

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Jakub Jireš

Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení

Diplomová práce

Olomouc 2016

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „*Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení*“
vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne

.....

Jakub Jireš

Chtěl bych tímto poděkovat své vedoucí JUDr. Zdence Papouškové, Ph.D., za odborné vedení, za pomoc a rady při zpracovávání této práce.

Obsah

Úvod.....	1
1 Charakteristika daňového řízení	3
1.1 Vymezení základních pojmů.....	3
1.1.1 Daňové řízení	3
1.1.2 Správa daně.....	3
1.1.3 Daň.....	3
1.1.4 Správce daně.....	4
1.1.5 Osoba zúčastněná na správě daní.....	4
1.1.6 Zásady daňového řízení	4
1.2 Prostředky právní ochrany při správě daní.....	6
2 Řádné opravné prostředky	6
2.1 Odvolání	7
2.1.1 Přípustnost odvolání.....	7
2.1.2 Poučení o odvolání	11
2.1.3 Náležitosti odvolání.....	12
2.1.4 Dispozice s odvoláním	14
2.1.5 Postup správce daně prvního stupně.....	15
2.1.6 Postup odvolacího orgánu.....	19
2.1.7 Rozhodnutí o odvolání.....	22
2.2 Rozklad	22
3 Mimořádné opravné prostředky.....	23
3.1 Obnova řízení	23
4 Dozorčí prostředky.....	27
4.1 Přezkumné řízení.....	27
4.1.1 Důvod k přezkumu rozhodnutí.....	28
4.1.2 Nařízení přezkoumání řízení	29
4.1.3 Průběh přezkumného řízení.....	29
5 Další prostředky ochrany	30
5.1 Další prostředky ochrany v rámci daňového řádu.....	30
5.1.1 Námitka na podjatost úřední osoby	31
5.1.2 Stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti nevhodnému postupu správce daně	31
5.1.3 Podnět na nečinnost správce daně	33
5.2 Prostředky soudní ochrany	33
Závěr	35
Seznam zkratk.....	37
Seznam použité literatury a jiných dostupných zdrojů.....	37
Shrnutí	41
Abstract.....	42
Klíčová slova – Key words	43

Úvod

Daně jsou neoddělitelnou součástí společenského života a více či méně se dotýkají každého z nás. Přestože prakticky každý ekonomicky aktivní obyvatel naší republiky je daňovým subjektem, jsem toho názoru, že zájem daňových subjektů o tuto problematiku je do značné míry spojen pouze s problémy, které jim přináší. Jako zaměstnanec advokátní kanceláře, která se daňovou problematikou zaobírá, přicházím často do kontaktu s případy z prostředí daňového práva a z vlastní zkušenosti si dovoluji tvrdit, že většina lidí má pouze velice mlhavé představy o tom jaké daně, v jaké výši a proč platí. Toto však není nijak překvapující a to především z důvodu složitosti a mnohdy značné nepřehlednosti českého daňového systému, obsahujícího řadu sazeb a výjimek, které často způsobují značné potíže i odborníkům. V souvislosti s tímto je nutné zmínit i skutečnost, že daňové právo je neustále aktualizováno a změny zákonů zde probíhají především díky střídání politických vlivů daleko častěji, než v jiných právních odvětvích např. zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků byl za dobu své existence novelizován více než padesátkrát.

Je tedy zřejmé, že při realizaci povinností vyplývajících z daňových předpisů, bude často docházet k pochybením jak na straně daňového subjektu, tak na straně správce daně, který se vůči daňovému subjektu nachází v nadřazené pozici. Tato pochybení mohou mít mnohdy fatální dopad na daňový subjekt. Jsem tedy názoru, že daňový subjekt by proti tomuto jednání měl být dostatečně chráněn. Znalost procesních předpisů v právním odvětví, kterému se právník chce věnovat a obzvláště znalost právní úpravy o oblasti prostředků právní ochrany je dle mého naprostou nezbytností. Proto jsem si jako téma své práce zvolil opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení. Čtenáře své práce bych rád seznámil s tím, jakým způsobem a jak co možná nejlépe uplatňovat svá práva v rámci daňového práva, pokud se domnívá, že rozhodnutí správce daně bylo z nějakého důvodu nesprávné, případně jak může být chráněn ex offio v rámci dozorčích prostředků.

Cílem mé práce je pomocí metod deskripce, analýzy a komparace poskytnout co nejlepší přehled jednotlivých prostředků ochrany v rámci daňového řízení. Tedy např. kdy a za jakých podmínek se jich lze domáhat a jakou míru ochrany a v jakém rozsahu účastníkům daňového řízení poskytují, případně poukázat na nedostatky zákonné úpravy. Přitom budu vycházet nejen ze samotného zákona a literatury, ale i ze soudních rozhodnutí, která se dané problematice týkají. Má práce bude vycházet ze stavu právní úpravy účinné ke dni 28. února 2016. Tj. již 6 let od nabytí účinnosti daňového řádu. Ve své práci se budu snažit vyvarovat širokému srovnávání daňového řádu s předchozí právní úpravou, protože se domnívám, že by tím mohlo dojít k překročení hranice přínosnosti pro pochopení dané problematiky a snížení přehlednosti práce.

Metodu komparace tedy využiji ve vztahu k předchozí právní úpravě pouze případech, kde to budu považovat za nezbytné. Za daleko větší přínos v tomto případě považuji komparaci se zahraniční právní úpravou, a to především s právní úpravou zemí, jejichž právní systém se velmi podobá tomu českému, tedy Německa a Rakouska. Tato komparace může podle mého názoru být přínosná zejména při řešení otázky, zda jsou opravné a dozorčí prostředky, které daňovým subjektům poskytuje daňový řád dostatečné a zda zde není prostor pro zlepšení české právní úpravy. Svou prací se poté pokusím odpovědět na otázku, jaké opravné prostředky a dozorčí prostředky obsahuje současná právní úprava, jakým způsobem je subjekty daňového řízení mohou využívat, a zda poskytují těmto subjektům dostatečnou právní ochranu. Budu se také snažit poukázat na některá problematická místa právní úpravy.

V první části práce se hodlám věnovat daňovému řízení jako takovému a budu zde vymezovat a charakterizovat základní prvky a pojmy daňového práva pro lepší pochopení souvislostí. V druhé části systematicky a přehledně přiblížím problematiku opravných prostředků v daňovém řízení ve světle právní úpravy. Budu tedy vycházet nejen z textu samotného zákona, ale v souvislosti s již zmíněnou judikaturou se budu snažit o co neúplnější a nejprehlednější nastínění problematiky opravných prostředků. Tuto kapitolu své práce považuji za stěžejní, protože odvolání je nejčastěji využívaným prostředkem ochrany v rámci daňového práva, budu mu tedy věnovat nejvíce prostoru. Ve třetí kapitole se budu snažit o analýzu mimořádných opravných prostředků. Čtvrtá kapitola bude věnována rozboru dozorčích prostředků. Pátá kapitola poté krátce přiblíží další prostředky obrany v rámci správy daní. V závěru své práce se poté budu věnovat shrnutí nejdůležitějších poznatků a závěrů, ke kterým jsem v průběhu její přípravy dospěl.

1 Charakteristika daňového řízení

Aby bylo možné charakterizovat opravné prostředky v daňovém řízení, považují za nezbytné nejprve věnovat pozornost vymezení pojmu daňového řízení jako takového, jeho vývoji, pramenům a základním zásadám, které jej charakterizují.

1.1 Vymezení základních pojmů

1.1.1 Daňové řízení

Daňové řízení představuje právními předpisy stanovený postup účastníků řízení, směřující k zajištění realizace práv a závazků, jenž plynou daňovým subjektům v průběhu z daňových vztahů. ¹Tento postup upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, jenž je procesním předpisem daňového práva procesního. To lze charakterizovat jako souhrn právních norem, které upravují daňové vztahy vznikající jako důsledek organizace daňové správy a jejího výkonu. ²

Účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Z § 148 daňového řádu vyplývá, že daňové řízení tento právní předpis chápe jako časový úsek od data podání daňového přiznání do doby zániku práva k vyměření daně, popřípadě do doby zániku daňového závazku. Proto může být užití pojmu řízení v daňovém řádu s ohledem na jeho vymezení zavádějící, neboť ze zákona plyne, že v tomto časovém úseku může, ale také vůbec nemusí docházet k aktivní činnosti správce daně, vedoucí k vydání rozhodnutí (tj. řízení). ³ Pokud výše uvedené zjednodušíme, lze chápat daňové řízení jako procesní postup za účelem výběru a správy daní.

1.1.2 Správa daně

Správou daní lze rozumět jako jednu z forem správy veřejných záležitostí, jež je realizována jako projev výkonné moci ve státě a již od ostatních forem veřejné správy odlišuje především její předmět, kterým je „daň“. Správa daně v sobě taktéž zahrnuje postup správců daně, v průběhu kterého dochází ke vzniku práv a povinností i u jiných subjektů, které se tohoto postupu účastní. Jedná se tedy o pojem širší než samotné daňové řízení. ⁴

1.1.3 Daň

Daň daňový řád definuje jako peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto

¹BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 255 s.

² Tamtéž

³ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 300 s.

⁴ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s. 7

zákona, a peněžité plnění v rámci dělené správy.⁵ Je tedy zjevné, že pojem daň je zde využit jako legislativní zkratka, pod kterou lze vztáhnout všechny zákonem stanovené finanční odvody v rámci českého daňového práva.

1.1.4 Správce daně

Správce daně je podle daňového řádu jakýkoliv orgán veřejné moci v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na jeho základě svěřena působnost v oblasti daňové správy.⁶ Orgány veřejné moci jsou daňovým řádem rozuměny správní orgány a jiné správní orgány. Tyto orgány nevystupují v právních vztazích svým jménem, ale jménem státu⁷, případně jiného veřejnoprávního subjektu. Správa daní je mezi výše uvedené orgány rozdělena. Orgány finanční správy spravují veškeré daně s výjimkou daní spotřebních, energetických a daně z přidané hodnoty odváděné při dovozu neplátci, jež jsou spravovány orgány celní správy.⁸

1.1.5 Osoba zúčastněná na správě daní

Osobou zúčastněnou na správě daní jsou daňové subjekty a třetí osoby. Daňovým subjektem je osoba, za kterou daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Daňový řád na rozdíl od předchozí právní úpravy⁹ konkrétně nevymezuje daňový subjekt. Vymezení daňového subjektu ponechává na hmotněprávních zákonech upravující daňové povinnosti.¹⁰ Podle § 161 daňového řádu je poté daňovým subjektem i subjekt, jemuž bylo uloženo určité plnění podle správního řádu na základě tzv. dělené správy. Třetími osobami podle daňového řádu rozumíme osoby odlišné od daňového subjektu mající povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčeny. Odlišnost třetí osoby je v tomto případě dána jejím odlišným postavením v daňovém řízení, kdy má oproti daňovému subjektu, jehož hlavní povinností je odvod daně, pouze povinnost součinnosti při průběhu samotného řízení. Do této skupiny jsou proto zařazeni především svědci, znalci, tlumočníci, konzultanti, jakož i jiné osoby s povinností součinnosti.¹¹

1.1.6 Zásady daňového řízení

Zásadami daňového řízení lze chápat určité právní principy, vůdčí právní ideje, na kterých je daňové právo postaveno. Právní řád demokratického státu je hodnotově orientován, proto musíme za jeho součást považovat i právní principy, které ztělesňují tyto hodnoty. Tyto principy

⁵ Ustanovení § 3 daňového řádu

⁶ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.76

⁷ Ústavní soud: náleží III.ÚS 254/99 ze dne 10. 11. 1999

⁸ BAKES, M. a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 257

⁹ Zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů

¹⁰ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 64

¹¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., daňový řád

mají postavení pramene práva a to i v situacích kdy nejsou jednoznačně vymezeny v právní úpravě daného právního institutu.¹² Proto se daňové řízení samo o sobě neřídí pouze zásadami typickými pro správu daní vyjádřenými a konkretizovanými v daňovém řádu, ale i dalšími obecnými právními principy vycházejícími z Ústavního pořádku České republiky.¹³

Význam zásad v rámci daňového řízení lze spatřovat v jejich využití jako interpretačního vodítka při aplikaci jednotlivých ustanovení daňového řádu, ale i hmotněprávních daňových předpisů. Je tedy nezbytné dbát nejen na dodržování právních předpisů dopadajících na tu kterou situaci, ale též na aplikaci právních předpisů, jenž bude přílehlavá příslušné situaci a bude tak v souladu i se základními zásadami daňového řízení.¹⁴ Zásady, které zákonodárce chápe pro správu j daní jako elementární, jsou upraveny v §5-9 daňového řádu jako „základní zásady daňového řízení“. Jde o zásady, které nelze vztahovat pouze na daňové řízení, ale pro celou správu daní, tedy i pro úkony a postupy konané mimo něj.¹⁵ Hlavními zásadami, kterými je daňové řízení a potažmo i řízení o opravných a dozorcích ovládáno, jsou:

- zásada zákonnosti
- zásada legální licence
- zásada přiměřenosti
- zásada procesní rovnosti
- zásada součinnosti
- zásada poučovací
- zásada vstřícnosti a slušnosti
- zásada rychlosti řízení a zásada hospodárnosti a procesní ekonomie
- zásada volného hodnocení důkazů
- zásada legitimního očekávání
- zásada materiální pravdy
- zásada neverejnosti
- zásada oficiality a zásada vyhledací

¹² Ústavní soud: nález Pl. ÚS 58/01 ze dne 16.10.2001

¹³ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., daňový řád

¹⁴ KRATOCHVÍL, J. Základní zásady daňového řízení jako interpretační vodítka při aplikaci daňových předpisů, *Daně a právo v praxi*, 2008, č. 10. Dostupné z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4460v6412-zakladni-zasady-danoveho-rizeni-jako-interpretacni-vodit/>>

¹⁵ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 255

1.2 Prostředky právní ochrany při správě daní

Aby bylo možné se těmito prostředky dále zabývat je nejprve nutné je jako takové správně vymezit. Opravné a dozorčí prostředky řadíme pod tzv. prostředky právní ochrany. Ve vyspělých právních systémech jsou prostředky právní ochrany poskytovány v každém právním odvětví. Je totiž zjevné, že orgány, které rozhodují o právech a povinnostech jednotlivce, nejsou ve svém konání zcela neomylné. Tyto chyby v rozhodování mohou spočívat např. v nesprávném skutkovém posouzení věci, ve vadách v procesních postupech, či ve výkladu právních norem. Právní prostředky ochrany však mohou využít i osoby, jež nabyly subjektivního dojmu, že rozhodnutí je nesprávné. Za prostředky právní ochrany lze tedy považovat všechny zákonem deklarované nástroje sloužící k ochraně individuálního nebo veřejného zájmu.¹⁶

V daňovém řízení k tomuto účelu slouží právě opravné a dozorčí prostředky. Opravné prostředky můžeme dělit na řádné a mimořádné. Řádné opravné prostředky opravné prostředky směřují proti pravomocnému rozhodnutí a jsou jimi odvolání a rozklad. Mimořádné opravné prostředky poté směřují proti rozhodnutí pravomocnému. Mezi ty daňový řád řadí pouze návrh na povolení obnovy podle §117 a násl. daňového řádu. Dozorčími prostředky jsou poté nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Hlavní rozdíl mezi opravnými a dozorčími prostředky lze spatřovat v jejich iniciaci. Zatímco řízení o opravných prostředcích se zahajuje na návrh ze strany daňového subjektu, řízení o dozorčích prostředcích je zahajováno ex officio, tedy z moci úřední.

2 Řádné opravné prostředky

Daňový řád opravný prostředek sám o sobě nedefinuje. Musíme si tedy pomoci teorií a judikaturou. V obecné rovině lze za opravný prostředek považovat právní nástroj umožňující účastníku řízení vyjádřit svou nespokojenost s výsledkem daného řízení a zahájit jeho přezkum v souladu se zásadou dvouinstančnosti řízení.¹⁷ Dle Nejvyššího správního soudu České republiky poté „*Opravný prostředek – řádný nebo mimořádný – je vždy procesním institutem, který je plně v rukou účastníka řízení; je charakterizován tím, že účastník má subjektivní procesní právo na to, aby takový prostředek byl projednán v zákonem předpokládané procesní formě. Správní orgán se jej nemůže zbýt a zůstat pasivní; opravný prostředek musí být projednán předepsaným pořadem správních stolic; nestane-li se tak, dochází k porušení účastníkovy subjektivního procesního práva. Zpravidla je také opravný prostředek vázán zákonnou lhůtou, ve které musí být podán (řádný prostředek ve lhůtě kratší, mimořádný ve lhůtě delší) a jejíž zmeškání má*

¹⁶ ŠIMEK, K., prezentace *Prostředky ochrany při správě daní*, ze dne 23. 11. 2015 [cit. 2015-11-25]. Dostupné z WWW: <<http://www.radimbohac.cz/zimni-semester-2015/prednasky-danove-pravo-procesni> >

¹⁷ SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 2. Aktualiz. a přeprac. vydání, Praha: ASPI, 2009. 138 s

za následek ztrátu takového prostředku. Opravný prostředek je přizpůsoben k ochraně subjektivního práva účastníka a jeho podání je ponecháno jeho vlastní aktivitě; úřad nemůže tuto aktivitu nahradit.“¹⁸

2.1 Odvolání

Odvolání je nejčastěji využívaným opravným prostředkem v rámci daňové správy. Proto považuji za nutné věnovat mu ve své práci větší prostor než ostatním opravným prostředkům. Odvolání v daňovém řízení chápeme jako podání, jehož prostřednictvím příjemce rozhodnutí žádá správce daně vyššího stupně o přezkum rozhodnutí správce daně nižšího stupně.¹⁹ Daňový řád tedy respektuje tradiční zásadu dvouinstančnosti. Smysl odvolání spočívá v umožnění nápravy pochybení řízení konaného v prvním stupni a rozhodnutí odvolacím orgánem nebo případně za využití autoremedury. Jedná se o subjektivní právo příjemce, proto ho nelze podat pouze proti odůvodnění napadeného rozhodnutí.²⁰

2.1.1 Přípustnost odvolání

Při zahájení řízení o odvolání vždy příslušný orgán nejprve zkoumá, zda byly vůbec naplněny zákonem stanovené podmínky pro jeho podání, takzvanou přípustnost. Tou lze obecně rozumět jednak stanovení podmínek na straně účastníků (subjektivní podmínky přípustnosti) a na druhé straně stanovení kvalifikovaných důvodů (objektivní podmínky příslušnosti).²¹

Subjektivní přípustnost

Jak již z názvu vyplývá, subjektivní příslušností jsou myšleny podmínky, které se vážou k subjektu, jež daný opravný prostředek podává. O subjektivní příslušnosti lze také hovořit jako o tzv. procesní legitimaci, tedy oprávnění k využití opravného prostředku, které subjektu přiznává procesní právo. Subjektivní podmínky odvolání tedy určí rozsah subjektů, které jsou k jeho podání oprávněny. V daňovém řízení přiznává daňový řád právo podat odvolání příjemci rozhodnutí. Co je rozhodnutím pro účely odvolání, je vymezeno v § 101 odst. 1 daňového řádu. Jedná se o individuální akt, kterým správce daně ukládá a přiznává práva a povinnosti nebo taková práva a povinnosti deklaruje.²²

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 – 119

¹⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., daňový řád

²⁰ KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. 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. rozšířené a aktualizované vyd. Ostrava: Sagit, s. 383

²¹ WINTEROVÁ A., MACKOVÁ A. a kol. Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice. 8. aktualiz. vyd. Praha: Leges, 2015, s.500

²² BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.676

Objektivní přípustnost rozhodnutí

Objektivní přípustností rozumíme vymezení okruhu rozhodnutí proti, kterým lze podat opravný prostředek. Podle daňového řádu lze odvolání podat proti každému prvostupňovému rozhodnutí správce daně, pokud daňový řád případně jiný zákon nestanoví jinak.²³ Daňový řád, tedy obsahuje i výjimky z práva na podání odvolání. Ty jsou dvojího druhu.

První kategorií výjimek jsou ty, které se vztahují k charakteru nebo vlastnostem rozhodnutí. Odvolání nelze samostatně podat proti odůvodnění rozhodnutí. Daňový řád výslovně označuje takové podání za nepřipustné.²⁴ Zákon také až na výzvu ručiteli podle § 171 daňového řádu a výzvu k úhradě nedoplatku zajištěného rozhodnutím o přijetí ručení nebo přijetím bankovní záruky, nepřipouští odvolání proti rozhodnutím, které jsou označeny jako výzva.²⁵ Tímto se dle mého, zákonodárce snažil o promítnutí zásady rychlosti a hospodárnosti daňového řízení. V průběhu daňového řízení je obvyklé, že správce daně účastníkům řízení doručí více výzev. Je tedy zjevné, že kdyby ke každé z nich bylo přípustné odvolání, účastníci řízení by ho využívali jako účelový prostředek k prodloužení samotného řízení. Tím by byl narušen jeden z hlavních účelů správy a výběru daní. Tedy zajištění příjmů do veřejných rozpočtů.

Druhou kategorií výjimek vztahujících se k charakteru nebo vlastnostem odvolání představují konkrétní rozhodnutí, u kterých je přezkum opravnými prostředky vyloučen nebo omezen. Tato rozhodnutí poté můžeme rozdělit do čtyř kategorií:

- a) Rozhodnutí, proti nimž výslovně nelze podat odvolání:
 - jímž správce daně z vlastního podnětu nebo na návrh ustanoveného zástupce nebo zastoupeného zruší ustanovení zástupce (§26 odst. 5)
 - o ustanovení společného zástupce (§30 odst. 2)
 - o prohlášení nicotnosti
 - jímž odvolací orgán rozhodl o odvolání (§116 odst. 4)
 - o stanovení data, k němuž přechází místní příslušnost na nového správce daně (§131 odst. 3)
 - o platebním výměru, kterým je vyměřena stejná daň, jakou si vyměřil daňový subjekt (§ 140 odst. 4)
 - o dodatečném platebním výměru, neodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, pokud nebyl vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení §144 odst. 4)
 - o stanovení daně vybírané srážkou plátcí daně (za podmínek dle § 235 odst. 1)

²³ Ustanovení §109 odst. 1 daňového řádu

²⁴ Tamtéž

²⁵ Ustanovení § 109 odst. 2 daňového řádu

- jímž byla uložena pokuta podle § 247 odst. 1 nepřesahující 5000,- Kč
- b) Rozhodnutí, proti nimž nelze využít řádných ani mimořádných opravných prostředků:
 - rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty (§ 36 odst. 6)
 - rozhodnutí o tom, zda je úřední osoba vyloučena (§ 77 odst. 7)
 - rozhodnutí o ustanovení znalce, vylučující podání opravných prostředků daňovým subjektem (§ 95 odst. 2)
 - rozhodnutí o výši sjednané daně (§ 98 odst. 4)
 - rozhodnutí o předvedení (§ 100 odst. 3)
 - rozhodnutí vydané v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví (§ 124 odst. 5)
 - rozhodnutí o závazném posouzení (§ 132 odst. 3)
 - rozhodnutí o žádosti o použití vratitelného přeplatku na úhradu nedoplatku u jiného správce daně a o vrácení vratitelného přeplatku, jemuž bylo vyhověno v plném rozsahu (§ 155 odst. 4)
 - rozhodnutí o námitce (§159 odst. 4)
 - rozhodnutí o odložení daňové exekuce, o pokračování v odložené daňové exekuci nebo o zastavení daňové exekuce (§ 181 odst. 4)
 - rozhodnutí o pokračování ve srážkách ze mzdy (§ 187 odst. 4)
 - rozhodnutí o tom, zda je prokázáno předkupní právo (§ 197 odst. 1)
 - rozhodnutí o odmítnutí návrhu na přihlášení pohledávky (§ 197 odst. 3)
 - rozhodnutí o přerušení a pokračování v dražbě ve stejný den (§ 198 odst. 4)
 - rozhodnutí o udělení příklepu (199 odst. 4)
 - rozhodnutí o vyloučení ze soupisu věcí, které se nezpeněžily (§ 217 odst. 1)
 - jímž bylo rozhodnuto ve věci prominutí daně nebo příslušenství daně (§ 259 odst. 4)
- c) Využití opravných prostředků po rozhodnutí v rámci rozkladu podle § 108 odst. 3 daňového řádu
- d) Omezený okruh odvolatelů u dražební vyhlášky dle § 195 odst. 4 daňového řádu²⁶

Lhůta pro podání odvolání

Odvolání musí být podáno ve stanovené lhůtě. Lhůtou lze rozumět určitý časový interval, se kterým je spojen právní následek, ať je již v jejím průběhu něco konáno nebo konáno není. Daňový řád stanovuje, že odvolání je třeba podat ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí²⁷.

²⁶BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.676

²⁷ Ustanovení §109 odst. 4 daňového řádu

Tato lhůta je však lhůtu obecnou, protože zákon výslovně stanovuje i lhůty kratší.²⁸ Pokud bychom srovnali délku lhůty pro odvolání proti správnímu rozhodnutí podle správního řádu se lhůtou podle daňového řádu, zjistíme, že délka lhůty podle daňového řádu je oproti ní dvojnásobná. To zákonodárce odůvodňuje tím, že klíčová rozhodnutí ve věcech daňové správy se týkají skutečností, jejichž posouzení vyžaduje dostatek času, často i odbornou pomoc.²⁹ Tím je dle mého myšlena pomoc advokáta případně daňového poradce nebo jejich součinnost.

K výše uvedenému bych rád doplnil, že daňový řád v některých případech netrvá na striktním dodržení zákonem stanovené lhůty k podání odvolání. V případě, že ze závažných důvodů na straně daňového subjektu dojde ke zmeškání lhůty, lze správce daně do 15 dnů ode dne, kdy pominul důvod zmeškání, požádat o navrácení lhůty v předešlý stav.³⁰ Důvody pro navrácení lhůty v předešlý stav zákon neuvádí. Posouzení je zde svěřeno do diskreční pravomoci správce daně, ten by však dle mého s ohledem na praxi v dalších právních odvětvích, měl povolit navrácení lhůty do předešlého stavu pouze v případě, že důvody na straně daňového subjektu jsou objektivní a žadatel neměl tyto skutečnosti jak ovlivnit. Zde bych rád podotkl, že zákon nestanovuje, jaká lhůta má být navrácena. Podle mého je však v zájmu právní ochrany daňového subjektu, aby mu byla lhůta navrácena v plné výši, tedy u odvolání 30 dní.³¹ A do budoucna by v tomto směru měl podle mého být daňový řád novelizován. Takto hrozí vznik situace, kdy se například daňový subjekt dvacátý den lhůty pro podání odvolání vážně zraní a není další měsíc schopen činit právní úkony, mezitím však uplyne lhůta pro odvolání. Daňový subjekt proto podá žádost o navrácení lhůty v předešlý stav, ale správce daně mu poskytne již pouze lhůtu desetidenní. Daňový řád sice nevylučuje možnost se proti tomuto rozhodnutí odvolat, ale přesto si myslím, že v zájmu právní ochrany daňového subjektu, by mu měla být poskytnuta lhůta v plné původní výši.

Odvolání je nutné podat u správce daně, jež vydal napadené rozhodnutí.³² Účelem je naplnění zásady ekonomie, rychlosti a možnosti vyřídit věc pomocí autoremedury. Správce daně prvého stupně totiž vede spis, který může sám doplnit a který následně postupuje se svým stanoviskem odvolacímu orgánu.³³ Podání odvolání ve stanovené lhůtě lze také označit jako podmínku včasnosti. Ta musí být splněna. V opačném případě dojde ze strany správce daně k zamítnutí rozhodnutí a zastavení řízení. K zachování lhůty stačí, když odvolatel podá odvolání

²⁸ Např. rozhodnutí týkající se daňových exekucí jakým je odvolání proti exekuci

²⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., daňový řád

³⁰ Ustanovení §37 daňového řádu

³¹ V případě že nejde o zákonem stanovené výjimky

³² V případě že je odvolání podáno u správce daně, který není příslušný vést řízení, je jeho povinností postoupení příslušnému správci daně. Podle § 35 odst. 2 daňového řádu je lhůta pro podání odvolání zachována, došlo-li k podání u nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce daně.

³³ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.679

v poslední den lhůty, která se počítá podle kalendářních dnů u správce daně, nebo pokud podá odvolání k poštovní přepravě prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb, případně je zašle datovou zprávou, opatřenou uznávaným elektronickým podpisem, nebo odeslanou prostřednictvím datové schránky. Pouze tehdy, když poslední den lhůty připadne na sobotu, neděli nebo svátek, je za poslední den lhůty považován nejbližší následující pracovní den.³⁴

Lhůta k podání odvolání je zákonnou lhůtou, proto ji nelze prodloužit v závažných důvodech, za dodržení určitých podmínek však může správce daně povolit navrácení lhůty v předešlý stav.³⁵

2.1.2 Poučení o odvolání

Daňový řád uvádí, že obsahem každého rozhodnutí musí být poučení o možnosti podání odvolání v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku.³⁶ Poučení o možnosti podat opravný prostředek je nutné považovat za zcela zásadní skutečnost pojící se s jakýmkoliv vydaným rozhodnutím. Jeho příjemce tímto získává jistotu jakým způsobem v řízení dále postupovat. Jedná se opět o promítnutí zásady poučovací³⁷ do daňového řádu. V případě neuvedení poučení nebo v případě, kdy poučení má chybný obsah lze odvolání podat do 3 měsíců od doručení rozhodnutí – tuto lhůtu lze označit jako objektivní lhůtu pro odvolání. Daňový řád však dává správci daně určitou možnost zhojení takového stavu a urychlení řízení. Tím je vydání opravného rozhodnutí.³⁸ Lhůta pro podání odvolání se poté pro adresáty rozhodnutí opět zkrátí a odvolání je možné podat do 30 dnů od doručení opravného rozhodnutí.

Daňový řád pamatuje i na situace, kdy chybný obsah odůvodnění může v jeho adresátovi vyvolat chybnou domněnku o další možnosti postupu v řízení. Jedná se o případ, kdy správce daně v odůvodnění rozhodnutí uvede, že proti rozhodnutí je možné podat odvolání, přestože tato možnost ze zákona nevyplývá. V tomto případě je zjevné, že pochybení správce daně nemůže daňovému subjektu přiznat nárok, který mu nepřiznává zákon. Proto pokud je v návaznosti na takové odůvodnění odvolání skutečně podáno, správce daně zastaví řízení podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Opačná však bude situace v případě, že správce daně v odůvodnění rozhodnutí přizná odvolání odkladný účinek, přestože zákon toto výslovně nestanovuje. Daňový řád takovému odvolání odkladný účinek přiznává.

³⁴BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.678

³⁵ Ustanovení § 37 daňového řádu

³⁶ Ustanovení § 102 odst. 1 písmeno f) daňového řádu

³⁷ Viz. kapitola 1.2.6

³⁸ Ustanovení § 104 odst

Můžeme říci, že pro podání odvolání zná daňový řád dva typy lhůt. Jsou jimi jak subjektivní lhůta, která je 30 dní od doručení rozhodnutí adresátovi – viz. předchozí podkapitola, a také výše zmíněná lhůta objektivní.

Pokud bychom měli zhodnotit, jaká míra ochrany je v rámci lhůt pro podání odvolání poskytována adresátům rozhodnutí českým daňovým řádem, je dle mého vhodné srovnání se zahraniční právní úpravou. K tomu jak v tomto případě, tak při dalších srovnáních využiji německou a rakouskou právní úpravu. Činím tomu tak proto, že Česká republika, Spolková republika Německo a Rakouská republika mají k sobě velice blízko a to jak polohou, politickým a právním systémem (parlamentní demokracie a kontinentální právní systém) a také značnou provázaností historického vývoje v rámci střední Evropy. Čeští zákonodárci také právní předpisy těchto dvou zemí často využívají pro inspiraci při tvorbě českého právního řádu. Co se týče subjektivní lhůty pro podání odvolání, není mezi právními úpravami výše uvedených tří států výrazný rozdíl. Podle daňového řádu činí tato lhůta již zmíněných 30 dní³⁹ podle německého daňového řádu⁴⁰ (*Abgabenordnung*) a rakouského daňového řádu⁴¹ (*Bundesabgabenordnung*) je to jeden měsíc. Odlišnost lze však nalézt v německé úpravě délky objektivní lhůty pro odvolání, která činí jeden rok. Tedy čtyřikrát delší časový úsek než je tomu u české právní úpravy. V tomto případě se nedomnívám, že by tříměsíční lhůta poskytovala nedostatečnou právní ochranu, nejsem však zásadně proti jejímu prodloužení. Domnívám se totiž, že zájem na co nejdelším zachování právní jistoty by měl převažovat nad potřebou rozhodnutí věci a to i v případě daňového řízení, kde je zvýšený zájem na uplatnění zásady rychlosti a hospodárnosti řízení v zájmu výběru daní, které jsou hlavním příjmem rozpočtu státu.

2.1.3 Náležitosti odvolání

Základní náležitostí každého podání činěného v rámci správy daní jsou stanoveny v § 70 daňového řádu, v případě odvolání jsou tyto podmínky dále doplněny o taxativní výčet dalších náležitostí nezbytných pro přípustnost odvolání. Tyto náležitosti jsou upraveny v § 112 odst. 1 daňového řádu a jedná se o:

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

³⁹ V případě, že v zákoně není stanovena výjimka

⁴⁰ *Abgabenordnung* [cit.22.7.2016] Dostupné z WWW: <https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html>

⁴¹ *Bundesabgabenordnung* [cit.22.7.2016] Dostupné z WWW: <http://www.steuerecht.jku.at/steuerrecht/de/element_s/ite/lehre/2008/Ritz%20Unterlage%20II.pdf>

- d) uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,
- e) označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání,
- f) návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí

S ohledem na limity rozsahu této práce se nyní budu zabývat pouze některými vybranými aspekty náležitostí odvolání, které považuji za nejdůležitější. Jak jsem již v první kapitole své práce uvedl, správce daně se v průběhu daňového řízení řídí zásadou materiální pravdy. Výjimku netvoří ani odvolací řízení. Daňový řád tedy neklade žádné požadavky na strukturu či obsah odvolání. Podání dokonce nemusí být takto vůbec označeno. Správce daně podání posoudí podle skutečného obsahu a bez ohledu na to jak je označeno.⁴² K tomuto závěru ve své judikatuře dospěl i Nejvyšší správní soud.⁴³

Odvolání podle daňového řádu stojí na apelačním principu, který umožňuje v odůvodnění odvolání uvádět jak skutkové, tak právní vady. Ustanovení §112 odst. 1 písm. d) je však poměrně nešťastně formulováno.⁴⁴ Navozuje dojem, že důvody pro odvolání mohou být pouze samotné vady rozhodnutí.⁴⁵ Pro odvolání však nejsou vyloučeny žádné důvody. Lze tedy brojit proti nezákonnostem, nesprávnostem, nesprávnému úřednímu postupu či způsobu řešení daného případu, dokonce je možné napadat i důvody týkající se procesních výzev v dané věci, případně i závazné posouzení vztahující se k dané věci.

V odvolacím řízení podle daňového řádu neplatí zásada koncentrace řízení. Odvolací důvody lze tedy neomezeně rozšiřovat a to až do vydání rozhodnutí o odvolání. Tímto se odvolací řízení podle daňového řádu zásadně liší od právní úpravy odvolání proti rozhodnutí v obecném správním řízení. Při posuzování odvolání podaném proti rozhodnutí vydaném ve správním řízení, se k novým skutečnostem a návrhům na provedení důkazů přihlíží pouze za předpokladu, že je účastník nemohl dříve uplatnit.

Pokud odvolatel namítá skutkové vady, je nutné, aby ve svém odvolání řádně označil důkazní prostředky svědčící o nesprávném posouzení skutkového stavu. Důkazní břemeno tedy v tomto případě leží plnou vahou na odvolateli. Pokud však namítá vady právní, je zjevné, že se ve většině případů nejedná o osobu, která by disponovala právním vzděláním. Proto v tomto

⁴² Ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu

⁴³ Nejvyššího správního soud: rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 – 74.

⁴⁴ „uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti rozhodnutí“

⁴⁵ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.694

případě postačí pouhé uvedení důvodu nezákonnosti, a je již na správci daně, aby namítanou nezákonnost posoudil v kontextu s příslušnými právními předpisy.⁴⁶

V § 112 odst. 2 můžeme nalézt úpravu postupu správce daně v případě nesplnění některých zákonem vymezených náležitostí odvolání. Pokud odvolání obsahuje vady bránící řádnému projednání věci, vyzve správce odvolatele k doplnění podání s poučením o tom, v jakém směru má být doplněno a stanoví odvolateli přiměřenou lhůtu ne kratší než 15 dnů.⁴⁷ Toto ustanovení dle mého zásadně vylepšuje právní postavení odvolatele, protože mu umožňuje podat blanketní odvolání a počkat, než ho správce daně vyzve k jeho doplnění a udělí mu výše uvedenou lhůtu. To sice není v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení, ale odvolatel, v případě že využije celé délky lhůt, disponuje 45 dny k přípravě odůvodnění odvolání.

Co se týče povinnosti splnit veškeré taxativně stanovené náležitosti odvolání bez přihlédnutí k významu nedostatků pro samotné odvolání, není daňový řád tak přehnaně formalistický jako předchozí právní úprava. Daňový řád již nevyžaduje, aby byly doplněny veškeré chybějící náležitosti odvolání. Postačí pouze doplnění těch, které brání řádnému projednání věci.⁴⁸ Pokud ani po výzvě správce daně nedojde ze strany odvolatele k doplnění požadovaných náležitostí, správce daně odvolací řízení zastaví.⁴⁹

2.1.4 Dispozice s odvoláním

Jednou z hlavních zásad, kterými je ovládáno řízení o odvolání podle daňového řádu, je zásada dispoziční. Ta se projevuje ve třech rovinách. První rovinou je právo disponovat s řízením. Tzn. odvolatel se sám rozhodne, zda odvolání podá či nepodá podle toho, co považuje za nejvýhodnější. Druhou rovinou je právo příjemce rozhodnutí disponovat předmětem řízení, tedy možnost rozšiřovat nebo zužovat odvolací důvody, a tím sám stanovit rozsah přezkumu, který provede odvolací orgán. Odvolání lze tedy doplňovat a pozměňovat a lze v něm předkládat i důkazní prostředky dříve neuplatněné.⁵⁰ To je opět projevem již dříve zmíněného neuplatnění zásady koncentrace řízení na odvolání podle daňového řádu. Jako poslední rovinu lze chápat možnost nakládat se samotným odvoláním, tedy vzdát se práva na odvolání, případně vzít své odvolání až do vydání rozhodnutí o odvolání zpět. Vzdání se práva na odvolání umožňuje adresátovi rozhodnutí, aby v případě, že je pro něj jeho obsah příhodný, docílil co nejdříve jeho právní moci. Pro vzdání se práva na odvolání však obecně platí, že pokud je již jednou učiněno

⁴⁶ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 609

⁴⁷ Ustanovení § 112 odst. 2 daňového řádu

⁴⁸ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.695

⁴⁹ Ustanovení § 112 odst. 3 daňového řádu

⁵⁰ Nejvyšší správní soud: rozsudek č.j. 5 Afs 5/2005-85 ze dne 21.12.2005

nelze ho vzít zpět.⁵¹ V případě zpětvzetí odvolání může odvolatel využít svého práva kdykoliv od doby, kdy své odvolání podal, až do doby vydání rozhodnutí. Dnem podání zpětvzetí se odvolací řízení zastavuje. Zpětvzetí je opět nevratným právním úkonem, který znemožňuje podat odvolání nové.⁵² O zastavení řízení správce daně vydává deklaratorní rozhodnutí, i přestože nastává ze zákona. Vydání tohoto rozhodnutí se tedy na první pohled nemusí jevit jako zcela nezbytné. Ale je nutné zdůraznit, že i tak obsahově banální úkon jako je zpětvzetí musí splňovat esenciální náležitosti podání uvedené v § 70 odst. 3 daňového řádu. Proto chápu toto deklaratorní rozhodnutí jako jakési potvrzení o splnění náležitostí podání.

2.1.5 Postup správce daně prvního stupně

Odvolací řízení podle daňového řádu vychází ze zásady dvouinstančnosti. S touto zásadou souvisí devolutivní (odvalující) účinek odvolání. Z důvodu zájmu na jednoduchosti a hospodárnosti řízení do tohoto pravidla učinil zákonodárce průlom. Jedná se o právo správce daně, který vydal napadené rozhodnutí, rozhodnout sám o odvolání podanému proti rozhodnutí, které správce daně sám vydal. Je to však možné pouze za předpokladu, že odvolání buď úplně, nebo částečně vyhoví.⁵³ Toto řešení však považuji za nepřilíš šťastné a dle mého nepřispívá přehlednosti odvolacího řízení.

Jak jsem již v předchozích kapitolách uvedl, odvolání se podává u správce daně, který dané rozhodnutí vydal. Tomu ve třech případech uděluje daňový řád možnost jednat mimo meze zásady dvouinstančnosti. Těmi jsou zkoumání formálních a objektivních podmínek přípustnosti a dále již samotná autoremedura.⁵⁴ Formálními a objektivními podmínkami přípustnosti jsem se zabýval již v předchozích kapitolách, proto pouze podotýkám, že pokud výše uvedené podmínky nejsou splněny, správce daně odvolání odmítne a odvolací řízení zastaví.⁵⁵

Autoremedurou rozumíme oprávnění orgánu, jež vydal opravným prostředkem napadené rozhodnutí o tomto opravném prostředku rozhodnout. Autoremedura není vlastní pouze daňovému řádu, ale můžeme jí nalézt i ve správním řízení⁵⁶ a v některých řízeních podle o.s.ř.⁵⁷ Účelem autoremedury je urychlení odvolacího řízení v případech, kde se jedná o jednoznačné pochybení a nutnost rozhodnutí o dané věci odvolacím orgánem by byla pouze zbytečným

⁵¹ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 441

⁵² BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.681

⁵³ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., *Daňový řád: s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 613

⁵⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L., *Postup správce daně a odvolacího orgánu v odvolacím řízení podle daňového řádu, Daně a právo v praxi*, 2011, č. 11, Dostupné z WWW < <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35869v45565-postup-spravce-dane-a-odvolaciho-organu-v-odvolacim-rizeni-podle/> >

⁵⁵ Ustanovení § 113 odst. písm. c)

⁵⁶ Ustanovení § 87 správního řádu

⁵⁷ Ustanovení §210a občanského soudního řádu

prodlužováním samotného řízení. V daňovém právu je však autoremedura připuštěna v podstatně širším rozsahu, než v jakém ho znají jiná právní odvětví. A to zejména v zájmu rychlosti a hospodárnosti řízení. To znamená, že podle §113 odst. 1 písm. a) a b) autoremedurní rozhodnutí může správce daně vydat nejen v případě, že odvolání plně vyhoví, ale i za předpokladu, je-li odvolání vyhověno pouze zčásti.

Je tedy možné, aby správce daně uznal pouze část odvolacích důvodů namítaných odvolatelem, změnit napadené rozhodnutí a v části, kde se s odvolatelem neztotožňuje, ho zamítnout. To však nezabavuje odvolatele možnosti podat odvolání proti části, ve které mu nebylo vyhověno. To však již bude řešeno dalším odvolacím přezkumem autoremedurního rozhodnutí.

Stará právní úprava autoremeduru v tomto rozsahu znala také, ale daňový řád její úpravu dále rozšířil. Podle daňového řádu je totiž již nutné, aby správce daně v případě, že je rozhodováno o právech a povinnostech více subjektů, vzal v potaz jejich vyjádření ve věci, na které jim daňový řád přiznává právo⁵⁸. Daňové rozhodnutí totiž nemusí mít vždy pouze jednoho příjemce.⁵⁹ Je-li tedy vyjádření podáno a z vůle podatele je zřejmé, že nesouhlasí s důvody odvolání, brání tato skutečnost správci daně ve vydání autoremedurního rozhodnutí.⁶⁰

Považuji za nezbytné podotknout, že ve všech výše předestřených situacích, ve kterých zákon stanovuje výjimku ze zásady dvouinstančnosti řízení a umožňuje správci daně prvního stupně rozhodovat o odvolání, lze z judikatury dovodit, že je v těchto případech správce daně v postavení odvolacího orgánu a náleží mu proto stejná zákonná práva a povinnosti.⁶¹ V případě, že správce daně neshledá důvody pro to, aby sám ve věci rozhodl, je podle § 113 odst. 3 daňového řádu povinen postoupit odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu. Dle mého je však nepřípustné, aby byla stanoviska poskytována i opačným směrem, tedy od odvolacího orgánu směrem ke správci daně v prvním stupni. Nejvyšší správní soud totiž ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 143/2004 – 105 ze dne 29. 6. 2006 označil konzultaci orgánu nižšího stupně ohledně rozhodnutí s orgánem, který bude rozhodovat o odvolání, za flagrantní porušení principu dvojinstančnosti řízení.⁶²

Autoremeduru, tak jak je upravená v daňovém právu, považuji za jedno z nejproblematictějších míst současné právní úpravy prostředků právní ochrany v rámci daňového řízení. Jak jsem již uvedl, autoremedurní rozhodnutí může správce daně vydat nejen

⁵⁸ Ustanovení § 111 odst. 4 daňového řádu

⁵⁹ Typický například u exekučních příkazů v daňových exekucích

⁶⁰ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.681

⁶¹ Nejvyšší správní soud: Rozsudek č.j. 8 Afs 24/2006-68 ze dne 13.7.2007

⁶² „Pokud pracovník finančního úřadu konzultuje své rozhodnutí v konkrétní věci s pracovníkem finančního ředitelství, který bude rozhodovat o případném odvolání daňového subjektu, jedná se o porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Tím dochází k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního.“

v případě, že odvolání plně vyhoví ale i za předpokladu, je-li odvolání vyhověno pouze zčásti. Zákodárce tuto úpravu odůvodňuje tím, že prvostupňový správce daně vede spis a je tedy s věcí nejlépe obeznámen, autoremedurní rozhodnutí, tedy dle něj urychlují průběh samotného řízení v zájmu zásady rychlosti a hospodárnosti řízení.⁶³ S tím bych se mohl ztotožnit, ale však pouze v případě, že by v rámci autoremedury mohlo být rozhodnuto pouze ve prospěch odvolatele. Možnost částečného vyhovění zde dle mého snižuje právní ochranu odvolatele. A to zejména z toho důvodu, že v českém právním řádu neexistuje žádná účinná právní úprava, která by zamezovala tomu, aby ve věci rozhodovala stejná úřední osoba, která vydala napadené rozhodnutí. Dle mého je zde vysoká pravděpodobnost situace, kdy se výše uvedená úřední osoba bude odvolateli snažit vyhovět v co nejmenším rozsahu, aby tím nepřiznala své pochybení při rozhodování. Úřední osobu totiž podle mě nelze chápat pouze jako osobu, vykonávající veřejnou moc podle svého nejlepšího vědomí a svědomí, ale také jako státního zaměstnance, pro něhož výkonnostní příplatek nebo kariérní postup mohou být vysoce motivujícím prvkem v případě rozhodování o vlastním pochybení.

Rád bych se také vyjádřil k naplnění samotného cíle autoremedury, tedy urychlení odvolacího řízení. Zde je zjevné, že ve valné většině případů, bude mít odvolatel zájem na plném úspěchu ve věci a nikoliv pouze na úspěchu částečném, proto podá odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí, čímž se celé řízení opět prodlouží. To jestli daná právní úprava naplňuje cíle a očekávání zákonodárce v praxi, je tedy dle mého názoru přinejmenším sporné.

Zajímavou alternativu v tomto případě přináší německá právní úprava v případě podání námítky (Einspruch)⁶⁴, jež představuje obdobu českého odvolání. Podle německé úpravy námítku sice projedná danou věc orgán, který ve věci rozhodl v prvním stupni, ale každý jednotlivý prvostupňový orgán v Německu (Finanzamt) má zřízený zvláštní odbor, který se daným případem zabývá. Tím je eliminována možnost, že o opravném prostředku bude rozhodovat tatáž úřední osoba, jako v předchozím řízení čímž je zvýšena právní ochrana odvolatele. Tento způsob právní úpravy autoremedury považuji za zdařilý, protože poměrně jednoduchým způsobem eliminuje nejzávažnější rizika, která v autoremedure v rámci opravných prostředků v daňovém řízení spatřuji, a lze v něm podle mého v budoucnu hledat inspiraci pro zlepšení daňového řízení u nás.

Pro úplnost ještě uvádím srovnání s právní úpravou Rakouské republiky. Tuto již, co se týče autoremedury, za tolik zdařilou nepovažuji, tedy alespoň co se týče inspirace pro zavedení podobné úpravy do českého právního systému. Odvolání (Berufung) se podává ke správci daně,

⁶³ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., daňový řád

⁶⁴ Ustanovení § 347 a násl. AO

který vydal rozhodnutí v prvním stupni.⁶⁵ Ten poté rozhoduje autoremedurně a dokonce je mu umožněno, aby ve věci vydal zamítavé rozhodnutí.⁶⁶ Proti tomuto autoremedurnímu přezkumu je poté umožněno opět využít odvolání, o kterém je možno v žádoucím případě rozhodnout opět autoremedurně.⁶⁷ Několikanásobná autoremedura však podle mého snižuje stupeň právní ochrany odvolatele a není vhodným řešením pro naše právní prostředí, které negativní autoremedurní rozhodnutí dle mého názoru správně nepřipouští.

Pokud bych měl v dané věci učinit námět na řešení *de lege ferenda*, bylo by dle mého možné inspirovat se německou právní úpravou, která znemožňuje, aby o odvolání autoremedurně rozhodovala stejná úřední osoba, která věc rozhodovala v prvním stupni a to at' již zřízením zvláštních odborů pro autoremedurní řízení nebo prostým taxativním výčtem osob, které nesmí o dané věci autoremedurně rozhodovat. Sám však nejsem příznivcem výjimek ze zásady dvouinstančnosti řízení. Proto by bylo dle mne vhodné ponechat autoremeduru pouze pro případy, kdy správce daně v prvním stupni odvolateli plně vyhoví a kterou zde opravdu chápu jako nástroj pozitivně působící na hospodárnost a rychlost řízení. V případě částečného vyhovění odvolacímu návrhu v rámci autoremedury tomu však může být přesně naopak. Jako příklad lze uvést odvolání proti rozhodnutí o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu. Zde by měl být vysoký zájem na tom, aby odvolací řízení proběhlo co nejrychleji, protože finanční úřady mohou například plátcům DPH v rámci vratek zadržovat vysoké částky, se kterými plátcí počítají do svého rozpočtu. Vidím tedy jako vhodnější variantu postup, kdy prvostupňový správce daně odvolateli buď vyhoví, nebo věc postoupí odvolacímu správci daně. Prodlužovat v tomto případě řízení tím, že je odvolateli vyhověno pouze částečně a on je nucen se ve zbytku věci odvolat, může mít při minimální délce lhůty pro rozhodnutí o odvolání, jež činí 3 měsíce,⁶⁸ pro odvolatele fatální ekonomické dopady. Pokud by nemělo dojít přímo ke zrušení ustanovení § 113 odst. 1 písm. b.) bylo by podle mého názoru vhodné zapracovat do daňového řádu taxativní výčet rozhodnutí, o nichž v rámci odvolacího řízení nelze rozhodovat autoremedurně nebo o nich lze takto rozhodnout pouze vyhověním nebo postoupením odvolacímu orgánu.

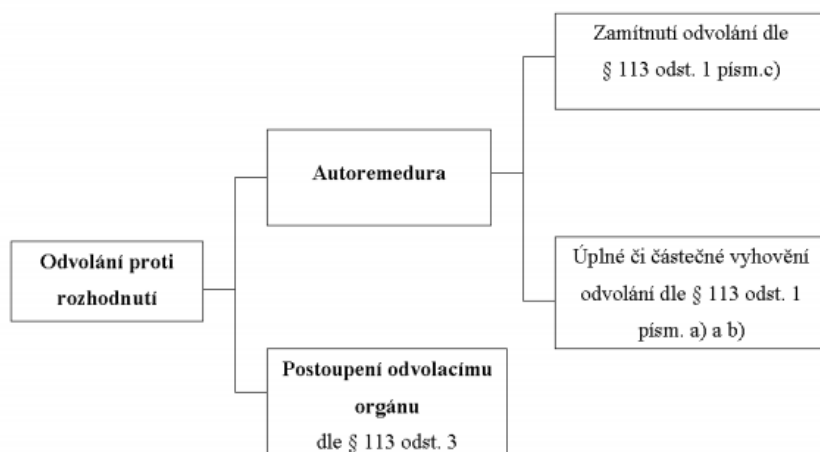
⁶⁵ Ustanovení § 243 a násl. BAO

⁶⁶ Ustanovení § 276 BAO

⁶⁷ LANG, M. et al. *Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, BV, 2010., s. 78, Dostupné z WWW < https://books.google.cz/books?id=Q93Cm-17X4gC&pg=PA113&lpg=PA113&dq=lang+procedural+rules+in+tax&source=bl&ots=_8oU94mhQ4&sig=bCCCBujy720cYFVGOvEjbbXoERk&hl=cs&sa=X&ved=0ahUKEwiT0vKs04nOAhUDvhQKHZ2cAAMQ6AEILjAC#v=onepage&q=lang%20procedural%20rules%20in%20tax&f=false >

⁶⁸ POKYN č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní

Schéma odvolání podle daňového řádu⁶⁹



2.1.6 Postup odvolacího orgánu

Pokud nedojde k rozhodnutí na základě autoremedury, případně není odvolání na základě výše uvedených důvodů zamítnuto správcem daně prvního stupně, proběhne odvolací řízení před odvolacím orgánem, jímž je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který odvolání vydal.

Hierarchii daňové správy pro určení odvolacího orgánu lze nalézt ve zvláštních právních předpisech.⁷⁰ Rozsah přezkumu odvolacím orgánem je postaven na dispozičním principu. Tzn., že rozsah přezkumu rozhodnutí stanovuje sám odvolatel a to tím, jaké výroky a v jakém rozsahu napadá. Odvolací orgán je poté povinen se zabývat veškerými důvody, které odvolatel v odvolání namítnul. Je také nezbytné, aby se všemi těmito odvolacími důvody nejen zabýval, ale také vypořádal. Lze tedy říct, že odvolací důvody stanovují minimální rozsah přezkumu rozhodnutí. Maximalní hranice přezkumu však stanovena není, rozsah odvolacích důvodů v tomto případě odvolatele nijak neomezuje. To znamená, že se ve svém rozhodnutí může odchýlit od toho, co odvolatel požaduje, ba dokonce může rozhodnout v jeho neprospěch. Proti přezkumnému rozhodnutí může být následně opět podáno odvolání, které je znovu možno v některých případech přezkoumat autoremedurně.

Pokud však v průběhu odvolacího řízení vyjdou najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti neuplatněné odvolatelem, jež mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověřit.⁷¹

⁶⁹ PARDUBICKÝ KRAJ: Postupy při odvolání podle daňového řádu, Dostupné z WWW<<https://www.pardubickykraj.cz/viewDocument.asp?document=21167>>

⁷⁰ Zák. č. 456/2011 Sb. o finanční správě české republiky a zák. č. 17/2012 Sb. o celní správě české republiky

⁷¹ Ustanovení § 114 odst. 3 daňového řádu

Daňový řád v § 114 odst. 4 také vymezuje speciální postup odvolacího orgánu v případě, že odvolání směřuje proti rozhodnutí vydanému na základě pomůcek. Zde je však rozsah přezkumu omezen. Odvolací orgán se v tomto případě nebude zabývat předloženými důkazními prostředky, ale pouze dodržení zákonných podmínek pro tento zvláštní způsob stanovení daně. Pokud bychom měli vymezit „pomůcky“ jedná se o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, jež je speciálním způsobem pro její stanovení.⁷² Nesplní-li tedy daňový subjekt při dokazování některou ze svých zákonných povinností, stanoví správce daně výši daňové povinnosti na základě pomůcek, které si obstará bez součinnosti daňového subjektu.⁷³

Tento postup je však v praxi velmi problematický a je jedním z nejčastějších důvodů, kvůli kterým daňové subjekty podávají odvolání. V praxi totiž dochází k častému nadužívání vyměřování daně za pomoci pomůcek. Přitom by mělo jít až o opravdu poslední možnost k vyměření daně, vzhledem k tomu, že dokazování vede k daleko přesnějšímu výsledku. Pomůcky tu nejsou k tomu, aby perzekuovaly daňový subjekt. Při zkoumání přiměřenosti využití daných pomůcek, stanovených v § 98 daňového řádu, však současná soudní praxe nutí subjekt k prokázání nepřiměřenosti výsledné daňové povinnosti a neumožňuje mu se vyjadřovat k jednotlivým pomůckám.⁷⁴ To však je dle mého názoru pro daňový subjekt prakticky nemožné, případně velice problematické. A to především s ohledem na zásadu nevěřejnosti daňové správy, kterou jsem rozvedl v první kapitole. Nepřiměřenost výsledné daňové povinnosti chápu jako výraznou odlišnost ve výši částky vyměřené obdobným daňovým subjektům. Správce daně často využívá jako pomůcku hospodaření těchto subjektů. Judikatura je definuje jako subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici.⁷⁵ Podle mého je však naprosto zjevné, že se jedná o subjekty, které si budou s odvolatelem konkurovat na trhu. Proto rozhodně nebudou chtít odvolateli poskytovat výsledky svého hospodaření, aby je on sám mohl využít v odvolacím řízení a odvolatel bude mít velice malou možnost k získání takových údajů, což bude ztěžovat jeho pozici pro celé daňové řízení. Logickým řešením musí tedy dle mého být novelizace daňového řádu takovým způsobem, aby z něj jasně vyplývala jeho možnost se při přezkumu přiměřenosti zákonných podmínek pro užití pomůcek vyjadřovat přímo k jednotlivým pomůckám.

⁷²LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 450

⁷³ Ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu

⁷⁴LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 451

⁷⁵ Nejvyšší správní soud: rozsudek č.j. 7 Asf 35/2011 ze dne 28.12.2011

Dokazování v odvolacím řízení

Daňové řízení je primárně řízeno principem apelace,⁷⁶ tento princip umožňuje, aby odvolatel docílil řešení přímo před orgánem druhého stupně, bez nutnosti vrácení se zpět k orgánu prvního stupně. Daňové řízení si v tomto zachovává určitou specifickou, protože na rozdíl od soudních řízení, řízených principem apelace, není jeho primární pozornost zaměřena na právní posouzení věci, ale na posouzení skutkové.⁷⁷ Vzhledem k tomu, že pro odvolací řízení neplatí zásada koncentrace řízení, může v odvolání uvádět nová tvrzení a předkládat nové skutečnosti, které v řízení před prvoinstančním správcem daně nikdy nezazněly. Proto odvolací orgán podle § 115 odst. 1 může provádět dokazování k doplnění podkladů rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení a dokončit tak proces započatý u správce daně prvního stupně. V určitých případech je mu zachována možnost dožádání správce daně prvního stupně o provedení jednotlivých úkonů – to zejména s ohledem na dodržení zásady rychlosti a hospodárnosti řízení.

S ohledem na skutečnost, že po skončení dokazování je dalším krokem v odvolacím řízení vydání samotného rozhodnutí podle § 116 daňového řádu a subjekt, který nebude spokojen s jeho výsledkem, bude nucen podat žalobu u soudu, případně zkusí využít mimořádné opravné prostředky. Proto daňový řád obsahuje ustanovení § 115 odst. 2, které říká, že „*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, 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.*“ Tím se otevírá prostor pro určitý dialog nad provedeným dokazováním. Účelem tohoto ustanovení je především předcházení překvapivým rozhodnutím. Z textu výše uvedeného ustanovení však plyne, že odvolací orgán nemá povinnosti seznámit odvolatele se svým odlišným názorem v případě, že to nepovede k rozhodnutí v jeho neprospěch.⁷⁸ Což podle autorů komentovaného ustanovení vede k překvapivým rozhodnutím – například při zamítnutí odvolání. Tuto skutečnost odůvodňují odkazem na civilní soudnictví, ve kterém je změna právního názoru v odvolacím řízení skutečností natolik zásadní, že je povinností odvolacího soudu účastníky s touto změnou vždy seznámit, ať už má dojít k jakémukoliv konci řízení. S tímto názorem plně souhlasím.

⁷⁶ Princip umožňující přezkum rozhodnutí jak o právní tak po skutkové stránce.

⁷⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., daňový řád

⁷⁸ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 462

2.1.7 Rozhodnutí o odvolání

§ 116 odst. 1 umožňuje odvolacímu orgánu vydání třech druhů meritorního rozhodnutí v souladu s principem apelace, tedy změnu, zrušení nebo potvrzení napadeného rozhodnutí. Kasační princip, na základě kterého by se rozhodnutí po zrušení vrátilo prvoinstančnímu orgánu k dalšímu řízení, zde zůstal opomenut, to zejména s ohledem na délku samotného řízení, vzhledem k tomu, že o stejném druhu daňové povinnosti se často vede několik řízení naráz.⁷⁹

Ke zrušení rozhodnutí bude docházet v případech, ve kterých odvolací orgán dojde ke zjištění, že samotné rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno a nebyly zde dány důvody pro vedení daňového řízení. V tomto případě odvolací orgán předmětné řízení také ukončí. Důvodem pro změnu rozhodnutí mohou být jak právní tak skutkové otázky. Za právní vady rozhodnutí lze považovat situaci, kdy došlo v první stupni ke správnému zjištění skutkového stavu, ale k jeho špatnému podřazení pod příslušnou normu. Za skutkové vady jsou považovány situace, ve kterých byl skutkový stav zjištěn neúplně, nedostatečně, případně bylo rozhodnuto v rozporu s ním. V případě, že odvolací orgán dojde ke zjištění, že prvostupňový správce daně nepochybil, odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

Odvolací orgán se také podle § 116 odst. 2 daňového řádu musí vypořádat se všemi důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti či nezákonnosti napadeného rozhodnutí a to i za předpokladu, že námitky nejsou pro věc nijak podstatné, případně nové důkazy nemají pro odvolací řízení žádnou hodnotu. Pokud by správce nereagoval na některý z odvolatelových důvodů, bylo by v této části rozhodnutí nepřezkoumatelné.⁸⁰Tuto vadu poté nelze zhojit vyvrácením odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě, příp. v kasační stížnosti.⁸¹

2.2 Rozklad

Rozklad je druhým řádným opravným prostředkem, který daňový řád umožňuje podat v rámci daňového řízení. Rozklad je svým obsahem prakticky totožný s odvoláním, proto podle mne vyvstává otázka, zda je vůbec nutné ho v teorii daňového práva označovat za samostatný opravný prostředek, neoznačit jej pouze jako zvláštní formu odvolání, přičemž samotná důvodová zpráva k danému ustanovení o něm tak hovoří. Vzhledem k tomu, že rozklad je zjednodušeným způsobem řečeno odvolání proti rozhodnutí, vydané ústředním správním orgánem nebo osobou stojící v jejím čele. Tato právní konstrukce je využívána zejména proto, že pokud rozhoduje v prvním stupni ústřední správní orgán, není již žádný další nadřízený orgán,

⁷⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., daňový řád

⁸⁰BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.721

⁸¹ Nejvyšší správní soud: rozsudek č.j. 9 Asf 10/2001-92 ze dne 17.8.2011

který by o opravném prostředku rozhodl, jako v případě odvolání. O rozkladu rozhoduje úřední osoba, stojící v čele ústředního správního orgánu, na základě návrhu jí ustanovené komise.

V případě, že o rozkladu rozhodla osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, nelze až na stanovené výjimky⁸² dále přezkoumávat opravnými a dozorčími prostředky podle daňového řádu. Kdo musí, či naopak nesmí být členem této komise, kolik členů by měla mít, či jak často by se jednání komise mělo uskutečnit, nedefinuje ani zákon, ani žádná prováděcí vyhláška. Tyto detaily jsou součástí vnitřních předpisů jednotlivých ústředních správních orgánů. Je však nutné si uvědomit, že z důvodu možné podjatosti by členem komise neměla být osoba, která se podílela na rozhodnutí, proti němuž směřuje rozklad a o kterém bude tato komise jednat.⁸³ Podle mého názoru by však více, než zahrnutí institutu rozkladu do daňového řádu, zvýšilo ochranu daňových subjektů omezení možnosti ústředního správního orgánu nebo osoby stojící v jeho čele rozhodovat věc v prvním stupni a delegace těchto pravomocí na orgány finanční správy, které stojí níže v hierarchii podle zákona o finanční správě České republiky.

3 Mimořádné opravné prostředky

3.1 Obnova řízení

Obnovu řízení upravují §117-120 daňového řádu, jedná se o mimořádný opravný prostředek, ale i prostředek práva dozorčího, umožňující prolomení tzv. věci pravomocně rozhodnuté a to v případech, kdy došlo k nedostatečnému skutkovému zjištění věci. Při splnění zákonných podmínek má návrhovátelem právní nárok k povolení obnovy řízení, stejně tak má v rámci dozoru správce daně povinnost k nařízení obnovy řízení z moci úřední i z vlastního podnětu, zjistí-li, že byly splněny zákonem stanovené podmínky.⁸⁴ Vzhledem k tomu, že podmínky pro obnovu řízení jsou stejné a daňový řád v jejich případě nerozlišuje, zda se jedná o obnovu jako mimořádný opravný prostředek nebo obnovu jako prostředek dozorčího. Podrobím z důvodu přehlednosti tento prostředek komplexní analýze v této kapitole a v kapitole o opravných prostředcích se budu zabývat již pouze přezkumným řízením.

Výše uvedené legislativně technické řešení mi však přijde poněkud nešťastně zvolené. A to zejména z důvodu přehlednosti zákona pro širokou veřejnost. Domnívám se, že z daňového řádu by mělo být daleko více zřejmé co je mimořádným opravným prostředkem a co je prostředkem dozorčím. Takto zvolené řešení může být pro účastníky daňového řízení matoucí. Proto jsem

⁸² Ustanovení §119 odst. 2 a §122 odst. 2

⁸³ KROUPOVÁ H., Opravné a dozorčí prostředky, *Daňový expert*, 2011, č. 5, Dostupné z WWW<<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35797v45492-opravne-a-dozorci-prostredky/>>

⁸⁴ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 639

toho názoru, že by v tomto případě měl být daňový řád koncipován ve větším souladu s obecnými požadavky na tvorbu právních předpisů, tak, jak je určují Legislativní pravidla vlády⁸⁵. Jak jsem již výše zmiňoval, obnova řízení, jež bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím, připadá v úvahu dle ustan. § 117 odst. 1 daňového řádu jednak na návrh příjemce předmětného rozhodnutí (v tomto případě představuje mimořádný opravný prostředek) tak i postupem ex officio správce daně (v takovém případě se jedná o prostředek dozorcího práva), za podmínky, že vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.⁸⁶ Důvody pro obnovu řízení podle daňového řádu jsou následující;

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

K písm. a)

Zde je nutné, aby došlo ke kumulativnímu splnění několika podmínek. Nejprve musí vyjít najevo nové skutečnosti nebo důkazy. Podle Nejvyššího správního soudu je pojmem „vyjít najevo“ rozuměn jakýkoliv způsob, jímž se do dispoziční sféry správního orgánu dostane informace, která může mít rozhodující vliv na výsledek řízení.⁸⁷ Podle Nejvyššího správního soudu je pro nové skutečnosti rozhodující, že tyto skutečnosti nebo důkazy v době dřívějšího rozhodování již existovaly. Pokud takové skutečnosti nastaly až po právní moci rozhodnutí, není to důvodem pro obnovu řízení. Tento svůj názor potom v rámci ustálené judikatury reflektuje i ve svých novějších rozhodnutích.⁸⁸ Nové skutečnosti je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově, tj. po právní moci rozhodnutí, jen

⁸⁵ Dle čl. 2 odst. 2 písm. d) má být právní předpis koncipován přehledně

⁸⁶ ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, J., K obnově daňového řízení z pohledu nových skutečností a důkazů, Dostupné z WWW < <http://www.epravo.cz/top/clanky/k-obnove-danoveho-rizeni-z-pohledu-novych-skutecnosti-ci-dukazu-99844.html> >

⁸⁷ Nejvyšší správní soud: rozsudek: č.j. 2 Afs 31/2005-57 ze dne 24.1.2006

⁸⁸ Nejvyšší správní soud: rozsudek: č.j. 8 Afs 24/2013-33 ze dne 23. 12. 2013a č.j. 1 Afs 43/2012 ze dne 11.7.2012

vyšly najevo a předtím – přes svoji existenci – nebyly známy ani daňovému subjektu ani správci daně a nemohly být tedy vzaty v úvahu v daňovém řízení a brány v úvahu při rozhodování.⁸⁹ Další podmínkou je, že tyto skutečnosti nemohly být uplatněny bez zavinění příjemce rozhodnutí či správce daně. Není rozhodující, zda se jedná o komisivní nebo omisivní jednání. Poslední podmínkou je, že tyto skutečnosti mohou mít podstatný vliv na výsledek rozhodnutí. To znamená, že ne všechny nové skutečnosti jsou důvodem pro obnovu řízení i když mají potenciál ovlivňovat vydané rozhodnutí. Bude tak záviset na správném uvážení každého správce daně, zda možnost podstatného vlivu shledá, či ne. Zde se projevuje zásada *in dubio pro libertate* a to tím, že v případě návrhu příjemce rozhodnutí postačuje menší vliv na výrok rozhodnutí, než tomu je o nařízení obnovy řízení *ex officio*. Tento „dvojitý metr“ je nutné zohlednit z důvodu nezbytnosti ochrany právní jistoty příjemce rozhodnutí.⁹⁰

K písm. b)

Zde se jedná o vadu podkladů, tedy důkazy použité v původním řízení se ukážou jako nepravdivé a neodpovídající skutečnosti. Zde se jedná buď o vady formy (padělaný či pozměněný doklad) nebo vady obsahu (křivá výpověď, nepravdivý znalecký posudek). Podmínkou pro využití tohoto důvodu není to, že tyto vady důkazů byly prokázány v trestním řízení, postačí pouze to, že se jednalo o důkazy mající podstatný vliv na výsledek rozhodnutí viz. písm. a).

K písm. c)

V tomto případě zákon umožňuje obnovu řízení v případě, že rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem daňového subjektu, či správce daně. Je však nezbytné, aby zde byl dán kauzální nexus mezi trestným činem a vydáním daného rozhodnutí. Dané ustanovení se proto vztahuje především k trestným činům proti výkonu pravomoci orgánu veřejné moci a úřední osoby, k trestným činům úředních osob a k trestným činům úplatkářství. To všude tam, kde samotný trestný čin měl přímý vliv na rozhodování úřední osoby a tuto úřední osobu mohl přímo ovlivňovat.⁹¹

K písm. d)

Tento důvod obnovy je úzce spojen s ustanovením § 99 odst. 1 daňového řádu, podle kterého platí, že vyskytne-li se v řízení otázka, kterou už pravomocně rozhodl jiný orgán veřejné moci, je takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci s výjimkou rozhodnutí o trestném činu a přestupku, může správce daně posoudit sám. Posoudí-li správce daně předběžnou otázku sám, přičemž o předběžné otázce následně

⁸⁹ Nejvyšší správní soud: rozsudek č.j. 2 ASf 149/2005-54 ze dne 24.8.2006

⁹⁰ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 467

⁹¹ tamtéž

rozhodne příslušný orgán jinak, je to důvodem pro obnovu řízení. To však za podmínky, že odlišné posouzení by mělo přímý vliv na výsledek rozhodnutí.⁹²

V případě obnovení řízení na návrh, se návrh na obnovu řízení podává u správce daně, který věc rozhodl v prvním stupni. Ten sice o dané věci nerozhoduje, ale předává nadřízenému správci daně spisovou dokumentaci společně se svým stanoviskem. Návrh lze podat ve lhůtě 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení. Návrh na povolení obnovy musí obsahovat okolnosti, jež svědčí o tom, že je návrh důvodný a dále dodržení již zmíněné lhůty pro podání návrhu. O povolení nebo nařízení obnovy, rozhoduje správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Objektivní lhůta pro povolení či nařízení obnovy je upravena v § 119 odst. 4 daňového řádu.⁹³

Proces samotné obnovy řízení můžeme dělit do dvou fází, tedy do fáze obnovovací, ve které se posuzuje splnění jedné nebo souběžně více z výše uvedených podmínek. Tuto fázi rozhoduje správce daně, který poslední rozhodoval v daném řízení. Pokud dojde k povolení nebo nařízení obnovy řízení, dochází poté k obnovenému řízení.

Jak je výše uvedeno, řízení může být obnoveno jak na návrh příjemce rozhodnutí, tak z moci úřední. V prvním případě dochází k zahájení řízení na základě návrhu na povolení obnovy řízení. V návrhu je žadatel podle § 118 odst. 2 daňového řádu povinen uvést okolnosti svědčící o důvodnosti obnovy řízení a o dodržení lhůt pro podání návrhu. O návrhu může správce daně rozhodnout dvojím způsobem. Buď návrhu vyhoví, tj. povolí obnovu řízení, nebo pokud neshledá důvody povolení obnovy řízení, návrh zamítne. V obou případech je připuštěno odvolání.

V případě, že bylo ze strany správce daně návrhu vyhověno, dochází poté k obnovenému řízení. Toto řízení vždy provádí správce daně prvního stupně.⁹⁴ V obnoveném řízení by potom mělo být rozlišováno, zda je řízení vedeno na návrh nebo zda bylo zahájeno ex officio. Lichnovský⁹⁵ k tomuto uvádí, že „je třeba činit rozdíl mezi řízením zahájeným na návrh daňového subjektu a řízením nařízeným z úřední povinnosti. I zde se uplatní „dvoji metr“ plynoucí ze zásady in dubio pro libertate. Co se zahájení obnoveného řízení na návrh daňového subjektu týče, je obecně ovládáno zásadou zákažu změny k horšímu (zákaz reformationis in peius). Správce daně není oprávněn zjištění v obnoveném řízení užít v neprospěch daňového subjektu. To však neznamená, že tato zjištění nemohou být sama o sobě důvodem obnovy z moci úřední, či důvodem k nařízení přezkoumání rozhodnutí. Aby však byla zachována možnost daňového

⁹² KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 642

⁹³ „Obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Obnovu řízení při placení daní lze povolit nebo nařídít, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. V ostatních případech lze obnovu řízení povolit nebo nařídít do 3 let ode dne právní moci rozhodnutí ukončujícího toto řízení.“

⁹⁴ Výjimku tvoří důvody podle ustanovení § 117 odst. 1 písm. c)

⁹⁵ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. Daňový řád: komentář. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 476

subjektu bránit se vůči tomuto postupu zákonem předvídaným způsobem, musí být tato zjištění uplatněna v samostatném řízení. Naopak zásada zákazu změny k horšímu neplatí u obnoveného řízení z moci úřední. V tomto případě je možno skutečnosti, které byly důvodem obnovy, použít v neprospěch daňového subjektu.“ S jeho názorem se v tomto případě zcela ztotožňuji.

Výsledkem obnoveného řízení je rozhodnutí rušící rozhodnutí původní. Původní stav je tedy zrušen a to ze zákona,⁹⁶ aniž by tato skutečnost byla obsahem výroku.⁹⁷ Zákon dává správci daně tři možnosti jak rozhodnout. Buď vydá výrok, který bude totožný s původním rozhodnutím, nebo vydá výrok od původního rozhodnutí odlišný, případně správce daně zjistí, že původní rozhodnutí nemělo být vydáno. I v takovém případě však nezbytně musí dojít k vydání nového rozhodnutí, aby řízení mohlo být ukončeno. Výrok pak může obsahovat pouze zrušení původního rozhodnutí.⁹⁸ Proti rozhodnutí vzešlému z obnoveného řízení je sice připuštěno odvolání, avšak tomuto není obecně přiznán odkladný účinek.

4 Dozorčí prostředky

Dozorčí prostředky lze vymezit jako prostředky ochrany proti nezákonnému nebo nesprávnému rozhodnutí při správě daní iniciovaný z moci úřední. Jejich výsledkem poté může být zrušení nebo změna rozhodnutí. Daňový řád rozlišuje dva typy dozorčích prostředků. Těmi jsou nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Ty se liší především v rozsahu přezkumu, zatímco při nařízení obnovy řízení bude správce daně přezkoumávat pouze skutkové nesprávnosti. Při nařízení přezkoumání rozhodnutí bude rozhodnutí zkoumáno z hlediska jeho právních vad.⁹⁹ Vzhledem k tomu že nařízením obnovy řízení jsem se zabýval v kapitole předchozí, bude tato kapitola věnována pouze nařízením přezkoumání rozhodnutí.

4.1 Přezkumné řízení

Přezkoumání rozhodnutí je na rozdíl od předchozí právní úpravy, ve kterém se ještě jednalo o mimořádný opravný prostředek, pojímáno daňovým řádem jako výlučně dozorčí prostředek. Rozdílem proti odvolacímu řízení či obnově řízení, je skutečnost, že příjemce rozhodnutí nemá aktivní legitimaci k podání příslušného návrhu, kterým by bylo zahájeno řízení, tedy nemá nárok na přezkoumání rozhodnutí. Důvod k využití tohoto dozorčího prostředku lze

⁹⁶ Ustanovení § 120 odst. 4

⁹⁷ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 655

⁹⁸ ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, J., K obnově daňového řízení z pohledu nových skutečností a důkazů, Dostupné z WWW < <http://www.epravo.cz/top/clanky/k-obnove-danoveho-rizeni-z-pohledu-novych-skutecnosti-ci-dukazu-99844.html> >

⁹⁹ ŠIMEK, K., prezentace *Prostředky ochrany při správě daní*, ze dne 23. 11. 2015 [cit. 2015-11-25]. Dostupné z WWW: < <http://www.radimbohac.cz/zimni-semestr-2015/prednasky-danove-pravo-procesni> >

spatřovat v nutnosti odstranění existujícího rozporu se zákonem. S ohledem na zásadu oficiality je na místě postup správce daně za účelem odstranění takové nezákonnosti.¹⁰⁰

4.1.1 Důvod k přezkumu rozhodnutí

Důvodem pro obnovu řízení je vydání rozhodnutí v rozporu se zákonem.¹⁰¹ Za rozpor se zákonem nelze považovat pouze přímý rozpor s příslušnou právní normou, ale je nutné zkoumat i řízení, jež vydání nezákonného rozhodnutí předcházelo. Nezákonnost rozhodnutí totiž může spočívat i v nezákonně vybudovaných postupech v průběhu řízení. Proto je takové řízení vždy nutné podrobit zkoumání základních zásad řízení, zachování možností přístupu účastníka a dalších nezbytných náležitostí. Nelze však konstatovat, že by každá z vad musela přímo vést k vydání nezákonného rozhodnutí. Vliv na zákonnost budou mít pouze ty podstatné.¹⁰² S tímto se pojí i problematika změny výkladu zákona učiněného judikaturou či správní praxí. Tuto otázku však snad již dostatečně vyřešil Ústavní soud, když vyslovil následující názor: „*Jakkoliv by měla být takováto zásadní změna interpretace právního předpisu, nota bene učiněná Ústavním soudem, jevem v právním státě výjimečným, nelze se takovému jevu vyhnout zcela. Změna právního názoru na určitý výkladový problém není důvodem ke zrušení rozhodnutí v jiných věcech s obdobným předmětem, přijatých na základě výkladu již překonaného. To by nepřiměřeně otřásl principem právní jistoty.*“¹⁰³ Podobným způsobem se ve věci vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č. j. 8 As 47/2005-86 ze dne 21. 10. 2008, kdy stanovil, že změna, či zpřesnění literatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému. Nejvyšší správní soud zde sice hovoří o mimořádných opravných prostředcích, ale nevidím zde důvod, proč by toto rozhodnutí nešlo aplikovat i na prostředky dozorcí.

Podle §121 odst. 2 daňového nepostačuje k nařízení obnovy řízení pouze fakt, že bylo rozhodnutí vydáno v rozporu s právním předpisem, je také nezbytné přezkoumat, zda nebylo rozhodnutí přezkoumáno ve správním soudnictví a v tomto rozsahu je nařízení přezkumu rozhodnutí zákonem vyloučeno. Předchozí právní úprava obsahovala paušální zákaz, daňový řád jí v tomto směru však nenásleduje. Soudní přezkum není vždy ověřením zákonnosti celého rozhodnutí, jelikož soudní řízení stojí na dispoziční zásadě. Tzn., že soud přezkoumá rozhodnutí pouze na základě toho, co namítá navrhovatel. Ve věcech, které tedy soudnímu přezkumu podrobeny nebyly, je možné obnovu řízení nařídit.

¹⁰⁰ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009Sb., daňový řád

¹⁰¹ Ustanovení § 120 odst. 1

¹⁰² BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer, s.747

¹⁰³ Ústavní soud: usnesení sp. zn. II. ÚS 348/05 ze dne 13.10.2005

4.1.2 Nařízení přezkoumání řízení

Okruh osob, subjektů oprávněných učinit podnět k nařízení přezkoumání, zákon nestanovuje. Zjistí-li kterýkoliv správce daně splnění podmínek pro nařízení přezkoumání, je povinen dát podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí příslušnému správci daně. Za toho přitom zákon považuje správce daně, který v řízení rozhodl v posledním stupni.¹⁰⁴ Podnět může rovněž učinit kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní¹⁰⁵, tzn. daňový subjekt a třetí osoba. Pokud takový subjekt požádá příslušného správce daně, má tento správce povinnost jí sdělit, zda byl podnět důvodným, či nebyl. Přezkoumání rozhodnutí nařizuje dle § 122 odst. 1 daňového řádu správce daně nejbližše nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Půjde-li např. o rozhodnutí o stanovení daně, které vydal finanční úřad, a odvolací řízení vedlo finanční ředitelství, bude přezkum nařizovat Generální finanční ředitelství. V případě nařízení přezkoumání rozhodnutí ústředního správního orgánu (např. ministerstva), či úřední osoby stojící v čele ústředního správního orgánu (ministra), nařídí přezkoumání úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu (tedy tentýž ministr) na základě návrhu jí ustavené komise. V případě, že příslušný orgán dojde k závěru, že rozhodnutí trpí podstatnými právními vadami, které jsem uvedl v předchozí kapitole, nařídí svým rozhodnutím přezkumné řízení.

4.1.3 Průběh přezkumného řízení

Přezkumné řízení je tedy zahájeno vydáním nařízení o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Bude ho vždy provádět správce daně, který ve věci rozhodoval jako poslední. V těchto bodech je průběh přezkumného řízení v podstatě totožný s průběhem nařízeného obnoveného řízení. Rozdíl mezi těmito řízeními však můžeme spatřovat v tom, že na rozdíl od obnoveného řízení je přezkoumání rozhodnutí možné provádět pouze v mezích důvodů, pro které bylo přezkoumání nařízeno.¹⁰⁶ Tzn. správce daně je vázán důvody, pro které bylo přezkoumání rozhodnutí nařízeno a právním názorem vysloveným v rozhodnutí o nařízení přezkumu. V jiném rozsahu nemůže správce daně doplňovat řízení a odstraňovat jeho vady, a to ani tehdy, kdyby to bylo ku prospěchu daňového subjektu. Nařízení rozhodnutí o přezkoumání rozhodnutí má suspenzivní účinek, dochází jím tedy k odkladu výkonu práv a povinností stanovených původním rozhodnutím.¹⁰⁷¹⁰⁸ Tento účinek přetrvává, dokud není doručeno nové rozhodnutí ve věci.

¹⁰⁴ Ustanovení § 121 odst. 3 daňového řádu

¹⁰⁵ Ustanovení § 121 odst. 4 daňového řádu

¹⁰⁶ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 484

¹⁰⁷ KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *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. rozšířené a aktualizované vyd. Ostrava: Sagit, s. 426

¹⁰⁸ Výjimku tvoří zajišťovací příkaz podle § 167-169 daňového řádu, rozhodnutí o zřízení zástavního práva podle § 170 daňového řádu a rozhodnutí o přijetí ručení či bankovní záruky podle § 173 daňového řádu

V případě přezkumného řízení umožňuje zákon správci daně tři možnosti ukončení přezkumného řízení. Správce daně buď původní rozhodnutí zruší, změní nebo v případě, že dojde ke stejnému výsledku, který je předmětem přezkoumávaného rozhodnutí řízení zastaví.

Pokud si tedy shrneme výše uvedené, přezkumné řízení se rozpadá do dvou fází. V první fázi rozhoduje instančně vyšší správce daně než ten, jehož řízení má být přezkoumáváno, o tom, zda se vůbec má nařídit přezkum řízení, tedy zkoumá zákonnost rozhodnutí a k němu vedoucímu postupu. Pokud poté dojde k nařízení přezkumu, dojde ke znovuootevření původního řízení a rozhodne se o tom, jestli se rozhodnutí změní nebo zruší, případně bude zastaveno řízení.¹⁰⁹

5 Další prostředky ochrany

Opravné a dozorčí prostředky podle daňového řádu nejsou jedinými prostředky ochrany, které jsou na základě zákona poskytnuty subjektům daňového řízení. Za další prostředky ochrany považují jednak instituty v rámci samotného daňového řádu a dále pak prostředky soudní ochrany.

5.1 Další prostředky ochrany v rámci daňového řádu

Jedná se o prostředky, které sice nesměřují přímo k revizi konkrétního rozhodnutí, případně k jeho nápravě, ale zároveň poskytují daňovým subjektům další možnosti ochrany jeho zákonem přiznaných práv, případně alespoň umožňují upozornit správce daně na možné nedostatky. Vzhledem k tomu, že se jedná o instituty příslušící vždy k určité oblasti v rámci daňové správy, nejsou upraveny souhrnně jako opravné a dozorčí prostředky, tedy za sebou v rámci jedné části daňového řádu, ale můžeme je nalézt v odděleně v rámci celého právního předpisu.

Jedná se především o:

- a) Námitky
 - Námitka na podjatost úřední osoby (§ 77 odst. 2 daňového řádu)
 - Námitka proti úkonu správce daně při placení daní (§ 159 daňového řádu)

- b) Stížnosti
 - Stížnost proti nevhodnému postupu nebo chování správce daně (§261 daňového řádu)
 - Stížnost poplatníka prostu postupu správce daně (§ 237 odst. 2 daňového řádu)

- c) Podněty
 - Podnět na nečinnost správce daně (§ 38 daňového řádu)

¹⁰⁹ Nejvyšší správní soud: rozsudek č.j. 7 Asf 76/2010-65 ze dne 14.10.2010

d) Žádosti

- Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav (§ 37 daňového řádu)
- Žádost o vyslovení neúčinnosti doručení (§48 daňového řádu)
- Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání (§ 36 odst. 4 daňového řádu)
- Žádost o povolení posečkání daně zálohy na daň nebo povolení jejich placení ve splátkách (§ 156 daňového řádu)
- Žádost o delegování místní příslušnosti na jiného správce daně (§ 18 daňového řádu)

S ohledem na rozsah právní úpravy výše uvedených institutů se budu nadále podrobněji zabývat pouze některými z nich tj. těmi dle mého názoru těmi zásadními z nich.

5.1.1 Námitka na podjatost úřední osoby

Tento prostředek právní ochrany byl do daňového řádu, stejně jako tomu je i u jiných právních předpisů¹¹⁰ včleněn za účelem objektivitu a nestrannosti řízení. Zákon zde umožňuje daňovému subjektu, aby v případě, že se dozví o skutečnostech, které zakládají podmínky pro podjatost úřední osoby. Těmito podmínkami mohou být například situace, kdy je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost úřední osoby nebo osoby jí blízké, případně se úřední osoba v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, anebo jestliže poměr úřední osoby k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti. Ta po podání stížností může v řízení provést již pouze neodkladné úkony.¹¹¹ O vyloučení úřední osoby rozhoduje úřední osoba stojící v čele správce daně a proti rozhodnutí o podjatosti úřední osoby nelze podat opravné prostředky. Nelze též namítat podjatost úřední osoby stojící v čele správce daně s ohledem na skutečnost, že nemá nadřízenou úřední osobu, která by mohla o podjatosti rozhodnout. Lze jí však uplatnit v rámci následného soudního přezkumu konečného rozhodnutí ve věci.

5.1.2 Stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti nevhodnému postupu správce daně

Stížnost podle ustanovení § 261 daňového řádu lze považovat následný prostředek ochrany, neboť ji lze podat pouze v situacích, ve kterých daňový řád nepřiznává jiné prostředky ochrany (opravné prostředky).

¹¹⁰ Např. Občanský soudní řád, Správní řád atd.

¹¹¹ Nález Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS 30/09 ze dne 2.4.2013

Stížnost podle ustanovení § 261 má dva obecné důvody. Tím prvním je nevhodné chování úřední osoby, tím je chápáno chování v rozporu se zásadou vstřícnosti a slušnosti, tak jak je uvedena v ustanovení § 6 odst. 4 daňového řádu. Druhou je poté stížnost proti nevhodnému postupu správce daně.

Postup rozhodování o stížnosti nazýváme, začíná doručením stížnosti příslušnému správci daně. Následně správce daně zahájí hodnocení její přípustnosti, v případě, že správce dojde k závěru, že stížnost přípustná je, zahájí o ní šetření, jehož ukončením bude závěr o vyhodnocení důvodnosti stížnosti, jež je správce daně povinen doručit stěžovateli.

Je nutné zdůraznit, že rozhodování o stížnosti není řízením, proto správce daně nemůže využívat instituty jako např. dokazování. Daňový řád však přiznává správci daně možnost, aby v rámci šetření stížnosti vyslechl osoby, proti nimž stížnost směřuje, popřípadě jiné osoby, jejichž výpověď by mohla vést k objasnění věci.¹¹² Na výše uvedené šetření stanovuje daňový řád správci daně lhůtu 60 dnů.¹¹³ O tomto výsledku šetření vyrozumí bezodkladně správce daně stěžovatele. Jelikož lhůtou šedesáti dnů je svázáno toliko vyřízení stížnosti, ne však již samotné vyrozumění o jeho výsledku, je nezbytné v případě, že vyrozumění není stěžovateli zasláno v zákonem stanovené šedesátidenní lhůtě, učinit do spisu dle ustanovení § 261 odst. 5 daňového řádu úřední záznam o vyřízení stížnosti, o kterém bude následně stěžovatel (bezodkladně, avšak po uplynutí lhůty dle odst. 4) vyrozuměn správcem daně.¹¹⁴

Pokud bude stížnost shledána správcem daně přípustnou a důvodnou, je správce daně povinen přijmout opatření k nápravě. V případě stížnosti na nevhodné chování úřední osoby může být opatřením k nápravě například výtka, snížení osobního ohodnocení nebo jiný pracovní právní postih může být uložena povinnost k omluvě. Opatřením v souvislosti se stížností dle Jerouška však není vyloučeno ani zahájení řízení o vyloučení úřední osoby dle ustanovení § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a to z důvodu jejího poměru k osobě zúčastněné na správě daní či k předmětu daně.¹¹⁵ V případě stížnosti na nesprávný postup správce daně poté bude často jako opatření využíváno uvedení v předešlý stav, ale zákon v tomto správce daně nijak výrazně neomezuje. Daňový řád zde hovoří pouze o „nezbytných opatřeních“ dle mého se může jednat o jakékoliv opatření v mezích zákona, které eliminuje negativní dopady nesprávného postupu správce daně.

¹¹² Ustanovení § 261 odst. 4 daňového řádu

¹¹³ Tamtéž

¹¹⁴ JEROUŠEK D., Stížnost dle daňového řádu v průběhu daňové kontroly, *Daňový expert*, 2013, č. 4. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d42640v53704-stiznost-dle-danoveho-radu-v-prubehu-danove-kontroly/>

¹¹⁵ JEROUŠEK D., Stížnost dle daňového řádu v průběhu daňové kontroly, *Daňový expert*, 2013, č. 4. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d42640v53704-stiznost-dle-danoveho-radu-v-prubehu-danove-kontroly/>

V případě, že daňový subjekt s výše uvedeným postupem nesouhlasí, může podat k nejbližší nadřízenému správci daně žádost a o prošetření postupu při vyřizování původní stížnosti, ten poté opět bude postupovat podle ustanovení § 261 daňového řádu. Jedná se o jakýsi kvaziopravný prostředek, který je však dle mého na místě protože opět zvyšuje právní ochranu daňového subjektu.

Na závěr bych ještě rád uvedl, že stížnost podle § 261 daňového řádu má velký význam i pro možnosti obrany daňového subjektu, jež jsou kodifikovány vně daňového řádu. A to především pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu podle ustanovení § 82 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. Podle Nejvyššího správního soudu je totiž stížnost podle ustanovení §261 daňového řádu jedním z prostředků ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna možnost podání žaloby, kterou se žalobce domáhá ochrany před zahájením či prováděním daňové kontroly.¹¹⁶

5.1.3 Podnět na nečinnost správce daně

Velkým zásahem do práv daňového subjektu může být nečinnost správce daně, tedy jednání, které je v rozporu se zásadou rychlosti hospodárnosti řízení, tak jak jsou stanoveny v ustanovení § 7 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. V případě marného uplynutí lhůty, v níž měl správce daně provést úkon, neprovedení úkonu ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu obvyklá nebo v situaci, kdy správce daně nevydá rozhodnutí, ačkoli uplynuly tři měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět, nebo touto osobou poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká, může osoba zúčastněná na správě daně. Dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně. Je-li podnět shledán důvodným, nadřízený správce daně je oprávněn přikázat správci daně, který porušil zásadu postupovat v řízení bez zbytečných průtahů, odstranit zjištěné porušení. Pokud nedojde k nápravě ze strany správce daně, který tuto zásadu porušil, do 30 dnů od doručení podnětu daňového subjektu, zjedná nadřízený správce daně nápravu ve své působnosti, popřípadě ve věci rozhodne sám, nebo pověří jiného věcně příslušného správce daně ve svém územním obvodu tak, aby náprava byla provedena bezodkladně. O provedených opatřeních bude daňový subjekt vyrozuměn. Neshledá-li nejbližší nadřízený správce daně podnět za oprávněný, tento podnět odloží a daňový subjekt o tom vyrozumí s uvedením důvodů.¹¹⁷

5.2 Prostředky soudní ochrany

Právo na soudní ochranu v rámci správy daní vychází především z článku 36 Listiny základních práv a svobod, který stanovuje, že každý má právo na soudní ochranu u nezávislého a

¹¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.11.2013 vedený pod č.j. 9 Aps 4/2013

¹¹⁷ Ustanovení § 38 daňového řádu

nestranného soudu, každý kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, a že každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem. Tato práva samozřejmě nejsou dále neregulovaná a lze je vykonávat pouze v zákonem stanovených mantinelech.

V rámci poskytování soudní ochrany při správě daní je dle mého nejvíce klíčovým oborem soudnictví správní soudnictví. Ve kterém je možné podání tří typů žalob, tedy žaloby na zrušení správního rozhodnutí, žaloba proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu a žaloby proti nečinnosti.¹¹⁸ Podmínkou je, vyčerpání řádných opravných prostředků, žaloby tedy budou vždy směřovat proti rozhodnutí odvolacího orgánu.¹¹⁹ O výše uvedených žalobách rozhodují v prvním stupni krajské soudy a proti jejich rozhodnutí je též přípustný mimořádný opravný prostředek ve formě kasační stížnosti, o které rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Pro doplnění bych ještě rád uvedl prostředky ochrany v rámci civilního soudnictví, kterým je možnost uplatnění civilní žaloby k náhradě škody způsobené nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným postupem při výkonu úřední moci, kterou může poškozený podat v případě, že nebyl do šesti měsíců uplatnění svého nároku u příslušného orgánu odškodněn. Dalším nástrojem ochrany v rámci civilního soudního řízení je poté insolvenční řízení, i když zde se již jedná spíše o prostředek ochrany veřejného zájmu a ne zájmu subjektivního.

Jako poslední soudní prostředek ochrany v daňovém právu uvádím ústavní soudnictví a to zejména v souvislosti incidentní kontroly ústavnosti, tedy rozhodování o ústavních stížnostech proti pravomocnému rozhodnutí, které zasáhlo do ústavně zaručených práv a svobod, které považuji za významné nejen z hlediska možnosti zrušení daného rozhodnutí, ale také protože judikatura Ústavního soudu České republiky je poté často podkladem pro rozhodování daňové správy.

¹¹⁸ Viz. § 65 a násl., § 79 a násl. a §82 a násl. soudního řádu správního

¹¹⁹ Výjimkou bude pouze případ, kdy bude žaloba směřovat proti rozhodnutí proti němuž není přípustné odvolání

Závěr

Předmětem této práce byla především analýza prostředků, které mohou daňové subjekty využít ke své ochraně v rámci správy daní. Kladl jsem si tedy za cíl co nejlépe a nejpráhledněji danou problematiku nastínit a vytvořit z práce jakési vodítko, které by jejímu čtenáři usnadnilo orientaci v tak složitém systému, jakým je daňové právo. Zároveň jsem se pokusil zhodnotit, zda je subjektům daňového řízení poskytována dostatečná právní ochrana.

Daňový řád dělí prostředky právní ochrany na opravné prostředky a dozorčí prostředky. Ochranné prostředky poté ještě dělí na opravné prostředky řádné a mimořádné. Řádnými jsou odvolání a rozklad, mimořádnými poté obnova řízení. V úvodu své práce jsem uvedl, že považuji odvolání za jeden ze stěžejních institutů daňového práva procesního, a proto jsem mu také ve své práci věnoval nejvíce prostoru. V průběhu své analýzy jsem však došel k závěru, že není možné konstatovat, že by jeden z opravných nebo dozorčích prostředků byl méně významným než ten druhý a je nutno na ně pohlížet jako na ucelený systém, který se právě svou šíří a komplexností, jež nabízí subjektům daňového práva ochranu ve velice rozličných situacích, čímž zaručuje právní ochranu každému bez výjimky, tak jak to je nezbytné v moderním právním státu.

Obecně lze konstatovat, že současná úprava v daňovém řádu odpovídá požadavkům teorie a právní praxe na to, jak má vypadat prostředek právní ochrany a ve značné míře je v ní reflektována předchozí soudní judikatura. V některých případech dokonce tuto ochranu kvůli specifčnosti daňového práva rozšiřuje. Zde bych zmínil například lhůtu pro podání odvolání, která patří mezi nejdélejší v českém procesním právu, přestože v zahraniční právní úpravě lze nalézt lhůty ještě delší¹²⁰, případně vypuštění zásady koncentrace řízení, které dle mého výrazně zvyšuje právní ochranu subjektů daňového řízení.

V daňovém řádu lze však nalézt i několik míst, která považuji za problematická. Jako příklad lze uvést právní úpravu autoremedury, tedy vedení řízení o odvolání správcem daně, který dané rozhodnutí vydal, (proto jsem v příslušné kapitole porovnal právní úpravu v daňovém řádu s právní úpravou v zahraniční a v návaznosti na to navrhl možná řešení) nebo úpravu obnovy řízení jako opravného i dozorčího prostředku pouze v rámci stejného paragrafu, což může působit pro daňové subjekty nepřehledně a dokonce jsem, kvůli tomu, za účelem vyšší přehlednosti změnil strukturu práce. Jinak však právní úpravu v oblasti opravných dozorčích prostředků považuji v kontextu českých poměrů za poměrně zdařilou a domnívám se, že možnosti právní ochrany, které daňový řád subjektům daňového řízení jsou na poměrně vysoké úrovni a jsou srovnatelné s právní ochranou, která je těmto subjektům poskytována v zahraničí.

¹²⁰ Viz úprava objektivní lhůty k podání odvolání dle AO

Největší problémy v souvislosti s opravnými a dozorčími prostředky v rámci správy daní a vůbec daňovým řízením jako takovým nečiní samotná právní úprava v daňovém řádu, ale většinou špatná aplikace daných ustanovení z důvodu jejich nepochopení ze strany správce daně, případně jeho nerespektování judikatury vydané k dané problematice.

České daňové právo je však novelizováno prakticky neustále, čímž dle mého názoru velmi trpí princip právní jistoty. Za lepší cestu proto považuji odstraňování nejasností pomocí vydávání prováděcích vyhlášek a metodických pokynů, které by napomohli správcům daně k jednotnému výkladu příslušných ustanovení daňového řádu

Seznam zkratek

- daňový řád, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- ZSDP – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- správní řád – zákon č. 500/2004 Sb., správní řád ve znění pozdějších předpisů
- o.s.ř. – zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
- NSS- Nejvyšší správní soud
- Ústava – ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- důvodová zpráva- důvodová zpráva k daňovému řádu
- orgány finanční správy- Orgány finanční správy České republiky (ve smyslu zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů)
- Rakousko – Spolková republika Rakousko
- Německo – Spolková republika Německo
- Ústavní soud – Ústavní soud České republiky
- Zákon o finanční správě – zákon č. 456/2011Sb., o Finanční správě České republiky
- AO – Abgabenordnung
- BAO – Bundesabgabenordnung

Seznam použité literatury a jiných dostupných zdrojů

Literatura:

- 1) BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 552 s. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.
- 2) KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., *Daňový řád: s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, 1192 s. Daně. ISBN 978-80-7263-769-0.
- 3) BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9
- 4) LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 616 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.
- 5) LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, 944 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.
- 6) KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál ke daňovému řádu: [výklad ke jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zpracování změn účinných od 1. 1. 2013]*. 2. rozšířené a aktualizované vyd. Ostrava: Sagit, 2013, ISBN 978-80-7208-947-5
- 7) HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 832 s. Právnícké učebnice (C. H. Beck). ISBN 978-80-7179-254-3.
- 8) HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Daňový řád: výklad je zpracován ke právnímu stavu ke dni 1.1.2015*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Meritum. ISBN 978-80-7478-695-2.
- 9) WINTEROVÁ, Alena a Alena MACKOVÁ. *Civilní právo procesní*. 8. vydání. Praha: Leges, 2015. Student (Leges), 624 s. ISBN 978-80-7502-076-5.
- 10) LANG, M. et al. *Procedural Rules in Tax Law in Context of European Union and Domestic Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, BV, 2010., s. 78, Dostupné z WWW <https://books.google.cz/books?id=Q93Cm17X4gC&pg=PA113&lpg=PA113&dq=lang+procedural+rules+in+tax&source=bl&ots=_8oU94mhQ4&sig=bCCCBujy720cYFVG0vEjbbXoERk&hl=cs&sa=X&ved=0ahUKEwIT0vKs04nOAhUDvhQKHZ2cAAMQ6AEILjAC#v=onepage&q=lang%20procedural%20rules%20in%20tax&f=false>
- 11) SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3., aktualiz. a upr. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 500 s., ISBN 978-80-7478-002-8.

Internetové zdroje:

- 1) ŠIMEK, K., prezentace *Prostředky ochrany při správě daní*, ze dne 23. 11. 2015 [cit. 2015-11-25]. Dostupné z WWW: < <http://www.radimbohac.cz/zimni-semestr-2015/prednasky-danove-pravo-procesni> >
- 2) ČECHOVÁ NÁPLAVOVÁ, J., K obnově daňového řízení z pohledu nových skutečností a důkazů, Dostupné z WWW < <http://www.epravo.cz/top/clanky/k-obnove-danoveho-rizeni-z-pohledu-novych-skutecnosti-ci-dukazu-99844.html> >
- 3) PARDUBICKÝ KRAJ: Postupy při odvolání podle daňového řádu, Dostupné z WWW <<https://www.pardubickykraj.cz/viewDocument.asp?document=21167>>
- 4) MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2015, Dostupné z WWW <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-25563>>

Periodika:

- 1) KRATOCHVÍL, J. Základní zásady daňového řízení jako interpretační vodítko při aplikaci daňových předpisů, *Daně a právo v praxi*, 2008, č. 10. Dostupné z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4460v6412-zakladni-zasady-danoveho-rizeni-jako-interpretacni-vodit/>>
- 2) HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L., Postup správce daně a odvolacího orgánu v odvolacím řízení podle daňového řádu, *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 11, Dostupné z WWW <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35869v45565-postup-spravce-dane-a-odvolaciho-organu-v-odvolacim-rizeni-podle/>>
- 3) KROUPOVÁ H., Opravné a dozorní prostředky, *Daňový expert*, 2011, č. 5, Dostupné z WWW <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35797v45492-opravne-a-dozorci-prostredky/>>
- 4) JEROUŠEK D., Stížnost dle daňového řádu v průběhu daňové kontroly, *Daňový expert*, 2013, č. 4. Dostupné z: www: < <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d42640v53704-stiznost-dle-danoveho-radu-v-prubehu-danove-kontroly/> >

Právní předpisy:

- 1) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- 2) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

- 3) Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- 4) Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
- 5) Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- 6) Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů
- 7) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- 8) Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- 9) Abgabenordnung, ve znění k 25.7.2016
- 10) Bundesabgabenordnung, ve znění k 25.7.2016
- 11) Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. o vyhlášení listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky
- 12) POKYN Ministerstva financí České republiky č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní

Judikatura:

- 1) Nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 1999, sp. zn. III.ÚS 254/99
- 2) Nález Ústavního soudu ze dne 16.10.2001, sp.zn. Pl. ÚS 58/01
- 3) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2005, č.j. 5 Afs 5/2005-85
- 4) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.7.2007, č.j. 8 Afs 24/2006-68
- 5) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.12.2011, č.j. 7 Asf 35/2011
- 6) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.8.2011, č.j. 9 Asf 10/2001-92
- 7) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2006, č.j. 2 Afs 31/2005-57
- 8) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.12.2013, č.j. 8 Afs 24/2013-33
- 9) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7.2012, č.j. 1 Afs 43/2012
- 10) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2006, č.j. 2 Asf 149/2005-54
- 11) Nález Ústavního soudu ze dne 13.10.2005, sp. zn. II. ÚS 348/05
- 12) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.10.2010, č.j. 7 Asf 76/2010-65

Shrnutí

Cílem této diplomové práce je především charakterizování a analýza opravných a dozorčích prostředků v daňovém řízení. Zabývá se podmínkami jejich využití, a mírou ochrany, kterou poskytuje daňový řád subjektům daňového řízení. První kapitola se zabývá charakteristikou daňového řízení a vymezením jeho základních pojmů. Druhá kapitola je jádrem celé práce, věnuje se analýze řádných opravných prostředků, a to především odvolání a upozorňuje na některé problematické aspekty právní úpravy. Třetí kapitola se zabývá mimořádnými opravnými prostředky. Čtvrtá kapitola je věnována dozorčím prostředkům v daňovém řízení. Pátá kapitola poté krátce shrnuje další prostředky ochrany.

Abstract

The major theme of my thesis is to characterize and analyze of remedial and supervisory measures in tax proceedings. It will focus to terms of using of them and to level of protection which is guaranteed to the subject of the tax proceedings. First chapter focuses on the characteristic of the tax proceeding and defines basic terms. Chapter two is the main subject of this thesis and it deals with analysis of ordinary remedial measures - especially appeal. This chapter points to some problematic aspects of the legislation. The third chapter deals with extraordinary remedial measures. The fourth chapter is devoted to the supervisory measures in tax proceedings. The fifth chapter is short summary of other legal remedies.

Klíčová slova – Key words

Daňové právo, daňové řízení, správa daně, správce daně, daň, daňový subjekt, zásady daňového řízení, opravné prostředky, dozorčí prostředky, odvolání, obnova řízení.

Tax law, tax proceedings, tax administration, tax, tax subject, principles of tax proceedings, remedial measures, supervisory measures, renewal proceedings.