%20>

Zákonyprolidi.cz. Vyhláška 189/2023 Sb., vyhláška o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. Online. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2023-189>

PŘÍLOHA 1 – Protokol o kontrole z aplikace Odevzdej.cz, ze dne 2.3.2024

04.03.24 18:34

Zobrazení podobností

Andrea Vodičková, učo 233674

Zobrazení podobností

Složka: andrea.gonsiorova@seznam.cz

Porovnávaný dokument

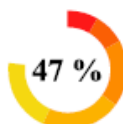
andrea.gonsiorova@seznam.cz (2022)

Instituce pro veřejnou kontrolu mailem

Změněno 2. 3. 2024, 16 000 slov

Nedoporučuje se předkládat jako oficiální dokument školy, neboť prokazatelná kontrola originality je možná pouze ze strany školy. Více ve [FAQ](#).

Systém našel podobnost
Je třeba dokument ručně přezkoumat



Systém našel podobnost
Je třeba dokument ručně přezkoumat
47

Vyhodnoceno 3. 3. 2024

Jak je to s počty zdrojových dokumentů

[Upravit hledání nebo vybrat jiný dokument](#)

Buď vložte **Adresu do ISu** (např. přenesením myši z jiného okna IS), nebo klikněte na **Vyhledat** a vyberte složku nebo soubor.

zahrnout dokumenty stejného vkladatele

1 / 991

AUTOR PRACE

Anotace

Bakalářská práce je zaměřena na použití řádných opravných prostředků v rámci daňového řízení. Teoretická část práce osvětluje pojem řádných opravných prostředků a jejich hlavní charakteristiku. Pro pochopení dané problematiky je popsán postup prvoinstančního správce daně, a následně metody rozhodování o odvolání. S ohledem na fakt, že daňové zákony prošly během posledních let řadou častých novelizací, stávají se pak bohužel méně přehlednými. I z těchto důvodů dochází k chybám jak na straně správce daně, tak i na straně daňových subjektů. Cílem praktické části bakalářské práce je komparace vývoje počtu podaných odvolání na dani z přidané hodnoty oproti počtu podaných odvolání na dani z příjmů právnických osob s uvedením výsledků rozhodnutí o odvolání.

Annotation

The bachelor thesis focuses on the use of ordinary remedies in tax proceedings. The theoretical part of the thesis explains the concept of ordinary remedies and their main characteristics. In order to understand the issue, the procedure of the first-instance tax administrator and the subsequent methods of deciding on the appeal are described. In view of the fact that tax laws have undergone a number of frequent amendments in recent years, they have unfortunately become less clear. For these reasons too, errors occur both on the part of the tax administration and on the part of taxpayers. The aim of the practical part of the bachelor thesis is a comparison of the development of the number of appeals filed for value added tax versus the number of appeals filed for corporate income tax with the results of the appeal decisions.

Klíčová slova

daň, daňový řád, daň z přidané hodnoty, finanční správa, odvolání, plátce daně, rozhodnutí, řádné opravné prostředky, správce daně, správa daní

Keywords

tax, tax code, value added tax, financial administration, appeal, taxpayer, decision, regular remedial measures, tax administrator, tax administration

Obsah

Úvod. 6

I. TEORETICKÁ ČÁST. 8

1 LEGISLATIVNÍ A METODICKÁ ÚPRAVA.. 8

1.1 Legislativní a metodická úprava správy daní 8

1.2 Historie legislativní úpravy správy daní 9

1.3 Daňová legislativa Evropského práva. 11

1.4 Finanční správa a její organizační struktura. 13

1.5 Charakteristika daňového řízení 17

2 OPRAVNÉ PROSTŘEDKY PODLE DAŇOVÉHO ŘÁDU.. 22

2.1 Charakteristika opravných prostředků.. 22

2.2 Důvody podání opravných prostředků.. 23

3 ŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY.. 26

3.1 Odvolání 31

3.1.1 Lhůty. 33

3.1.2 Poučení o odvolání 35

3.1.3 Postup správce daně prvního stupně. 37

Zdroje

83

2669





Publikace
Správa daní a daňové řízení
Ing. Šárka Sobotovičová, Ph.D.
Změněno 19. 4. 2021, 41 000 slov



Zdroj z internetu
DPTX_2014_1_11220_0_322098_0_157021.pdf?sequence=1
cuni.cz
Staženo 2. 8. 2023, 25 000 slov



Studijní materiály
Danove_zakony_2016.pdf
Mgr. Ing. Peter Marinič, Ph.D.
Změněno 2. 5. 2017, 290 000 slov

