

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta

Eva Dědková



# **Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: prof. doc. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Katedra: Finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): červen 2013

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 17. 6. 2013

Eva Dědková

## **Poděkování**

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce prof. doc. JUDr. Marii Karfíkové, CSc. za její cenné rady, vstřícnost a odbornou pomoc, kterou mi poskytla při zpracování této práce. Dále též mé rodině, která mě podporovala a povzbuzovala během mých studií.

# Obsah

Úvod .....	1
1 Právní prostředky ochrany .....	3
1.1 Dělení právních prostředků ochrany .....	4
1.2 Právní prostředky ochrany při správě daní .....	4
1.2.1 Vývoj právní úpravy daňového práva procesního .....	5
1.2.2 Vztah daňového řádu k ostatním právním předpisům .....	5
1.2.3 Opravné a dozorčí prostředky .....	8
1.2.4 Další právní prostředky ochrany .....	9
1.3 Prostředky soudní ochrany .....	10
1.3.1 Správní soudnictví .....	11
1.3.2 Civilní soudnictví .....	11
1.3.3 Trestní soudnictví .....	12
1.3.4 Ústavní soudnictví a Evropský soud pro lidská práva .....	13
2 Řádné opravné prostředky .....	16
2.1 Odvolání .....	16
2.1.1 Přípustnost odvolání .....	16
2.1.2 Náležitosti odvolání .....	21
2.1.3 Dispozice s odvoláním .....	22
2.1.4 Účinky odvolání .....	24
2.1.5 Lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání .....	26
2.1.6 Postup správce daně prvního stupně v odvolacím řízení .....	27
2.1.7 Postup odvolacího orgánu v odvolacím řízení .....	30
2.2 Rozklad .....	37
3 Mimořádné opravné prostředky .....	39
3.1 Obnova řízení .....	39
3.1.1 Důvody obnovy řízení .....	39
3.1.2 Fáze obnovy řízení .....	42
4 Dozorčí prostředky .....	46
4.1 Přezkumné řízení .....	46
4.1.1 Důvod přezkumu .....	46
4.1.2 Nařízení přezkumu .....	48

4.1.3	Přezkumné řízení po nařízení přezkumu .....	49
4.2	Vztah ke správnímu soudnictví.....	50
4.2.1	Institut uspokojení navrhovatel.....	50
4.2.2	Kasační stížnost versus rozhodnutí správce daně .....	51
5	Srovnání klíčových aspektů opravných a dozorčích prostředků.....	53
5.1	Změny v obecném pojmání právních prostředků ochrany při správě daní .....	53
5.2	Změny v řádných opravných prostředcích .....	54
5.3	Změny v mimořádných opravných a dozorčích prostředcích.....	57
	Závěr.....	59
	Seznam zkratek .....	61
	Seznam použité literatury a jiných citovaných zdrojů .....	62
	Abstrakt .....	65
	Abstract.....	66
	Klíčová slova – keywords.....	67

## Úvod

Každý z nás přichází během svého života do styku se správcem daně, neboť stát je po staletí nositelem svrchovaného práva na výběr daní, poplatků, cel a jiných plateb z důvodu zajištění peněžních prostředků pro řádný chod věcí veřejných. Výkon této daňové suverenity představuje zásah veřejné moci do vlastnického práva člověka, proto je zcela nezbytné, aby byl legislativou vymezen právní rámec zabezpečující souladnost zásahu se zásadami právního státu a též jeho přiměřenost. Proto právní předpisy jednak vytyčují hmotněprávní podmínky, za kterých lze určitou platbu uložit, jednak zakotvují procesní úpravu jejich výběru a správy. Nelze vždy účinně zabránit, aby v konkrétním případě nedošlo k porušení některých z pravidel, proto právní řád poskytuje právní prostředky ochrany, které slouží k nápravě či odstranění zjištěného pochybení.

Téma mé diplomové práce „*Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení*“ jsem si vybrala z důvodu, že znalost procesních otázek, zvláště jak se domoci ochrany, považuji pro právníka za důležitější než znalost samotných hmotněprávních norem. Neznalost lhůt pro podání určitého právního prostředku ochrany či situace, kdy jej lze použít, může vést ke zmaření pomoci klienta, který je v dané věci poškozen postupem soudu, správního orgánu či v mém případě správcem daně. Z tohoto důvodu jsem se v mé práci neomezila jen na opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení upravené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ale považovala jsem za nutné zmínit i jiné právní prostředky ochrany upravené jinými procesní předpisy, neboť také poskytují ochranu zájmům nejen daňových subjektů, ale též zájmům správce daně.

Cílem mé práce je s pomocí metody dedukce analyzovat jednotlivé právní prostředky ochrany z pohledu podmínek, za jakých se jich lze domáhat, a jakou ochranu nám poskytují. Při rozboru jednotlivých ustanovení budu vycházet nejen z dikce zákona, ale též z příslušné judikatury a poukážu na problematická místa příslušné právní úpravy. Dalším záměrem mé práce je porovnat klíčové aspekty opravných a dozorčích prostředků dle současné úpravy obsažené v daňovém řádu a dle předchozí úpravy v zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů z hlediska nápravy chyb vytýkaných soudy a odbornou veřejností předchozí právní úpravě správě daní a rovněž z hlediska přínosu změn pro ochranu daňovému subjektu. Mým konečným cílem je zhodnotit míru ochrany poskytované daňovému subjektu

v daňovém řízení jak v kontextu právních prostředků ochrany obecně, tak ve srovnání s dřívější právní úpravou správy daní.

Struktura mé práce odpovídá vytyčeným cílům. V první kapitole nazvané *Právní prostředky ochrany* vymezím tyto jednotlivé prostředky, včetně jejich základní charakteristiky, uvedu jejich možné dělení podle nejrůznějších kritérií a v poslední řadě nastíním vývoj právní úpravy správy daní.

V následujících kapitolách se budu podrobně věnovat jednotlivých opravným a dozorčím prostředkům v následujícím pořadí *Řádné opravné prostředky, Mimořádné opravné prostředky a Dozorčí prostředky*. Důkladné analýze podrobím odvolání jako nejdůležitější řádný opravný prostředek. Tato podkapitola bude tvořit klíčovou část mé práce.

V závěrečné kapitole *Srovnání klíčových aspektů opravných a dozorčích prostředků* porovnam a zhodnotím nejdůležitější změny, které přinesl nový daňový řád v této oblasti.

Při psaní diplomové práce jsem pocítovala dostatečné množství materiálů a zdrojů, z kterých jsem vycházela. Čerpala jsem především ze studia zákonné úpravy za pomoci daňových komentářů, z bohaté judikatury a četby odborných článků. Nápomocné mi byly i příslušné dokumenty vydané Ministerstvem financí či Finanční správou a volitelný předmět Daňové právo procesní, který jsem absolvovala v zmiňovaném semestru na Právnické fakultě Univerzity Karlovy. Při zpracování své práce jsem vycházela z právní úpravy účinné k 1. 1. 2013.

# 1 Právní prostředky ochrany

Právní prostředky ochrany jsou poskytovány a zajišťovány právním řádem v každém procesním odvětví, neboť při rozhodovací činnosti a postupu soudu, správního orgánu a v mém případě správcem daně může dojít k určitému pochybení, kterému není možné z povahy věci vždy předejít. Nejčastějším procesním pochybením bývá nesprávné skutkové zjištění, procesní vady či vady aplikace nebo interpretace práva, popřípadě administrativní nesprávnosti. Právní prostředky ochrany slouží účastníkům řízení i za situace, kdy samotné řízení či rozhodnutí žádnou vadou netrpí, ale přesto proti němu brojí z důvodu, že rozhodnutí po subjektivní stránce považují za nesprávné, neboť je v jejich neprospěch. Důvodem je zejména střet zájmů, ke kterému dochází v každém řízení. Pro daňové právo je typickým střet zájmu jednotlivce a veřejné moci na inkasu daní, naopak střet mezi zájmy jednotlivců příznačný pro soukromé právo je v daňovém právu výjimečný, jako příklad může uvést stížnost na postup plátce daně.<sup>1</sup>

Právní prostředky ochrany bych charakterizovala jako souhrnné označení pro všechny nástroje přiznané určitým procesním řádem k ochraně individuálních a veřejných zájmů, které zajišťují, aby příslušná řízení a rozhodnutí byla zákonná, správná a spravedlivá.<sup>2</sup> Pro účely mé diplomové práce si je rozdělím do dvou základních skupin. V první řadě jsou to právní prostředky ochrany uplatňované v rámci správy daní a upravené přímo v zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „d. ř.“). Do této skupiny řadím opravné a dozorní prostředky ochrany a tzv. další právní prostředky ochrany. Pod druhou skupinu zahrnu prostředky soudní ochrany poskytované mimo správu daní a upravené v příslušných právních procesních předpisech.

Právní řád poskytuje poměrně širokou škálu právních nástrojů ochrany nejrůznějšího charakteru, proto bych ráda v navazující kapitole pojednala o jejich možném dělení k vytvoření představy o jejich charakteru.

---

<sup>1</sup> viz ŠIMEK, K., prezentace *Prostředky ochrany při správě daní*, ze dne 26. 11. 2012 [cit. 2013-02-20]. Dostupné z WWW: < <http://www.radimbohac.cz/zs-2012/prednasky-danove-pravo-procesni> >

<sup>2</sup> WINTEROVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2011, s. 419-421. ISBN 978-80-7201-842-0.



## **1.1 Dělení právních prostředků ochrany**

Právní teorie vymezuje několik kritérií dělení právních prostředků ochrany. Blíže se budu zabývat třemi základními kritérii. Prvním z nich je aktivní legitimace, neboli kdo může daný prostředek ochrany iniciovat. Na straně jedné jsou tu osoby zúčastněné na správě daní. Daňový řád za tyto osoby považuje daňové subjekty a třetí osoby,<sup>3</sup> které mohou podat návrh, jde-li o řízení (např. odvolání, posečkáni daně) i návrh a podnět, jde-li o jiný postup (např. ochrana proti nečinnosti). V případě podnětu jde o pouhý podklad pro případné zahájení řízení ze strany orgánu a osoba, která takový podnět podává, nemá právní nárok, aby řízení bylo zahájeno.<sup>4</sup> Na straně druhé tu stojí správce daně, který má možnosti iniciovat určitý prostředek ochrany z moci úřední neboli ex officio (např. přezkumné řízení).

Dalším kritériem dělení je uváděno, vůči čemu daným prostředek ochrany směřuje. Za prvé lze brojit proti vadám procesu. Teorie zabývající se procesními otázkami rozlišuje vady řízení a vady jiného úředního postupu (typicky u placení daně). Za druhé lze daným prostředkem ochrany směřovat proti samotnému výsledku daného procesu. Daňový řád rozlišuje rozhodnutí jako výsledek řízení a příslušné výstupy v případech ostatních úředních postupů. (např. protokol, úřední záznam). Za třetí lze napadat konání či nekonání příslušného orgánů (např. ochrana proti nečinnosti, stížnost na postup úřední osoby).

Posledním kritériem, kterým se budu zabývat, je orgán, který ochranu poskytuje. Na jedné straně je jím správce daně buď prvostupňový (obnovené řízení, námitka, žádost o prodloužení lhůty), nebo nadřízený (odvolání). Na druhé straně jsou to orgány soudní při poskytování ochrany mimo správu daní.<sup>5</sup>

## **1.2 Právní prostředky ochrany při správě daní**

Pro právní prostředky ochrany při správě daní je charakteristická jejich úprava přímo normami daňového práva procesního. Před samotným stručným popisem jednotlivých právních prostředků v této oblasti považuji za důležité věnovat pozornost

---

<sup>3</sup> blíže vymezeno v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, § 20 a 22. (dále jen „daňový řád“ nebo „d. ř.“)

<sup>4</sup> HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 650. Právnícké učebnice (C. H. Beck). ISBN 978-80-7179-254-3.

<sup>5</sup> viz ŠIMEK, K. prezentace *Prostředky ochrany při správě daní*, ze dne 26. 11. 2012[cit. 2013-02-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.radimbohac.cz/zs-2012/prednasky-danove-pravo-procesni>>

vývoji právní úpravy daňového práva procesního na našem území po roce 1918 a objasnění vztahu daňových procesních předpisů vůči správnímu řádu.

### **1.2.1 Vývoj právní úpravy daňového práva procesního**

Před samotným popisem vývoje právní úpravy na našem území považuji za nutné uvést, že ve vyspělých státech, nacházející se na evropském kontinentu je obvyklé upravit správu daní na úrovni zákona.<sup>6</sup> Tato tradice byla i u nás po roce 1918, kdy v rámci rozsáhlé reformy veřejných financí byl přijat zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních ve snaze odstranit právní dualismus existující na našem území a zastaralost právní úpravy daní přetrvávající z dob Rakouska-Uherska.<sup>7</sup>

V letech 1957-1992 zákonodárce opustil koncepci zákonné úpravy daňového práva procesního a upravil tuto problematiku pouze formou vyhlášky Ministerstva financí. Nejprve byla vydána poměrně komplexní vyhláška Ministra financí č. 162/1953 Ú. l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových. Následně byla nahrazena vyhláškou Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Přijetí této vyhlášky přispělo k roztržičnosti právní úpravy správy daní do několika předpisů, kdy při studiu procesních otázek bylo nutno nahlédnout do několika předpisů, nejprve do zákonů daňového práva hmotného, dále do vyhlášky a též do vládního nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení, které bylo později nahrazeno zákonem č. 71/1967 Sb., o správním řízení, neboť tu platil vztah subsidiarity mezi zmíněnými předpisy.

Rok 1992 v souvislosti s obnovením demokratického právního státu a nutností přizpůsobit daňovou soustavu podmínkám tržního hospodářství znamenal návrat ke komplexní úpravě správy daně ve zvláštním zákonu<sup>8</sup> a odvrácení od konstrukce subsidiárního použití správního řádu. Tuto koncepci převzal i současný daňový řád účinný od roku 1. 1. 2011.

### **1.2.2 Vztah daňového řádu k ostatním právním předpisům**

Je zcela nezpochybnitelné, že současný daňový řád má roli obecného a jednotčího právního předpisu v oblasti daňového práva procesního, neboť upravuje

---

<sup>6</sup> Německo, Francie viz MINISTERSTVO FINANCÍ ČR: *Reforma daňového procesu*, [online] [cit. 2013-03-14]. Dostupné z WWW <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_rvf\\_kompletni\\_material.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html)>

<sup>7</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČR: *Období první republiky (1918-1938)*, s. 6 [online] [cit. 2013-03-14]. Dostupné z WWW <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi\\_prvni\\_republiky\\_1918-1938.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi_prvni_republiky_1918-1938.pdf)>

<sup>8</sup> zákonem České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

procesní otázky souhrnně pro jednotlivé daňové zákony. Připouští však, aby jednotlivé hmotněprávní daňové předpisy vzhledem ke specifčnosti jednotlivých daní obsahovaly příslušné procesní odchylky od obecné úpravy. Vztah subsidiarity mezi daňovým řádem a ostatními daňovými zákony je přímo zakotven v § 4 d. ř.<sup>9</sup>

Naopak vztah mezi daňovým řádem, jakož i dříve účinným zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) a správním řádem<sup>10</sup> od počátku budil diskuze v odborných kruzích. Důvodem bylo zakotvení principu autonomie daňového řádu vůči správnímu řádu, neboli vyloučení subsidiárního použití správního řádu.<sup>11</sup> V následujících řádcích bych stručně shrnula názory pro zavedení koncepce autonomie daňového řádu a též názory stoupenců zachování subsidiarity správního řádu. Ministerstvo financí ve svém dokumentu ohledně reformy daňového procesu uvádí následující důvody pro zavedení této koncepce. Za prvé zdůrazňuje specifčnost institutů správy daní, které nelze podřadit po obecné instituty upravené správním řádem, typicky jimi jsou daňové řízení či pojetí účastenství. Dále uvádí nemožnost podřadit daňové právo procesní jako takové pod správní právo z důvodu diametrálních rozdílů mezi administrativně-právními vztahy a finančně-právními vztahy a na ně navazujících řízení. Ministerstvo dále odkazuje na srovnání s právními úpravami jiných států EU a OECD a též na skutečnost ztížení orientace běžného uživatele v normativních textech ohledně daňové problematiky v případě rozšíření o správní řád. Naopak odpůrci této koncepce vycházejí z principu *jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu* a pojmání správního práva jako obecního předpisu pro veškerou veřejnou správu.<sup>12</sup>

Jedním z přijímaných názorů, s kterým se ztotožňuji, je nemožnost absolutizovat samostatnost daňového řádu na správním řádu. Významným argumentem pro tuto tezi je ustanovení správního řádu a judikatura Nejvyššího správního soudu. Správní řád svým § 177 odst.1<sup>13</sup> umožňuje, aby v případě chybějící úpravy zásad v určitém právním předpisu byla použita úprava zásad obsažená ve správním řádu, přestože

---

<sup>9</sup> „Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak“

<sup>10</sup> původně platil zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů, následně byl nahrazen zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“)

<sup>11</sup> §262 d. ř.: „Při správě daní se správní řád nepoužije.“, obdobné ustanovení v § 99 ZSDP

<sup>12</sup> viz MINISTERSTVO FINANCÍ ČR: *Reforma daňového procesu*, [online] [cit. 2013-03-14]. Dostupné z WWW <[www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_rvf\\_kompletni\\_material.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html)>

<sup>13</sup> „Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“

předpis sám výslovně vylučuje použití správního řádu. Nový daňový řád úpravu zásad obsahuje, tudíž aplikace správního řádu přichází do úvahy jen v případě některé z chybějících zásad (např. ochrana dobré víry).

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku potvrdil, „že na všechny „úseky“ řízení, které jsou v rámci správy daně vedeny, se vztahuje výlučně zákon o správě daní a poplatků,“<sup>14</sup> avšak ve svém dřívějším usnesení<sup>15</sup> připustil použití analogie iuris v daňovém řízení v případě potřeby vyplnit mezeru v zákonu. Z judikátu vyplývá následující, jestliže daňový zákon určitou problematiku neupravuje, je na místě nejprve použít tzv. analogii legis, tedy vyplnit mezeru v zákonu vhodnými ustanoveními daňového řádu, pokud však taková norma není, je nutné vyřešit tuto situaci pomocí analogie iuris čili dle obecných zásad daného právního odvětví. Nejvyšší správní soud považuje daňové řízení za zvláštní druh správního řízení, tudíž se použijí obecné právní zásady správního práva procesního. Z výše zmíněného vyplývá, že je umožněno použití správního řádu i přes vyloučení jeho subsidiarity. V praxi správci daní aplikují ustanovení správního řádu ohledně vymezení úřední desky či prokázání totožnosti.

V závěru bych shrnula, že se mi jeví účelové, oddělit daňový řád od správního řádu z důvodu odlišného pojmání institutů oběma obory, avšak nelze toto oddělení pojímat absolutně. Použití správního řádu lze uvážit v případě nutnosti vyplnit mezeru v právu, neboť by vznikaly obtížné situace pro samotné správce daně a nelze vyloučit ani potencionální zhoršení postavení samotných daňových subjektů.

V poslední řadě zmíním, že i přes vyloučení podřazení daňového řádu pod správní řád, se tento zákon neodvrací od ostatních právních předpisů. Daňový řád jednak počítá s využitím institutů občanského práva (např. osoby, zastoupení atd.), a též přímo odkazuje na subsidiární použití zákon č. 99/1963Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) v oblasti exekuce.<sup>16</sup> Použití přichází do úvahy tam, kde správce daně vystupuje jako „oprávněný“ z exekučního titulu a též z velké části v oblasti úpravy práv a povinností dlužníka a poddlužníka.

---

<sup>14</sup> Rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 78/2011 – 184, č. 2564/2012 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>15</sup> Usnesení NSS ze dne 31. 5. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004- 110, [www.nsssoud.cz](http://www.nsssoud.cz)

<sup>16</sup> viz § 177 d. ř.

### 1.2.3 Opravné a dozorčí prostředky

Opravné a dozorčí prostředky jsou nejdůležitější prostředky ochrany daňových subjektů, proto jim daňový řád věnuje samostatnou hlavu VII. pod stejným názvem.<sup>17</sup> Daňový řád ve svém § 108 odst. 1 vymezuje jejich použití jako jediné přípustné procesní instituty sloužící k přezkumu rozhodnutí vydaných při správě daně z důvodu nesprávnosti či nezákonnosti rozhodnutí a umožňující jejich případnou nápravu. Za jejich nejmarkantnější cíl považují zajištění dostatečné kvality rozhodovací činností tím, že je v zásadě připuštěno dvojí posouzení každé věci (zásada dvouinstančnosti), dále že je umožněna náprava skutkových a právních vad, ale také skutečností, že tyto prostředky přispívají ke koordinaci rozhodování.<sup>18</sup> Základní rozdíl mezi opravným a dozorčím prostředkem tkví ve straně, která tento prostředek iniciuje.

Opravným prostředkem v daňovém řízení je označováno podání, ke kterému je aktivně legitimovaný příjemce rozhodnutí<sup>19</sup> a kterým se domáhá změny či zrušení napadnutého rozhodnutí při správě daní. Dělí se na řádné a mimořádné opravné prostředky ochrany. Zde je rozlišujícím kritériem právní moc rozhodnutí. Řádným opravným prostředkem je takové podání, které směřuje vždy proti nepravomocnému rozhodnutí, je jím stejně jako v jiných právních odvětvích odvolání a rozklad. Mimořádným opravným prostředkem je naopak podání, které směřuje proti pravomocným rozhodnutím a je omezeno k přezkumu skutkových vad rozhodnutí. Je jím návrh na povolení obnovy řízení. V případě, že by chtěl příjemce rozhodnutí dodatečně brojit proti nezákonnosti rozhodnutí po právní moci rozhodnutí, jedinou legální možností je podat podnět k zahájení přezkumného řízení. V takovém případě není zaručeno, že řízení bude zahájeno, neboť se zahajuje z moci úřední a neexistuje tu právní nárok na zahájení.

Dozorčí prostředky jsou teorií daňového práva procesního vymezeny, jako nástroje ochrany proti nezákonnému a nesprávnému rozhodnutí při správě daní a jsou iniciované vždy z moci úřední správcem daně. Může být jimi dosaženo zrušení nebo změny rozhodnutí. Daňový řád upravuje nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí, které se realizuje skrz přezkumné řízení, zatímco první zmínění dozorčí

<sup>17</sup> blíže vymezeno v § 108 -124 d. ř.

<sup>18</sup> DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád 2011: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 3. 2011*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 64. Meritum. ISBN 978-80-7357-650-9.

<sup>19</sup> daňový řád jím rozumí v § 101 odst. 3 toho, komu je rozhodnutí ukládána povinnost nebo přiznáno právo anebo prohlášeno právo a povinnost stanovená zákonem.

prostředek směřuje proti pravomocnému rozhodnutí a skutkovým vadám (nesprávnost). Jedná se o období návrhu na obnovu řízení s rozdílem, že je v rukou správce daně, a nikoliv příjemce rozhodnutí. Existují tak dva různé prostředky, směřující k jednomu cíli (k obnově řízení). Druhý dozorčí prostředek směřuje i proti nepravomocnému rozhodnutí, ale pouze proti právním vadám (nezákonnost). Účastníkovi je dána možnost podat podnět k zahájení takového<sup>20</sup> řízení. V následujícím obrázku jsem vytvořila schéma pro ilustraci všech možných opravných a dozorčích prostředků v daňovém řízení.

Obrázek č. 1 Schéma opravných a dozorčích prostředků

#### 1.2.4 Další právní prostředky ochrany

Za další právní prostředky ochrany považují jiné právní nástroje poskytované daňovým řádem, které sami o osobě nesměřují k revizi konkrétního rozhodnutí a jeho případné nápravě. Nelze je přímo podřadit pod opravné a dozorčí prostředky, neboť jim chybí pojmové znaky těchto prostředků vymezené teorií, ale přesto určité podobnosti vykazují. V daňovém řádu jsou zařazeny do příslušných oblastí správy daní, do kterých zapadají, a nejsou již soustředěny na jednom místě. Uvedla bych dva základní účely dalších prostředků ochrany - na jedné straně umožnit daňovému subjektu jakéhosi

---

<sup>20</sup> viz MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, s. 387. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.

dobrodiní státem přiznaného, na druhé straně umožnit mu přístup k ochraně jeho práv proti nezákonným či nesprávným postupům správce daně.<sup>21</sup>

Podobně jako u opravných a dozorčích prostředků i zde rozliším další právní prostředky ochrany podle strany, která je iniciuje.

*a) iniciace ze strany osoby zúčastněné na správě dani*

- \* námitka
- \* námitka na podjatost
- \* stížnost
- \* stížnost na postup plátce
- \* žádost o prodloužení lhůty
- \* žádost o navrácení lhůty v předešlý stav
- \* žádost o vyslovení neúčinnosti doručení

*b) iniciace ze strany správce daně*

- \* prohlášení nicotnosti rozhodnutí
- \* opravení zřejmých nesprávností

*c) možná iniciace z obou stran*

- \* prominutí daně, příslušenství daně
- \* posečkání daně, povolení splátek
- \* ochrana před nečinnostmi

### **1.3 Prostředky soudní ochrany**

Klíčovou roli v soudní ochraně zastává Listina základních práv a svobod (dále jen „LZPS“),<sup>22</sup> která zaručuje základní právo každého na soudní či jinou právní ochranu ve svém čl. 36 odst. 1, který zní: „*Každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.*“ Prostředky soudní ochrany při správě daní jsou poskytovány v rámci všech soudnictví, tj. ve správním, civilním, trestním, popřípadě ústavním či před Evropským

---

<sup>21</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, s. 388. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.

<sup>22</sup> usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku České republiky

soudem pro lidská práva. V následujících odstavcích popíšu jednotlivé soudnictví ve vztahu k právní ochraně, kterou poskytují v rámci správy daní.

### 1.3.1 Správní soudnictví

Správní soudnictví považují za klíčové a nejvíce využívané v oblasti poskytování soudní ochrany při správě daní tím, že naplňuje LZPS zakotvené základní právo každého, *“kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny“* v čl. 36 odst. 2. Nejdůležitějším prostředkem ochrany správního soudnictví využívaným při správě daní je žaloba proti rozhodnutí správního orgánu,<sup>23</sup> v mém případě proti rozhodnutí správce daně. Soud zde poskytuje ochranu pouze proti nezákonnosti, nikoliv proti nesprávnosti rozhodnutí. Podmínkou využití zmíněného prostředku je vyčerpání všech řádných opravných prostředků před správcem daně, jsou-li zákonem připuštěny. Tudíž příjemce rozhodnutí musí směřovat žalobu vždy proti rozhodnutí odvolacího orgánu. Pouze v případě, že podání odvolání není možné, je přípustná žaloba proti rozhodnutí správce daně v prvním stupni. Domoci se lze zrušení napadnutého rozhodnutí správce daně. V takovém případě se věc vrátí k dalšímu řízení do stadia, které předcházelo zrušenému rozhodnutí. Správce daně, který o věci znovu rozhoduje, je vždy vázán právním názorem v odůvodnění zrušovacího rozsudku soudu. Správní soudnictví připouští i mimořádné opravné prostředky proti rozhodnutí soudu v 1. instanci, jsou jimi kasační stížnost a obnova řízení.<sup>24</sup>

### 1.3.2 Civilní soudnictví

Považují za užitečné nejprve zmínit rozdíl mezi civilním a správním soudnictvím. Předmětem civilního soudnictví jsou žalovatelné nároky vycházející z hmotného práva. Soud zde právo nalézá, na rozdíl od správního soudnictví, které slouží k přezkumu

---

<sup>23</sup> úprava obsažena v zákoně č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SŘS.“)

<sup>24</sup> HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 511-568. Právnícké učebnice (C. H. Beck). ISBN 978-80-7179-254-3.



činnosti veřejné správy.<sup>25</sup> Civilní soudnictví nám poskytuje dva důležité prostředky ochrany využívané při správě daní, které se liší především tím, čím zájem chrání, respektive čím hmotněprávní nároky se snaží zabezpečit.

První jmenuji odpovědnost za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím a nesprávným úředním postupem při výkonu veřejné moci. Institut jako takový je teorií řazen do správního práva a je upraven zákonem č. 82/1998 Sb.,<sup>26</sup> který naplňuje LZPS zaručené základní právo v čl. 36 odst. 3,4.<sup>27</sup> Daňový subjekt, kterému vznikla škoda těmito skutečnostmi, může uplatňovat u příslušného úřadu či orgánu nárok na náhradu škody na státu či územně samosprávním celku při splnění zákonných podmínek. Civilní soudnictví nastupuje až v okamžiku, kdy poškozený není plně uspokojen do 6 měsíců od uplatnění svého nároku u příslušného orgánu.<sup>28</sup> Zde se jedná o ochranu individuálního zájmu (hmotněprávních nároků daňových subjektů).

Za druhý důležitý právní nástroj, sloužící ovšem k ochraně veřejného zájmu (hmotněprávních nároků správce daně), považuji insolvenční řízení. Podstatou je uplatnění vymahatelných pohledávek,<sup>29</sup> které má správce daně vůči daňovému subjektu, a to v insolvenčním řízení<sup>30</sup> zahájeném s daňovým subjektem pro existenci úpadku na jeho straně.

### 1.3.3 Trestní soudnictví

Trestní právo slouží jako prostředek prevence, represe a regulace trestní činnosti. Klíčová funkce je však ochranná, spočívající ve snaze uchránit společnost před kriminalitou. Trestné právo slouží jako nejpřísnější prostředek, který má v rukou stát k ochraně zájmů, jež svým právním řádem střeží. Má však povahu subsidiární.

---

<sup>25</sup> WINTEROVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2011, s. 413-414. ISBN 978-80-7201-842-0.

<sup>26</sup> zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů

<sup>27</sup> (3) Každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem.

(4) Podmínky a podrobnosti upravuje zákon.

<sup>28</sup> HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 609-613. Právnícké učebnice (C. H. Beck). ISBN 978-80-7179-254-3.

<sup>29</sup> jimi jsou nedoplatky, které představují splatné daňové pohledávky neuhrazené v den splatnosti, za podmínky, že nebylo posečkáno nebo povolena úhrada ve splátkách a uplynuly případný náhradní den splatnosti

<sup>30</sup> dle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů

Nastupuje až v okamžiku, kdy prostředky ochrany ostatních právních odvětvích, popřípadě mimoprávní prostředky ochrany pro účinnou ochranu těchto zájmů nestačí.<sup>31</sup>

Pro správu daní a její ochranu je klíčová hlava VI. zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“) věnovaná trestním činům hospodářským, konkrétně díl 2 Trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Objektem těchto trestných činů je zájem na ochraně správného nebo řádného odvedení daně, poplatku či podobné platby,<sup>32</sup> nebo zájem na ochraně řádného systému fisku,<sup>33</sup> především, aby stanovení daně a její výběr byl proveden včas a řádně.<sup>34</sup> Zájem společnosti a státu na postižení těchto trestných činů je natolik velký, že daňový řád nepovažuje poskytnutí informací získaných při správě daní správcem daně orgánům činným v trestním řízení za účelem prošetření těchto trestných činů za porušení povinností mlčenlivosti jinak platných pro celou správu daní.<sup>35</sup>

### 1.3.4 Ústavní soudnictví a Evropský soud pro lidská práva

Ústavní soud má v českém právním prostředí roli střežitele ústavního pořádku. Správu daní ovlivňuje právními názory vyslovenými ve svých nálezech a možností přezkoumávat z hlediska ústavnosti a zákonnosti zásahy, rozhodnutí správců daní a právní předpisy. Ústavní soud touto činností přímo i nepřímo zajišťuje ochranu základním ústavním pořádkem zaručených práv osob zúčastněných na správě daní.<sup>36</sup>

V našem právním prostředí, stejně jako v ostatních právních řádech kontinentálního práva, judikatura není považována za formální pramen práva. Materiální význam zejména nálezů Ústavního soudu ovšem nelze popřít. V 90. letech 20. století a též na začátku 21. století vedle rozsudků krajských soudů a Nejvyššího správního i nálezy Ústavního soudu velmi významně přispěly k vyjasnění právní úpravy ohledně správy daní. Dle mého názoru však nelze považovat každý právní názor vyslovený Ústavním soudem za dogma, které nelze nikterak překročit, i přes skutečnost, že nálezy jako

---

<sup>31</sup> označována jako zásada tzv. pomocné role trestní represe viz JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné: Obecná část, zvláštní část*. 2. vyd. Praha: Leges, 2010, s. 20-21. Student (Leges). ISBN 978-80-87212-49-3.

<sup>32</sup> př. § 240 trestního zákoníku, Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, §241 trestního zákoníku, Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

<sup>33</sup> př. § 243 trestního zákoníku, Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

<sup>34</sup> JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné: Obecná část, zvláštní část*. 2. vyd. Praha: Leges, 2010, s. 643-649. Student (Leges). ISBN 978-80-87212-49-3.

<sup>35</sup> §53 odst. 2 d. ř.

<sup>36</sup> HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 587. Právnické učebnice (C. H. Beck). ISBN 978-80-7179-254-3.

vykonatelná rozhodnutí jsou závazná pro všechny orgány. Pro určení významu judikatury Ústavního soudu je nutné vždy zvážit, zda se jedná o ojedinělý judikát jednotlivého senátu Ústavního soudu, o judikát pléna, popřípadě zda se jedná o konstantní judikaturu. Ne vždy mají rozhodnutí Ústavního soudu totožný osud. V praxi není výjimkou, že po vydání určitého judikátu se orgány přesto přikloní k odlišnému postupu od postupu vysloveného Ústavním soudem, následně je rozdílný postup potvrzen Nejvyšším správním soudem a není neobvyklé, že i Ústavní soud v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu zvrátí svůj předešlý právní názor.<sup>37</sup>

Pro prostředky ochrany v daňovém právu procesním považuju za významnou tzv. incidentní kontrolu ústavnosti.<sup>38</sup> Tu představuje rozhodování o ústavních stížnostech fyzických či právnických osob proti pravomocnému rozhodnutí, nebo jinému zásahu orgánu veřejní moci do ústavně zaručených základních práv a svobod.<sup>39</sup> Návrh lze podat jen po vyčerpání všech procesních prostředků, které právní řád k ochraně práva poskytuje. Při správě daní se daňový subjekt obrací na Ústavní soud zejména kvůli porušení jeho práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 a 2 LZPS, porušení čl. 11 odst. 5 LZPS<sup>40</sup>, popřípadě též čl. 2 odst. 2 a 3 LZPS.<sup>41</sup> Domoci se může v případě vyhovění zrušení rozhodnutí, které je v rozporu s ústavním pořádkem, popřípadě i zrušení právního předpisu, jehož aplikace dle stěžovatele vedla k porušení jeho ústavně zaručených práv v dané věci.

V případě, že daňový subjekt není úspěšný ani před Ústavním soudem, zbývá mu poslední prostředek soudní ochrany poskytovaný Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod<sup>42</sup> (dále jen „Úmluva“) a uplatňovaných u

---

<sup>37</sup> př. Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 ohledně důvodů pro zahájení daňové kontroly, kdy Ústavní soud nejprve vyslovil názor, že ji nelze zahájit bezdůvodně. Správce daně musí mít důvodné pochybnosti, aby ji zahájil, praxe však pokračovala ve svém původní praxi, tu stvrdil i Nejvyšší správní soud, nakonec i Ústavní soud přehodnotil své stanoviska, ale dospěl k závěru, že ji přesto nelze zahájit úplně bez ničeho, jinak by to bylo šikanózní

<sup>38</sup> čl. 83 ústavního zákona č. 1/1993Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava“), *Ústavní soud je soudním orgánem ochrany ústavnosti.*

<sup>39</sup> čl 87 odst. 1 písm. d) Ústavy

<sup>40</sup> „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“

<sup>41</sup> (2) *Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.*

(3) *Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.*

<sup>42</sup> publikovaná sdělením federálního ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících ve Sbírce zákonů pod č. 209/1992 Sb.

Evropského soudu pro lidská práva ve Štrasburku. Jakákoliv osoba, která se cítí být poškozená na svých právech Českou republikou, může podat stížnost u výše zmíněného soudu. Vzhledem k dosavadní judikatuře Evropského soudu pro lidská práva nepovažují tento prostředek za účinný, neboť z ní vyplývá, že daňová problematika nespadá pod působnost článku 6<sup>43</sup> Úmluvy, tudíž se takovou stížností Evropský soud pro lidská práva nebude věcně zabývat, přesto však není vyloučeno takové podání učinit.<sup>44</sup>

Právním řádem poskytnuté soudní prostředky ochrany jsou dle mého názoru především druhotné, většina z nich předpokládá vyčerpání právních prostředků ochrany poskytnuté při samotné správě daní. Jejich význam však nelze zapřít. Zejména rozhodování Ústavního soudu či Nejvyššího správního soudu v usnesení rozšířeného senátu ovlivňuje výklad nejasných ustanovení daňového řádu, a tím zvyšuje ochranu nejen zájmů daňových subjektů, ale též správců daně.

---

<sup>43</sup> „Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu. Rozsudek musí být vyhlášen veřejně, avšak tisk a veřejnost mohou být vyloučeny buď po dobu celého nebo části procesu v zájmu mravnosti, veřejného pořádku nebo národní bezpečnosti v demokratické společnosti, nebo když to vyžadují zájmy nezletilých nebo ochrana soukromého života účastníků, anebo v rozsahu považovaném soudem za zcela nezbytný pokud by, vzhledem ke zvláštním okolnostem, veřejnost řízení mohla být na újmu zájmům spravedlnosti.“

<sup>44</sup> DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád 2011: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 3. 2011*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 110-111. Meritum. ISBN 978-80-7357-650-9.

## 2 Řádné opravné prostředky

### 2.1 Odvolání

Odvolání jako typický řádný opravný prostředek, nejhojněji vyskytující se při správě daní. Je využíván zejména v situacích, kdy daňový subjekt není spokojen s výší stanovené daně. Nejčastějším důvodem podání odvolání bývá nesouhlas daňového subjektu s dodatečným vyměřením daně v důsledku provedené daňové kontroly. Odvolání lze definovat jako „*podání, kterým příjemce rozhodnutí žádá správce daně vyššího stupně o skutkové i právní přezkoumání rozhodnutí správce daně nižšího stupně.*“<sup>45</sup> Úprava odvolání obsažená v daňovém řádu v § 109 – 116 tak zakotvuje tradiční zásadu dvouinstančnosti, která je typická pro všechny řádné opravné prostředky všech procesních odvětví.

#### 2.1.1 Přípustnost odvolání

U každého opravného prostředku je v první řadě třeba zkoumat podmínky přípustnosti neboli splnění zákonem stanovených podmínek pro podání odvolání. Teorií bývá přípustnost rozlišována na subjektivní a objektivní. Subjektivní přípustnost představují podmínky, které se váží na subjekt, naopak podmínky týkající se samotného napadnutého rozhodnutí jsou považovány za objektivní přípustnost.<sup>46</sup>

##### *Subjektivní přípustnost*

Subjektivní přípustnost odpovídá na otázku, kdo může opravný prostředek použít, čili kdo má procesní způsobilost odvolání podat. Právo odvolat se svěřuje daňový řád pouze příjemci rozhodnutí. I v daňovém řízení by měla platit zásada, že odvolání může využít jen ten příjemce rozhodnutí, jemuž byla způsobena újma, kterou lze napravit buď změnou, nebo zrušením původního rozhodnutí odvolacím orgánem.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> viz důvodová zpráva BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 674. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>46</sup> WINTEROVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2011, s. 424-432. ISBN 978-80-7201-842-0.

<sup>47</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 676. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

### ***Objektivní přípustnost***

Objektivní přípustnost dává odpověď na otázku, proti čemu se lze odvolat, v jaké lhůtě, z jakého důvodu (blíže v náležitostech odvolání) a u kterého orgánu se podává. V následujících řádcích popíšu jednotlivě tyto body.

Nový daňový řád se na rozdíl od předchozí úpravy přiklonil k principu generální klausele při vytyčení okruhu rozhodnutí, proti kterým se lze odvolat. V zásadě je možné podat tento řádný opravný prostředek proti každému nepravomocnému rozhodnutí<sup>48</sup> správce daně 1. stupně, pokud to zákon explicitně nevylučuje. Zákon zná dva druhy výjimek, kdy je nepřipustné, odvolat se proti rozhodnutí.

#### a) výjimky obecné, vztahující se k určitým vlastnostem rozhodnutí

Tuto kategorii výjimek představují předně rozhodnutí procesní povahy označované daňovým řádem jako výzvy.<sup>49</sup> § 109 odst. 2 d. ř. neumožňuje samostatně se odvolat proti těmto rozhodnutím. Smysl ustanovení dle dostupné literatury spočívá v zajištění plynulosti řízení a jeho přiměřené délky. Považuji volbu zákonodárce vyloučit možnosti přezkumu jednotlivých výzev za vhodnou, jelikož v průběhu řízení je příjemce rozhodnutí vícekrát vyzývá k určité součinnosti. Přezkum zákonnosti každé výzvy by vedl k nepřiměřenému prodlužování řízení. Možnosti obrany není odepřena, protože je umožněno brojit proti postupu při vydávání výzvy v rámci odvolání proti věci samé, v níž byla výzva vydána. Z této zásady existují opět výjimky, kdy lze podat odvolání proti výzvě, a to v případě výzvy ručiteli a obdobně při výzvě k úhradě nedoplatku zajištěného rozhodnutí o přijetí ručení nebo přijetím bankovní záruky.<sup>50</sup> Do této kategorie obecných výjimek dále patří i nemožnost se odvolat jen proti odůvodnění (např. souhlasí-li daňový subjekt s výrokem, ale vytýká důvody, o které je výrok opřen), nebo proti tomu, že dosud nebylo vydáno rozhodnutí.

---

<sup>48</sup> d. ř. § 101 „rozhodnutí je individuální správní akt, kterým správce daně ukládá práva a povinnosti nebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem“

<sup>49</sup> d. ř. § 109 odst. 2 „ rozhodnutím, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinnosti, např. výzva k odstranění vad podání“

<sup>50</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 678. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

- b) konkrétní rozhodnutí, u kterých je přezkum opravnými prostředky vyloučen, případně omezen

Daňový řád rozeznává čtyři případy omezení či vyloučení přezkumu rozhodnutí. Za prvé vymezuje okruh rozhodnutí, u kterých se nelze odvolat či odvolání není přípustné.<sup>51</sup> Za druhé stanovuje okruh rozhodnutí, u kterých je zcela vyloučena možnost přezkumu opravnými prostředky ať už řádnými, či mimořádnými<sup>52</sup>, ponechány jsou však dozorčí prostředky. Za třetí vylučuje užití dozorčích i opravných prostředků proti rozhodnutí v rámci rozkladu § 108 odst. 3 d. ř. V posledním případě u dražební vyhlášky § 195 odst. 4 d. ř. je omezen okruh odvolatelů i okruh údajů, proti kterým se lze odvolat.<sup>53</sup>

Lhůta pro podání odvolání je ve srovnání se správním řízením dvojnásobná. Důvodová zpráva k daňovému řádu (dále jen „důvodová zpráva“) objasňuje poskytnutí delší lhůty oproti správnímu řádu faktem, že zhodnocení skutečností, které jsou předmětem rozhodování při správě daní, je časově náročná a často vyžaduje odbornou pomoc.<sup>54</sup> Obecná lhůta činí 30 dnů ode dne doručení<sup>55</sup> rozhodnutí počítána ode dne následujícího po dni, kdy bylo příjemci doručeno.<sup>56</sup> Daňový řád tuto lhůtu zkracuje v určitých případech na 15 dní, zejména v daňové exekuci.<sup>57</sup> Jedná se o lhůtu prekluzivní, propadnou, u které je vyloučeno její prodloužení. Po uplynutí této lhůty zaniká příjemci rozhodnutí právo podat odvolání, pokud není vyhověno jeho žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav.<sup>58</sup>

Odvolání se podává u správce daně, který vydal napadené rozhodnutí v prvním stupni. Důvodem je naplnění zásady procesní ekonomie, rychlosti a možnosti vyřídit věc pomocí autoremedury. U správce daně prvního stupně je veden spis, který může sám doplnit a který následně postupuje se svým stanoviskem odvolacímu orgánu.<sup>59</sup> Určení,

---

<sup>51</sup> např. rozhodnutí o ustanovení společného zástupce, rozhodnutí o prohlášení nicotnosti

<sup>52</sup> např. rozhodnutí o prodloužení lhůty, rozhodnutí o výše sjednané daně

<sup>53</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 677. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>54</sup> viz důvodová zpráva BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 675. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>55</sup> §47 d. ř. vymezuje, kdy nastávají účinky doručení v různých případech, neboli který den je považován za den doručení

<sup>56</sup> viz § 33 odst. 2 d. ř.

<sup>57</sup> např. odvolání proti rozhodnutí o výši exekučních nákladů

<sup>58</sup> podmínky pro uplatnění navrácení v předešlý stav jsou upraveny v § 37 d. ř.

<sup>59</sup> viz důvodová zpráva BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 675. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

kde je nutno podat odvolání, má především význam pro zahájení řízení. Je tedy nutné rozlišovat okamžik zachování lhůty k podání odvolání a okamžik, kdy je toto podání účinné vůči správci daně (od kdy může správce daně činit a od kdy mu běží lhůta pro vydání rozhodnutí).<sup>60</sup> K zachování lhůty postačí, jestliže příjemce rozhodnutí v poslední den lhůty podá osobně odvolání u věcně a místně příslušného správce daně, nebo mu ho adresuje prostřednictvím pošty či internetu.<sup>61</sup> Pokud nepodá příjemce rozhodnutí odvolání u místně a věcně příslušného správce daně, ale osobně ve stanovené lhůtě u nadřízeného orgánu či jiného věcně příslušného orgánu, je odvolání podáno včas, příjemce rozhodnutí zachová lhůtu, avšak účinné je až v okamžiku, kdy se podání dostane do sféry věcně a místně příslušného správce daně, tím je i řízení zahájeno.<sup>62</sup>

### ***Poučení o přípustnosti odvolání***

Součástí každého rozhodnutí při správě daní je mimo jiné i poučení o přípustnosti odvolání, tedy zda je umožněno proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě, u kterého správce daně se podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku.<sup>63</sup> Daňový řád ve svém § 110 řeší důsledky jednotlivých vad takového poučení. Pokládám za důležité, popsat následky jednotlivých vad, neboť mají vliv na možnost odvolání podat a na lhůtu, ve které tak lze učinit.

První skupina vad tvoří chybějící, neúplné nebo nesprávné poučení, týkající se délky lhůty pro podání, místa podání nebo nemožnosti se odvolat, přestože zákon připouští odvolání podat. Následkem těchto vad bývá zpravidla prodloužení lhůty pro podání odvolání na 3 měsíce od doručení odvolání, pouze v případě vydání opravného rozhodnutí správcem daně dle § 104 odst. 1 d. ř. je zachována lhůta 30 dnů od doručení opravného rozhodnutí. Výše popsané řešení je založeno na ochraně dobré víry příjemce rozhodnutí a umožňuje, že i rozhodnutí s vadným poučením se považuje za perfektní.<sup>64</sup> V následujícím schématu naznačím možný scénář běhu lhůt v důsledku doručení rozhodnutí s vadným poučením a případným opravným rozhodnutím.

---

<sup>60</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, s. 392. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.

<sup>61</sup> viz § 35 d. ř

<sup>62</sup> § 74 ve spojení s § 91 d. ř

<sup>63</sup> § 102 odst. 1 písm. f d. ř

<sup>64</sup> viz důvodová zpráva BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl.* Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 683. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.



Obrázek č. 2 Varianty lhůt pro podání odvolání v případě vadného poučení v rozhodnutí

Jiné řešení zákonodárce zvolit pro případ, kdy poučení připouští odvolání i tehdy, kdy jej zákon výslovně vylučuje. V takovém případě, je-li odvolání podáno, řízení bude bez projednání zastaveno. Opačné řešení této vady, projednání odvolání na základě chybného poučení správce daně, by zakládalo pravomoc odvolacího orgánu jednat, a to bez zákonného zmocnění. V takovém řešení lze spatřovat porušení zásady enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí zakotvené v čl. 2. odst. 3 Ústavy<sup>65</sup> a v čl. 2. odst. 2 LZPS<sup>66</sup>.

Posledním případem vadného poučení je situace, kdy správce daně přizná odkladný účinek, ačkoliv jej zákon nepřipouští. Podá-li příjemce včas odvolání, bude mu odkladný účinek zachován, přestože by mu při správném poučení přiznán nebyl. Správce daně má možnost dodatečně vyloučit takto přiznaný odkladný účinek opravným rozhodnutím, které však musí být vydáno dříve, než mu dojde odvolání od příjemce daně.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> „Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.“

<sup>66</sup> „Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví“.

<sup>67</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 686. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

## 2.1.2 Náležitosti odvolání

Odvolání je podání podle § 70 d. ř., které musí splňovat jednak obecné náležitosti každého podání <sup>68</sup> včetně možných způsobů podání, tak zvláštní obsahové náležitosti taxativně stanovené v § 112 odst. 1 daňového řádu.

- \* označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal
- \* označení odvolatele
- \* číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikací rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje
- \* odvolací důvod

Daňový řád nestanoví žádné konkrétné důvody, pro něž je přípustné odvolání. Tímto opravným prostředkem se lze bránit proti nesprávnosti, nezákonnosti, nesprávnému úřednímu postupu či způsobu řešení daného případu. Na první pohled se může zdát, že ustanovení ohledně obsahových náležitostí umožňuje brojit pouze proti skutkovým a právním vadám, ale výkladem lze dovodit, že důvodem může být jakákoliv skutečnost, která osvědčuje nesprávnost a nezákonnost rozhodnutí a která napadá výrok rozhodnutí včetně vad řízení. <sup>69</sup> Význam odvolacího důvodu je zejména ve vymezení rozsahu odvolacího řízení, neboť jím je vytyčen minimální povinný rozsah, kterým se musí odvolací orgán zabývat a se kterým se musí vypořádat v odůvodnění rozhodnutí.

- označení důkazních prostředků k tvrzení o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání

K odvolání je nutné připojit důkazní prostředky, nebo navrhnout provedení důkazních prostředků pouze v případech, kdy odvolatel namítá skutkové vady (např. nedostatečné skutkové zjištění), popřípadě vady řízení mající vliv na skutkové zjištění správce daně. <sup>70</sup>

- odvolací návrh

Odvolacím návrhem odvolatel specifikuje, čeho se chce domoci a představuje návrh na změnu či zrušení rozhodnutí.

---

<sup>68</sup> dle §70 odst. 3 d. ř. musí být zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a co se navrhuje

<sup>69</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 696. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>70</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 694. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

### ***Vady odvolání a jejich náprava***

Ustanovení daňového řádu věnující se odvolání obsahují specifickou úpravu vad a jejich odstraňování oproti obecné úpravě odstraňování vad podání v § 74 d. ř. Prvním specifikem, které uvedu, je stanovení minimální lhůty k odstranění, která činí nejméně 15 dnů, zatímco v obecné úpravě je stanovení lhůty k odstranění na uvážení správce daně. Za druhou odlišnost považuji následek, s kterým je spojen neodstranění vad ve lhůtě. Obecně postačí učinit o neodstranění vad úřední záznam a podání se stává ze zákona neúčinné, avšak zde správce daně řízení vydáním rozhodnutím zastaví.

Správce vyzve k odstranění vad odvolání jen v případech, kdy některá chybějící nebo chybně uvedená taxativně vymezená obsahová náležitost odvolání představuje vadu bránící řádnému projednání věci. V ostatních případech se autoři daňových komentářů přiklánějí k názoru, že správce daně může bez dalšího pokračovat v projednání a neměl by vyzývat k jejich odstranění, dokonce by se jednalo o jeho pochybení, kdy by tak učinil. Souhlasím s tímto názorem, neboť výzva k odstranění vad, která nemá vliv na další průběh řízení, by byla v rozporu se zásadou rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie zakotvenou v § 7 d. ř. Většinu náležitostí uvedených v § 112 odst. 1 d. ř. však považuji stejně jako komentáře k daňovému řádu za podstatné a jejich neuvedení představuje překážku bránící v projednání věci, jako výjimku uvedu například chybějící výslovné označení správce daně, který vydal rozhodnutí, v případě, že odvolatel řádně identifikuje rozhodnutí a podá správci daně, který jej vydal. Skutečnost, že v samotném odvolání správce daně není uveden, nemůže projednání odvolání bránit.<sup>71</sup>

#### **2.1.3 Dispozice s odvoláním**

Odvolání je vystavěno na dispoziční zásadě, která se projevuje v mnoha rovinách. Je to možnost, nikoliv povinnost příjemce rozhodnutí podat odvolání a s tím související právo vzdát se práva na odvolání. Další aspekt této zásady lze spatřovat ve vymezení minimálního rozsahu přezkumu odvolacím orgánem samotným odvolatelem. Dispozice s odvoláním se v poslední řadě projevuje v možnosti s odvoláním nakládat, tedy měnit,

---

<sup>71</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 696-697. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

doplňovat a vzít zpět, a tím tak ukončit řízení před meritorním rozhodnutím ve věci samé.

Je zcela na každém příjemci rozhodnutí, je-li odvolání přípustné, zda této možnosti využije, omezen je pouze učiněním takového podání v odvolací lhůtě. V této lhůtě je dána možnost vzdát se práva se odvolat, zejména využívaná v situacích, kdy je pro příjemce rozhodnutí výhodné dosáhnout dřívější nabytí právní moci rozhodnutí, tedy konečného rozhodnutí ve věci samé, neboť dnem vzdání se práva odvolat nabývá právní moci rozhodnutí, vůči kterému byl tento úkon učiněn. Typicky tak příjemce rozhodnutí učiní již v den oznámení rozhodnutí při jednání.<sup>72</sup> Například při vydání dodatečného platebního výměru na daň nižší oproti předchozímu vyměření, který byl vydán ke konci prekluzivní lhůty, v níž lze daň doměřit.<sup>73</sup>

Co se týče možnosti nakládání s odvoláním, daňový řád není omezen zásadou koncentrace řízení, tudíž odvolatel může své odvolání pozměnit, doplnit odvolání o nové skutečnosti a též navrhnout či předložit důkazní prostředky, které v řízení před správcem daně prvého stupně nepředložil. Není vyloučeno rozšířit či zúžit rozsah přezkumu v odvolání. V případě, kdy dojde k zúžení okruhu odvolacích důvodů, nevylučuje to však možnost odvolacího orgánu se jimi zabývat, toto oprávnění mu dává § 114 odst. 2 a 3 d. ř., blíže se tomu věnovat v kapitole řízení před odvolacím orgánem.<sup>74</sup>

Nakládání s odvoláním též zahrnuje právo zpětvzetí odvolání, které má za následek zastavení řízení a nabytí právní moci napadnutého rozhodnutí dnem zpětvzetí. Pokud příjemce rozhodnutí využije své právo vzdát se odvolání nebo jeho zpětvzetí, učiní tak nezvratně a nové podání odvolání již není možné. Důležitou otázkou je, do kdy tak lze činit. Daňový řád stanoví v § 111 odst. 2, že odvolání může být pozměněno doplněno, popřípadě zpětvzeto do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno. Doba pro dispozici s odvolání je v zásadě ohraničena úkonem správce daně učiněným k doručení takového rozhodnutí, tedy předáním k poštovní přepravě. V situaci, kdy správce daně má rozhodnutí napsáno a podepsáno, a následně mu je doručeno pozměněné či doplněné odvolání, musí se s tím vypořádat. Je tu vytvořen, jakýsi skrytý

---

<sup>72</sup> §111 odst. 1 d. ř.

<sup>73</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 687. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>74</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 688. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

prostor pro obstrukce ze strany příjemců rozhodnutí. Touto problematikou se zabýval i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí<sup>75</sup> v souvislosti s dříve platným ZSDP a jeho § 48 odst. 7 tohoto zákona.<sup>76</sup> Pro nynější úpravu lze ze zmíněného rozsudku použít závěr, že se nejedná o lhůtu, ale pouze o stanovení doby, během které lze disponovat s odvoláním, tudíž je nepřípustné použití ustanovení § 33 odst. 1 d. ř. Dále též závěr, že odvolacímu orgánu nelze vytýkat, že se nevypořádal s důvody uvedenými v doplněném odvolání, pokud se s nimi nemohl reálně seznámit před vydáním rozhodnutím. Je tedy nutné, aby odvolacímu orgánu vždy bylo takové odvolání skutečně doručeno.

#### 2.1.4 Účinky odvolání

Procesní řády spojují s uplatněním řádného opravného prostředku, tedy i s odvoláním určité důsledky, které lze označit za účinky odvolání. Teorie rozlišuje suspenzivní a devolutivní účinek.

Za suspenzivní účinek je považován právní teorií odklad právní moci rozhodnutím podáním odvolání a zpravidla i na ní navázaná vykonatelnost až do okamžiku, než je vydáno rozhodnutí o odvolání, které se stane účinné.<sup>77</sup> Daňový řád je postaven na zásadě, že podané odvolání nemá obecně odkladný účinek,<sup>78</sup> pokud ho daňový řád, popřípadě jiný zákon, výslovně odvolání proti danému rozhodnutí nepřizná.<sup>79</sup> Většina rozhodnutí při správě daní je tak předběžně vykonatelná,<sup>80</sup> tedy vykonatelná ještě před právní mocí rozhodnutí. Pro daňové subjekty z výše popsaného plyne, že pokud není s podáním odvolání spojen suspenzivní účinek, je povinen splnit povinnost mu uloženou v rozhodnutí už v okamžiku, kdy je rozhodnutí účinné a uplynula lhůta k plnění, pokud byla stanovena, nehledě na výsledek odvolání.<sup>81</sup> Daňový řád však situaci nově, specificky řeší pro stanovení daně. Zavádí jakýsi „kvazisuspenzivní účinek“ pro rozdíl mezi vyměřenou či doměřenou daní oproti dani tvrzené daňovým

<sup>75</sup> Rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2004, č. j. 7 Afs 13/2003-71, č. 728/2005 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>76</sup> znění zmíněného § 48 odst. 7 „Do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat.“

<sup>77</sup> WINTEROVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2011, s. 439. ISBN 978-80-7201-842-0.

<sup>78</sup> §110 odst. 5 d. ř.

<sup>79</sup> příklad: rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty, rozhodnutí o registraci z moci úřední

<sup>80</sup> vykonatelnost se definuje jako „zákonná možnost vynucení splnění rozhodnutím uložené povinnosti prostřednictvím státního donucení, nebo donucení pod kontrolou státu, i proti vůli toho, komu je uložena povinnost“ viz BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 632. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>81</sup> § 103 odst. 2 d. ř.

subjektem a pro daň stanovenou z moci úřední (dále jen „sporná částka“). V těchto případech je zavedena náhradní splatnost daně, která je posunuta na 15. den po právní moci rozhodnutí.<sup>82</sup> V praxi to znamená, že daňový subjekt je povinen daň tvrzenou uhradit v den její splatnosti a není-li uhrazena, je v zásadě vymahatelná, podání odvolání samo o sobě tyto skutečnosti neodvrátí, avšak splatnost sporné částky je v takovém případě odložena až po oznámení rozhodnutí o odvolání, tudíž ji nelze do uplynutí náhradní doby splatnosti vymáhat.

Zastávám též názor, že díky této úpravě se nejen zabrání případům, kdy správce daně musí vrátit již zaplacenou avšak nesprávně stanovenou spornou částku včetně úroků za neoprávněné jednání správce daně, pokud odvolací orgán dospěje k závěru, že správce daně nezákonně vyměřil či doměřil, ale též k ochraně daňových subjektů jako takových, neboť jim je dána možnost rozporovat spornou částku, aniž by ji museli prozatím platit a jsou uchráněny před nuceným vymáháním sporné částky do doby, než bude pravomocně přezkoumáno, zda je její stanovení v souladu se zákonem. Nevyhnu se však riziku, že v případě neúspěšného odvolání kromě daně nad rámec svého tvrzení nebo stanovené z úřední moci budou muset zaplatit i úrok z prodlení z částky, kterou nebyla uhrazena k původnímu dnu splatnosti, neboť úrok běží od původního dne splatnosti.<sup>83</sup>

Devolutivní účinek lze dle všeobecně uznávaných názorů vymezit jako přesun rozhodování o opravném prostředku na orgán nadřízený, v našem případě na správce daně nejbližší nadřízenému správci daně, který napadené rozhodnutí vydal.<sup>84</sup> Kdo jím je, lze zjistit ve zvláštních zákonech, v ustanoveních týkajících se působnosti při správě daní. Výjimku z devolutivního účinku představuje autoremedura, kdy o opravném prostředku rozhoduje orgán, který sám napadené rozhodnutí vydal. Připouští-li ji zákon<sup>85</sup>, může daný orgán (u nás správce daně prvního stupně) sám zhojit napadené rozhodnutí, je-li to ve prospěch odvolatele, a to bez podstoupení odvolacímu orgánu.<sup>86</sup>

---

<sup>82</sup> § 139 odst. 3 d. ř. a § 143 odst. 5 d. ř.

<sup>83</sup> viz důvodová zpráva k daňovému řádu obsažena v MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, s. 477. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.

<sup>84</sup> § 114 odst. 1 d. ř.

<sup>85</sup> daňový řád autoremeduru připouští v § 113 odst. 1 písm. b, více ji věnuju v kapitole řízení před orgánem prvního stupně 2.6 l.

<sup>86</sup> WINTEROVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2011, s. 441. ISBN 978-80-7201-842-0.

### 2.1.5 Lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání

Daňový řád obecně neupravuje lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání. V duchu zásady rychlosti (bezprůtažnosti)<sup>87</sup> a principu dobré správy<sup>88</sup> byl vydán Ministrem financí pokyny D- 348 o stanovení lhůt při správě daní.<sup>89</sup> D-pokyn je závazný pouze pro správce daně, přesto se může na něj daňový subjekt odvolat v důsledku principu vázanosti vlastní správní praxí, který byl judikován Nejvyšším správním soudem,<sup>90</sup> a to prostřednictvím ochrany proti nečinnosti.<sup>91</sup> Dle zmíněného pokynu musí být rozhodnutí o odvolání vydáno do 3 měsíců od zahájení řízení.

Krátce bych nyní věnovala pozornost výše zmíněným D-pokynům. Budu se zabývat zejména jejich vymezením a otázkou jejich závaznosti či nezávaznosti. V první řadě je nutné zdůraznit, že tzv. D-pokyny, neboli interní normativní instrukce nejsou považovány za formální prameny práva. Jsou vydávány původně Ministerstvem financí, nyní Generálním finančním ředitelstvem ke sjednocení výkladu daňových zákonů a praxe správců daní. D-pokyny jako takové nejsou obecně právně závazné. Tento názor sdílí i soudy v rozsudcích týkající se daňových věcí.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku<sup>92</sup> rovněž vyslovil názor, že D-pokyn jako takový právně závazný není, ale dále připojil, že pokud D-pokyn přesahuje rámec zákona, stane se postup správce daně na základě pravidel obsažených v D-pokynu právně závaznou správní praxí pro správní orgány. Nejvyšší správní soud se opřel o zásadu zákazu libovůle a rovného zacházení. Odpůrci zmíněného kontroverzního rozhodnutí opírají svůj nesouhlas s vázaností správní praxe o princip právní jistoty, kdy zejména daňový subjekt nemá možnost se seznámit s pravidly, podle kterých se správní praxe vytváří, a za problematické též považují okamžik vzniku správní praxe. Nejvyšší správní soud nadále pokračuje ve své doktríně, ke které se též přikláním. Dle mého názoru je závěr Nejvyššího správního soudu nejen přínosný pro samotné správce daně, neboť v případech, kdy zákon některé záležitosti neupřesňoval, popřípadě nijak neupravoval, mají ulehčený postup, ale též pro daňové subjekty, protože jim je do jisté

<sup>87</sup> č. 38 odst. 2 LZPS a § 7 odst. 1 d. ř. v návaznosti na § 38 daňového řádu

<sup>88</sup> pod pojmem dobrá správa je zahrnuta taková, která je zároveň hospodárná, efektivní, účinná

<sup>89</sup> jeho ho znění např. v MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, s. 138. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.

<sup>90</sup> Rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>91</sup> §38 d. ř.

<sup>92</sup> Rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

míry zajištěno stejné procesní zacházení a možnost se určitého postupu v jejich prospěch, dosud zákonem neupraveného, dovolat. Nemožnost daňových subjektů seznámit se s obsahem D-pokynů vytýkaná odpůrci vázanosti správní praxi je v dnešní době prolomena publikací D-pokynů na stránkách Ministerstva financí.

Po krátkém exkurzu ohledně D-pokynů, se nyní vrátím k problematice lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání. Ze zásady dvouinstančnosti vyplývá, že řízení v obou instancích vytváří jeden celek. Obecně je daňovým řádem ohraničeno prekluzivní lhůtou pro stanovení daně, v rámci které musí být i rozhodnuto o odvolání. Správní soudy a Ústavní soud judikovaly zmíněnou prekluzi následovně, pokud ve lhůtě pro stanovení daně není daň pravomocně vyměřena nebo doměřena, ztrácí stát své subjektivní právo ji stanovit. K této prekluzi musí daný orgán přihlížet z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též ve správním soudnictví, aniž by to účastník namítal.<sup>93</sup> Daňový řád v § 111 odst. 6 reagoval na správní judikatury a judikaturu Ústavního soudu a metodiku ministerstva financí v důsledku judikatury ohledně lhůty pro stanovení daně<sup>94</sup> a zakotvil, že pokud uplynula lhůta pro stanovení daně v průběhu odvolacího řízení, je správce daně, který tuto skutečnost zjistil, povinen napadené rozhodnutí zrušit a zastavit odvolací řízení. Tato judikatura včetně reakce zákonodárce v daňovém řádu je významná především pro řízení podle předchozí úpravy, neboť nový daňový řád zároveň v § 148 odst. 2 písm. b) zakotvuje prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících původní lhůty došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Odvolací orgán má zaručen dostatečný prostor pro vydání rozhodnutí o odvolání.

### **2.1.6 Postup správce daně prvního stupně v odvolacím řízení**

Podání odvolání s sebou nese devolutivní účinek, který znamená přesun pravomoci rozhodnout o odvolání na orgán nadřízený správci daně. Přesto je správci daně prvního stupně dána z důvodů naplnění zásady hospodárnosti a urychlení řízení možnost činit určité prvotní úkony a rozhodnout ve věci před postoupením odvolání k odvolacímu orgánu. Odvolatel však má zachovánu možnost podat opětovně odvolání,

---

<sup>93</sup> např. Nález ÚS ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07

<sup>94</sup> z metodiky vyplývalo, že správce daně po uplynutí lhůty pro stanovení daně rozhodnutí o vyměření nebo doměření zruší, popřípadě řízení zastaví



nesouhlasí-li s takovými rozhodnutími. Daňový řád upravuje tři případy výjimek ze zásady dvouinstančnosti, kdy může tento správce daně rozhodnout sám.

### ***Zastavení řízení z důvodu formálních vad podaného odvolání***

Prvním případem, na který pouze odkážu, neboť jsem mu věnovala pozornost v podkapitole o vadách odvolání a jejich nápravě v souvislosti s náležitostmi podaného odvolání, je důsledek neodstranění formálních vad bránící řádnému projednání čili rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení. V situace, kdy odvolání žádnými vadami netrpí, nebo jsou-li řádně odstraněny, může správce daně prvého stupně zvážit podmínky dalšího vlastního rozhodnutí (zbylé dva případy výjimek).

### ***Zamítnutí a zastavení odvolacího řízení***

Druhý případ, kdy správce daně má oprávnění ve věci rozhodnout sám, je též ukončení odvolacího řízení, aniž by bylo odvolání věcně přezkoumáno,<sup>95</sup> avšak na rozdíl od předchozího případu se zde správce daně zabývá zkoumáním objektivních podmínek přípustnosti odvolání. V případě, že dospěje k závěru, že odvolání je nepřípustné nebo nebylo podáno včas, odvolání jedním rozhodnutím zamítne a zároveň zastaví odvolací řízení.<sup>96</sup>

### ***Autoremedura***

Poslední případ, který zakotvuje daňový řád v § 112 odst. 1 písm. a) a b), je možnost zhojení vlastního rozhodnutí plně nebo jen částečně. Institut autoremedury je uplatňován nejen v daňovém řízení, ale též ve správním a občanskoprávním soudním řízení.<sup>97</sup> Za charakteristické znaky autoremedury se v příslušné literatuře uvádí následující. V první řadě musí být autoremedurním rozhodnutím plně vyhověno odvolateli, neboť je spojeno se zásadou zákazu reformace in peius.<sup>98</sup> Druhou podstatnou podmínkou je, že takové rozhodnutí není na újmu ostatních účastníků, ledaže by s tím souhlasili.<sup>99</sup> Vztaženo na daňové řízení, zmíněnému požadavku odpovídá respektování vyjádření příjemců rozhodnutí dle § 111 odst. 4 d. ř. při

---

<sup>95</sup> typický pro poslední případ možnost správce daně prvého stupně rozhodnout v odvolacím řízení

<sup>96</sup> stanoveno v § 113 odst. 1 písm. c d. ř.

<sup>97</sup> §87 správní řád, §210a o. s. ř.

<sup>98</sup> zákazu rozhodnout v neprospěch odvolatele

<sup>99</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 700. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

rozhodování o autoremeduře.<sup>100</sup> Daňový řád ve své úpravě autoremedury překračuje rámec jejího pojetí, neboť umožňuje správci daně částečně vyhovět s tím, že ve zbytku odvolání zamítne, tedy sám část svého předchozího rozhodnutí znovu meritorně přezkoumá a zamítne, což je v rozporu nejen s pojetím autoremedury, ale též pojetím odvolacího řízení. Je však připuštěno odvolání ohledně zbytku, který byl zamítnut.

Právní úprava autoremedury v daňovém řádu přináší následující problematiku. Daňový řád sice připouští v případě úplné i částečné autoremedury možnost, se znovu odvolat, a to nejen samotnému odvolateli, ale i ostatním příjemcům rozhodnutí, skutečná ochrana příjemců rozhodnutí, kteří nepodali odvolání, však není fakticky zajištěna. Důsledky právní úpravy je zbavují možnosti se odvolat. Chybějící ochranu vysvětlím na následujícím příkladu. Bude-li vydáno rozhodnutí určené více příjemcům, ale odvolání podá pouze jediný příjemce, neboť ten považuje rozhodnutí za nesprávné či nezákonné, přičemž ostatní tento názor nesdílí, bude jim zaslána kopie odvolání s možností se k němu vyjádřit dle § 111 odst. 4 d. ř. Správce daně prvního stupně k vyjádřením musí přihlídnout při rozhodování o autoremeduře. V případě nesouhlasného vyjádření nelze plně vyhovět odvolateli a věc je postoupena odvolacímu orgánu k rozhodnutí. V této fázi odvolací orgán nemusí nikterak spolupracovat s ostatními příjemci, kteří nepodali odvolání, i když vyslovili nesouhlasné vyjádření s podaným odvoláním, a pokud orgán vyhoví odvolateli, rozhodne v jejich neprospěch, nemají možnost odvolání podat. Konstrukce možnosti ostatních příjemců rozhodnutí podat odvolání proti plné autoremeduře se mi jeví jako nenaplněná, neboť v případě, že vysloví s jejím uplatněním nesouhlas, autoremedura je nepřipustná, není proti čemu podávat odvolání. Naopak když s ním plně souhlasí, nemají důvod odvolání podat. Chráněn je pouze příjemce rozhodnutí, který nepodal odvolání proti původnímu rozhodnutí a zároveň se nevyjádřil k podanému odvolání v situaci, kdy správce daně prvního stupně plně vyhoví odvolateli.<sup>101</sup> Řešení by dle mého názoru bylo zakotvit povinnost odvolacího orgánu vypořádat se při rozhodování s nesouhlasnými vyjádřeními ostatních příjemců rozhodnutí. V praxi by tato problematika neměla

---

<sup>100</sup> „Může-li odvolání podat několik příjemců rozhodnutí a odvolá-li se jen některý z nich, správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, zašle kopii odvolání ostatním příjemcům rozhodnutí a vyzve je, aby se k podanému odvolání vyjádřili ve stanovené lhůtě, která nesmí být kratší než 15 dnů.“

<sup>101</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 265. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

přinášet závažné problémy, neboť jen malé množství rozhodnutí je určeno více příjemcům. Pro daňové řízení je typický jediný příjemce daného rozhodnutí.

### ***Rozsah oprávnění správce daně prvního stupně***

Pro uplatnění výše popsaných pravomocí správce daně prvního stupně v odvolacím řízení v případě, kdy výsledky z předešlého řízení nejsou dostačující pro učinění závěru, který odůvodňuje takový postup, poskytuje daňový řád v § 113 odst. 2 možnost doplnit řízení o nezbytné úkony. Tato úprava zúžila judikaturou vykládaný rozsah oprávnění správce daně při autoremeduře dle staré právní úpravy. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku<sup>102</sup> přiznal správci dani prvního stupně stejné práva a povinnosti jako odvolacímu orgánu, neboť v důsledku uzákoněné autoremedury plní stejnou funkci, neplatí to však absolutně, neboť mu nepřísluší věcně zamítat odvolání. Zákonodárcem zvolená nynější konstrukce, kdy je zúžena možnost správce daně rozhodovat v autoremeduře tím, že nemá oprávnění provádět složitější dokazování prokazující možnost ji použít, mi připadá vhodnější, neboť více odpovídá zásadě dvouinstančnosti, kdy má být napadnuté rozhodnutí podrobeno dvojímu přezkumu dvěma odlišnými orgány.

### ***Podstoupení odvolání nadřízenému orgánu***

V případě, kdy správce daně prvního stupně neshledá důvod pro vlastní rozhodnutí, je povinen bezodkladně postoupit příslušné odvolání svému nadřízenému orgánu s příslušnou částí spisu a svým stanoviskem.<sup>103</sup> Daňový řád nevymezuje obsahové náležitosti stanoviska. Dle daňových komentářů je nezbytné, aby stanoviska zahrnovala vyjádření ke všem odvolacím důvodům včetně argumentace, proč tu či kterou námitku odvolatele shledává správce daně za nedůvodnou.<sup>104</sup>

## **2.1.7 Postup odvolacího orgánu v odvolacím řízení**

V této kapitole bych se věnovala čtyřem důležitým okruhům, mezi které řadím uvedení opravného systému, na kterém je odvolací řízení postaveno, vymezení rozsahu přezkumu, možnosti dokazování a způsoby zakončení odvolacího řízení.

---

<sup>102</sup> Rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Ans 111/2006-56, č. 1888/2009 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>103</sup> stanoveno v §113 odst. 3 daňový řád

<sup>104</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 704. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

### *Opravný systém odvolacího řízení v daňovém řízení*

Teorie rozlišuje tři druhy opravných systémů uvedených v následující tabulce, lišící se rozsahem přezkumu, dokazování a též výsledkem, jakého se lze domoci.<sup>105</sup>

<b>PRINCIP</b>	<b>APELAČNÍ</b>
<b>Rozsah přezkumu</b>	skutková i právní stránka v mezích odvolacího návrhu
<b>Dokazování</b>	úplná apelace – připouští přihlédnout k tzv. novotám <sup>106</sup> neúplná apelace – výše zmíněné nepřipouští
<b>Výsledek</b>	→ potvrzení rozhodnutí → změna rozhodnutí → zrušení rozhodnutí

<b>PRINCIP</b>	<b>KASAČNÍ</b>
<b>Rozsah přezkumu</b>	právní stránka napadnutého rozhodnutí
<b>Dokazování</b>	nepřipouští se nové skutečnosti a důkaz
<b>Výsledek</b>	→ potvrzení rozhodnutí → zrušení rozhodnutí a vrácení zpět orgánu prvního stupně

<b>PRINCIP</b>	<b>REVIZNÍ</b>
<b>Rozsah přezkumu</b>	právní stránka napadnutého rozhodnutí v celém rozsahu
<b>Dokazování</b>	vychází se ze skutkového stavu zjištěného orgánem nižšího stupně
<b>Výsledek</b>	→ potvrzení rozhodnutí → změna rozhodnutí, jen v případě správného skutkového stavu, ale špatného právního posouzení → zrušení rozhodnutí

Tabulka č. 1 Schéma opravných systémů

<sup>105</sup> WINTEROVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2011, s. 423-425. ISBN 978-80-7201-842-0.

<sup>106</sup> to je skutečnosti a důkazy neuvedené v řízení před orgánem prvního stupně

V odvolacím řízení podle daňového řádu se v zásadě uplatňuje princip úplné apelace, přičemž v souladu s jejím tradičním pojetím není připuštěna možnost věc zrušit a vrátit správci daní k dalšímu řízení, typická pro kasační princip. Je to odůvodňováno charakterem daňového řízení, ve kterém je na rozdíl od soudního řízení klíčové skutkové posouzení věci oproti právnímu posouzení. Zjišťování skutkového stavu vyžaduje množství důkazních prostředků, které mohou být dokládány po celou dobu řízení, neboť se tu neuplatňuje princip koncentrace řízení typický pro neúplnou apelaci. Jelikož je těžiště rozhodování v posuzování skutkových otázek a odvolací orgán má možnost doplnit dokazování, jeví se jako nejpříznivější možnost v duchu zásady rychlosti a hospodárnosti, aby v případě potřeby sám rozhodnutí změnil, místo aby ho zrušil a vrátil zpět správci daní prvního stupně, který by byl vázán právním názorem vysloveným v zrušovacím rozhodnutí.<sup>107</sup>

Daňový řád nicméně zakotvuje pro odvolací řízení prvek kasačního principu v § 16 odst. 3. Odvolací orgán v případě, že shledá důvody pro autoremeduru či zamítnutí a zastavení odvolacího řízení, vrátí věc k správci daní prvního stupně s pokyny a odůvodněním po další řízení. Objevuje se zde i prvek principu revizního, neboť odvolací orgán může přezkoumat rozhodnutí širěji, než je požadováno odvolatelem.

### ***Rozsah přezkumu***

U každého opravného prostředku považují za potřebné pro možný rozsah přezkumu ujasnit si vázanost odvolacího orgánu rozsahem odvolání, návrhem odvolání a odvolacími důvody. Z dispoziční zásady vyplývá, že vymezení těchto skutečností je v rukou příjemce rozhodnutí, který podává odvolání. Otázkou zůstává, do jaké míry je povinen odvolací orgán toto vymezení respektovat.

V každém odvolání musí odvolatel vymezit, jaké výroky rozhodnutí napadá a uvést, zda mají být přezkoumány v celém rozsahu nebo jen některé jeho části. Takto vymezený předmět odvolání je pro odvolací orgán nepřekročitelný, to znamená, že správce daně, který přezkoumává rozhodnutí, není oprávněn přezkoumat jiné výroky, než které odvolatel označil ve svém odvolání, i kdyby byly nesprávné či nezákonné, nic

---

<sup>107</sup> tento postup je typický pro kasační princip

mu ale nebrání, aby případně inicioval přezkumné řízení ohledně nenapadnutých výroků.

108

Do této problematiky dále spadá vázanost návrhem odvolatele, neboli jakého rozhodnutí se domáhá. V tomto směru odvolací orgán není povinen rozhodnout v podobě, jaké se dožaduje odvolatel. Dokonce zde neplatí zákaz reformace in peius a odvolací orgán může rozhodnout v neprospěch odvolatele, a tím ho přivést do horšího postavení než před podáním odvolání.

Posledním bodem v oblasti vázanosti jsou odvolací důvody čili odvolatelem vytýkané nesprávnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí. S nimi se odvolací orgán musí vždy bezvýjimečně vypořádat, ale zákon umožňuje jít nad jejich rámec. Pokud v průběhu odvolacího řízení vyjdou najevo nesprávnosti a nezákonnosti, které odvolatel neuplatnil, a mohly by mít vliv na výrok o odvolání, musí je odvolací orgán prověřit.<sup>109</sup> Nejedná se však o revizní princip, kdy by musel odvolací orgán ex offio přezkoumat zákonnost celého napadnutého rozhodnutí. Jakými skutečnostmi se musí odvolací orgán zabývat nad rámec odvolacích důvodů. Lze říci, že jakoukoliv novou skutečností, ať už ve prospěch, nebo v neprospěch odvolatele a takovou, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí, vyjde-li najevo během řízení, čili jakkoliv se dostane do dispoziční sféry odvolacího orgánu.<sup>110</sup> Judikatura též dovodila, že v žádném ustanovení daňového řádu není zakotvena vázanost odvolacího orgánu zjištěním skutkového stavu správcem daně prvního stupně či podmínka, že skutečnosti, které nově odvolací orgán zohledňuje, musely existovat ke dni vydání napadnutého rozhodnutí.<sup>111</sup> Zcela s tímto závěrem souhlasím, opačným výkladem by byla zakotvena zásada koncentrace, která však v daňovém řízení není uplatňována, navíc ustanovení § 114 odst. 3 d. ř. je vedeno cílem samotné správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní.

Výše charakterizované skutečnosti je odvolací orgán povinen prověřit, nicméně ne vždy je bude moci zohlednit při konečném rozhodnutí o odvolání. Pouze v případě, že po jejich prověření dospěje odvolací orgán k závěru, že mají vliv na výsledek řízení a týkají se výroků, které napadnul odvolatel, může k nim přihlídnout při tvorbě

---

<sup>108</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol., *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 267. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

<sup>109</sup> viz § 114 odst. 3 d. ř.

<sup>110</sup> vymezení pojmu „vyjít najevo“ v rozsudku NSS ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57, č. 868/2006 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>111</sup> viz usnesení krajského soudu čj. 30 Ca 110/2001

konečného rozhodnutí. V opačném případě, netýkají-li se předmětu odvolacího řízení, je tu opět pouze možnost iniciace přezkumného řízení. Odvolatel ovšem v situaci, kdy tyto nové skutečnosti svědčí v jeho prospěch, ale týkají se jiných výroků, než napadl, má možnost své odvolání změnit.<sup>112</sup>

Oblast rozsahu přezkumu zákonodárce specificky upravil v § 114 odst. 4 d. ř. pro případ, kdy je napadáno rozhodnutí proti stanovení daně podle pomůcek. Odvolací orgán je v té situaci bez ohledu na obsah odvolání povinen zkoumat všechny zákonné podmínky pro stanovení tímto způsobem vymezené v § 98 odst. 1 a odst. 2 d. ř. a též přiměřenost použitých pomůcek. V daňových komentářích je pod pojem přiměřenosti zahrnuto následující, zejména zda daň určená na základě pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě, zda stanovení předcházelo zákonné daňové řízení a zda správce zohlednil všechny skutečnosti svědčící ve prospěch daňovému subjektu.<sup>113</sup>

V závěru této podkapitoly bych shrnula, že odvolací orgán je vždy vázán rozsahem odvolání v podobě, jak ho stanoví odvolatel ve svém odvolání, ale odvolacím návrhem vázán není. I odvolacími důvody uvedenými odvolatel je orgán povinen se zabývat a vypořádat se s nimi v odůvodnění rozhodnutí, ale při dodržení zákonné úpravy je možnost jít nad rámec vytyčených důvodů. Koncepce rozsahu přezkumu v odvolacím řízení v daňovém řádu je obdobná jako u odvolání podle o. s. ř.

### ***Dokazování v rámci odvolacího řízení***

Nyní se budu věnovat problematice dokazování a povinností z něho vyplývajících pro odvolací orgán. Úprava dokazování v odvolacím řízení vychází z principu úplné apelace a neuplatňování zásady koncentrace.<sup>114</sup> Za této situace se odvolací orgán musí vypořádat s novými tvrzeními, skutečnostmi, důkazy a napravit vady předchozího řízení, neboť daňový řád neumožňuje zrušit a vrátit rozhodnutí správci daně prvního stupně a rozhodnutím o odvolání končí příslušné daňové řízení, proto je odvolací orgán nadán oprávněním provádět dokazování.

---

<sup>112</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 267-268. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

<sup>113</sup> např. KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zpracování změn účinných od 1. 1. 2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, s. 400-401. ISBN 978-80-7208-947-5.

<sup>114</sup> tato zásada zakazuje uvádět nové skutečnosti a tvrzení v odvolacím řízení, které nebyly uplatněny před orgánem prvního stupně

Odvolací orgán nemusí provést dokazování sám, daňový řád mu svěřuje možnost přikázat provedení dokazování správci daně, který napadené rozhodnutí vydal se stanovením přiměřené lhůty k provedení žádaného dokazování. Tento institut je zvláště využíván v případech velkého rozsahu vad nutných odstranit či doplňovaného dokazování a pro daňové subjekty představuje menší časovou zátěž, neboť dokazování bude prováděno v místě jeho bydliště či podnikání.<sup>115</sup>

Daňový řád zakotvuje v § 115 odst. 2 novou povinnost pro odvolací orgán tehdy, dospěje-li k novému skutkovému či odlišnému právnímu zjištění. Projevuje se v nutnosti vytvoření prostoru pro odvolatelovo seznámení s těmito zjištěními a možností se k nim vyjádřit, než odvolací orgán definitivně rozhodne. Tato povinnost naplňuje LZPS zakotvené právo „každého, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů, v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům,“<sup>116</sup> zajišťuje právní jistotu a ochranu odvolatele a též představuje poslední pojistku, neboť v případě, že by se odvolací orgán spletl, není možnost se znovu odvolat a případné jeho vady by musel odstranit soud v rámci správního soudnictví, kdy správci daně hrozí náklady řízení popřípadě náhrada škody daňovému subjektu.<sup>117</sup>

Odvolací orgán stanoví daňovému subjektu lhůtu k vyjádření ve dvou případech. První případ zahrnuje situace, kdy odvolací orgán provádí dokazování v rámci odvolacího řízení. Zde je nutné nechat odvolatele seznámit se s novým skutkovým zjištěním a důkazy, které je prokazují. Odvolatel tak má zajištěnu možnost, aby předložením dalších důkazních prostředků změnil skutková zjištění, ke kterým dospěl odvolací orgán ve svůj prospěch. Druhým případem, kterým se má zabránit překvapivému rozhodnutí,<sup>118</sup> je povinnost seznámit odvolatele s odlišným právním názorem odvolacího orgánu oproti názoru správce daně prvního stupně za podmínky, že je v neprospěch odvolatele. Autoři daňových komentářů za rozhodnutí v neprospěch odvolatele považují taková, která představují větší zásah do majetkové sféry daňového

---

<sup>115</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 713. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>116</sup> čl. 38 odst. 2 LZPS

<sup>117</sup> viz ŠIMEK, K., prezentace *Prostředky ochrany při správě daní*, ze dne 26. 11. 2012[cit. 2013-03-27]. Dostupný z WWW: <<http://www.radimbohac.cz/zs-2012/prednasky-danove-pravo-procesni>>

<sup>118</sup> dle LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 269. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5. je překvapivým rozhodnutím „*takové, které v rámci skutkového či právního hodnocení vnáší do celé věci nové prvky a náhledy, avšak subjektu už není umožněno na tyto adekvátně reagovat, přičemž řádný opravný prostředek je vyloučen.*“



subjektu než rozhodnutí správce daně prvního stupně (typicky stanovení vyšší daně oproti prvoinstančnímu rozhodnutí). Daňový subjekt má možnost rozhodnutí v jeho neprospěch zvrátit svými argumenty ve stanovené lhůtě, případně vzít odvolání zpět a tím docílit nabytí právní moci napadnutého rozhodnutí a nemožností vydat rozhodnutí odvolacím orgánem v jeho neprospěch.<sup>119</sup> Stanovená lhůta ovšem nesmí přesáhnout 15 dnů a lze ji na žádost prodloužit nebo požádat o navrácení této lhůty v předešlý stav.

Vytýkanou mezerou v této úpravě je případ, kdy odvolací orgán přestože dospěl k odlišnému právnímu názoru, nemusí odvolatele s tímto odlišným názorem seznámit, neboť v důsledku změny právního hodnocení nezmění rozhodnutí v jeho neprospěch, nýbrž odvolání pouze zamítne. Ztotožňuji se s názory autorů Daňového řádu, komentář,<sup>120</sup> kteří tento důsledek chybějící právní úpravy považují v rozporu se smyslem ustanovení zakotvující povinnost seznámení, neboť ústí v překvapivé rozhodnutí a je v rozporu se zásadou dvouinstančnosti. Odkazují též na civilní soudnictví, ve které je v odvolacím řízení podle o. s. ř. zakotvena povinnost vždy seznámit účastníky řízení se změnou právního názoru. Jsem zastáncem názoru, že de lege ferenda by zákonodárce měl vztáhnout tuto povinnost i na případy zamítnutí rozhodnutí v důsledku změny právního hodnocení.

### ***Rozhodnutí v odvolacím řízení***

Daňový řád v § 116 odst. 1. rozlišuje v souladu s principem apelace tři varianty meritorního rozhodnutí, ke kterým může odvolací orgán na základě přezkumu napadaného rozhodnutí dospět. Uvedu je v pořadí, které odpovídá postupu odvolacího orgánu při úvahách o konečném rozhodnutí ve věci samé.

V první řadě se odvolací orgán zabývá možností, zda nejsou naplněny podmínky pro zrušení rozhodnutí a zastavení řízení. Tento způsob rozhodnutí se používá v situacích, kdy napadené rozhodnutí nemělo být vydáno, či chyběly důvody pro vedení daného daňového řízení. Další možností je změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně v důsledku existence právních vad nebo nesprávného skutkového zjištění. Změna rozhodnutí zahrnuje též případ, kdy se změní způsob stanovení daně bez změny výše

---

<sup>119</sup> KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zpracování změn účinných od 1. 1. 2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, s. 405. ISBN 978-80-7208-947-5.

<sup>120</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 269. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5

samotné daně. Pokud odvolací orgán dospěje k závěru, že správce daně prvního stupně nikterak nepochybil a postupoval v souladu se zákonem, odvolání zamítne a napadané rozhodnutí potvrdí.

Rozhodnutí o odvolání je konečné a nelze se již proti němu znovu odvolat.<sup>121</sup> Okamžikem jeho oznámení příjemci (zejména doručením) se stává rozhodnutí o odvolání účinné a za následek má pravomocné ukončení předmětného daňového řízení.

Závěrem této rozsáhlé kapitoly bych shrnula, že odvolací orgán vystupuje v odvolacím řízení ve dvojí pozici. Jednak je považován za přezkumný orgán, neboť kontroluje postup a rozhodnutí správce daně prvního stupně v předcházejícím řízení z pohledu zákonnosti a správnost. Jednak vystupuje jako orgán, který právo nalézá, protože vyjdou-li v řízení před ním vady, je příslušný k jejich odstranění a nápravě. Tato skutečnost se projevuje nejen v možnosti rozhodnutí změnit, ale též se odráží v odůvodnění rozhodnutí.<sup>122</sup>

## 2.2 Rozklad

Nyní se budu ve stručnosti věnovat dalšímu řádnému opravnému prostředku, který má kořeny ve správním právu. Rozkladem,<sup>123</sup> jako speciální formou odvolání, jsou řešeny případy, kdy rozhodnutí v prvním stupni vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele (dále jen „úřední osoba“) a není zde nikoho, kdo by jim byl nadřazen.

Za této situace bylo nezbytné vytvořit mechanismu přezkumu zmíněných rozhodnutí v souladu se zásadou dvouinstančnosti, jejímž cílem je zajištění objektivního zhodnocení rozhodnutí rozdílnými osobami, a s požadavkem zákona<sup>124</sup> na nepodjatost úřední osoby, která rozhoduje ve věci.<sup>125</sup> Tzv. druhá instance je zajištěna vytvořením rozkladové komise z iniciativy úřední osoby, která je však pouze poradním orgánem překládajícím svůj návrh řešení této úřední osobě, která rozhoduje s konečnou platností.

---

<sup>121</sup> § 116 odst. 4 d. ř.

<sup>122</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 720-721. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>123</sup> úprava rozkladu v daňovém řízení je upravena v § 108 odst. 2 a 3 d. ř.

<sup>124</sup> § 77 odst. 1 písm. b) d. ř. „*Úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni.*“

<sup>125</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 673. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

Není již dána možnost napadnout rozhodnutí úřední osoby v řízení v druhém stupni opravnými a dozorčími prostředky. Existují však dvě výjimky.<sup>126</sup>

Je třeba zdůraznit, že po obsahové stránce se odvolání a rozklad nikterak neliší včetně probíhajícího řízení a variantami konečného rozhodnutí o těchto podání. Důkazem je ustanovení daňového řádu v § 108 odst. 2 poslední věta, podle kterého se na rozklad obdobně použijí ustanovení odvolání, nevylučuje-li to povaha rozkladu.

Tímto prozatím ukončím výklad týkajících se řádných opravných prostředků v daňovém řízení, nicméně je opět zmíním v souvislosti s komparací současné a dříve účinné úpravy správy daní v závěrečné části mé diplomové práci. Zaměřím se na nejdůležitější změny, které přinesl daňový řád v této oblasti, a zhodnocení jejich kladů a záporů, včetně vypořádání se s kritikou za účinnosti právní úpravy dle ZSDP. Nyní se budu v následujících kapitolách věnovat analýze mimořádných a dozorčích prostředků v daňovém řízení.

---

<sup>126</sup> srovnej § 119 odst. 2 d. ř. pro obnovu řízení a § 122 odst. 2 pro přezkumné řízení

## 3 Mimořádné opravné prostředky

### 3.1 Obnova řízení

Obnova řízení upravená v § 117 – 120 d. ř. představuje řízení iniciované jak mimořádným opravným prostředkem, kterým je návrh příjemce rozhodnutí na povolení obnovy řízení, tak dozorčím prostředkem, za který d. ř. považuje nařízení obnovy řízení z moci úřední. Jedná se o dva různé nástroje lišící se v subjektu, který je může uplatnit, ne však v cíle, ke kterým směřuje. Obnova řízení obecně slouží k nápravě skutkových vad již pravomocného rozhodnutí v případech, kdy nastalé skutečnosti odůvodňují potřebu znovu věc projednat a opatřit si nová skutková zjištění jako podklad pro nové rozhodnutí, které bude reflektovat skutečnosti, jenž vyšly najevo až po pravomocném ukončení řízení. Nelze jimi napravovat právní vady, at' už se jedná o nezákonnost určitého rozhodnutí či vady řízení, které předcházelo vydání rozhodnutí.<sup>127</sup>

Daňový řád má shodnou úpravu podmínek, za kterých obnova řízení proběhne bez rozdílu, zda podá návrh na její povolení příjemce rozhodnutí, či ji nařídí z moci úřední správce daně. Z toho důvodu obnovu řízení podrobím analýze v rámci mimořádných opravných prostředků a v rámci dozorčích prostředků se budu věnovat pouze přezkumnému řízení.

#### 3.1.1 Důvody obnovy řízení

Daňový řád taxativním způsobem uvádí v §117 odst. 1 čtyři důvody, pro které lze povolit obnovu řízení či ji nařídít. Pro tyto důvody je společné, že kdyby správce daně v době původního rozhodnutí znal určité skutečnosti v podobě, jaké jsou mu známy v okamžiku, kdy rozhoduje o povolení či nařízení obnovy řízení, lze se domnívat, že by vydal jiné rozhodnutí.<sup>128</sup> Důvodem tedy nemůže být, že se správce daně dopustil nezákonnosti v rozhodnutí, či jinak porušil procesní ustanovení a jejich vyvarování by vedlo k jinému rozhodnutí. I Nejvyšší správní soud se ve svém usnesení vyjádřil

---

<sup>127</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 726. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>128</sup> 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., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, s. 408. ISBN 978-80-7208-947-5.

k odlišení obnovy řízení od ostatních mimořádných opravných prostředků a potvrdil výše zmíněnou povahu důvodů pro obnovu řízení. Konstatoval, že obnova řízení se liší především tím, „že zde orgán, který původně byl ve věci činný, neměl objektivně v době svého rozhodování k dispozici všechny existující skutečnosti či důkazy o nich, případně vycházel z nezákonných důkazů nebo jiného posouzení předběžné otázky, apod. a nelze jej subjektivně vinit z nezákonnosti.“<sup>129</sup> Důvody pro obnovu řízení jsou následující.<sup>130</sup>

- 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

Výklad prvního důvodu poskytl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku,<sup>131</sup> ve kterém vycházel ze své předchozí judikatury<sup>132</sup> a z doktrinální koncepce novosti uplatňovaných skutečností a důkazů v obnově řízení podle správního řádu. Podmínky uplatnění zmíněného důvodu bych na základě rozsudku vystihla následujícími znaky.

Za první musí jít o takové skutečnosti a důkazy, které objektivně existovaly v době původního rozhodování, nebyly však známy a nemohly být zahrnuty do úvahy při rozhodování. Novost se projevuje ve skutečnosti, že k seznámení s nimi došlo až po právní moci rozhodnutí, nikoliv že jako takové nastaly až po pravomocném ukončení řízení.

Za druhé tyto skutečnosti a důkazy nemohly být uplatněny bez zavinění na straně daňového subjektu či správce daně. Nezavinění je nutno vztahovat jak k znalosti těchto skutečností a důkazů, tak k seznámení s nimi, ba i k použití v původním řízení.

Posledním znakem nových skutečností a důkazů je jejich relevance. Vyjádřila bych ji jako způsobilost odůvodnit jiný výsledek v řízení, které má být obnoveno.<sup>133</sup>

- rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku

---

<sup>129</sup> Usnesení NSS ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2 Afs 51/2006-58, [www.nsssoud.cz](http://www.nsssoud.cz)

<sup>130</sup> §117 odst. 1 písm. a) – d) d. ř.

<sup>131</sup> Rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2006, č. j. 2 Afs 149/2005-54, [www.nsssoud.cz](http://www.nsssoud.cz)

<sup>132</sup> Rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2004, č. j. 7 A 88/2001-55, č. 446/2005 Sb. NSS, [www.nsssoud.cz](http://www.nsssoud.cz)

<sup>133</sup> KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 647-648. Daně. ISBN 978-80-7263-769-0.

Daňové komentáře se v zásadě shodují, že není nutné, aby byly tyto nepravdivé nebo nezákonné důkazy prokázány v přestupkovém či trestním řízení, zejména s ohledem na další důvod obnovy řízení. Může zde dojít k vyloučení jejich objektivitě jakýmkoliv důvodem. Podmínkou však je, aby se jednalo o důkazy, o které se opíralo původní rozhodnutí.<sup>134</sup>

- rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem

Zmíním především, že není rozhodné, zda se jednalo o trestný čin spáchaný daňovým subjektem či správcem daně. Důležitou podmínkou vyplývající ze zásady presumpce nevinoty je existence pravomocného rozsudku trestního soudu o spáchání trestního činu a dále též nutnost příčinné souvislosti mezi trestným činem a rozhodnutí v řízení, které má být obnoveno. Trestný čin tak musí představovat zaviněné jednání pachatele s úmyslem dosáhnout vydání určitého rozhodnutí nebo rozhodnutí s určitým obsahem.<sup>135</sup>

- 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.<sup>136</sup>

Daňový řád ve svém § 117 odst. 2 upravuje omezení použití obnovy řízení pro nalézací řízení (vyměřovací či doměřovací řízení). Zakotvuje tu přednost dodatečného přiznání či dodatečného vyúčtování. Obnova řízení přichází do úvahy jen tehdy, nelze-li podat dodatečné daňové tvrzení dle § 141 d. ř. Tato úprava vychází z pojetí nalézacího řízení, ve kterém není s právní mocí rozhodnutí ohledně stanovení daně spojena překážka věci rozhodnuté. Je tu vytvořen časový prostor ohraničení lhůtou pro stanovení daně, ve kterém lze vést diskuzi se správcem daně o správné výši stanovené daně a poslední známá daň může být změna, přičemž dosavadní pravomocné rozhodnutí tomu není na překážku. K řešení situací, kdy daňový subjekt dospěje ke zjištění, že daň má být vyšší či nižší než posledně známá daň, slouží doměřovací řízení na základě

---

<sup>134</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 728. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>135</sup> BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 728-729. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>136</sup> Tento důvod souvisí s úpravou řešení předběžných otázek v daňovém řízení upravenou v § 99 d. ř.

podaného dodatečného daňového priznání či dodatečného vyúčtování. V praxi to znamená, že pokud daňový subjekt dospěje ke zjištění, že jeho daň byla nesprávně stanovena a má být vyšší či nižší oproti poslední známé dani, musí nebo může podat dodatečné daňové tvrzení, je však vyloučeno podat návrh na povolení obnovy řízení.<sup>137</sup> Od 1. 1. 2013 není rozhodné, zda ke nesprávně stanovené vyšší dani došlo v důsledku novot ať už zaviněně, či nezaviněně neuplatněných, nebo jiných důvodů (např. špatný výpočet daně v důsledku nesprávné aplikace právních předpisů). Dopad doměřovacího řízení je tak širší než u obnovy řízení, ale lze jej považovat za mnohem jednodušší než obnova řízení.

### **3.1.2 Fáze obnovy řízení**

Obnova řízení se v každém právním odvětví, ve kterém je uplatňována, skládá ze dvou fází, obnovovacího a obnoveného řízení. Podstatou obnovovacího řízení je zkoumání, zda jsou splněny zákonné podmínky pro povolení či nařízení obnovy řízení. Pokud jsou splněny podmínky pro užití toho nástroje, proběhne obnovené řízení, které končí novým meritorním rozhodnutím.

#### ***Obnovovací řízení***

V této podkapitole bych se zejména zabývala otázkami podmínek, za kterých lze podat návrh na povolení obnovy řízení, či ji nařídit a jaká jsou možnosti rozhodnutí v této fázi.

V první řadě je nutné návrh na povolení obnovy řízení podat ve stanovené lhůtě u příslušného orgánu, kterým je správce daně, jenž rozhodl ve věci v prvním stupni. Daňový řád upravuje subjektivní lhůtu pro podání návrhu v kombinaci s objektivní lhůtou pro nařízení a povolení obnovy řízení. Příjemce rozhodnutí musí návrh učinit nejen do 6 měsíců,<sup>138</sup> kdy se dozvěděl o důvodech obnovy řízení, ale též dříve než uplynou lhůty, ve kterých je možné nařídit či povolit obnovu řízení. Tyto objektivní lhůty jsou nepřekročitelné, neboť je nelze navrátit v předešlý stav ani prodloužit. Jednotlivé lhůty jsou diferencovány pro jednotlivé typy řízení a pro přehlednost jsem je uvedla v tabulce níže.

---

<sup>137</sup> viz ŠIMEK, K., prezentace *Registrace a nalézací řízení*, ze dne 12. 11. 2012 a 19. 11. 2012 [cit. 2013-05-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.radimbohac.cz/zs-2012/prednasky-danove-pravo-procesni>>

<sup>138</sup> označována jako subjektivní lhůta, kterou nelze prodloužit, je ovšem přípuštěno její navrácení v předešlý stav. Srovnej § 35 d. ř. a §36 d. ř.

<i>TYP ŘÍZENÍ</i>	<i>OBJEKTIVNÍ LHŮTA</i>
nalézací řízení	uplynutí lhůty pro stanovení daně § 148 d. ř. <sup>139</sup>
placení daně	uplynutí lhůty pro placení daně § 160 d. ř.
ostatní řízení	do 3 let od právní moci rozhodnutí v předmětném řízení

Tabulka č. 2 - Lhůty pro nařízení či povolení obnovy řízení

V poslední řadě se budu věnovat obsahové stránce návrhu. Je vždy nutné uvést, v čem je spatřován důvod obnovy řízení včetně informací, které prokazují dodržení příslušných lhůt pro podání.<sup>140</sup>

Nyní bych věnovala pozornost možnostem skončení obnovovacího řízení, které upravuje § 119 d. ř. V zásadě tato rozhodnutí činí správce daně, který rozhodoval ve věci v posledním stupni.<sup>141</sup> Způsoby rozhodnutí jsou následující. Shledá-li správce daně důvody pro obnovu řízení, povolí ji, či ji nařídí, přičemž z díkce daňového řádu vyplývá právní nárok na povolené obnovy řízení při splnění podmínky v zákoně uvedených. V opačném případě, není-li návrh důvodný, obnovu zamítne. Ve svém rozhodnutí, kterým vyhovuju navrhovateli, nebo nařizuje obnovu řízení, musí správce daně uvést konkrétní důvod, pro který tak učinil, v souladu s ustanovením § 117 odst. 1 d. ř. Souhlasím se závěrem Nejvyššího správního soudu, že zamítavé rozhodnutí nelze ponechat bez odůvodnění. Ve svém rozhodnutí<sup>142</sup> vytyčil požadavek, že pokud zákon spojuje se splněním stanovených podmínek vyhovění návrhu, musí příslušný orgán ve svém odůvodnění v případě zamítnutí přesvědčivě objasnit nesplnění těchto podmínek.

Je nutné též zmínit, že daňovému subjektu je dána možnost se samostatně bránit odvolání jak proti zamítavému rozhodnutí, tak proti rozhodnutí, kterým se nařizuje nebo povoluje obnova řízení.

<sup>139</sup> Doplnila bych, že v důsledku § 148 odst. 2 d. ř. se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících došlo k zahájení řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku.

<sup>140</sup> § 118 d. ř.

<sup>141</sup> s výjimkou změny místní příslušnosti před povolením či nařízením obnovy řízení viz § 119 odst. 5

<sup>142</sup> Rozsudek NSS ze dne 09. 10. 2003, č. j. 6 A59/2000-57, č. 154/2004 Sb. NSS, [www.nsssoud.cz](http://www.nsssoud.cz)



### ***Obnovené řízení***

Zprvu bych zaměřila svou pozornost na zahájení obnoveného řízení a účinky s ním spojené, dále na projev zásady *in dubio pro libertata* a právní jistoty v tomto řízení a závěrem popíšu způsoby ukončení.

Vydání rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy řízení má dva základní důsledky. Za prvé se jeho samotným vydáním obnovuje původní řízení před správcem daně, který ve věci vydal rozhodnutí v prvním stupni. Obnovení řízení před odvolacím orgánem je možné jen v případě, kdy bylo jeho rozhodnutí dosaženo trestným činem.<sup>143</sup> Tuto konstrukci nepovažuji za vhodnou v situacích, kdy se trestného činu dopustí některá z úředních osob odvolacího orgánu, neboť věc bude znovu projednávána stejným orgánem.<sup>144</sup> Řešením by dle mého názoru bylo zakotvení oprávnění daňového subjektu požádat o provedení obnoveného řízení jiným věcným správcem daně. Druhým účinkem, který daňový řád spojuje s učiněním úkonu k doručení těchto rozhodnutí, je suspenzivní účinek zahájení obnoveného řízení vůči původnímu až do doby oznámení nového meritorního rozhodnutí. Původní rozhodnutí nelze vykonat, nelze tudíž přistoupit k exekuci či požadovat plnění po zákonném ručiteli s dvěma výjimkami.<sup>145</sup> Po dobu trvání suspenzivního účinku neběží ani úroky z prodlení, ani úroky z posečkané částky.

V obnoveném řízení by se měl uplatňovat tzv. „*dvojitá metr*“ vyplývající jednak ze zásady *in dubio pro libertata*,<sup>146</sup> jednak z potřeby ochrany právní jistoty příjemce rozhodnutí. Umožňuje vykládat zákon odlišně ve vztahu k daňovému subjektu a k správci daně, přičemž se vychází s rozlišování, zda o zásah do pravomocného rozhodnutí žádá sám příjemce rozhodnutí, či tak činí správce daně proti jeho vůli. Shodují se s autory Daňového řádu, komentář Lichnovským O. a Ondrýskem R., že je zapotřebí v obnoveném řízení odlišovat, zda bylo zahájeno na návrh nebo z moci úřední. Tento „*dvojitá metr*“ se nejvíce projevuje v nutnosti použití zákazu reformace *in peius* čili zákazu změny k horšímu. Tato zásada platí v obnoveném řízení povoleném na základě návrhu příjemce rozhodnutí. Správce daně tak nemůže skutečnosti, ke kterým dospěl

---

<sup>143</sup> § 120 odst. 1 d. ř.

<sup>144</sup> KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 654. Daň. ISBN 978-80-7263-769-0.

<sup>145</sup> rozhodnutí o zřízení zástavního práva a rozhodnutí o přijetí ručení a bankovní záruky.

<sup>146</sup> tuto zásadu vyvodil Ústavní soud ve svém Nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I ÚS 643/06, [www.danovespory.cz/judikatura-zsdp](http://www.danovespory.cz/judikatura-zsdp)

v obnoveném řízení, použit v neprospěch daňového subjektu, mohou být však podkladem pro užití dozorčího prostředku zahájeného z moci úřední. Naopak obnovené řízení ex officio není ovládáno touto zásadou a skutečnosti lze použít i v neprospěch daňového subjektu s výjimkou případů, kdy zjištěné skutečnosti nebyly důvodem obnovy řízení, tehdy je nelze použít v neprospěch daňového subjektu ani v řízení zahájené z moci úřední. Důvodem je přednost zásady ochrany práv nabytých v dobré víře a právní jistoty před samotným cílem správy daní.<sup>147</sup> Až na zmíněné výjimky je však rozsah obnoveného řízení dán cílem správy daní a vyjdou-li najevo skutečnosti ve prospěch daňového subjektu, které však nebyly důvodem pro obnovu řízení, je nutné k nim vždy přihlídnout.<sup>148</sup>

Poslední problematikou v rámci obnoveného řízení, kterou se chci zabývat, je jeho ukončení, a to v podobě nového meritorního rozhodnutí. Obecně jsou rozlišovány tři podoby. Nové rozhodnutí může být ve výrokové části shodné s původním rozhodnutím či odlišné, popřípadě se omezí na zrušení původního, pokud není dán meritorní důvod pro rozhodnutí nové.<sup>149</sup> I zde je připuštěna proti těmto rozhodnutím podat odvolání. Je nutné vyřešit otázku, jak se naloží s původním rozhodnutím. Daňový řád zvolil v § 120 odst. 4 způsob jeho zrušení na základě zákona, a to nabytím právní moci nového rozhodnutí v obnoveném řízení.

---

<sup>147</sup> § 1 odst. 2 d. ř. „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“

<sup>148</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 275,280. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

<sup>149</sup> KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdílů proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zapracování změn účinných od 1. 1. 2013]*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, s. 420. ISBN 978-80-7208-947-5.

## 4 Dozorčí prostředky

Daňový řád za dozorčí prostředky v § 108 odst. 1 písm. c) považuje nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Obnově řízení nařízenou ex officio jsem se zabývala v předešlé kapitole společně s návrhem na povolení obnovy řízení, proto se v následujících podkapitolách budu věnovat především přezkumnému řízení upravenému v § 121 – 124 d. ř.

### 4.1 Přezkumné řízení

Přezkumné řízení je tradičně řazeno mezi dozorčí prostředky, pro které je typické zahájení výlučně z moci úřední příslušným orgánem. Účastník řízení nemůže přímo aktivovat zahájení přezkumného řízení, má ale možnost podat podnět k jeho zahájení. Obecně slouží tento institut jako nástroj instančního dozoru nad zákonností rozhodnutí, popřípadě řízení a směřuje k odstranění nalezených právních vad. Na rozdíl od obnovy řízení neslouží k nápravě skutkových vad, nezahajuje se na žádost účastníka řízení<sup>150</sup> a není stanovena podmínka právní moci přezkoumávané rozhodnutí.<sup>151</sup> Pokud by ovšem bylo před právní mocí zahájeno odvolací řízení, nelze napravit nezákonnost v přezkumném řízení, nýbrž má přednost odvolací řízení.

#### 4.1.1 Důvod přezkumu

Důvodem pro nařízení přezkumného řízení je podle daňového řádu nezákonnost rozhodnutí. Zahrnuje to vady samotného rozhodnutí v případě rozporu jeho obsah s právními předpisy, ale též vady předcházejícího řízení, které mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí.<sup>152</sup> Ne každá vada řízení je důvodem nařízení přezkumného řízení. Daňový řád v § 121 odst. 1 stanoví požadavek určité intenzity, a to takové, aby taková vada měla vliv na soulad rozhodnutí s právními předpisy. To je naplněno tehdy, jestliže by vady nebylo, výrok rozhodnutí by zněl jinak.<sup>153</sup>

Je potřeba uvést, že při přezkumu obsahu rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, se vychází z právního stavu v době vydání rozhodnutí. Daňový řád

<sup>150</sup> Srovnej § 117 odst. 1 a 121 odst. 4 d. ř.

<sup>151</sup> Srovnej § 117 odst. 1 a 121 odst. 1 d. ř.

<sup>152</sup> např. vady při dokazování, porušení základních zásad

<sup>153</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 282. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

nezakotvuje výslovně tento požadavek, ale lze jej vyvodit z právních odvětví upravující přezkumné řízení.<sup>154</sup>

Ve spojitosti s důvody přezkumného řízení se objevuje problematika související s judikaturou, kdy v jejím důsledku dojde k převratné změně interpretace právních norem či správní praxe. Neboli vyřešení otázky, zda je to dostatečný důvod pro zahájení přezkumného řízení či jiný mimořádný opravný prostředek. K tzv. temporálním účinkům judikatury se vyjádřil jak Ústavní soud,<sup>155</sup> tak Nejvyšší správní soud.<sup>156</sup> Vyslovené názory, s kterým se ztotožňuji, bych shrnula následovně. Pokud dojde po vydání rozhodnutí k převratné změně ve výkladu zákonů či v správní praxi v důsledku judikatury vrcholných soudů, není to dostatečný důvod pro otevření řízení, která byla pravomocně skončena a která se týkají shodného právního problému, prostřednictvím mimořádných opravných prostředků. Soudy dospěly k názoru, že otevírat tzv. „hroby“ nelze, neboť je primární zachovat princip právní jistoty. Pokud však byla podána správní žaloba a v probíhajícím řízení před správním soudem došlo ke změně judikatury, je nezbytné, aby soudy podle ní postupovaly jak v probíhajícím řízení, tak ve všech řízeních, která teprve zahájena budou. Změna judikatury tak působí vždy ex nunc a pro futuro neboli od nynějška do budoucna.<sup>157</sup>

Daňový řád v § 121 odst. 2 zakotvuje další limit přezkumu, neboť upravuje vztah přezkumného řízení ve vztahu k správnímu soudu, týká-li se přezkum stejné věci.<sup>158</sup> Správce daně tak nemůže nařídit přezkum rozhodnutí v tom rozsahu, v jakém bylo o věci rozhodnuto soudem ve správním soudnictví. Jde především o zkoumání ze strany příslušného správce daně, jaké vady byly vytýkány před správním soudem. V případě jejich totožnosti nelze přezkumné řízení nařídit. Nelze mít za to, že pokud proběhne řízení před správním soudem, napadené rozhodnutí je přezkoumáno v celém rozsahu a přezkumné řízení jako takové je zcela vyloučeno. Řízení ve správním soudnictví není ovládáno revizním principem, nýbrž zásadou dispoziční, kdy je na

---

<sup>154</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 752. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>155</sup> Usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 10. 2005, sp. zn. II ÚS 348/05

<sup>156</sup> Rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As47/2005-86, č. 1764/2009 Sb. NSS, [www.nsssoud.cz](http://www.nsssoud.cz)

<sup>157</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 752. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>158</sup> totožnost věci je dána shodným předmětem a účastníky řízení

žalobci, aby vytyčil ve své žalobě vady, kterými se má soud zabývat.<sup>159</sup> Shrnula bych tak, že v případech, kdy určitá vada nebyla před správním soudem namítaná, byla odmítnuta, či se jí soud vůbec nezabýval, lze nařídit přezkumné řízení při splnění zákonných podmínek.<sup>160</sup>

#### 4.1.2 Nařízení přezkumu

Přezkumné řízení se obdobně jako obnova řízení skládá ze dvou fází. První zahrnuje posouzení podmínek pro nařízení přezkumného řízení ze strany příslušného správce daně. V kladném případě je řízení nařízeno z moci úřední a nastupuje druhá fáze, která je vedena cílem napravit zjištěné vady v přezkumném řízení.

K předběžnému posouzení věci je věcně příslušný správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v poslední instanci. Je povinen tak činit, jakmile mu dojde podnět. Daňový řád nikterak neomezuje okruh osob, který tento podnět mohou podat. Je jím kterýkoliv správce daně, kterému je navíc v § 121 odst. 3 d. ř. přímo uložena povinnost takový podnět podat, jakmile zjistí, že jsou splněny zákonem stanovené podmínky pro nařízení přezkumného řízení. Podnět může podat i kterákoliv osoba zúčastněná na správě daně, která má nadto právo požádat o vyrozumění, jak bylo s podnětem naloženo. V obou případech se podnět podává správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, který jej následně postoupí svému nejbližší nadřízenému správci daně. Ten přezkoumá jeho důvodnost a v případě, že dospěje k závěru, že rozhodnutí trpí nezákonností, nařídí svým rozhodnutím přezkumné řízení. Je nutné, aby ve svém rozhodnutí uvedl důvody, které ho vedly k závěru, že rozhodnutí či předcházející řízení trpí právními vadami a že dosahují zákonem požadované intenzity.<sup>161</sup> Je též povolán k vyrozumění o vypořádání podnětu v případě, že jej podala osoba zúčastněná na správě daní a požádala o vyrozumění.<sup>162</sup>

---

<sup>159</sup> Existují však výjimky, kdy určité vady soud musí zkoumat vždy ex offio, např. nečinnost, prekluze, absolutní neplatnost právních úkonů, tento názor několikrát vylovil Ústavní soud, např. v usnesení sp. zn. I. ÚS 1169/07 ze dne 26. 2. 2009

<sup>160</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 282. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

<sup>161</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 751. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>162</sup> 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., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, s. 423-424. ISBN 978-80-7208-947-5.

Právní úprava přezkumného řízení v daňovém řádu stejně jako u obnovy řízení stanovuje objektivní lhůty, ve kterých lze přezkum rozhodnutí nařídit. Jejich délky se shodují s délkami objektivních lhůt pro nařízení či povolené obnovy a diferencují se podle typu řízení.<sup>163</sup> V podrobnostech odkazují na výklad v podkapitole 3.1.2 v části věnované obnovovacímu řízení.

Obdobně je připuštěna možnost samostatně podat odvolání proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení.

### 4.1.3 Přezkumné řízení po nařízení přezkumu

Dle mého názoru zákonodárce správně použil shodnou konstrukci účinků a důsledků nařízení přezkumného řízení s úpravou u nařízení či povolení obnovy řízení. Zjednodušil tím výrazně orientaci v právní úpravě mimořádných a dozorčích prostředků v daňovém řízení.

Daňový řád tak obdobně spojuje s vydáním rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení zahájení přezkumného řízení, ke kterému je příslušný správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni,<sup>164</sup> ale též suspenzivní účinek vůči přezkoumávanému rozhodnutí až do doby, než je vydáno rozhodnutí v přezkumném řízení.<sup>165</sup> V podrobnostech odkazují na úpravu v podkapitole 3.1.2 v části věnované obnovenému řízení.

Rozdíl oproti obnovenému řízení tkví ve vázanosti orgánu, který vede přezkumné řízení, důvody, pro které bylo nařízeno a právním názorem, který vyslovil správce daně ve svém rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení. Nemůže se tedy odchýlit ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Správce daně, který přezkumné řízení vede, je oprávněn v rozsahu vymezeným rozhodnutím o nařízení přezkumného řízení provádět důkazy a odstraňovat vady původního řízení.<sup>166</sup>

Zbývá vyřešit otázku, jaká rozhodnutí může činit správce daně, který vede přezkumné řízení. Návod podává § 123 odst. 5 d. ř. Do úvahy přicházejí tři možnosti skončení. Pokud příslušný orgán dospěje k stejnému závěru jako při předběžném posouzení správce daně nařizující přezkum, buď zruší přezkoumávané rozhodnutí,

<sup>163</sup> Srovnej § 119 odst. 4 a § 122 odst. 3 d. ř.

<sup>164</sup> s výjimkou změny místní příslušnosti po právní moci přezkoumávaného rozhodnutí v § 122 odst. 4 d. ř.

<sup>165</sup> § 123 odst. 1, 2, 4 d. ř.

<sup>166</sup> LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 285. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

nemělo by být původně vůbec vydáno, nebo jej změnit. Není připuštěna možnost věc vrátit zpět k novému projednání. V opačném případě, neshledá-li důvodným závěr správce daně, pro který byl nařízen přezkum, lze výkladem dovodit, že řízení zastaví.<sup>167</sup> Proti všem rozhodnutím, kterými se končí přezkumné řízení, se lze odvolat.

## **4.2 Vztah ke správnímu soudnictví**

Zákonodárce zařadil do hlavy VII. věnované opravným a dozorčím prostředkům též oddíl pojmenovaný Vztah k správnímu soudnictví, ve kterém řeší vztahy a provázanost mezi rozhodováním při správě daní a v rámci správního soudnictví. V současně platné úpravě obsahuje tento oddíl dvě ustanovení, která řeší zcela odlišnou problematiku.

### **4.2.1 Institut uspokojení navrhovatele**

Nejprve bych zmínila institut uspokojení navrhovatele, který daňový řád v souvislosti s přezkumným řízením a správním soudnictvím upravuje v § 124. Jde o zvláštní typ přezkumného řízení, které má zajistit uspokojení daňového subjektu v případě, kdy sám podal žalobu proti rozhodnutí správce daně k správnímu soudu. Cílem je především uzavřít smír a vyřešit věc mimosoudně. Úprava navazuje na § 62 SŘS, kde je předvídan tento institut v situaci, kdy žalovaný správní orgán uzná svoje pochybení a nebylo tak účelné vést soudní řízení.

Stručně bych popsala podstatu uspokojení navrhovatele. Příslušný správce daně v probíhající soudní řízení týkající se jeho rozhodnutí může až do okamžiku vydání meritorního rozhodnutí oznámit správnímu soudu svůj záměr navrhovatele uspokojit změnou či zrušením tohoto rozhodnutí ve zvláštním přezkumném řízení. Předseda soudu mu uloží lhůtu, ve které musí správce daně příslušné rozhodnutí vydat, jinak bude řízení před soudem pokračovat. Poté, co příslušné rozhodnutí správce daně směřující k uspokojení dojde k soudu, je navrhovatel vyzván, aby se ve lhůtě vyjádřil, zda se cítí uspokojen. Je na navrhovateli, jak se bude řízení dále vyvíjet. Sdělí-li navrhovatel, že je rozhodnutím uspokojen, popřípadě jestliže se nevyjádří, ale vzhledem ke všem okolnostem je zřejmé, že je uspokojen, soud řízení zastaví a dané rozhodnutí správce

---

<sup>167</sup> 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., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, s. 427. ISBN 978-80-7208-947-5.

daně nabývá právní moci dnem právní moci rozhodnutí o zastavení. V opačném případě pokračuje soudní řízení.<sup>168</sup>

Samotná úprava přezkumného řízení podle § 124 d. ř. vykazuje řadu nedostatků a nejasností. Jejich výklad by byl poměrně rozsáhlý, proto bych se omezila na pouhé shrnutí jeho hlavních rozdílů oproti standardnímu přezkumnému řízení. V první řadě daňový řád vylučuje použití ustanovení o nařízení přezkoumávání.<sup>169</sup> Zůstává nejasné, zda je vedeno nějaké řízení, aniž by bylo formálně zahájeno, nebo se pouze vydá rozhodnutí, které vede k uspokojení navrhovatel, aniž by se vedlo řízení, které by mu předcházelo.<sup>170</sup> Výkladem lze dovést, že nějaké řízení je vedeno.<sup>171</sup> V řízení je uplatňována zásada zákazu reformace in peius a koncentrace,<sup>172</sup> kdy je vyloučeno přihlížet k novým skutečnostem a důkazům, které neuvedl navrhovatel v žalobním návrhu. Posledním rozdílem, který bych uvedla, je nemožnost se odvolat proti rozhodnutí vydaném v přezkumném řízení podle § 124 d. ř.

#### **4.2.2 Kasační stížnost versus rozhodnutí správce daně**

Novelou č. 458/2011 Sb. byl vložen do daňového řádu § 124a s účinností od 1. 1. 2015. Má vyřešit spornou otázku v případě, kdy je správce daně žalován před správním soudem, této žalobě je vyhověno, tudíž je napadené rozhodnutí zrušeno a věc je vrácena zpět k novému rozhodnutí, přičemž správce daně je vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Za této situace je správce daně povinen ve věci vydat nové rozhodnutí, ale pokud se cítí, že bylo jeho původní rozhodnutí zrušeno neprávem, má možnost podat kasační stížnost, u které není zaručen odkladný účinek vůči napadnutému rozhodnutí krajského soudu ohledně zrušení rozhodnutí správce daně. Může nastat situace, že Nejvyšší správní soud dá za pravdu správnímu orgánu, který podal kasační stížnost a zruší rozhodnutí krajského soudu. Jak naložit s rozhodnutím, které vydal správce daně na základě zrušeného rozhodnutí krajské soudu, nebylo dosud řešeno.

---

<sup>168</sup> KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 666-670. Daně. ISBN 978-80-7263-769-0.

<sup>169</sup> § 124 odst. 2 d. ř.

<sup>170</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 759. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>171</sup> Srovnej § 124 odst. 1 d. ř.

<sup>172</sup> viz § 124 odst. 3,4 d. ř.



Zmíněný paragraf přináší řešení. Jeho znění je následující: „*Dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta, nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.*“ Neúčinnost nového rozhodnutí správce daně, které vydal poté, co jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno krajským soudem, nastává podle citovaného ustanovení na základě zákona, a to ve dvou případech. Za první právní moci rozhodnutí krajského soudu, kterým se nově zamítne původně podaná žaloba. Za druhé i právní mocí rozhodnutí, kterým krajský soud znovu zruší rozhodnutí správce daně, ale zaváže ho řídit se jiným právním názorem než v původním zrušovacím rozhodnutí. Sporné zůstává, zda prvotní rozhodnutí správce daně, které bylo napadeno žalobou, ožívá či ne v situaci, kdy krajský soud nově původní žalobu zamítne. V důvodové zprávě je pouze uvedeno, že správce daně vydá další nové rozhodnutí podle nového rozhodnutí krajského soudu, o čemž není dle mého názoru pochyb v druhém případě neúčinnosti.

Zmíněné ustanovení není dosud účinné, je proto otázkou času a praxe správních orgánů a správních soudů, které ukážou, jaké další problémy se objeví v souvislosti s aplikací daného ustanovení a jak budou řešeny. Už nyní někteří autoři daňových komentářů naznačují možná negativa zvoleného řešení. Příkladem můžu uvést autory Kobíka J. a Kohoutkovou A., kteří zmiňují možné problémy u nadměrných odpočtů, při volbě způsobu, jak bude správce daně, jehož nové rozhodnutí pozbude ex lege účinnost, tuto skutečnost oznamovat příjemcům rozhodnutí. V této souvislosti zejména řeší otázku, zda tak bude činit rozhodnutím deklaratorním či konstitutivním apod. Jsem podobného názoru, že optimálním řešením by bylo, aby Nejvyšší soud tyto otázky upravil ve svém zrušovacím rozhodnutí.<sup>173</sup>

---

<sup>173</sup> viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 672. Daně. ISBN 978-80-7263-769-0.

## 5 Srovnání klíčových aspektů opravných a dozorčích prostředků

V následující kapitole uvedu klíčové změny v právní úpravě opravných a dozorčích prostředků v daňovém řádu oproti předchozí úpravě v ZSDP. Změny, kterými se budu zabývat, jsem vybírala z pohledu jejich nápravy vad vytýkaných soudy a odbornou veřejností předchozí právní úpravy správy daní a též s ohledem na jejich důsledky pro míru ochrany poskytovanou daňovým subjektům při správě daní, tj. zda vedly k zhoršení či zlepšení jejich postavení. Postupně se budu věnovat změnám v obecném pojmání právních prostředků ochrany při správě daní, v úpravě řádných, mimořádných opravných a dozorčích prostředků.

### 5.1 Změny v obecném pojmání právních prostředků ochrany při správě daní

V chápání a systému právních prostředků ochrany při správě daní došlo v daňovém řádu oproti ZSDP k zásadní změně. ZSDP rozeznával pouze řádné a mimořádné opravné prostředky, do kterých nesprávně zařazoval i instituty, které sice vykazují jisté podobnosti s nimi, ale postrádají jejich pojmové znaky.<sup>174</sup> Dozorčí prostředky samostatně nikterak neupravoval. Daňový řád ve shodě s chápáním opravných a dozorčích prostředků jako nástrojů sloužících k nápravě nesprávných nebo nezákonných rozhodnutí správně zařadil jednotlivé právní prostředky ochrany při správě daní a instituty, které za ně obecně považovány nejsou, zařadil do příslušných oblastí správy daní. Významná je především skutečnost, že tímto daňový řád výrazně přispěl k ujasnění, co je myšleno pod pojmem řádný opravný prostředek při správě daní, protože podle dřívější právní úpravy činilo problémy určit, co jím je a není ve smyslu § 5 a 68 SŘS, neboť ochrany veřejných subjektivních práv ve správním soudnictví se lze domáhat jen tehdy, vyčerpali-li navrhovatel řádné opravné prostředky, které mu poskytuje zvláštní zákon.<sup>175</sup>

Další významnou změnou ve prospěch osob zúčastněných na správě daní je rozšíření okruhu rozhodnutí, které mohou být předmětem přezkumného řízení. Za

<sup>174</sup> za řádné opravné prostředky považoval ZSDP nesprávně stížnost, reklamaci a námitku a za mimořádné opravné prostředky prominutí daně, opravu zřejmých omylů a nesprávností

<sup>175</sup> KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 590. Daně. ISBN 978-80-7263-769-0.

účinnosti ZSDP nebylo možné přezkoumat z hlediska zákonnosti rozhodnutí, které nevedly ke stanovení daně, přestože bylo zřejmé, že při jejich vydávání byl porušen zákon. V dnešní úpravě přezkumného řízení podobné omezení není a lze nařídit přezkoumání všech rozhodnutí vydaných při správě daní při splnění zákonných podmínek.<sup>176</sup>

## 5.2 Změny v řádných opravných prostředcích

Daňový řád nově za řádné opravné prostředky považuje pouze odvolání a rozklad, ten ZSDP formálně neznal.

Za první důležitou změnu v úpravě odvolání, kterou bych se zabývala, je způsob vymezení rozhodnutí, proti kterým se příjemce rozhodnutí může odvolat. V souladu s tradičním pojetím odvolání jako nejšířěji přístupným opravným prostředkem, byl v daňovém řádu zvolen princip generální klauzule při vytyčení rozhodnutí, která lze napadat odvolání. V zásadě jím je každé rozhodnutí, pokud nestanoví zákon jinak. Tato úprava vede k větší srozumitelnosti a možnosti se bránit proti nesprávným a nezákonným rozhodnutím oproti ZSDP, který umožňoval se odvolat jen proti výslovně uvedeným rozhodnutím.<sup>177</sup>

Daňový řád dále odstranil dřívější zavádějící formulaci, od jakého dne začíná běžet obecná lhůta pro podání odvolání. Podle ZSDP byl dnem určujícím pro začátek běhu odvolací lhůty den následující po doručení, přičemž tento den nebyl započítáván do lhůty v důsledku aplikace ustanovení § 14 odst. 6 ZSDP<sup>178</sup> Následkem bylo prodloužení lhůty na 31 dní. Současný § 33 odst. 2 a § 109 odst. 4 d. ř. je postaven na stejné konstrukci s tím rozdílem, že skutečností určující začátek běhu lhůty je den doručení.<sup>179</sup> Rozdíl uvedu na následujícím příkladu.

ZSDP	rozhodnutí doručeno 3. 6.	odvolací lhůta začala běžet až 5. 6.
d. ř.	rozhodnutí doručeno 3. 6	odvolací lhůta začíná běžet 4. 6.

Daňový řád též výslovně zakotvil možnost podat odvolání před doručením rozhodnutí. V praxi nebylo výjimečné, že se daňový subjekt seznámil s kopií rozhodnutí

<sup>176</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 674. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>177</sup> Srovnej § 109 odst. 1 d. ř. a §48 ZSDP

<sup>178</sup> „Do běhu lhůty se nezapočítává den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty.“

<sup>179</sup> MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, s. 392. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.

u správce daně a podal odvolání ústně do protokolu, aniž by mu bylo rozhodnutí doručeno, ZSDP neupravoval postup správce daně při takto učiněným „předčasným“ odvoláním. Nyní tuto možnost výslovně zakotvuje § 109 odst. 4 d. ř. Výkladem je nutné dospět k podmínce, že odvolat se před doručením rozhodnutí je možné pouze tehdy, existuje-li již rozhodnutí, tedy bylo-li vydáno, neboť v opačném případě by se mohlo jednat o narušení právní jistoty, kdyby se připustilo podat odvolání proti neexistujícímu rozhodnutí.<sup>180</sup>

Dle mého názoru zákonodárce správně odlišně upravil důsledek vad poučení o odvolání v případě, jestliže někdo podal odvolání na základě vadného poučení, které v rozporu se zákonem připouštělo se proti rozhodnutí odvolat. ZSDP absolutizoval řádné poučení natolik, že i v těchto případech vadného poučení ukládal odvolacímu orgánu zabývat se podaným odvoláním, ačkoliv za situaci řádného poučení by odvolací orgán k projednání věci oprávněn nebyl<sup>181</sup>. Předmětné ustanovení budilo dojem možného rozporu se zásadou legality zakotvené v LZPS v čl. 2 odst. 2, podle kterého se musí činnost nejen při správě daní opírat o zákonný podklad, a to ve zmíněném případě naplněno nebylo. V současné úpravě je tato situace řešena zastavením odvolacího řízení.<sup>182</sup>

Za výraznou změnu a přínos pro daňové subjekty považuji zakotvení běhu náhradní doby splatnosti od právní moci platebního výměru, nikoliv od jeho doručení, jak to mu bylo za účinnosti ZSDP.<sup>183</sup> Důsledkem nynější právní úpravy je odklad placení potenciálně sporné částky až do vypořádání odvolání, a tudíž ji nelze ani vymáhat. Tento institut představuje jakýsi kvazisuspensivní účinek za současné i dřívější úpravy odvolání, ve které není, či nebyl obecně přiznán suspensivní účinek podanému odvolání. V podrobnostech o tomto institutu a jeho výhodách odkazují na podkapitolu 2.1.4 Účinky odvolání.

V následujícím odstavci bych věnovala pozornost jiné změně daňového řádu, která vykazuje jisté nedostatky. Na první pohled nová úprava umožňující zvláště ostatním příjemcům rozhodnutí, kteří se neodvolali, podat odvolání proti rozhodnutí

---

<sup>180</sup> viz LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 259. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

<sup>181</sup> viz § 32 odst. 6 ZSDP

<sup>182</sup> BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 685. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>183</sup> viz § 46 odst. 4 a 7 ZSDP

správce daně prvého stupně v autoremeduře budí dojem zvýšení ochrany těchto příjemců rozhodnutí, ale ve skutečnosti vede k zbavení této možnosti využit. Vysvětlení této problematiky a návrh možného řešení jsem vylíčila v podkapitole 2.1.6 Postup správce daně prvého stupně v odvolacím řízení v části věnované autoremeduře.

Za neméně významnou změnu naopak ku prospěchu daňových subjektů považuji zakotvení povinnosti odvolacího orgánu umožnit odvolateli ve stanovené lhůtě vyjádřit se ke skutkovému zjištění, ke kterému odvolací orgán dospěl po provedení dokazování, a též k odlišnému právnímu názoru, než zastával správce daně prvého stupně ve svém rozhodnutí. ZSDP tuto povinnost výslovně nezakotvoval, avšak tato zásada byla v praxi uplatňována na základě judikatury,<sup>184</sup> která považovala porušení této zásady součinnosti, neboli odepření možnosti účastníka řízení seznámit se s podklady před vydání rozhodnutí a vyjádřit se k nim za porušení principů právního státu, zejména práva na soudní ochranu či jinou ochranu, práva na spravedlivý proces, a také porušení principu dvouinstančnosti. Tato právní úprava trpí několika nedostatky, ovšem její přínos pro zamezení překvapivých rozhodnutí se nedá upřít.<sup>185</sup> Ztotožňuji se s názorem Kobíka J. v jeho knize Daňový řád s komentářem, že lhůta maximálně 15 dnů na vyjádření poskytnutá § 115 odst. 3 d. ř. může být v určitých situacích příliš krátká, pokud se odvolací orgán zcela odkloní od právních či skutkových závěrů prvoinstančního orgánu. Odvolatel v podaném odvolání rozporoval odlišné závěry, než ke kterým dospěl odvolací orgán, tudíž lhůta 15 dnů na seznámení a opatření důkazních prostředků pro zvrácení těchto závěrů ve svůj prospěch může být nedostačující.<sup>186</sup> I s ohledem na skutečnost, že zákonodárce z důvodu náročnosti daňové problematiky a možnosti dostatečně si připravit odvolání zvolit lhůtu 30 dnů pro podání odvolání oproti 15 dnům ve správním řízení, mohla by být tato lhůta pro seznámení stejně dlouhá.

Závěrem této podkapitoly bych se krátce pozastavila u rozhodování odvolacího orgánu. Daňový řád v § 116 odst. 3 formuluje jednotně podmínky, za kterých odvolací orgán může vrátit věc zpět k rozhodnutí správci daně prvého stupně, bez rozdílu jakého rozhodnutí se podmínky týkají. Tato úprava reagovala na judikaturu za účinnosti ZSDP,<sup>187</sup> která sjednotila výklad podmínek, za kterých tak mělo být činěno, neboť byly

<sup>184</sup> např. Rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2005, č. j. 2 Afs 34/2003-57, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

<sup>185</sup> viz podkapitola 2.1.7 Postup odvolacího orgánu v odvolacím řízení v části věnované dokazování

<sup>186</sup> KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 626. Daň. ISBN 978-80-7263-769-0.

<sup>187</sup> Usnesení NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

upraveny odlišně pro přezkoumávání rozhodnutí o stanovení daně dle pomůcek a sjednané za řízení.<sup>188</sup> Současně daňový řád změnil znění ustanovení z „vrátí zpět“ v ZSDP na „může vrátit zpět“. Lze mít pochyby, zda odvolací orgán může zvážit, jestli rozhodne sám, nebo věc vrátí zpět. Jsem zastávce stejného názoru, jaký zastává Baxa J. v jeho Daňovém komentáři. V situaci, kdy dospěje odvolací orgán k názoru, že jsou splněny podmínky podle § 113 odst. 1, musí věc vrátit zpět především z důvodu, že daňový řád nepředpokládá při opožděném či nepřipustném odvolání žádný vhodný výrok pro rozhodnutí o odvolání za této situace.<sup>189</sup>

### **5.3 Změny v mimořádných opravných a dozorčích prostředcích**

I v této oblasti zaznamenala právní úprava výrazných změn. Daňový řád na rozdíl od ZSDP za mimořádný opravný prostředek považuje pouze návrh na povolení obnovy řízení a nově za dozorčí prostředky nařízení obnovy řízení a přezkumného řízení z moci úřední. Právě zařazení přezkumného řízení výlučně do dozorčích prostředků považuji za krok správným směrem, neboť teorií je přezkoumávání rozhodnutí chápáno výlučně jako nápravný dozorčí instrument, kdy účastník řízení nemá právní nárok na jeho zahájení. Daňový řád dostal požadavkům judikatury. Nejvyšší správní soud několikrát judikoval názor, že nelze přezkumné řízení chápat jako další řádný opravný prostředek či jejich nástavbu. V tomto pojetí by daňový subjekt nebyl nucen střežit si svá práva a povinnosti v odvolání, protože by měl možnost další obrany v podobě žádosti o přezkumné řízení. Řádné opravné prostředky by tak ztrácely smysl.<sup>190</sup>

V důsledku odlišného pojetí přezkumu rozhodnutí bylo nutné změnit úpravu aktivní legitimace. ZSDP umožňoval vedle zahájení z moci úřední i daňovému subjektu požádat o přezkum, podáním takové žádosti bylo řízení zahájeno.<sup>191</sup> Dnešní stav připouští pouze nepřímou aktivaci formou podnětu, s kterým není spojeno zahájení řízení, oprávněna k jeho podání je i kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní. Jako mírný nedostatek v úpravě shledávám absenci povinnosti automaticky vyrozumět osobu,

---

<sup>188</sup> Srovnej §50 odst. 3 a 5 ZSDP

<sup>189</sup> viz BAXA, J. aj *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 722. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9.

<sup>190</sup> viz JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část IX., Přezkumné řízení a obnova řízení. *Daňový expert*. 2011, roč. 5, č. 6, s. 15

<sup>191</sup> §55b odst. 1 a 3 ZSDP

jak bylo s jejím podnětem naloženo a též lhůty, v jaké by měl orgán na takový podnět reagovat.<sup>192</sup>

Jaké další přínosné změny přinesl daňový řád v úpravě přezkumného řízení? Zprvė daňový řád odstranil kumulativní podmínky, jejichž splnění požadoval ZSDP k povolení či nařizení přezkumu.<sup>193</sup> Nyní postačí, dospěje-li příslušný orgán k závěru, že předmětné rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy.

ZDSP stanovil v § 56a odst. 2 jednak absolutní zákaz použití mimořádných opravných prostředků, pokud již bylo dříve rozhodnutí pravomocně přezkoumáno ze strany soudu, jednak upravoval překážku možného zahájení řízení, jestliže již bylo v téže věci zahájeno soudní řízení. Daňový řád tuto bezvýjimečnou úpravu opustil. Pouze ve spojitosti s přezkumným řízením tuto problematiku výslovně upravil v podobě, v jaké ji judikovaly soudy za účinnosti ZSDP.<sup>194</sup> Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku zrelativizoval dřívější paušální zákaz použití mimořádných opravných prostředků na situace, kdy se žadatel domáhá přezkumu rozhodnutí ze shodných důvodů jako u soudu.<sup>195</sup> Tuto konstrukci použil i daňový řád ve svém § 121 odst. 2.

Za přínosné považuji i nově stanovené shodné objektivní lhůty pro povolení, nařizení obnovy řízení obdobně i pro nařizení přezkumného řízení, zejména významné v nalézacím řízení. Současná úprava již neumožňuje, aby se uskutečnil přezkum rozhodnutí ohledně stanovení daně po uplynutí lhůty pro stanovení daně, jak to připouštěl ZSDP v přezkoumávání rozhodnutí.<sup>196</sup> Daňový řád tak nepopírá chápání této lhůty, jako nepřekročitelné hranice, po jejímž uplynutí již nelze poslední známou daň měnit, a tím zvyšuje právní jistotu příjemci rozhodnutí, že po překročení této lhůty již skutečně nedojde ke změně jeho daně.

Další důležitá změna ve prospěch zlepšení postavení daňových subjektů představuje skutečnost, že daňový řád připouští se samostatně odvolat proti rozhodnutí, kterým se buď povoluje, nařizuje obnova řízení, či nařizuje přezkumné řízení. Za předchozí právní

---

<sup>192</sup> Srovnej úpravu ve správním řádu v § 94 odst. 1, kdy tato povinnost a lhůta stanovena je

<sup>193</sup> viz § 55b odst. 1 ZSDP muselo jít o rozhodnutí správce daně, které jev rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení a zároveň tu musely být okolnosti nasvědčující tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši

<sup>194</sup> např. Rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2006, č. j. 2 Afs221/2005- 64

<sup>195</sup> viz MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb.* Praha: Leges, 2011, s. 423 a 433. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7

<sup>196</sup> viz § 55b odst. 2: „toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav“.

úpravy bylo připuštěno se odvolat jen proti zamítnutí povolení obnovy řízení či povolení přezkoumávání rozhodnutí.<sup>197</sup>

Poslední výraznou změnou tentokrát v úpravě obnovy řízení byla změna přednosti ve vztahu k dodatečnému daňovému tvrzení. Za účinnosti ZSDP měla přednost vždy obnova řízení, nyní je tomu naopak. Považuji to za lepší koncepci, neboť doměřovací řízení představuje jednodušší řízení než obnova řízení.

Změn v úpravě opravných a dozorčích prostředcích v daňovém řádu bylo mnohem početněji. Výklad všech by vystačil na samostatnou diplomovou práci, proto jsem se omezila jen na ty nejdůležitější z mého pohledu.

## **Závěr**

Právní prostředky ochrany využívané v daňovém řízení se rozpadají do dvou skupin. Na jedné straně právní prostředky ochrany při správě daně upravené v daňovém řádu, na druhé straně soudní prostředky ochrany, které buď poskytují ochranu vybraným individuálním a veřejným zájmům v daňovém právu odlišným způsobem oproti tomu, jak tyto zájmy chrání a zajišťuje daňové právo procesní, např. trestní či civilní soudnictví, anebo doplňují ochranu poskytovanou opravnými a dozorčími prostředky v daňovém řízení, tj. správní soudnictví či rozhodování o ústavních stížnostech. Nelze nezmínit ani vliv judikatury vrcholných soudů, která výrazně ovlivňuje praxi správců daní i právní úpravu.

Při správě daní je nejdůležitější úprava odvolání, obnovy řízení a přezkumného řízení. Současný daňový řád oproti předchozí úpravě již shodně a správně pojímá tyto opravné a dozorčí prostředky jak s teorií, tak s ostatními procesními právními odvětvími, zejména správním právem. Představuje to velký přínos pro samotné adresáty právních norem, neboť je jim ulehčena orientace v právních předpisech a možnost domoci se nápravy rozhodnutí. Přesto daňový řád obsahuje řadu odchylek, které jsou odůvodněny specifičností institutů v daňovém právu. Uvedu příkladem delší lhůtu pro odvolání oproti správnímu řádu, ospravedlněnou větší náročností problematiky řešené v daňovém řízení. Tyto odchylky jsou vedeny cílem zlepšit postavení daňových subjektů při domáhání se ochrany svých zájmů a nikterak nesnižují míru poskytující ochrany oproti jiným procesním odvětvím.

---

<sup>197</sup> viz §55odst. 5 a 55bodst. 5 ZSDP



Porovnáním současné a předchozí právní úpravy správy daní jsem dospěla k následujícím závěrům. Nynější daňový řád více vyhovuje požadavkům judikatury a odborné veřejnosti, neboť v celé řadě otázek napravit nedostatky, které byly právní úpravě správy daní za účinnosti ZSDP vytýkány. Domnívám se, že změny v zásadě vedou ke zlepšení postavení daňových subjektů při správě daní a jsou přínosem pro samotné správce daně. Za nejvýznamnější přínosné změny považuji správné rozlišování řádných a mimořádných opravných a dozorčích prostředků, zakotvení náhradní doby splatnosti, povinnost odvolacího orgánu seznámit odvolatele se zjištěnými skutkovými a právními zjištěními v zákonem předvídaných situacích a umožnit mu se k nim vyjádřit, či doložit další důkazní prostředky, dále i umožnění přezkumu všech rozhodnutí při správě daní. Nadále tu však zůstává řada problematických míst, například v úpravě autoremedury, kde je daňovému řádu vytýkáno především faktické nezajištění možnosti se odvolat ostatním příjemcům rozhodnutí, i když tuto možnost mají. Též její netradiční pojmání, kdy je připuštěno částečně zamítnout, a nikoliv pouze plně vyhovět odvolateli. To bývá považováno v rozporu se zásadou dvouinstančnosti, kdy má být rozhodnutí podrobeno přezkumu jiným orgánem, než který rozhodoval v prvním stupni.

Shrnula bych, že současná úprava opravných a dozorčích prostředků v daňovém řádu odpovídá požadavkům teorie a praxe na tyto instituty, co by nástroje nápravy nezákonných a nesprávných rozhodnutí, přesto je tu řada otázek pro zamyšlení zákonodárce k nové úpravě či jejímu doplnění, čím by poskytl větší záruku ochrany zájmů daňových subjektů i správců daní. De lege ferenda bych považovala za přínosné, rozšířit povinnost odvolacího orgánu informovat odvolatele o skutkových a právních zjištění před rozhodnutím i na situaci, kdy změna právního hodnocení odvolacím orgánem nevede ke změně rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu, nýbrž k zamítnutí podaného odvolání. Za pozitivum v úpravě obnovy řízení bych pokládala zakotvení oprávnění daňového subjektu požádat o provedení obnoveného řízení jiným věcným správcem daně, v situacích kdy je obnova řízení nařízena či povolena z důvodu spáchaného trestního činu úřední osobou odvolacího orgánu.

## Seznam zkratk

- daňový řád, d. ř. - 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. 99/1963Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
- LZPS - Listina základních práv a svobod
- trestní zákoník - zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Úmluva – Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod
- SŘS - zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
- NSS – Nejvyšší správní soud
- Ústava - ústavní zákon č. 1/1993Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- důvodová zpráva - důvodová zpráva k daňovému řádu
- sporná částka - rozdíl mezi vyměřenou či doměřenou daní oproti dani tvrzené daňovým subjektem a částka daně stanovená z moci úřední
- úřední osoba - ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele
- rozš. a aktualiz. – rozšířené a aktualizované

## Seznam použité literatury a jiných citovaných zdrojů

### Literatura:

BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 552 s. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

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

DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád 2011: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 3. 2011*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 156 s. Meritum. ISBN 978-80-7357-650-9.

HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 832 s. Právnické učebnice (C. H. Beck). ISBN 978-80-7179-254-3.

JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné: Obecná část, zvláštní část*. 2. vyd. Praha: Leges, 2010, 816 s. Student (Leges). ISBN 978-80-87212-49-3.

KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A., *Daňový řád: s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, 1192 s. Daně. ISBN 978-80-7263-769-0.

KOPŘIVA, M., NOVOTNÝ, J. *Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady: zpracování změn účinných od 1. 1. 2013]*. 2. rozšířené a aktualizované vyd. Ostrava: Sagit, 2013, ISBN 978-80-7208-947-5

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.

MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb*. Praha: Leges, 2011, 926 s. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.

WINTEROVÁ, A. a kol. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2011, 711 s. ISBN 978-80-7201-842-0.

### Internetové zdroje:

FINANČNÍ SPRÁVA: *Informace daňovému řádu*, [online]. Dostupné z WWW: <[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane\\_poplatky\\_10657.html](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/dane_poplatky_10657.html)> [cit. 2013-06-04].

MINISTERSTVO FINANČNÍ ČR: *Reforma daňového procesu*, [online]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek\\_rvf\\_kompletni\\_material.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ek_rvf_kompletni_material.html)> [cit. 2013-03-14]

MINISTERSTVO FINANČNÍ ČR: *Období první republiky (1918-1938)*, s. 6 [online] Dostupné z WWW <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi\\_prvni\\_republiky\\_1918-1938.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Obdobi_prvni_republiky_1918-1938.pdf)> [cit. 2013-03-14]

ŠIMEK, K., prezentace *Prostředky ochrany při správě daní*, ze dne 26. 11. 2012 [online]. Dostupné z WWW: <<http://www.radimbohac.cz/zs-2012/prednasky-danove-pravo-procesni>> [cit. 2013-02-20].

ŠIMEK, K., prezentace *Registrace a nalézací řízení*, ze dne 12. 11. 2012 a 19. 11. 2012 [online]. Dostupné z WWW: <<http://www.radimbohac.cz/zs-2012/prednasky-danove-pravo-procesni>> [cit. 2013-05-28].

### Periodika:

DUBŠKOVÁ HRSTKOVÁ, L. Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně (2. část). *Daně a právo v praxi*. 2010, roč. 15, č. 8. Dostupné z WWW: <<http://www.danarionline.cz/>>

DUBŠKOVÁ HRSTKOVÁ, L. Druhá novela daňového řádu schválená v souvislosti se zřízením jednoho inkasního místa. *Daně a právo v praxi*. 2012, roč. 17, č. 5,

JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část IX., Přezkumné řízení a obnova řízení. *Daňový expert*. 2011, roč. 5, č. 6, s. 15

PECHÁČEK, R. Opravné a dozorčí prostředky v novém daňovém řádu. *Daňová a hospodářská kartotéka*, 2011, roč. 19, č. 3,

### Právní předpisy:

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

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

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

Zákon č. 99/1963Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů  
Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku České republiky

Ústavní zákon č. 1/1993Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Evropská úmluva o ochraně lidských práv základních svobod

#### Judikatura:

Nález ÚS ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07

Nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I ÚS 643/06

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07

Rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 78/2011-184, č. 2564/2012 Sb. NSS

Rozsudek NSS ze dne 9. 4. 2004, č. j. 7 Afs 13/2003-71, č. 728/2005 Sb. NSS

Rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS

Rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Ans 111/2006-56, č. 1888/2009 Sb. NSS

Rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57, č. 868/2006 Sb. NSS

Rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2006, č. j. 2 Afs 149/2005-54

Rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2005, č. j. 2 Afs 34/2003-57

Rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2004, č. j. 7 A 88/2001-55, č. 446/2005 Sb. NSS

Rozsudek NSS ze dne 09. 10. 2003, č. j. 6 A59/2000-57, č. 154/2004 Sb. NSS

Rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005-86, č. 1764/2009 Sb. NSS

Usnesení NSS ze dne 31. 5. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110

Usnesení krajského soudu čj. 30 Ca 110/2001

Usnesení NSS ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2 Afs 51/2006-58

Usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 10. 2005, sp. zn. II ÚS 348/05

Usnesení ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07

Usnesení NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75

## Abstrakt

### *Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení*

Hlavním cílem mé diplomové práce je charakterizovat a analyzovat jednotlivé právní prostředky ochrany využívané v daňovém řízení, přičemž důraz je kladen na podmínky, za kterých je lze užit, a na způsoby ochrany, které poskytují zvláště daňovým subjektům. Dalším záměrem je též porovnat vybrané aspekty opravných a dozorčích prostředků dle současné a předchozí právní úpravy.

Hlavní část mé práce se soustředí právě na opravné a dozorčí prostředky upravené daňovým řádem, ale jsou tu krátce zmíněny i jiné právní prostředky ochrany upravené ve stejném zákonu a také soudní prostředky ochrany upravené příslušným procesním předpisem. Při rozboru právních prostředků ochrany je vycházeno z díkce zákona a relevantních soudních rozhodnutí. Diplomová práce rovněž poukazuje na sporná ustanovení daňového řádu upravující tyto právní prostředky ochrany.

Moje diplomová práce se skládá kromě úvodu a závěru z dalších pěti kapitol, převážně se zabývajícími jednotlivými opravnými a dozorčími prostředky.

První kapitola definuje základní pojmy užívané v práci a obecně charakterizuje právní prostředky ochrany, které přicházejí do úvahy v daňovém řízení. Tato kapitola je dále rozdělena do třech částí. První část ilustruje možná dělení právních prostředků ochrany z nejrůznějších hledisek. Druhá část se výlučně vztahuje na právní prostředky ochrany upravené v daňovém řádu. Zabývá se jejich vysvětlením a druhy. Také krátce nastiňuje historický vývoj legislativy v této oblasti. Třetí část popisuje soudní prostředky ochrany. Zahrnuje správní, civilní, trestní, ústavní soudnictví, včetně Evropského soudu pro lidská práva.

Následující tři kapitoly analyzují jednotlivé opravné a dozorčí prostředky. Druhá kapitola se soustředí na odvolání jako na řádný opravný prostředek. Třetí kapitola se zabývá obnovou řízení jako mimořádný opravný a současně dozorčí prostředek. Čtvrtá kapitola zkoumá přezkumné řízení jako dozorčí prostředek.

Pátá kapitola porovnává vybrané problémy výše zmíněných nástrojů dle současné a dřívější právní úpravy a hodnotí změny, které přinesl nový daňový řád. Zejména zkoumá, zda tyto změny vedly k nápravě nedostatků vytýkaných soudy a odbornou veřejností za účinnosti předešlé právní úpravy a zda přispěly k vyšší ochraně daňových subjektů.

Závěrečná kapitola podává shrnutí závěrů, ke kterým jsem dospěla v mé diplomové práci. Tato kapitola především hodnotí míru ochrany poskytovanou daňovým subjektům v daňovém řízení ve srovnání s jinými právními odvětvími a s předchozí právní úpravou správy daní.

## **Abstract**

### ***Remedial and supervisory measures in tax procedure***

The major aim of my thesis is to characterise and analyze each legal means of protection used in tax procedure with putting emphasize on conditions of using them and ways of protection they providing especially the taxable entities. The next purpose is to compare the selected aspects of the remedial and supervisory measures according to the current and previous legislation.

The main part of my work focuses on the remedial and supervisory measures regulated by a Tax Procedure Code, but there are briefly mentioned other legal means of protection contained in the same act and also the judicial means of protection regulated by the relevant procedure codes. The analysis of these legal instruments is based on diction of the legislation and also the relevant judicial decisions. The thesis points out the disputable provisions of their regulation in the Tax Procedure Code too.

My thesis is composed, besides Introduction and Conclusion, of other five chapters, mainly dealing with each of the remedial and supervisory measures.

Chapter One defines the basic terms used in my work and characterises generally legal means of protection coming into consideration in tax procedure. This chapter is divided into three parts. Part One illustrates possible division of these legal protecting instruments from different points of view. Part Two relates to the legal means of protection regulated in the Tax Procedure Code. It deals with their explanation and sorts of them. This part also gives a brief outline of the historical development of legislation in this field. Part Three describes the judicial means of protection. It includes an administrative, civil, criminal and constitutional justice, inclusive European Court of Human Rights.

The next three chapter analyses the remedial and supervisory measures. Chapter Two focuses on an appeal as an ordinary remedial measure. Chapter Three deals with a

renewal of proceedings as an extraordinary remedial and supervisory measure at the same time. Chapter Four examines a review procedure as the supervisory measure.

Chapter Five compares the selected issues of the aforementioned measures pursuant to the current and previous legislation and evaluates changes which brought the new Tax Procedure Code. This chapter particularly explores if these changes led to correction of the deficiencies complained of courts and professional public for effectiveness of the previous legislation and if they contributed to the higher protection of the taxable entities.

The final chapter summarizes my conclusions that i have arrived at in my thesis. It especially judges the extent of protection provided the taxable entities in tax procedure by comparison with other branches of law and with the previous legislation of administration of taxation.

## **Klíčová slova – keywords**

odvolání – an appeal

obnova řízení – a renewal of proceedings

přezkumné řízení – a review procedure