

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Lenka Kacálková

Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení

Diplomová práce

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

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 25. březen 2016

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 25. 3 2016

Lenka Kacálková

Poděkování

Ráda bych zde poděkovala vedoucí mé diplomové práce prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc. za cenné připomínky a rady.

Obsah

Úvod	6
1. Vývoj právní úpravy procesního daňového práva na našem území	8
2. Opravné a dozorčí prostředky	11
3. Rozklad	13
4. Odvolání	15
4.1. Přípustnost odvolání	16
4.2. Podání odvolání	17
4.3. Vady v poučení rozhodnutí	21
4.4. Účinky přípustného odvolání	23
4.5. Dispozice s odvoláním	28
4.6. Obecné a zvláštní náležitosti odvolání	32
4.7. Postup správce daně prvního stupně v odvolacím řízení	38
4.8. Postup odvolacího orgánu v odvolacím řízení	43
4.9. Uplynutí lhůty pro stanovení daně	48
5. Obnova řízení	49
5.1. Obecná charakteristika	50
5.2. Důvody obnovy řízení	52
5.3. Návrh na povolení obnovy řízení	53
5.4. Řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení	55
5.5. Obnovené řízení	56
6. Přezkumné řízení	57
6.1. Nařízení přezkoumání rozhodnutí	60
6.2. Postup při přezkumném řízení	61
7. Vztah ke správnímu soudnictví	63
7.1. Uspokojení navrhovatele	63
7.2. Neúčinnost nového rozhodnutí po zrušení rozhodnutí krajského soudu	65
8. Porovnání s právní úpravou na Slovensku	66
Závěr	71
Seznam použité literatury	73
Seznam použitých zkratk	76
Shrnutí	77
Abstract	78

Klíčová slova	79
Keywords	79

Úvod

V této práci se budu zabývat opravnými a dozorčími prostředky, jež zákonodárce stanovil za účelem obrany daňového subjektu před rozhodováním správce daně. Dané téma jsem si vybrala z toho důvodu, že správu daní považuji za jednu ze stěžejních oblastí práva, se kterou se ve svém životě setká téměř každý z nás. Mým cílem je podrobně se věnovat těmto jednotlivým institutům v podobě, jak jsou upraveny zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a vymezit, v jakých situacích a za jakých podmínek jich může daňový subjekt využít. Mým záměrem je také porovnávat tuto současnou právní úpravu s dřívější úpravou obsaženou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a upozorňovat na její nejvýraznější změny. Dalším mým záměrem je porovnání naší právní úpravy s úpravou této problematiky na Slovensku. V rámci výkladu bych pak chtěla poukazovat na možné nedokonalosti nebo naopak výhody naší současné právní úpravy.

Struktura této práce je následující. První kapitola se zabývá vývojem právní úpravy daňového práva procesního a v návaznosti na to i porovnáním právní úpravy opravných a dozorčích prostředků v daňovém řádu s právní úpravou obsaženou v dřívějším zákoně o správě daní a poplatků. Zařazení této kapitoly týkající se minulých právních úprav je dle mého názoru přínosné z toho důvodu, že nabízí přehled, jak se na úpravu této problematiky dívali zákonodárci v jednotlivých etapách naší historie a tím i utváří celkový pohled na současnou právní úpravu daňového práva procesního a v jeho rámci i na opravné a dozorčí prostředky. Druhá kapitola se zabývá obecným vymezením pojmů opravný a dozorčí prostředek a rozdílem mezi nimi. Poté následují čtyři kapitoly týkající se již jednotlivých opravných a dozorčích prostředků v pořadí rozklad, odvolání, obnova řízení a přezkumné řízení. Největší prostor je věnován institutu odvolání jako nejobecnějšímu a nejvyužívanějšímu prostředku ochrany. Sedmá kapitola se věnuje vzájemnému vztahu při rozhodování správce daně a rozhodování soudů ve správním soudnictví. Poslední kapitola se pak zabývá porovnáním naší právní úpravy opravných a dozorčích prostředků s právní úpravou na Slovensku. Jak vyplývá z uvedené struktury této práce, při jejím zpracování bylo užito zejména metody analýzy a komparace.

Pro zpracování tohoto tématu jsem nacházela dostatečné množství literatury, ze které se dalo čerpat - jednalo se zejména o daňové komentáře nebo i články z časopisů.

Většina z nich ale pochází už z období kolem r. 2011, kdy nabyl účinnosti nový daňový řád. Je to pochopitelné, že v té době byla zvýšená potřeba se této oblasti věnovat. Ovšem množství z nich nepřináší nic nového, proto jsem si vybrala několik základních zdrojů, ze kterých ve své práci vycházím. Dalším velkým zdrojem informací je i judikatura Nejvyššího správního soudu, jenž se při svém rozhodování této oblasti věnuje ve značné míře.

Tato práce je zpracována podle právního stavu ke dni 1.1.2016.

1. Vývoj právní úpravy procesního daňového práva na našem území

Jako nový a samostatný stát vzniklo Československo 28. října 1918, kdy byl Národním výborem schválen zákon č. 11/1918 Sb. z. a n., o zřízení samostatného československého státu. S cílem udržet stabilitu nově vzniklého státu byl tímto zákonem prozatímně převzat rakouský a uherský státní aparát a právní řád.¹ V následujících letech pak došlo k řadě úprav, změn a reforem, pro daňové právo procesní se stala významnou daňová reforma z roku 1927, kdy zákonem č. 76/1927 Sb., o přímých daních byla upravena jednak soustava přímých daní, ale také byl v rámci tohoto zákona upraven daňový proces. Československo tak navázalo na koncepci vyspělých zemí Evropy, kde je daňový proces tradičně upravován zákonem. Od zákonné úpravy ale bylo roku 1953 upuštěno vydáním vyhlášky ministra financí č. 162/1953 Ú. l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových.² Tak začala doba trvající několik desítek let, ve které byl daňový proces upravován pouze formou prováděcích předpisů. Tato vyhláška, která zavedla komplexní úpravu daňového procesního práva, pak byla ještě o pár let později nahrazena vyhláškou Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. S jejím přijetím se procesní úprava roztříštila a řešení jednotlivých otázek se muselo postupně hledat v několika právních předpisech, a to v pořadí – nejdříve v hmotně-právních daňových předpisech, poté ve výše zmíněné vyhlášce a nakonec v obecném procesním předpisu, jímž bylo vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení, které bylo později nahrazeno zákonem č. 71/1967 Sb., o správním řízení.³

K zákonné úpravě jsme se opět vrátili až přijetím zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“), který nabyl účinnosti 1. ledna 1993. Tento zákon představoval komplexní právní úpravu, kterou se sjednotila roztříštěná úprava daňového práva procesního z let 1962 až 1992. Jednalo se tak o navrácení k tradici, podle které je

¹ Blíže MALÝ, K. Dějiny českého a československého práva do roku 1945. 4. přeprac. vyd., V nakl. Leges vyd. 1. Praha: Leges, 2010. str. 319-320. Student (Leges). ISBN:978-80-87212-39-4.

²Viz HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, str. 1. ISBN: 978-80-7478-695-2.

³Viz Důvodová zpráva k části Vývoj právní úpravy k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.

daňové právo procesní upravováno v komplexní kodifikaci, čímž ale není vyloučena možnost upravit některé procesní prvky v rámci zvláštních zákonů, je-li to odůvodněno jejich specifickými rysy.⁴ Zákon o správě daní a poplatků také ve svém § 99 vyloučil podpůrné užití správního řádu.⁵

Správa daní byla od účinnosti tohoto zákona považována za oblast, kterou do značné míry ovlivňovala judikatura Ústavního soudu, krajských soudů a později i Nejvyššího správního soudu (zřízen roku 2003). Postupem doby a s tím souvisejícím rozvojem judikatury v této oblasti začalo docházet ke změnám ve výkladu jednotlivých ustanovení zákona o správě daní a poplatků, přičemž ale ke změnám znění samotných ustanovení zákona se příliš nepřistupovalo.⁶ Řešením tak, dle mého názoru, mohly být buď novelizace zákona, nebo naopak přijetí úplně nového procesního předpisu, ve kterém by byly komplexně zohledněny všechny změny, jež se staly v daňovém procesu od roku 1992. Zřejmě s ohledem na už tak časté novely zákona o správě daní a poplatků a také s ohledem na to, že změna právní úpravy měla být rozsáhlejšího charakteru, přistoupilo se k pracím na novém procesním předpise, kterým měl být zákon o správě daní a poplatků nahrazen. Postupné pokusy o jeho přijetí se ale nezdařily, a tak se opět přistupovalo k dalším novelizacím stávajícího zákona. Úspěšně byl nový procesní předpis přijat až roku 2009 schválením zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“), který ale nabyl účinnosti až 1. ledna 2011.

Dále bych se v rámci vývoje právní úpravy daňového procesu zmínila o nejvýznamnějších změnách týkajících se právní úpravy opravných a dozorčích prostředků, které přinesl daňový řád oproti zákonu a správě daní a poplatků. Chtěla bych zde nastínit pouze hlavní rozdíly v samotném pojetí právní úpravy této oblasti správy daní. Výrazné dílčí změny, které se týkají jednotlivých institutů, pak budu postupně zmiňovat v následujících kapitolách, jež se budou daného institutu týkat.

Při porovnání znění obou úprav mi jako první výrazný rozdíl vyplývá skutečnost, že daňový řád zavedl pojem dozorčích prostředků a začal tak rozlišovat

⁴Viz BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, str. 255-256. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁵ Nejprve jím byl zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů, který byl později nahrazen zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁶Viz HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, str. 2. ISBN: 978-80-7478-695-2.

mezi opravnými prostředky řádnými, mimořádnými a mezi prostředky dozorčími. Zákon o správě daní a poplatků uvedené dělení neznal, rozlišoval pouze na opravné prostředky řádné a mimořádné. Nečinil tak pojmově rozdíl mezi prostředky, které může využít příjemce rozhodnutí, a mezi prostředky, které nařizuje z úřední povinnosti správce daně.

Změna, která se dotkla úpravy řádných opravných prostředků, spočívá především v tom, že tato kategorie byla oproti zákonu o správě daní a poplatků v daňovém řádu výrazně omezena. Z dřívějšího odvolání, stížnosti, námítky a reklamace bylo jako řádný opravný prostředek přebráno pouze odvolání a nově k němu byl přidán rozklad.

Mezi mimořádné opravné prostředky podle dřívější úpravy patřily: obnova řízení, prominutí daně, přezkoumávání daňových rozhodnutí a opravy zřejmých omylů a nesprávností. Z této jedné kategorie se podle nové úpravy vytvořili kategorie dvě. Od účinnosti daňového řádu se tedy rozlišují: 1. mimořádné opravné prostředky, mezi které patří návrh na povolení obnovy řízení, jenž je nástrojem, který může využít příjemce rozhodnutí, a 2. dozorčí prostředky, kterými jsou nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí, jež jsou prostředky, jejichž užití nařizuje z moci úřední správce daně. (Rozdílem mezi těmito pojmy se blíže zabývám v následující kapitole nazvané Opravné a dozorčí prostředky.)

Tyto změny v terminologii a vyřazení některých institutů mimo oblast opravných prostředků bylo, podle mého názoru, správným krokem zákonodárce, kterým celkově přispěl k přehlednosti a lepší orientaci v této problematice. S ohledem na to, že celý daňový proces má řadu zvláštních specifik, kterými se odlišuje od procesů v jiných právních odvětvích, není divu, že mezi ně patří i širší výběr z institutů, které může daňový subjekt využít na obranu svého právního zájmu. Ne všechny tyto instituty se ale dají podřadit pod množinu opravných, popř. dozorčích prostředků. Jako příklad uvedu institut prominutí daně, který byl v zákoně o správě daní a poplatků upraven v §55a v rámci mimořádných opravných prostředků. Užitím tohoto ustanovení ovšem nedocházelo, jak by tomu mělo u opravných prostředků být, k napadení rozhodnutí správce daně kvůli jeho vytýkané nesprávnosti nebo nezákonnosti, ale pouze jím mohly být prominuty jeho důsledky.⁷ Z toho je zřejmé, že pod opravnými prostředky byly

⁷Blíže KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2009, str. 577. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-528-3.

dříve upraveny i instituty, které svou povahou tomuto zařazení příliš neodpovídaly. Daňový řád je tedy v tomto ohledu přehlednější – na jednom místě upravuje instituty svým účelem odpovídající opravným nebo dozorčím prostředkům a poté obsahuje skupinu ostatních právních prostředků ochrany, které se už ale pod opravné či dozorčí prostředky podřadit nedají a jejichž úprava se nenachází na jednom místě, ale vždy v té části správy daní, při které se využívají.⁸ Pro přehled zde uvedu jejich výčet společně s ustanovením daňového řádu, pod kterým je daný prostředek ochrany upraven. Jedná se tak o opravy zřejmých nesprávností (§ 104), námitku (§ 159), stížnost na postup plátce daně (§ 237), prominutí daně (§ 259 a § 260) a stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně (§ 261).

2. Opravné a dozorčí prostředky

Než se tedy budu podrobněji věnovat jednotlivým druhům opravných a dozorčích prostředků v daňovém řízení, chtěla bych nejdříve uvést obecné vymezení těchto dvou pojmů a jaký je základní rozdíl mezi nimi.

Právní úprava opravných a dozorčích prostředků se v daňovém řádu nachází v Hlavě VII části druhé – Obecná část při správě daní, kde hned z prvního ustanovení lze vyčíst účel, který mají opravné a dozorčí prostředky při správě daní plnit - podle § 108 odst. 1 daňového řádu slouží k přezkoumání rozhodnutí, která byla vydána při správě daní. Rozhodnutím se pak podle daňového řádu rozumí individuální akt, kterým správce daně buď ukládá povinnosti a přiznává práva, pak má rozhodnutí konstitutivní charakter, nebo jím již existující práva a povinnosti autoritativně prohlašuje, tehdy má rozhodnutí charakter deklaratorní.⁹ Správa daní je pak vymezena v § 1 odst. 2 daňového řádu jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Opravné a dozorčí prostředky jsou tedy procesními instituty, jejichž společným

⁸ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, 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* [online]. 2010, č.8 [cit. 2016-03-24]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/>.

⁹ Viz Důvodová zpráva k § 101 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.

znakem je ochrana před rozhodnutím, které může být nezákonné nebo nesprávné.¹⁰ Rozdíl mezi nimi spočívá v tom, kdo je oprávněn k jejich uplatnění, a na ochranu jakého práva jsou určeny – tímto se při svém rozhodování zabýval i Nejvyšší správní soud (viz dále citované rozhodnutí), jenž daný rozdíl vymezil následujícím způsobem.

K uplatnění opravného prostředku na ochranu svého subjektivního práva je aktivně legitimován příjemce rozhodnutí. V souladu s dispoziční zásadou pak záleží pouze na něm, zda svého oprávnění využije. Pokud ovšem takové podání učiní a zároveň splní všechny zákonné podmínky, vzniká mu právní nárok na to, aby dané opravné řízení bylo zahájeno.

Druhou kategorií jsou tedy prostředky dozorcí. Využití těchto prostředků na ochranu objektivního práva může nařídít jen správce daně z moci úřední. Příjemci rozhodnutí na ně právní nárok nevzniká, obecně může využít pouze oprávnění podat podnět k jejich nařízení, který ale správce daně nemusí shledat důvodným. Jak již bylo uvedeno, pojem dozorcích prostředků zavedl až daňový řád, zákon o správě daní a poplatků tento pojem neznal a nesprávně tak dozorcí prostředky – nařízení obnovy řízení a přezkoumávání rozhodnutí - upravoval mezi mimořádnými opravnými prostředky. K této nesprávné úpravě se při užití doktríny vyjadřoval i Nejvyšší správní soud, který se v jednom ze svých rozhodnutí vyjádřil následovně: *„Opravný prostředek – řádný nebo mimořádný – je vždy procesním institutem, který je plně v rukou účastníka řízení; je charakterizován tím, že účastník má subjektivní procesní právo na to, aby takový prostředek byl projednán v zákonem předpokládané procesní formě. Správní orgán se jej nemůže zbýt a zůstat pasivní; opravný prostředek musí být projednán předepsaným pořadem správních stolic; nestane-li se tak, dochází k porušení účastníkově subjektivního procesního práva. Zpravidla je také opravný prostředek vázán zákonnou lhůtou, ve které musí být podán (řádný prostředek ve lhůtě kratší, mimořádný ve lhůtě delší) a jejíž zmeškání má za následek ztrátu takového prostředku. Opravný prostředek je přizpůsoben k ochraně subjektivního práva účastníka a jeho podání je ponecháno jeho vlastní aktivitě; úřad nemůže tuto aktivitu nahradit... Naproti tomu výkon dozorcího práva slouží k ochraně práva objektivního a vykoná se z moci úřední. ... Dozorcí právo může být vykonáno i proti vůli účastníků či záměrníků a také*

¹⁰Např. HANUŠ, J., HOLUŠA, B., MUSILOVÁ, L. *Daňový řád v kostce*. 1. vyd. Ostrava: EconomiCon, 2012, str. 121. ISBN 978-80-905065-2-7.

*na jejich újmu. ... projev dozorčí moci se zásadně uskutečňuje z úředního podnětu; účastník či jiná osoba na to nemá právní vliv, třebaže právní předpisy počítají s tím, že interesent či účastník (připomíná se, že i osoba třetí či jiný správní orgán atd.) může úřad na věc upozornit. Takový podnět (podle staršího práva např. tzv. „dozorčí stížnost“) však není opravným prostředkem, ale právě jen upozorněním dozorčího úřadu (dřívější terminologií „denunciací“).*¹¹

Další kategorie dělení se týká opravných prostředků, které se dále dělí na řádné a mimořádné. Jejich uplatnění se odvíjí od právní moci rozhodnutí. Řádné opravné prostředky směřují proti nepravomocnému rozhodnutí a daňový řád mezi ně řadí odvolání a rozklad. Mimořádným opravným prostředkem je návrh na povolení obnovy řízení, jehož cílem je obnova řízení skončeného pravomocným rozhodnutím.¹²

Dozorčími prostředky jsou nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.

V následujících kapitolách se tedy budu věnovat výkladu o řádných opravných prostředcích, kterými jsou rozklad a odvolání.

3. Rozklad

Jako první z opravných prostředků je v daňovém řádu upraven rozklad. Tento specifický řádný opravný prostředek se podává proti rozhodnutím, které vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele. S pojmem rozklad se můžeme setkat i v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“ nebo „SŘ“); tradičně se tedy tímto označením nazývá typ odvolání, které směřuje proti rozhodnutím vydaným ústředním orgánem nebo osobou stojící v jeho čele¹³. V daňovém řízení to tak nejčastěji budou rozhodnutí vydaná Ministerstvem financí nebo jeho ministrem.

Samotný pojem rozklad jako samostatný opravný prostředek byl do oblasti správy daní nově zaveden sice až daňovým řádem, to ale neznamená, že by zákon o

¹¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 – 114, www.nssoud.cz.

¹² Takové dělení opravných prostředků uvedeno např. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, str. 74. ISBN: 978-80-7478-695-2.

¹³ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 672. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

správě daní a poplatků tento typ opravného prostředku vůbec neznal. Znal, akorát jej nepovažoval za samostatný druh, ale jeho úpravu prováděl v rámci odvolání.¹⁴ Daňový řád ji pak v podstatě přebral do svých ustanovení, akorát došlo ke zpřesnění terminologie a zpřehlednění úpravy tím, že bylo rozlišeno mezi těmito dvěma typy opravných prostředků.

Rozkladu je tak v daňovém řádu věnován § 108 odst. 2 a 3. Dále se na něj, nevylučuje-li to povaha věci, užití obdobně ustanovení, která se týkají odvolání. To z toho důvodu, že rozklad si je s odvoláním velmi blízký, jejich rozdíl spočívá v tom, proti jakému rozhodnutí směřují – jak už bylo řečeno výše, rozklad míří proti rozhodnutím, která vydal ústřední orgán nebo osoba v jeho čele. A to je právě ten důvod, jež jej činí tak specifickým. Protože důsledkem toho je skutečnost, že ústřední správní orgán nemá nad sebou už žádný další nadřízený orgán, který by mohl o podaném rozkladu jednat. To znamená, že se zde nemůže jednat o klasické dvojinstanční řízení, jako je tomu u odvolání. Proto z toho důvodu, že o podaném rozkladu tak rozhoduje úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu (tedy toho, který i vydal napadené rozhodnutí), musí být stanoveno opatření, kterým bude zajištěna objektivnost rozhodování tak, aby o stejné věci nerozhodovaly stejné osoby. Tímto opatřením je povinnost rozhodující úřední osoby ustanovit komisi a rozhodnout na základě jejího návrhu. Návrh předložený komisí ale není pro rozhodující úřední osobu závazný. Ustanovením této komise se tedy vyhovuje jednak obecnému požadavku dvojinstančnosti řízení, jednak i požadavku zákona¹⁵ na vyloučení úřední osoby z řízení pro podjatost.¹⁶ Členem komise se tak nemůže stát úřední osoba, která se již v téže věci účastnila řízení na jiném stupni, protože podle uvedeného ustanovení daňového řádu je z řízení ze zákona vyloučena.

Rozhodnutí úřední osoby stojící v čele ústředního správního orgánu vydané v řízení o opravném nebo dozorčím prostředku je dle § 108 odst. 3 daňového řádu konečné a nelze jej tedy přezkoumávat opravnými nebo dozorčími prostředky.

¹⁴ Viz §50 odst. 2, §56a odst. 4 ZSDP.

¹⁵ Viz § 77 odst. 1 písm. b, DŘ.

¹⁶ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 673. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

Výjimkou je povolení nebo nařízení obnovy řízení nebo nařízení přezkoumání rozhodnutí.¹⁷

Tímto bych výklad o tomto druhu řádného opravného prostředku ukončila a v dalších kapitolách bych se ráda podrobněji věnovala dalšímu, již zmíněnému typu řádného opravného prostředku, a tím je odvolání. Jak již ale bylo v této kapitole nastíněno, i na rozklad se užití ustanovení týkající se odvolání, pokud se jejich použití nevyklučuje s povahou věci – lze tak užít ustanovení, která nejsou v rozporu s podstatou rozkladu, jak byla popsána výše.

4. Odvolání

Odvolání, kterému je v daňovém řádu věnováno několik ustanovení, konkrétně tedy § 109 až § 116, patří společně s rozkladem mezi řádné opravné prostředky. Odvolání je pak typickým zástupcem tohoto druhu opravných prostředků, jako základní právní prostředek ochrany zájmu účastníka řízení je upraven i v procesních předpisech ostatních právních odvětví. Podstata odvolání spočívá v tom, že se ho užívá na ochranu před rozhodnutím, které ještě nenabýlo právní moci, tedy před rozhodnutím, jež zatím nezačalo působit účinky, které jsou v něm předvídaný. Jeho výhodou je tak skutečnost, že jeho využitím se nezasahuje do právní jistoty, protože ta se zakládá až právní mocí rozhodnutí.¹⁸

Samotné odvolání by se tak dalo charakterizovat jako určité podání, pomocí kterého se příjemce rozhodnutí domáhá u správce daně vyššího stupně přezkoumání rozhodnutí správce daně nižšího stupně.¹⁹ Už z této definice vyplývají podle mého názoru dva základní prvky odvolání. Prvním z nich je, že aktivní legitimaci k podání odvolání má pouze příjemce rozhodnutí. To je také znakem toho, že odvolací řízení je ovládáno zásadou dispoziční – jen na příjemci rozhodnutí záleží, zda odvolání podá, není to jeho povinnost, ale naopak oprávnění. Příjemcem rozhodnutí se podle § 101

¹⁷ Viz § 119 odst. 2 a § 122 odst. 2 DŘ.

¹⁸ Např. WINTEROVÁ, A., MACKOVÁ, A. a kolektiv. *Civilní právo procesní. Část první: řízení nalézací*. 8. nezměněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 500. ISBN: 978-80-7502-076-5.

¹⁹ Viz Důvodová zpráva k § 109 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.

odst. 3 daňového řádu rozumí ten, komu je rozhodnutím ukládána povinnost nebo přiznáváno právo anebo prohlášeno právo nebo povinnost stanovená zákonem. Druhým základním prvkem vyplývajícím z uvedené definice je skutečnost, že odvolací řízení je řízením dvojinstančním – rozhodnutí vydané na nižším stupni je přezkoumáváno na vyšším stupni nadřízeným orgánem, čímž je zaručena objektivita přezkoumávání.²⁰ Oba tyto prvky pak dále rozvedu v následujících kapitolách.

4.1. Přípustnost odvolání

Aby mělo podané odvolání vůbec šanci splnit svůj účel, musí být jeho podání podle zákona přípustné. Přípustnost podání odvolání je upravena opačně, než jak ji upravoval zákon o správě daní a poplatků. V § 109 odst. 1 daňového řádu je obsažena pravidlo, podle kterého se může příjemce rozhodnutí odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak. Pokud si tedy zákonodárce přeje, aby proti určitému rozhodnutí nebylo možné podat odvolání, musí to výslovně v zákoně upravit. Může to být upraveno pouze jako nemožnost podat odvolání nebo lze vyloučit podání opravného prostředku obecně.²¹

Dále daňový řád v odst. 2 uvedeného ustanovení upravuje nepřipustnost samostatného odvolání proti rozhodnutím, které zákon označuje jako výzva. Výzvou²² se rozumí procesní rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinnosti. Jedná se o nemožnost samostatného odvolání, příjemce rozhodnutí se tedy může proti výzvě bránit odvoláním podaným ve věci samé.²³ Zákon může od tohoto zákazu upustit a možnost podání odvolání proti výzvě připustit. Takovým příkladem je např. výzva ručiteli, proti které se ručitel může

²⁰ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 676. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

²¹ Viz např. § 116 odst. 4 nebo § 77 odst. 7 DŘ.

²² Např. výzva k odstranění vad podání, výzva k podání řádného daňového tvrzení.

²³ Blíže např. 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, str. 385. ISBN 978-80-7208-947-5.

odvolat.²⁴

Odvoláním se dále napadá samotný výrok rozhodnutí. Odvolání, které směřuje pouze proti jeho odůvodnění, je podle § 109 odst. 1 daňového řádu také nepřipustné.

4.2. Podání odvolání

Je-li tedy odvolání podle zákona přípustné, přichází na řadu jeho samotné podání.²⁵ Daňový řád neobsahuje žádné ustanovení, které by speciálně upravovalo, jakou formou lze odvolání podat. Použije se proto obecná úprava vztahující se na veškerá podání učiněná při správě daní. Odvolání tak může být podáno písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou.²⁶

Další záležitostí, kterou je třeba se zabývat, je určení správce daně, u kterého se má podání učinit. Na správce daně, který je takto příslušný, musí být příjemce rozhodnutí upozorněn již v poučení napadeného rozhodnutí.²⁷ Obecně jím má být podle § 109 odst. 3 daňového řádu ten správce daně, který vydal rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Pokud je odvolání podáno chybně u jeho nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce daně, ale nejpozději v poslední den lhůty určené pro podání odvolání, je i přes tuto chybu lhůta zachována.²⁸ Správce daně, u kterého bylo odvolání takto chybně podáno, má pak podle § 75 daňového řádu povinnost postoupit jej příslušnému správci daně a odvolatele o takovém postupu uvědomit.

Souhlasím s názorem²⁹, že takto provedená úprava příslušnosti správce daně (příslušný je ten, kdo vydal napadené rozhodnutí) je jistě vhodná a také praktická z více důvodů. Jednak se jedná o téhož správce daně, který se daným případem již zabýval a eviduje u sebe daný spis. Dále může o odvolání sám rozhodnout, a to tehdy, když

²⁴ Viz § 171 odst. 4 DŘ.

²⁵ § 70 odst. 1 DŘ: „Podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně.“

²⁶ K tomu blíže §71 DŘ.

²⁷ Jedná se o jednu z náležitostí rozhodnutí podle §102 odst. 1 písm. f) DŘ.

²⁸ Viz § 35 odst. 2 DŘ.

²⁹ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 679. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

odvolání plně nebo aspoň částečně vyhoví. Nerozhodne-li tímto způsobem, pak teprve případ postoupí k posouzení odvolacímu orgánu. Tyto dvě skutečnosti určitě odpovídají jak zásadě postupu v řízení bez zbytečných průtahů, tak i zásadě hospodárnosti, které jsou vyjádřeny v úvodních ustanoveních daňového řádu jako jedny ze základních zásad ovládajících správu daní.

V této části daňového řádu, která se zabývá odvoláním, se příslušnosti správce daně věnuje ještě jedno ustanovení, kterým je § 111 odst. 5. Toto ustanovení se týká změny místní příslušnosti, ke které dojde před skončením odvolacího řízení – jedná se tak o zvláštní ustanovení ve vztahu k obecné úpravě změny místní příslušnosti, jak ji upravuje daňový řád v § 16. Podle tohoto obecného ustanovení, pokud se změní místní příslušnost, než jak je upravena zákonem³⁰ (př. fyzická osoba změní své místo pobytu), správce daně má povinnost postoupit nově příslušnému správci daně ty části spisu týkající se daní, které lze stanovit nebo vybrat a vymáhat. V odvolacím řízení ale při změně místní příslušnosti právě k takovému postoupení spisu jinému správci daně nedochází. K provedení odvolacího řízení je tak stále příslušný správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, a dále správce daně, který je mu nejbližší nadřízený. Při bližším pohledu na to, jak daňový řád upravuje u jakého správce daně má příjemce rozhodnutí své odvolání podat a jaký správce daně je pak příslušný pro vedení odvolacího řízení, se mi jeví ustanovení § 111 odst. 5 daňového řádu celkem jako zbytečné.³¹ V podstatě se v něm pouze opakuje to, co vyplývá nebo co lze dovodit z ostatních ustanovení týkajících se odvolání. Takovými ustanoveními daňového řádu jsou zejména § 109 odst. 3, podle kterého se odvolání podává u správce daně, jenž napadené rozhodnutí vydal. Dále § 113, v němž je stanoveno, že podaným odvoláním se jako první opět zabývá ten samý správce daně – zkoumá přípustnost odvolání, může využít institutu autoremedury, jsou-li splněny zákonné podmínky, nebo odvolání postoupí odvolacímu orgánu. Posledním je pak ustanovení týkající se odvolacího orgánu, kdy podle § 114 odst. 1 jím je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Z toho všeho jasně plyne, který ze správců daně je pro

³⁰ Viz § 13 DŘ.

³¹ Stejný názor je vyjádřen i v 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, str. 393-394. ISBN 978-80-7208-947-5.

odvolací řízení příslušný a že zde není žádný prostor pro aplikaci obecného ustanovení § 16 daňového řádu, ačkoliv by se místní příslušnost změnila. Ani zákon o správě daní a poplatků takovéto zvláštní ustanovení o změně místní příslušnosti v odvolacím řízení neobsahoval. Na druhou stranu je možná dobře, že zákonodárce takové ustanovení do daňového řádu zařadil, protože tím předešel možným pochybám, které by mohli vzniknout na straně příjemců rozhodnutí, pokud by u nich změna místní příslušnosti nastala.

Dalším bodem, který souvisí s podáním odvolání, je dodržení lhůty stanovené pro podání odvolání. Na seznámení se s rozhodnutím a na rozmyšlení, zda podat odvolání, je odvolateli zákonem přiznána celkem dlouhá lhůta, která činí 30 dní ode dne doručení rozhodnutí.³² Pro určení lhůty v daném konkrétním případě se uplatní úprava § 33 daňového řádu, dle které lhůta stanovená podle dní začíná dnem, který následuje po dni, kdy nastala skutečnost určující počátek běhu lhůty. Touto skutečností je v případě lhůty pro podání odvolání den, kdy bylo rozhodnutí doručeno. Tento den se tedy do uvedené lhůty nepočítá, ta začíná běžet až ode dne následujícího. V úpravě lhůty doznal daňový řád změny oproti dřívější úpravě v zákoně o správě daní a poplatků.³³ Délka lhůty byla stejně jako dnes stanovena na 30 dní, protože však za skutečnost rozhodnou pro začátek běhu lhůty byl stanoven až den následující po doručení rozhodnutí, měl odvolatel na rozmyšlenou v podstatě o jeden den víc.³⁴ Pro lepší orientaci se pokusím uvést příklad, jak se určovala lhůta podle dřívější úpravy a jak se určuje dnes podle daňového řádu. Máme tedy pana K., kterému bylo rozhodnutí doručeno 13. července. Podle zákona o správě daní a poplatků byl tou rozhodnou skutečností pro začátek běhu lhůty až den následující, tedy 14. červenec. Tento den se do běhu lhůty nezapočítává, takže lhůta 30 dní začíná až od 15. července a končí tak 13. srpna. Podle současné právní úpravy je rozhodnou skutečností pro začátek běhu lhůty už den doručení rozhodnutí, tedy 13. červenec, a tento den se do běhu lhůty nezapočítává. Lhůta tak počíná běžet už 14. července a končí 12. srpna.

Úprava obsažená v § 33 daňového řádu také pamatuje na situace, kdy poslední den lhůty dopadne na sobotu, neděli nebo svátek – za poslední den lhůty se pak

³² Viz § 109 odst. 4 DŘ.

³³ Viz § 48 odst. 5 ZSDP.

³⁴ Např. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, str. 75. ISBN: 978-80-7478-695-2.

považuje nejbližší následující pracovní den.

Tato třicetidenní lhůta se užije ve všech případech, v kterých zákon nestanovuje jinou zvláštní lhůtu. Takto jinak je stanovena např. odvolací lhůta při podávání odvolání proti rozhodnutím souvisejících se záznamní povinností daňového subjektu³⁵ nebo se také častěji uplatňuje jiná lhůta při daňové exekuci.³⁶ U obou těchto případů je délka lhůty zkrácena, a to na 15 dní.

S lhůtou k podání odvolání také souvisí v daňovém řádu již výslovně upravená možnost podat odvolání ještě před tím, než je rozhodnutí doručeno svému příjemci.³⁷ Důvodem je to, že jak se uvádí v důvodové zprávě k daňovému řádu (dále jen „důvodová zpráva“) k § 109, odvolání je v dispozici příjemce rozhodnutí už od toho okamžiku, kdy je mu rozhodnutí oznámeno. Podle úpravy obsažené v § 101 odst. 6 daňového řádu je doručení rozhodnutí jen jedním ze způsobů, jak může dojít k takovému oznámení obsahu rozhodnutí. K uvedenému tedy může dojít i jinak, pokud je tento jiný způsob zaprotokolován u správce daně. Jako příklad takového způsobu se dá uvést situace, kdy se příjemce seznámí s obsahem rozhodnutí při nahlížení do spisu vedeného správcem daně. Po tomto seznámení se s obsahem může tedy podat odvolání (např. hned ústně do protokolu u správce daně), i když mu ještě samotné rozhodnutí doručeno nebylo. Pro určení začátku běhu lhůty se ale nic nemění, ta se začíná jako v ostatních případech ode dne doručení rozhodnutí.³⁸

Odvolací lhůty se může týkat i institut navrácení lhůty v předešlý stav, který je upraven v § 37 daňového řádu a jehož užití přichází v úvahu tehdy, požádá-li o to správce daně osoba zúčastněná na správě daní. Žádost tato osoba podává poté, co jí marně uplynula lhůta stanovená zákonem nebo správcem daně k určitému úkonu, a je-li této žádosti vyhověno, takto uplynulá lhůta se znovu obnovuje a nově se stanoví den jejího konce. Podle zákonodárce by mělo být této možnosti využíváno výjimečně, rozhodně by osoby zúčastněné na správě daní neměly spoléhat na to, že jejich žádosti bude vždy vyhověno a lhůta jim bude obnovena. Smyslem zakotvení tohoto institutu

³⁵ Viz § 97 odst. 3 a 4 DŘ.

³⁶ Např. § 179 odst. 2, § 182 odst. 4, § 221 odst. 4 DŘ.

³⁷ Viz § 109 odst. 4 DŘ.

³⁸ Viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 597-598. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

v daňovém řádu je pomoci osobám, které se o svou situaci aktivně zajímají, ale z nějakého, jimi nezaviněného, důvodu nebyly schopny dostát plnění svých povinností v lhůtě pro to určené.³⁹ Proto zákon stanoví jako jednu z podmínek vyhovění žádosti uvedení závažného důvodu, pro který osoba žádá navrácení lhůty. Další z podmínek je to, že o navrácení lhůty musí žadatel požádat ve lhůtě 15 dní ode dne, kdy tento závažný důvod pominul (subjektivní lhůta), dále nesmí být přesažena lhůta 1 roku počítaná od posledního dne již uplynulé lhůty (objektivní lhůta), a také se nesmí jednat o lhůtu pro stanovení nebo placení daně nebo o lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Užití tohoto institutu i na lhůtu k podání opravných prostředků je další změnou oproti dřívější úpravě⁴⁰, která toto neumožňovala.

Dalším tématem vztahujícím se k odvolací lhůtě a její délce je možnost jejího prodloužení v případě vydání rozhodnutí s chybným poučením. Této otázce se samostatně věnuji v následující podkapitole.

4.3. Vady v poučení rozhodnutí

Jak jsem již jednou zmiňovala, jednou z náležitostí rozhodnutí je i řádné poučení, které se skládá z několika v zákoně uvedených aspektů: poučit příjemce o tom, zda je vůbec možné se proti rozhodnutí odvolat, pokud ano, jaká lhůta je k tomu určena a u kterého správce daně tak má být učiněno, a upozornit ho, pokud má být u podaného odvolání vyloučen odkladný účinek.⁴¹ Samozřejmě ani při zhotovování rozhodnutí nelze vyloučit možnost, že takovéto rozhodnutí bude obsahovat poučení, které bude v některém ohledu nesprávné, neúplné či bude úplně chybět.

Podle druhu vady se pak liší její řešení, která jsou upravena v jednotlivých odstavcích § 110 daňového řádu. Jako první se budu zabývat obecně situací, kdy je v rozhodnutí uvedeno vadné poučení týkající se lhůty pro podání odvolání, týkající se příslušného správce daně nebo když je podání odvolání chybně vyloučeno, i když zákon jej připouští, nebo když poučení není uvedeno vůbec. Pak se řešení dotýká délky odvolací lhůty, a to konkrétně tak, že se daná lhůta prodlužuje. Obecně je stanovena

³⁹ Důvodová zpráva k § 37 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.

⁴⁰ Viz § 14 odst. 10 ZSDP.

⁴¹ Viz § 102 odst. 1 písm. f) DŘ.

odvolací lhůta v délce 3 měsíců ode dne doručení původního rozhodnutí. V tomto případě ale může být také využit § 104 daňového řádu, podle kterého správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti tím, že vydá opravné rozhodnutí. Využije-li tedy této možnosti a vydá opravné rozhodnutí, lze podat odvolání do 30 dnů ode dne jeho doručení, ale i zde platí omezení, že tato možnost trvá nejdéle do 3 měsíců ode dne, kdy bylo příjemci doručeno původní rozhodnutí, proti kterému odvolání směřuje.⁴²

Další chybou, která se může v poučení vyskytnout a jež je předvídána v odst. 2 uvedeného ustanovení, je uvedení možnosti podat odvolání, ačkoliv samotná ustanovení zákona jeho podání nepřipouští. Řešení této situace dostalo v daňovém řádu výrazné změny oproti tomu, jak daný problém upravoval zákon o správě daní a poplatků. Dříve zákon ukládal příslušnému správci daně, aby odvolání, které bylo podáno podle takto vadného poučení, projednal stejně, jako by šlo o přípustné odvolání.⁴³ Sdílím názor,⁴⁴ že takto pojaté řešení nebylo příliš šťastné. V podstatě by se dalo říci, že správce daně projednával odvolání proti původní vůli zákonodárce vyjádřené v jednotlivých ustanoveních zákona, podle kterých bylo podání odvolání nepřípustné. Základem pro projednání takového odvolání pak byla pouze chyba správce daně, když v rozhodnutí špatně poučil jeho příjemce, že podat odvolání je možné. Daňový řád již tuto úpravu nepřevzal a založil zcela opačný přístup, jak se má daná situace vyřešit. Pokud odvolatel podá odvolání kvůli takto vadnému poučení, odvolací řízení bude podle § 110 odst. 2 a § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastaveno.

Poslední případ vadného poučení uvedený v § 110 odst. 3 se týká odkladného účinku odvolání, jehož bližším vymezením se budu podrobněji zabývat v následující podkapitole. Jak tedy bude i dále uvedeno, odkladný účinek má pouze takové odvolání, o kterém tak výslovně stanoví zákon. Přesto se může stát, že správce daně v poučení chybně přizná odkladný účinek i tam, kde jej zákon nepřiznává. Je-li pak odvolání podáno včas, odkladný účinek mu zůstává zachován. I zde lze však využít institutu

⁴² Blíže LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 260. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁴³ Viz § 32 odst. 6 ZSDP.

⁴⁴ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 685. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

opravy zřejmých nesprávností podle § 104 daňového řádu a vydáním opravného rozhodnutí přiznání odkladného účinku zabránit. Podmínkou je, aby takové opravné rozhodnutí bylo vydáno předtím, než správci daně dojde odvolání, které bylo podáno v souladu s chybným poučením.⁴⁵

4.4. Účinky přípustného odvolání

Tato podkapitola souvisí s předchozím výkladem o přípustnosti odvolání a jeho včasném podání, protože jen odvolání, které bylo podáno řádně a včas, působí obecně dva typy účinků. Jedná se o tzv. účinek suspenzivní (odkladný) a účinek devolutivní (odvalovací).⁴⁶

Jako prvním se budu věnovat účinku odkladnému a jeho uplatnění v daňovém řízení. Projevem tohoto účinku je skutečnost, že dochází k odložení vykonatelnosti rozhodnutí, které je napadeno odvoláním.⁴⁷ Splnění povinnosti stanovené v rozhodnutí se tak odkládá až do doby, kdy bude rozhodnuto o odvolání.

Pro odvolání v daňovém řízení se v daňovém řádu jako pravidlo uplatňuje to, že odvolání má odkladný účinek pouze tehdy, pokud tak stanoví zákon.⁴⁸ Obecně se tedy odvolání odkladný účinek nepřiznává. To znamená, že i když příjemce rozhodnutí s vydaným rozhodnutím nesouhlasí a brání se proti němu odvoláním, do doby rozhodnutí o odvolání se stejně musí vydaným rozhodnutím řídit.⁴⁹ Tato úprava je přesným opakem toho, jak je odkladný účinek odvolání pojat ve správním řádu – podle § 85 odst. 1 správního řádu má podané odvolání odkladný účinek, nestanoví-li zákon něco jiného. Obecné nepřiznání odkladného účinku u odvolání je tak dalším specifickým

⁴⁵ BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 686. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

⁴⁶ Např. WINTEROVÁ, A., MACKOVÁ, A. a kolektiv. *Civilní právo procesní. Část první: řízení nalézací*. 8. nezměněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 519. ISBN: 978-80-7502-076-5.

⁴⁷ Viz LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 259. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

⁴⁸ Viz § 109 odst. 5 DŘ.

⁴⁹ Blíže 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, str. 387. ISBN 978-80-7208-947-5.

daňového řízení, které je dáno jeho povahou. Ke smyslu a účelu takovéto úpravy se vyjádřil při svém rozhodování i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu - „*Odvolání jako řádný opravný prostředek zajišťuje dvojinstančnost správního řízení a byť i daňové řízení je řízením správním, je zde funkce odvolání koncipována odlišně. Obecně má totiž odvolání dva účinky: suspenzivní a devolutivní. Daňový řád vylučuje účinek suspenzivní (odkladný) a v podstatě tím zajišťuje platbu daně bez ohledu na odvolací řízení. Byť je tedy o dani rozhodnuto až právní mocí odvolacího rozhodnutí (bylo-li odvolání podáno), vykonatelným je platební výměr poté, kdy byl daňovému subjektu řádně sdělen.*“⁵⁰ Také podle důvodové zprávy k daňovému řádu vycházel zákonodárce při formulování tohoto pravidla jednak z toho, že nejčastějším typem rozhodnutí vydaných při správě daní jsou rozhodnutí (platební výměry) znějící na povinnost uhradit určité peněžité plnění (daň) do veřejného rozpočtu, a dále z toho, že podle ustanovení § 135 odst. 3 daňového řádu má být daň v době pro podání odvolání již uhrazena. Z těchto důvodů se takto formulované pravidlo jeví jako účelné z více hledisek. Prvním hlediskem je skutečnost, že kdyby odvolání proti tomuto typu rozhodnutí mělo odkladný účinek, značně by tím byla ztížena praktická stránka mechanismu vybírání daní – docházelo by k situacím, kdy by se v důsledku podaného odvolání musely daňovým subjektům na dobu odvolacího řízení vracet z veřejného rozpočtu peněžité prostředky, které již byly na dani zaplacený. Druhé hledisko vyplývá z prvního, protože velká řada daňových subjektů by tak mohla začít podávat odvolání pouze za účelem vrácení již zaplacených daní.⁵¹ Proto by tak přiznání odkladného účinku u těchto rozhodnutí nebylo praktické a ani ekonomicky výhodné.

Při správě daní jsou ale vydávána i jiná rozhodnutí, která výše uvedenou charakteristiku nesplňují. Proto z tohoto obecného pravidla existují výjimky, kdy se odkladný účinek odvolání proti takovým rozhodnutím přiznává. Mezi takové výjimky patří např. § 171 odst. 4 daňového řádu, kde je upravena možnost podání odvolání s odkladným účinkem proti výzvě ručiteli o uhrazení nedoplatku.⁵²

K výkladu o odkladném účinku odvolání se ale váže i jistá specifická situace,

⁵⁰ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, www.nssoud.cz.

⁵¹ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 593. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

⁵² Dále jsou výjimky uvedeny např. v §97 odst. 3 DŘ, §257 odst. 3 DŘ, §106 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

kteřá je spojena s vyměřením nebo doměřením daně správce daně. Typickým rozhodnutím vydávaným při správě daní je (dodatečný) platební výměř vydávaný správcem daně v tzv. vyměřovacím (upraveno v § 135 a násl. daňového řádu) nebo doměřovacím řízení (upraveno v § 141 a násl. daňového řádu). Vyměřovací řízení je zahájeno podáním řádného daňového tvrzení⁵³ daňovým subjektem, který má povinnost sám si daň vypočítat a uvést všechny okolnosti rozhodné pro vyměřením daně. Zároveň s tím je v poslední den lhůty, která je určena pro podání řádného daňového tvrzení, takto daňovým subjektem vypočtená daň i splatná. Až na základě daňovým subjektem tvrzených údajů je pak daň vyměřena správcem daně a je vydán platební výměř. Doměřovací řízení se zahájí podáním dodatečného daňového tvrzení⁵⁴, pokud daňový subjekt dodatečně zjistí, že daň má být vyšší, než jak byla stanovena jeho poslední známá daň. Správce daně pak daň doměří ve výši rozdílu poslední známé daně a nově zjištěné částky.⁵⁵ (Pro doplnění uvádím, že za podmínek daňového řádu lze obě řízení zahájit i z moci úřední.) V obou případech se tak může stát, že vyměřená nebo doměřená daň bude vyšší, než jak ji tvrdil daňový subjekt. Za tímto účelem je v § 139 odst. 3 a v § 143 odst. 5 daňového řádu stanoveno, že rozdíl, o který je vyměřená nebo doměřená daň vyšší než daň, kterou tvrdil daňový subjekt, je splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci (dodatečného) platebního výměř. Splatnost se tu tedy odvíjí až od právní moci rozhodnutí. Proto pokud je podáno odvolání, je tím oddáleno nabytí právní moci rozhodnutí až do doby skončení odvolacího řízení.⁵⁶ Z tohoto důvodu je spatřována určitá podobnost právě s odkladným účinkem. Tato koncepce posunutí splatnosti rozdílu vzniklého mezi daní tvrzenou a daní vyměřenou nebo doměřenou se mi zdá jako velmi vstřícný krok směrem k daňovým subjektům. Ale daňový subjekt stále nesmí zapomínat, že zákonodárce tuto patnáctidenní lhůtu koncipoval jako lhůtu náhradní, což má významný vliv na úrok z prodlení, který tak běží už od původní doby splatnosti. Tato úprava by tak měla zabránit tomu, aby byla podávána odvolání, jejichž cílem by bylo pouze oddálení okamžiku splatnosti takto

⁵³ Viz § 1 odst. 3 DŘ.

⁵⁴ Viz § 1 odst. 3 DŘ.

⁵⁵ Blíže BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, str. 271-272. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁵⁶ Viz LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 259. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

stanoveného rozdílu daně. Odvolatel tak musí počítat s možností, že pokud jeho odvolání nebude vyhověno, vznikne mu úrok z prodlení vztahující se k té rozdílné částce, kterou neuhradil, už k okamžiku původní splatnosti daně.⁵⁷

Do 31.12.2014, než nabyla účinnosti novela⁵⁸ daňového řádu, se přiznání odkladného účinku odvolání týkalo ještě dvou institutů, kterými byly delegace a atrakce. Delegace je upravena v § 18 daňového řádu a její podstatou je možnost správce daně, který je nejbližše společně nadřízený oběma správčům daně, delegovat místní příslušnost z jednoho správce daně na jiného věcně příslušného správce daně, je-li to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné znalosti. Pokud by došlo ke změně okolností, za jakých bylo o takové delegaci rozhodnuto, nebo by se změnila okolnosti rozhodné pro určení místní příslušnosti, správce daně, který o delegaci rozhodl, rozhodne o její změně, zrušení nebo potvrzení. Dříve tedy bylo možné proti těmto rozhodnutím o delegaci podat odvolání s odkladným účinkem. S účinností novely od 1.1.2015 už podání opravných prostředků možné není. Stejná situace platí i pro další institut, kterým je atrakce, jež je upravená v § 19 daňového řádu. Smyslem atrakce je převzetí věci nadřízeným správcem daně ze zákonných důvodů, kterými jsou potřeba mimořádných znalostí pro výkon správy, dále za účelem zjednání nápravy v rámci ochrany před nečinností podřízeného správce daně a nakonec, když má být rozhodnuto ve věci, ve které by rozhodnutí mělo zásadní dopad i do řízení s jinými daňovými subjekty.⁵⁹

Zrušení možnosti podat proti těmto rozhodnutím odvolání s odkladným účinkem bylo součástí plánu, jehož cílem má být boj s daňovými úniky. Mnoho firem totiž využívá možnosti přihlásit sídlo své společnosti v jiném městě, než kde skutečně sídlí a než kde skutečně probíhá jejich činnost. Jako nejvíce atraktivním místem z daňového hlediska je pro ně hlavní město Praha, protože zde díky velkému počtu nahlášených sídel společností dochází k méně častým, nebo i k žádným, kontrolám z finančního úřadu. V rámci nápravy tohoto stavu se finanční správa rozhodla na tato fiktivní sídla zaměřit a společnosti tzv. daňově vystěhovat – nejedná se o faktické vystěhování, ale o

⁵⁷ Důvodová zpráva k § 139 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.

⁵⁸ Zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

⁵⁹ Např. KRATOCHVÍL, J., ŠUSTR, A. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, str. 23. ISBN 978-80-7478-890-1 (brožováno).

změnu místní příslušnosti pod toho správce daně, v jehož obvodu je skutečné sídlo. Pokud tedy správce daně po provedené kontrole v nahlášeném sídle společnosti zjistí, že místo jejího aktivního působení je jinde, právě institut delegace mu umožňuje výkon správy delegovat na jiného správně věcně příslušného správce daně.⁶⁰ Když měly daňové subjekty možnost podat proti rozhodnutí o delegaci odvolání s odkladným účinkem, k realizaci samotné delegace tak docházelo s odkladem až do doby, kdy bude o odvolání rozhodnuto. A jelikož stát využíval tohoto institutu hlavně v případech vyšetřování daňových deliktů, měly daňové subjekty od okamžiku, co se dozvěděly o delegaci, až do okamžiku kdy byla realizována, dostatek času zamést stopy, čímž prokazování takovýchto deliktů znesnadňovaly.⁶¹ Nepřiznáním možnosti opravných prostředků by tak měl tento problém odpadnout a proces delegace by se tak měl stát efektivnějším. Tímto krokem se daňový řád koneckonců vrátil k tomu, jak delegaci upravoval zákon o správě daní a poplatků.⁶² Také z toho důvodu se domnívám, že zákonodárce se tak rozhodl navrátit k úpravě, která se mu zřejmě už dříve osvědčila.

Druhým z účinků, které působí přípustné a včas podané odvolání, je účinek devolutivní. Obecně je tento účinek projevem principu dvojinstančnosti řízení, který odvolateli zajišťuje právo na projednání odvoláním napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem odlišným od orgánu, jenž rozhodoval věc v prvním stupni. Tato zásada je zřejmě i základním znakem samotného odvolacího řízení, jejímž dodržováním dochází k tomu, že vydané rozhodnutí přezkoumává jiný orgán, než který jej vydal, což má zaručit objektivní zhodnocení řešeného případu. V některých řízeních bývá tento princip prolomen ve prospěch tzv. autoremedury. Tento pojem se užívá pro označení situace, kdy napadené rozhodnutí přezkoumává sám orgán, který jej vydal, a to v případech, kdy odvolání plně vyhoví. Při správě daní je připuštěna nejen autoremedura, ale i částečná autoremedura, která se od plné liší tím, že správce daně rozhodne tak, že odvolání

⁶⁰ Např. MORÁVEK, Daniel. *Tisíce pražských firem bude daňově "vystěhováno", a to bez šance na odvolání* [online]. [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/tisice-prazskych-firem-bude-danove-vystehovano-a-to-bez-sance-na-odvolani/>.

⁶¹ Např. *Jak správně platit daně v roce 2015: Změny v daňovém řádu* [online]. [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <http://www.socialnidialog.cz/zpravodajstvi/ostatni/2565-jak-spravne-platit-dane-v-roce-2015-zmeny-v-danovem-radu>.

⁶² Viz § 5 odst. 3 ZSDP.

vyhoví jen částečně.⁶³ Blíže se tomuto tématu budu věnovat v podkapitole nazvané Postup správce daně prvního stupně v odvolacím řízení.

4.5. Dispozice s odvoláním

Jak jsem již zmínila, jednou ze zásad, kterými je ovládáno odvolací řízení, je zásada dispoziční. Základem pro tuto zásadu se stala idea právního zájmu, jejíž podstatou je skutečnost, že procesní iniciativa má být v rukou toho, kdo nějakým způsobem uplatňuje nebo brání svůj právní zájem.⁶⁴ Tato zásada se tedy obecně v procesním právu využívá tam, kde smyslem úpravy je poskytnout účastníkovi řízení určitou volnost pro dispozici s institutem, který byl stanoven hlavně v jeho zájmu. V souladu s uvedeným vymezením dispoziční zásady je pak v daňovém řádu upraveno odvolání jako institut, jenž daňovému subjektu umožňuje bránit se proti rozhodnutí správce daně, s kterým nesouhlasí. Jen na příjemci takového rozhodnutí záleží, zda vůbec odvolání podá. Touto možností, zda podat či nepodat odvolání, ale zásada dispoziční není vyčerpána. Příjemce rozhodnutí má další oprávnění, která z této zásady plynou. Jsou jimi možnost změny, doplnění či zpětvzetí odvolání, nebo možnost vzdát se samotného práva na jeho podání. Daňový řád všechny tyto možnosti a i jejich možné důsledky upravuje v § 111. Dále se budu těmito dispozičními oprávněními příjemce rozhodnutí postupně zabývat.

První odstavec uvedeného ustanovení se týká práva na vzdání se možnosti podat odvolání. Tohoto práva příjemce rozhodnutí může využít zejména tehdy, pokud ví, že se proti tomu, jak rozhodl správce daně, nechce odvolávat a zároveň má z nějakého důvodu zájem na tom, aby jeho situace, která byla předmětem rozhodování, byla vyřešena co nejdříve. Důsledkem vzdání se práva na odvolání je totiž to, že dané rozhodnutí nabude právní moci. Z tohoto důvodu je také vzdání se práva na odvolání konečné, příjemce ho tak nemůže vzít zpět a pak chtít podat nové odvolání.⁶⁵

⁶³Viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 593. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

⁶⁴Viz WINTEROVÁ, A., MACKOVÁ, A. a kolektiv. *Civilní právo procesní. Část první: řízení nalézací*. 8. nezměněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 73. ISBN: 978-80-7502-076-5.

⁶⁵Např. BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 687-688. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

Vzdání se práva na odvolání učiní příjemce rozhodnutí prostřednictvím podání adresovaného příslušnému správci daně. Pro uvedené podání nejsou stanoveny žádné zvláštní náležitosti, užijí se proto obecná ustanovení o podání obsažená v Části druhé daňového řádu týkající se obecné části správy daní.⁶⁶ Na provedení tohoto úkonu má příjemce stanovený čas, který mu končí uplynutím lhůty pro podání odvolání. Toto stanoví jednak daňový řád v § 111 odst. 1, ale také je to zcela logické, že lhůta pro vzdání se práva nemůže přesáhnout samotnou lhůtu pro jeho uplatnění. Začátek lhůty pro vzdání se odvolání se ale tak jednoznačný zdát nemusí. Podle důvodové zprávy k § 111 náleží příjemci toto právo od vydání rozhodnutí. Vydáním rozhodnutí se pak rozumí okamžik, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení, a u rozhodnutí, která se nedoručují, je tímto okamžikem podepsání rozhodnutí úřední osobou.⁶⁷ Podle jiného názoru⁶⁸ ale vzniká příjemci toto právo až okamžikem, kdy je mu rozhodnutí oznámeno. Tento názor se na rozdíl od předešlého opírá o fakt, že příjemce až do oznámení rozhodnutí nemůže znát jeho přesný obsah, tudíž nemůže přesně vědět, zda se bude chtít odvolat nebo se tohoto svého práva vzdát. Pro úplnost jen doplním, že oznámením rozhodnutí daňový řád rozumí až samotné doručení rozhodnutí příjemci nebo jím může být i jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí,⁶⁹ jímž zřejmě nejčastěji bude situace, kdy se příjemce s obsahem rozhodnutí seznámí nahlédnutím do spisu.

Zákon dále pamatuje s řešením i na situaci, kdy se v řízení vyskytuje více příjemců rozhodnutí – práva na odvolání se musí vzdát všichni a pokud tak učiní, nabývá rozhodnutí právní moci dnem, kdy se tohoto práva vzdal poslední z nich.⁷⁰

Dalším oprávněním, které vychází z dispoziční zásady a je taktéž upraveno v § 111 odst. 2 a 3 daňového řádu, je možnost příjemce rozhodnutí vzít jednou podané odvolání zpět. Tedy má-li mít příjemce volnost v rozhodování, zda odvolací řízení

⁶⁶ Viz § 70 a následující DŘ.

⁶⁷ Viz § 101 odst. 2 DŘ.

⁶⁸ Blíže 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, str. 390. ISBN 978-80-7208-947-5.

⁶⁹ Viz § 101 odst. 6 DŘ.

⁷⁰ Viz § 111 odst. 1 DŘ.

vůbec zahájí, musí mu být také dána možnost zahájené odvolací řízení skončit. Toto jeho oprávnění je samozřejmě zákonem limitováno dobou, po kterou tak může učinit – příjemce musí zpětvzetí svého odvolání provést do doby, než správce daně vydá rozhodnutí o odvolání. Včas učiněné zpětvzetí odvolání má dva důsledky. Jedním z nich je, že rozhodnutí napadené odvoláním nabývá právní moci a druhým důsledkem je zastavení odvolacího řízení. Ze skutečnosti, že rozhodnutí nabude právní moci, vyplývá, že odvolatel si musí dobře rozmyslet, zda opravdu chce odvolací řízení ukončit, protože poté už nebude mít další možnost podat nové odvolání. K zastavení odvolacího řízení dojde ze zákona ke dni zpětvzetí odvolání. O zastavení řízení vydává správce daně rozhodnutí.⁷¹ Jde o rozhodnutí procesního charakteru, kterým se sice řízení končí, ale bez toho, aniž by došlo k meritornímu přezkoumání věci. Tímto rozhodnutím je pouze deklarováno, že rozhodnutí vydané správcem daně v prvním stupni nabylo právní moci k okamžiku zpětvzetí odvolání.⁷²

Stejně jako v předešlém případě vzdání se práva na odvolání řeší daňový řád i situaci, kdy je odvolatelů větší počet. Aby došlo k zastavení odvolacího řízení, musí vzít zpět svá odvolání všichni odvolatelé. Vezmou-li tedy všichni odvolání zpět, je řízení zastaveno a napadené rozhodnutí nabývá právní moci dnem, kdy vzal zpět své odvolání poslední z nich.⁷³

Pro zpětvzetí odvolání nejsou zákonem předepsány žádné zvláštní náležitosti, proto se uplatní, stejně jako je tomu u vzdání se práva na odvolání, obecné požadavky, které musí splňovat každé podání učiněné při správě daní.

Posledním z dispozičních oprávnění týkajících se odvolání je právo odvolatele již podané odvolání měnit nebo doplňovat. Úprava tohoto oprávnění v daňovém řádu se může zdát poměrně strohá, zákon se v podstatě omezuje jen na konstatování, že odvolateli náleží možnost odvolání změnit či doplnit a to do doby, než je vydáno rozhodnutí o odvolání.⁷⁴ Tato formulace však v sobě skrývá odkazy na dvě zásady, kterými jsou zásada úplné apelace a zásada koncentrace řízení, a to tak, že se zde

⁷¹ Viz § 106 odst. 1 písm. a) DŘ.

⁷² Blíže MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 433. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.

⁷³ Viz § 111 odst. 3 DŘ.

⁷⁴ Viz § 111 odst. 2 DŘ.

uplatňuje prvá ze zásad, zatímco druhá nikoliv. Takováto kombinace pak odvolateli umožňuje rozsáhlou dispozici s obsahem odvolání i během celého odvolacího řízení. Odvolatel má tak možnost uvádět nové skutečnosti nebo navrhnout nové důkazní prostředky až do doby vydání rozhodnutí o odvolání.⁷⁵ Není tedy vázán žádnými procesními omezeními nebo lhůtami, ve kterých by měl možnost uvádět tyto tzv. novoty⁷⁶, a po jejichž uplynutí by mu již toto oprávnění nenáleželo. Podle názoru některých autorů⁷⁷ není takto pojatá možnost změny nebo doplnění odvolání zvolena zrovna vhodně. Problematickým se jim jeví zejména určení okamžiku vydání rozhodnutí, jak je tomu zakotveno v § 101 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení je rozhodnutí vydáno okamžikem učinění úkonu k jeho doručení, pokud jde o rozhodnutí, která se doručují. (U rozhodnutí, která se nedoručují, je tímto okamžikem podpis rozhodnutí úřední osobou.) Problémy by tedy mohly nastat, pokud by bylo zapotřebí v konkrétním případě přesně určit okamžik, kdy byl učiněn úkon k doručení rozhodnutí. Protože má odvolací orgán ze zákona povinnost vypořádat se se všemi důvody, které odvolatel uvede v odvolání a v nichž spatřuje namítanou nesprávnost nebo nezákonnost rozhodnutí,⁷⁸ je proto důležité, aby došlo ke správnému vyhodnocení toho, zda byla změna či doplnění odvolání podáno včas – tedy před tím, než odvolací orgán učinil úkon k doručení rozhodnutí, a jestli tedy měl povinnost zabývat se a vypořádat se s nově učiněným podáním. Výše uvedení autoři se domnívají, že pojem učinění úkonu směřujícího k doručení rozhodnutí není pro odvolatele zcela jasně a přesně určitelný. Z tohoto důvodu považují za vhodné, aby došlo ke změně uvedeného ustanovení a v něm stanoveného okamžiku vydání rozhodnutí.

Změnu nebo doplnění odvolání činí odvolatel stejně jako u ostatních dispozičních oprávnění prostřednictvím podání, které musí být v souladu s obecnými

⁷⁵ Např. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 433. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.

⁷⁶ Pojem použit např. WINTEROVÁ, A., MACKOVÁ, A. a kolektiv. *Civilní právo procesní. Část první: řízení nalézací*. 8. nezměněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 501. ISBN: 978-80-7502-076-5.

⁷⁷ Např. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 602-603. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

⁷⁸ Viz § 116 odst. 2 DŘ.

požadavky na podání podle daňového řádu.

Jak už bylo v této podkapitole několikrát řečeno, odvolatel může s odvoláním nakládat prostřednictvím podání, pro které nejsou stanoveny žádné zvláštní náležitosti. Toto pravidlo se ale neuplatní pro podání samotného odvolání – aby byl odvolatel s tímto svým podáním úspěšný, musí v takovém podání uvést ještě další zvláštní náležitosti, které daňový řád vyžaduje. Těmto náležitostem odvolání se budu věnovat v následující podkapitole.

4.6. Obecné a zvláštní náležitosti odvolání

Už na začátku kapitoly týkající se odvolání, ve které jsem se zabývala obecným vymezením tohoto pojmu, jsem uvedla definici odvolání, jak jej vymezuje zákonodárce v důvodové zprávě – jako podání příjemce rozhodnutí adresované správci daně, jehož zamýšleným účelem je domoci se u správce daně vyššího stupně přezkoumání rozhodnutí, které vydal správce daně nižšího stupně. Toto podání, aby bylo úspěšné a mohlo tak splnit svůj účel, musí obsahovat všechny náležitosti, které pro ně předepisuje daňový řád. Prvními jsou náležitosti obecné, které jsou vyžadovány u každého podání učiněného při správě daní, a druhými náležitostmi jsou náležitosti zvláštní, typické právě pro odvolání.⁷⁹

Obecné náležitosti jsou v daňovém řádu upraveny v Hlavě VI. Části druhé nazvané Obecná část o správě daní. Jak už jsem zmínila, jedná se o náležitosti společné pro všechna podání. Mezi tyto náležitosti patří požadavek toho, aby z podání bylo zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a také co se v něm navrhuje.⁸⁰ V daňovém řízení se dále uplatňuje pravidlo, podle kterého má správce daně posuzovat podání podle jeho skutečného obsahu a ne podle toho, jak je takové podání označeno.⁸¹ Z toho plyne, že ani pro odvolání není stanovena žádná zvláštní vnější forma, kterou by musel odvolatel dodržet – k tomu, aby správce daně posoudil podání jako odvolání postačí, aby byly

⁷⁹Např. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 437. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.

⁸⁰ Viz § 70 odst. 3 DŘ.

⁸¹ Viz § 70 odst. 2 DŘ.

splněny obsahové náležitosti. Nezáleží tak např. na tom, zda odvolatel pojmenuje své podání správně jako odvolání.⁸²

Druhým typem jsou náležitosti zvláštní, což jsou takové náležitosti, které jsou zákonem vyžadovány pouze pro určitý druh podání. Právě jedním z takových podání vyžadujících zvláštní náležitosti je i odvolání. Jejich výčet je taxativně uveden v § 112 odst. 1 písm. a) – f) daňového řádu.

Pod písmeny a) až c) zmiňovaného ustanovení jsou uvedeny požadavky označení správce daně, jež rozhodnutí vydal, dále odvolatele a nakonec i požadavek jednoznačné identifikace rozhodnutí (např. jednací číslo nebo číslo platebního výměru), které je odvoláním napadeno – to vše by mělo být blíže konkretizováno tak, aby nemohlo dojít k záměně.

Nejpodstatnější náležitostí odvolání, která je upravena pod písm. d) uvedeného ustanovení, je povinnost odvolatele uvést důvody, v nichž spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti rozhodnutí, proti kterému se odvolává. V důsledku toho, že odvolání je koncipováno jako základní opravný prostředek, který může daňový subjekt na svou ochranu před rozhodnutím správce daně využít, nejsou tyto tzv. odvolací důvody nijak limitovány. Odvolatel tak může namítat nejen nezákonnosti nebo nesprávnosti, ale i nesprávný úřední postup nebo způsob řešení konkrétního případu.⁸³ Vymezením toho, jaké důvody a jakým způsobem by je měl odvolatel uvést, aby tak splnil požadavek zákona na náležitý obsah odvolání, se při svém rozhodování zabýval i Nejvyšší správní soud - „*Žalobce má povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Ličení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věci určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu*

⁸² Např. BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 694. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

⁸³ Např. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 608-609. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

*dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti. Žalobce však svá konkrétní a dostatečně individualizovaná skutková tvrzení nemusí podřazovat pod přesná ustanovení právních předpisů.*⁸⁴ (Mírně jiná terminologie, jako pojem žalobce, je tu z toho důvodu, že Nejvyšší správní soud při řešení této problematiky odkázal na své dřívější rozhodnutí⁸⁵, kde se zabýval náležitostmi žaloby podle § 71 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „SŘS“), ale tyto jeho závěry jsou podle něj přiměřeně použitelné i pro náležitosti odvolání podle daňového řádu.) Ačkoliv by se z této citované části rozhodnutí mohlo zdát, že vymezení odvolacích důvodů musí být nějak rozsáhlé a složité, není tomu tak. Odvolací důvody vychází z obsahu odvoláním napadeného rozhodnutí, bude tedy záležet na konkrétním případě, který určí, v jakém rozsahu bude zapotřebí tyto důvody uvést. I velmi stručně uvedené důvody splní účel, pokud je z nich zřejmé, proč je takové odvolání podáno.⁸⁶

Jestliže odvolatel ve svém odvolání uvádí jako odvolací důvod skutkové vady, je jeho povinností splnit další náležitost, která je upravena pod písm. e) daného ustanovení - označit důkazní prostředky podporující odvolatelova tvrzení o skutkovém stavu. Pokud odvolatel jako odvolací důvod uvádí pouze vady právní, tato náležitost po něm vyžadována není - postačí tedy, aby uvedl svůj právní názor, a v čem se liší od právního názoru správce daně uvedeného v rozhodnutí.⁸⁷ Daňový řád tak slevil z nároků

⁸⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2015, č. j. 2 Afs 97/2014 – 32, www.nssoud.cz.

⁸⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, www.nssoud.cz.

⁸⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.01.2015, č. j. 5 Afs 68/2014 - 38, www.nssoud.cz.

⁸⁷ Blíže KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 609. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

kladených na odvolatele, když opustil dřívější úpravu v zákoně o správě daní a poplatků, podle které bylo za jednu z náležitostí odvolání považováno i uvedení rozporu s právními předpisy.⁸⁸

Dále by měl mít odvolatel na paměti, že uvedením odvolacích důvodů určuje, v jakém minimálním rozsahu bude jeho odvolání přezkoumáno. To znamená, že odvolací orgán nebo správce daně v rámci autoremedury je povinen přezkoumat odvolání v tom rozsahu, v jakém požaduje odvolatel v odvolání.⁸⁹ Odvolací orgán ale tímto rozsahem není vázán. Může tak prověřit i jiné nesprávnosti nebo nezákonnosti, které sice odvolatel v odvolání neuvedl, ale které by mohly mít na rozhodnutí o odvolání vliv.⁹⁰

Jednou uvedených odvolací důvody nebo navržené důkazní prostředky může odvolatel v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu měnit nebo doplňovat až do doby vydání rozhodnutí o odvolání. Takto široká dispozice s obsahem odvolání je možná, protože se zde neuplatňuje zásada koncentrace, jako je tomu v odvolacím řízení podle správního řádu.⁹¹

Poslední ze zvláštních náležitostí odvolání je upravena pod písm. f) a je jí návrh toho, jak by podle odvolatele měl znít výrok rozhodnutí o odvolání. Zde by měl tedy odvolatel vyjádřit, co vlastně podáním odvolání zamýšlel. Podle daňového řádu má na výběr ze dvou možností, a to mezi návrhem na změnu a návrhem na zrušení rozhodnutí.

Správné uvedení všech podstatných náležitostí je pro další osud odvolání natolik významné, že by na to odvolatel při podávání svého odvolání neměl zapomínat. Pouze odvolání se všemi podstatnými náležitostmi může být odvolacím orgánem řádně věcně projednáno. K pojmu řádného projednání věci, jež daňový řád zmiňuje v § 112 odst. 2, se ve svém rozhodnutí vyjádřil i Nejvyšší správní soud, který ho definoval takto: *„Řádným projednáním věci je třeba rozumět projednání merita věci z hlediska odvolacích námitek, neboť jen projednání střetu tvrzení o nesprávnosti či nezákonnosti*

⁸⁸ Viz § 48 odst. 4 písm. d) ZSDP.

⁸⁹ Viz KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 609. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

⁹⁰ Viz § 114 odst. 2 a 3 DŘ.

⁹¹ Viz § 82 odst. 4 SŘ: „K novým skutečnostem a k návrhům na provedení nových důkazů, uvedeným v odvolání nebo v průběhu odvolacího řízení, se přihlídnou jen tehdy, jde-li o takové skutečnosti nebo důkazy, které účastník nemohl uplatnit dříve. Namítá-li účastník, že mu nebylo umožněno učinit v řízení v prvním stupni určitý úkon, musí být tento úkon učiněn spolu s odvoláním.“

rozhodnutí se závěry přezkoumávaného rozhodnutí je smyslem a účelem odvolacího řízení. Aby k takovému projednání námitek mohlo dojít na úrovni rozhodování správního orgánu vyššího stupně, je v § 112 daňového řádu stanoven postup, jímž správce daně, proti jehož rozhodnutí odvolání směřuje, zajišťuje a garantuje, že příslušnému správnímu orgánu druhého stupně bude k odvolacímu řízení předloženo řádné odvolání obsahující všechny zákonem požadované náležitosti. Podané odvolání tedy nejprve prochází stadiem rozhodování o tom, zda je způsobilé řádného projednání.⁹² Aby tak mohlo dojít k samotnému věcnému přezkoumání, musí se správce daně zabývat tím, jestli podané odvolání obsahuje všechny podstatné náležitosti, jejichž absence by bránila řádnému projednání věci (např. neuvedení odvolacích důvodů). Správcem daně příslušným k takovému prozkoumání odvolání je dle mého názoru zcela jistě ten správce daně, proti jehož rozhodnutí bylo odvolání podáno. Ačkoliv tak není uvedeno přímo v § 112, vyplývá mi to z kontextu ostatních ustanovení. Pokud tedy tento správce daně po posouzení odvolání sezná, že zde některá z těchto náležitostí chybí, musí o tom informovat odvolatele a zároveň ho vyzvat, aby ve lhůtě, kterou mu k tomu přiměřeně určí, své odvolání o chybějící náležitosti doplnil. Takto určená lhůta pak nesmí být kratší než 15 dnů.⁹³ Jestliže tedy odvolatel své odvolání podá jako tzv. blanketní⁹⁴, protože v něm z jakéhokoliv důvodu opomene uvést některou z podstatných náležitostí, správce daně mu poskytne přiměřený čas na její doplnění. Nevyužije-li ale odvolatel této možnosti, vystavuje se nepříjemnému důsledku, a tím je zastavení odvolacího řízení. Jak již z uvedeného vyplynulo, následek zastavení řízení se týká pouze nedoplnění takových podstatných náležitostí, které brání samotnému projednání věci. Podané odvolání ale může trpět i jinými, tzv. formálními vadami, jejichž nedoplnění řádnému projednání věci nebrání. Proto musí být správce daně při posuzování odvolání obezřetný, zda se jedná o vadu formální či vadu chybějících podstatných náležitostí, kde je pak, za předpokladu jejich nedoplnění, na místě postup podle § 112 odst. 3 daňového řádu, tedy zastavení odvolacího řízení.⁹⁵

⁹² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2014, č. j. 9 Afs 138/2014 – 41, www.nssoud.cz.

⁹³ Viz § 112 odst. 2 DŘ.

⁹⁴ 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, str. 395. ISBN 978-80-7208-947-5.

⁹⁵ Viz Důvodová zpráva k § 112 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.

Jen pro upřesnění uvedu, že odvolání může trpět ještě dalšími vadami, jako jsou podání odvolání po lhůtě k tomu určené nebo podání odvolání, které je nepřipustné. Správce daně pak postupuje podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu tak, že odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení.

Jak již tedy bylo zmíněno výše, na doplnění podstatných náležitostí je odvolateli správcem daně určena přiměřená lhůta, jejíž trvání nesmí být kratší než 15 dní. Podle mého názoru se tato lhůta stanoví jednak za účelem urychlení řízení, kdy je odvolateli dáno najevo, že by s doplněním odvolání neměl vyčkávat, ale zároveň má být stanovena tak, aby měl odvolatel s ohledem na potřeby konkrétního případu na doplnění odvolání dostatek času. Dále správce daně nemůže rozhodnout o zastavení řízení před uplynutím této lhůty, takže až do jejího uplynutí má odvolatel jistotu, že pokud odvolání doplní, správce daně se tak bude jeho doplněním zabývat a až poté rozhodne. Naopak, i když odvolatel své odvolání do skončení určené lhůty nedoplní, neznamená to, že tuto svou možnost zmeškal a že řízení bude najisto zastaveno. Už se ale vystavuje tomu, že jeho doplnění odvolání nemusí být správci daně doručeno včas a ten v důsledku toho rozhodne o zastavení řízení. Také ze znění § 111 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lze odvolání měnit a doplňovat až do vydání rozhodnutí o odvolání, lze dovodit, že podstatné náležitosti odvolání lze doplnit i po uplynutí lhůty určené správcem daně, ale jen do doby, než bude vydáno rozhodnutí o odvolání. Ke stejnému závěru dospěl při své rozhodovací činnosti i Nejvyšší správní soud, který v jednom z rozhodnutí označil situaci, kdy by správce daně zastavil řízení z důvodu nedodržení lhůty k doplnění odvolání, i když by už v době rozhodování měl k dispozici bezvadné odvolání, k jehož doplnění došlo až po uplynutí lhůty, za přepjatý formalismus.⁹⁶ Stejnou myšlenku vyjádřil i v jednom ze svých nedávných rozhodnutí, které pak bylo napadeno ústavní stížností u Ústavního soudu. Stěžovatelka tak napadla rozsudek Nejvyššího správního soudu, který se neztotožnil s její argumentací, když uvedl, že nelze spatřovat žádnou analogii mezi odvoláním podle daňového řádu a odvoláním podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, tedy že odvolání lze doplnit pouze do doby vydání rozhodnutí o odvolání, nikoliv až do doby nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, jak tvrdila stěžovatelka.⁹⁷ Ústavní soud dal za pravdu odůvodnění

⁹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.08.2011, č. j. 5 Afs 63/2010-64, www.nssoud.cz.

⁹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2014, č. j. 9 Afs 138/2014 – 41, www.nssoud.cz.

Nejvyššího správního soudu, na kterém neshledal žádné vady dosahující ústavněprávní úrovně, v důsledku čehož byla tato ústavní stížnost odmítnuta pro svou zjevnou neopodstatněnost.⁹⁸

Odstraní-li tedy odvolatel vady odvolání doplněním chybějících podstatných náležitostí, z § 112 odst. 3 daňového řádu pak pro tento případ platí, že odvolání bylo podáno řádně a včas. Nebudou-li vady odstraněny, správce daně vydá rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení.

4.7. Postup správce daně prvního stupně v odvolacím řízení

Odvolací řízení je zahájeno dnem, kdy odvolání došlo příslušnému správci daně.⁹⁹ Příslušným správcem daně je podle § 109 odst. 3 daňového řádu ten správce daně, proti jehož rozhodnutí se příjemce rozhodnutí odvolává. Odvolání je tak podáno u toho, kdo je s případem nejlépe obeznámen a kdo u sebe vede daný spis – je to výhodné z praktického i ekonomického hlediska. V případech, kdy rozhodne sám správce daně, tak ani nedochází k zatěžování odvolacího orgánu, a v těch ostatních případech učiní správce daně aspoň takové kroky, aby bylo odvolacímu orgánu postoupeno bezvadné odvolání, čili odvolání způsobilé meritorního přezkoumání. Jako první tedy správce daně přezkoumává odvolání z toho hlediska, zda obsahuje všechny zákonné náležitosti. Pokud zjistí, že je odvolání v tomto směru vadné, postupuje tak, jak bylo uvedeno v předešlé podkapitole - vydá výzvu k odstranění vad a počká, zda tak odvolatel učiní. Nebudou-li vady odstraněny, správce daně rozhodne o zastavení odvolacího řízení. Dále také odvolání přezkoumává z hlediska obsahu procesních vad, to znamená, zda nebylo podáno až po lhůtě k tomu určené nebo zda nebylo podáno odvolání, které je ze zákona nepřípustné. Tyto vady nemůže odvolatel odstranit, proto zjistí-li správce daně, že je odvolání některou z těchto vad stíženo, tak jej podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítne a odvolací řízení zastaví.

Nezjistí-li správce daně žádnou vadu, která by odůvodňovala postup popsany výše, lze přistoupit k meritornímu přezkoumání věci – dojde tak k naplnění samotného účelu odvolání. Věc lze meritorně přezkoumat dvěma způsoby. Jsou-li splněny zákonné

⁹⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 26.3.2015, sp. zn. I.ÚS 767/15.

⁹⁹ Viz § 91 odst. 1 DŘ.

podmínky pro využití tzv. autoremedury, může správce daně o odvolání rozhodnout sám. Nejsou-li podmínky splněny, je jeho úkolem postoupit odvolání odvolacímu orgánu. Dále bych se tedy v této kapitole věnovala institutu autoremedury.

Tzv. autoremedura, nebo-li možnost orgánu, který napadené rozhodnutí vydal, aby při splnění zákonných podmínek ve věci odvolání sám rozhodl, je výjimkou ze zásady dvojinstančnosti řízení. Typicky se v odvolacích řízeních (např. správní či občanské soudní řízení) vyskytuje plná autoremedura, což znamená, že takovýto orgán může ve věci rozhodnout sám za podmínky, že odvolání plně vyhoví. Tedy se tento institut využije v situaci, kdy sám rozhodující orgán uzná své rozhodnutí za chybné a odvolatelovým námitkám vyhoví v plném rozsahu. Smyslem tohoto institutu je pak urychlit řízení a zároveň nezatěžovat odvolací orgán rozhodováním ve věci, která je jasná a plně podle návrhu odvolatele. V odvolacím řízení podle daňového řádu je institut autoremedury ještě rozšířen, a to o možnost tzv. částečné autoremedury.¹⁰⁰ Správce daně, jež napadené rozhodnutí vydal, tak bude moci sám rozhodnout nejen v případech, kdy návrhu v odvolání vyhoví v plném rozsahu¹⁰¹, ale i v případech, kdy odvolání vyhoví jen částečně a ve zbytku jej zamítne¹⁰². V obou případech ale daňový řád zakotvil povinnost správce daně při rozhodování přihlídnout k vyjádření ostatních příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4. V tomto ustanovení je pamatováno na situace, kdy mělo napadené rozhodnutí více příjemců, tedy kdy jím bylo rozhodnuto o právech nebo povinnostech více daňových subjektů.¹⁰³ Odvolání proti takovému rozhodnutí ale nemusí být podáno všemi příjemci, odvolat se může třeba i jen jeden z nich. Potom má správce daně povinnost zaslat těmto zbývajícím příjemcům rozhodnutí kopii podaného odvolání a zároveň je vyzvat, aby se ve lhůtě, která nesmí být kratší než 15 dní, k podanému odvolání vyjádřili. Vyjádří-li se pak některý z nich v tom smyslu, že s obsahem odvolání nesouhlasí, brání toto negativní vyjádření správci daně, aby využil

¹⁰⁰ Blíže BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 699-700. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

¹⁰¹ Viz § 113 odst. 1 písm. a) DŘ.

¹⁰² Viz § 113 odst. 1 písm. b) DŘ.

¹⁰³ Např. o rozhodnutí o stížnosti na postup plátce daně podle §237 DŘ, jehož příjemci jsou poplatník a plátce daně.

možnosti autoremedury, tedy aby sám odvolání zcela nebo částečně vyhověl.¹⁰⁴ Jeho povinností tak bude postoupit odvolání odvolacímu orgánu. Co se týká lhůty pro podání vyjádření, zákonodárce již do daňového řádu nepřebíral znění zákona o správě daní a poplatků, když vypustil časové omezení pro podání vyjádření pouze na dobu trvání lhůty, kdy tedy správce daně nepřihlížel na vyjádření došla po jejím uplynutí.¹⁰⁵ Myslím, že v daňovém řádu je tak lhůta koncipována stejně jako lhůta stanovená odvolateli na doplnění podstatných náležitostí odvolání, proto by tak měl správce daně přihlížet i k vyjádřením, která sice došla až po jím stanovené lhůtě, ale kdy stále ještě nebylo rozhodnutí o odvolání vydáno. S touto problematikou týkající se ostatních příjemců rozhodnutí souvisí i další změna, kterou daňový řád přinesl oproti starší úpravě, a touto změnou je přípustnost podání odvolání nejen proti rozhodnutí, kterým bylo odvolání vyhověno částečně, ale i proti rozhodnutí, kterým bylo vyhověno odvolání v plném rozsahu. Podle důvodové zprávy k § 113 byla možnost odvolání připuštěna právě pro ty případy, ve kterých má odvolání více příjemců – účelem tak má být jejich možnost napadnout autoremedurní rozhodnutí, jež je výsledkem odvolání, které bylo podáno jiným z příjemců rozhodnutí. Toto opatření se mi na jejich ochranu zdá dostačující. Není mi tak zcela jasné, co zákonodárce přesně zamýšlel, když do daňového řádu zakotvil ještě onu povinnost správce daně přihlídnout k vyjádřením ostatních příjemců rozhodnutí. Zaslát vyjádření k odvolání totiž není povinností, ale oprávněním ostatních příjemců – nemusí ho tak využít, ale vystavují se tím nebezpečí, že správce daně rozhodne v jejich neprospěch. Na druhou stranu jim stále bude ponechána možnost se pak proti autoremedurnímu rozhodnutí správce daně odvolat (ve smyslu § 109 odst. 1 daňového řádu). Pokud se však k odvolání vyjádří negativně, správce daně nebude moci sám rozhodnout a odvolání postoupí odvolacímu orgánu. Jenže daňový řád už neobsahuje žádné ustanovení, podle kterého by měl odvolací orgán také povinnost k těmto vyjádřením ostatních příjemců rozhodnutí přihlížet. Může tak rozhodnout i v jejich neprospěch a oni už nebudou mít možnost se proti jeho rozhodnutí odvolat (podle § 116 odst. 4 daňového řádu). Je tak otázkou, zda je vůbec pro ostatní příjemce výhodné využít možnosti podání negativního vyjádření k odvolání. Zda by nebylo výhodnější tohoto oprávnění nevyužít, počkat až správce daně v rámci

¹⁰⁴ Blíže BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 700. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

¹⁰⁵ Viz § 48 odst. 10 ZSDP.

autoremedury rozhodne a poté se proti takovému rozhodnutí bránit odvoláním. Souhlasím tak s názorem, že úprava dané problematiky v daňovém řádu není příliš vhodně zvolená a že spíše než aby ostatní příjemce rozhodnutí chránila, tak jim obranu proti rozhodnutí, s kterým nesouhlasí, komplikuje.¹⁰⁶ Podle mého názoru by možnou změnou k lepšímu mohlo být, kdyby do daňového řádu byla zakotvena ještě povinnost přihlídnout k vyjádření ostatních příjemců i pro odvolací orgán. Nebo naopak této povinnosti při rozhodování v rámci autoremedury zbavit i správce daně a ostatním příjemcům ponechat možnost odvolání. Myslím ale, že s ohledem na skutečnost, že k řešení takovýchto případů v praxi moc často nedochází, nebude tato úprava a její zpřehlednění zákonodárcovou prioritou.

Jak jsem již tedy uvedla, proti rozhodnutí vydanému v rámci autoremedury, je ve smyslu znění § 109 odst. 1 daňového řádu přípustné podání nového odvolání. U rozhodnutí, které plně vyhovuje odvolání, je zřejmé, že se nebude odvolávat ten, kdo původní odvolání podal, ale tato možnost náleží hlavně ostatním příjemcům rozhodnutí. To samé platí i u rozhodnutí, jímž bylo odvolání vyhověno částečně, ale zde se může odvolat i odvolatel, a to do té části rozhodnutí, ve které mu nebylo vyhověno.¹⁰⁷

K institutu autoremedury se při svém rozhodování několikrát vyjadřoval i Nejvyšší správní soud. Jako příklad bych zde chtěla uvést jedno jeho rozhodnutí, jehož obsah jsem shledala z hlediska výkladu o autoremeduře zajímavým. V tomto rozhodnutí se tedy Nejvyšší správní soud vyjádřil k tomu, jak má být nahlíženo na autoremedurní rozhodnutí při posuzování toho, zda jím bylo nebo nebylo odvolateli alespoň částečně vyhověno. Za vyhovění odvolání je tak považována situace, kdy je výrok napadeného rozhodnutí změněn po materiální stránce takovým způsobem, že více odpovídá představám odvolatele, jak je vyjádřil v odvolání. Ani za částečné vyhovění tak nelze považovat formální změnu rozhodnutí. Jako příklad lze uvést situaci, kterou se Nejvyšší správní soud v daném rozhodnutí zabýval. Odvolatel zde jako odvolací důvody uváděl jednak to, že správce daně měl daň stanovit dokazováním namísto užití pomůcek, a dále, že pomůcka, kterou správce daně použil, nebyla dostatečně spolehlivá. Proto v odvolání požadoval zrušení napadeného rozhodnutí. Správce daně poté v rámci

¹⁰⁶ Např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 265. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹⁰⁷ Blíže BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 702-703. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

autoremedury ponechal stanovení daně pomocí pomůcek, ale změnil jejich konstrukci tak, že došlo ke snížení daně. Odvolatel s rozhodnutím nesouhlasil a věc dospěla až k podání kasační stížnosti k Nejvyššímu správnímu soudu. Ten nakonec uvedl, že z hlediska materiální stránky lze za částečné vyhovění odvolání posuzovat situaci, kdy bude vyhověno alespoň jedné odvolací námitce, což by v tomto případě znamenalo vyhovění námitce nedostatečné spolehlivosti použité pomůcky, v důsledku čehož by byla stanovená daň snížena. Po materiální stránce by se tedy rozhodnutí změnilo tak, že by více odpovídalo představám odvolatele (snížení daně). To sice správce daně v rámci autoremedury splnil, ale dopustil se jiné vady, a to když při rozhodování překročil rámec odvolacích důvodů stanovených odvolatelem v odvolání a v důsledku toho bylo napadené rozhodnutí částečně změněno i v jeho neprospěch. Podle Nejvyššího správního soudu tak z koncepce autoremedury, jako plného nebo částečného vyhovění odvolatelovým námitkám, vyplývá nemožnost správce daně rozhodnout v neprospěch odvolatele. Správce daně je tak při rozhodování vázán rozsahem odvolacích důvodů uvedených v odvolání, které nelze nad takto vymezený rámec rozšiřovat.¹⁰⁸

Při posuzování obsahu odvolání správcem daně může nastat situace, kdy nebude schopen pouze z výsledků již provedeného řízení uvedených v odvolání dostatečně posoudit všechny skutečnosti rozhodné pro vydání autoremedurního rozhodnutí nebo zamítnutí odvolání podle § 113 odst. 1 daňového řádu. Pro tento případ je oprávněn doplnit řízení o nezbytné úkony.¹⁰⁹ Myslím, že to koresponduje především s širokým dispozičním oprávněním odvolatele doplňovat odvolání i v průběhu odvolacího řízení. Označí-li tak odvolatel nové skutečnosti nebo důkazy, je zřejmé, že pro jejich posouzení nemusí správci daně stačit údaje získané z prvotního řízení, ale že bude zapotřebí provedení nových, ale pouze nezbytných, úkonů. Touto formulací je oprávnění správce daně doplnit řízení omezeno, z čehož plyne, že bude-li zapotřebí nějakého rozsáhlejšího dokazování, nebude jej moci doplnit sám, ale bude muset odvolání postoupit odvolacímu orgánu.¹¹⁰

Shledá-li správce daně při posuzování obsahu odvolání, že nejsou dány podmínky, za kterých by mohl rozhodnout sám, musí odvolání s příslušnou částí spisu a

¹⁰⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2014, č. j. 9 afs 80/2013-58, www.nssoud.cz.

¹⁰⁹ Viz § 113 odst. 2 DŘ.

¹¹⁰ Blíže BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 703. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

se svým stanoviskem postoupit odvolacímu orgánu.¹¹¹ Dojde tak k naplnění devolutivního účinku odvolání a odvolací řízení bude nadále probíhat před odvolacím orgánem, jímž je správce daně, který je nejbližší nadřízený tomu správci daně, proti jehož rozhodnutí bylo odvolání podáno.¹¹²

4.8. Postup odvolacího orgánu v odvolacím řízení

V následující podkapitole se budu věnovat další fázi odvolacího řízení, která nastupuje poté, co správce daně prvního stupně neshledá podmínky pro to, aby mohl rozhodnout sám, a jeho povinností je tak postoupit odvolání k rozhodnutí odvolacímu orgánu.

Daňový řád se činnosti odvolacího orgánu v odvolacím řízení věnuje ve třech ustanoveních, a to v § 114 až § 116. Došlo zde tak k podrobnější a především přehlednější úpravě než jaká byla obsažena v zákoně o správě daní a poplatků.¹¹³

Za základní oblast týkající se činnosti odvolacího orgánu považuji vymezení toho, v jakém rozsahu a z jakých hledisek je vůbec odvolací orgán oprávněn podané odvolání přezkoumávat.

Minimální rozsah přezkumu je vždy dán odvolatelem, odvolací orgán má povinnost nejméně v takto požadovaném rozsahu rozhodnutí přezkoumat. Dále už ovšem návrhy odvolatele vyjádřenými v odvolání vázán není - odvolací orgán je tak oprávněn přezkoumat napadené rozhodnutí i nad rámec daný odvoláním. Děje se tak v případech, kdy při posuzování obsahu odvolání vyplynou nové skutečnosti, které sice odvolatel v odvolání neuvedl, ale které mohou mít vliv na to, jak odvolací orgán o odvolání rozhodne.¹¹⁴ Povinností odvolacího orgánu je pak takové skutečnosti přezkoumat, a to bez ohledu na to, zda budou svědčit v odvolatelův prospěch či neprospěch. V řízení před odvolacím orgánem se tak, na rozdíl od autoremedury,

¹¹¹ Viz § 113 odst. 3 DŘ.

¹¹² Viz § 114 odst. 1 DŘ.

¹¹³ Viz § 50 ZSDP.

¹¹⁴ Blíže MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 442-443. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.

neuplatňuje zákaz reformace in peius (zákaz „změny k horšímu“)¹¹⁵, což znamená, že i výsledné rozhodnutí o odvolání může nakonec být pro odvolatele nepříznivější, než bylo původní napadené rozhodnutí.¹¹⁶

Speciálně je rozsah přezkumu upraven pro případ, kdy odvolatel napadá rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně pro případ, kdy ji nelze stanovit na základě dokazování¹¹⁷, a to např. z důvodu, kdy daňový subjekt nesplnil některou ze zákonných povinností při dokazování jím uváděných skutečností (§ 98 daňového řádu), nebo kdy ani po výzvě správce daně nepodal řádné daňové tvrzení (§ 145 daňového řádu). Nejvyšší správní soud k tomu konstatoval, že „*stanovení daně pomůckami nelze vnímat jako sankci či restrikcí vůči daňovému subjektu, ale jako způsob, skrze který je zajišťováno nekrácení státního rozpočtu i přes pasivitu daňového subjektu. Výsledná daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, než kdyby daň byla zjištěna dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou. Naopak, musí se pokusit realitě co možná nejvíce přiblížit. Není proto možné, aby daň stanovená pomůckami byla nepřiměřeně a nepravděpodobně vysoká nebo naopak nízká*“.¹¹⁸

Napadené rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek je tedy odvolací orgán oprávněn přezkoumávat z hlediska dodržení zákonných podmínek stanovených pro použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i z hlediska přiměřenosti použitých pomůcek.¹¹⁹

Další z oblastí činnosti, ke které je odvolací orgán oprávněn, je dokazování. Odvolací orgán má v tomto ohledu značně široké možnosti. Je to následek toho, že nemá možnost rozhodnout o odvolání tak, že by zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil k dalšímu řízení před správcem daně prvního stupně. Všechny vady prvostupňového řízení, jakož i skutkově či právně sporné skutečnosti, tak mají být vyřešeny před

¹¹⁵ Pojem použit např. WINTEROVÁ, A., MACKOVÁ, A. a kolektiv. *Civilní právo procesní. Část první: řízení nalézací*. 8. nezměněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 526. ISBN: 978-80-7502-076-5.

¹¹⁶ Např. BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 707. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

¹¹⁷ Viz § 98 odst. 1 DŘ.

¹¹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.10.2010, č. j. 8 afs 9/2010-99, www.nssoud.cz.

¹¹⁹ Viz § 114 odst. 4 DŘ.

odvolacím orgánem, který je za tím účelem oprávněn i k rozsáhlému dokazování.¹²⁰ Provádět jednotlivé úkony v rámci dokazování může odvolací orgán buď sám, nebo tím může pověřit správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, a zároveň mu na to určit přiměřenou lhůtu.¹²¹

S ohledem na to, že má odvolací orgán takovouto širokou možnost provádět dokazování, jsou v § 115 odst. 2 daňového řádu stanovena určitá pravidla, jejichž účelem je zajištění ochrany odvolatele před tzv. překvapivými rozhodnutími („takovým je rozhodnutí, které v rámci skutkového či právního hodnocení vnáší do celé věci zcela nové prvky a náhledy, avšak subjektu již není umožněno na tyto adekvátně reagovat, přičemž řádný opravný prostředek je již dále vyloučen“¹²²), protože odvolací orgán má podle tohoto ustanovení povinnost seznámit jej s výsledky provedeného dokazování. Tak musí odvolatele seznámit jednak s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které tyto skutečnosti prokazují, a dále má tuto povinnost v případě, že dospěje k jinému právnímu názoru, než jaký zastával správce daně, jež rozhodnutí vydal, pokud by taková změna ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Odvolatel se tak může nejen vyjádřit k provedenému dokazování, ale má také možnost navrhnout např. další důkazy, kterými by podpořil svá tvrzení, popř. vyvrátil zjištění odvolacího orgánu.¹²³ Na vyjádření se stanoví správce daně odvolateli lhůtu, jejíž délka je omezena maximálně na 15 dní. Podle důvodové zprávy k § 115 zákonodárce původně nedovoloval prodloužení této lhůty s cílem zabránit záměrnému prodlužování odvolacího řízení ze strany odvolatele, když stanovil, že uvedenou lhůtu nelze prodloužit. Změnu přinesla tzv. technická novela¹²⁴ daňového řádu s účinností od 1.3.2011, kterou byla slova „a nelze ji prodloužit“ z § 115 odst. 3 vypuštěna. Tato úprava se tak stala pro odvolatele příznivější, když mu umožnila využít institutu prodloužení lhůty podle § 36 daňového řádu, podle kterého může správce daně povolit

¹²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.08.2015, č. j. 4 AFS 123/2015-53, www.nssoud.cz.

¹²¹ Viz § 115 odst. 1 DŘ.

¹²² Viz LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 269. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹²³ Viz Důvodová zpráva k § 115 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.

¹²⁴ Zákon č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony.

prodloužení lhůty, je-li k tomu závažný důvod.¹²⁵ Dále daňový řád v § 115 odst. 4 stanoví, že po uplynutí stanovené lhůty už odvolací orgán k dalším nově navrženým důkazním prostředkům nebude přihlížet. (Ve znění daňového řádu je uvedeno, že odvolací orgán nebude přihlížet k návrhům na provedení dalších *důkazů* - domnívám se, že zákonodárce zde pouze omylem zaměnil pojmy, protože v ostatních ustanoveních je užito správně pojmu důkazní prostředek.) Zákonodárce také tímto ustanovením, stejně jak bylo uvedeno výše, sledoval záměr koncentrování odvolatelových úkonů k určitému okamžiku řízení tak, aby nedocházelo k jeho průtahům. Tato jeho snaha je pochopitelná, ovšem na druhou stranu vzbuzuje pochyby a proto bývá toto ustanovení kritizováno. Tak např. je takováto úprava v rozporu s dispozičním oprávněním odvolatele měnit a doplňovat odvolání až do doby, než bude o něm vydáno rozhodnutí. Dále neodpovídá ani povinnosti odvolacího orgánu stanovené v § 92 odst. 2 daňového řádu dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Podle mého názoru je i v rozporu se samotnou koncepcí odvolacího řízení, podle které odvolací orgán nemůže rozhodnutí zrušit a vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, v důsledku čehož mají být všechny vady a nejasnosti vyřešeny před odvolacím orgánem. Proto souhlasím s názorem, že odvolací orgán by měl přihlížet i k tomu, co sice vyplyne až po lhůtě, ale bude u něj uplatněno ještě před tím, než vydá rozhodnutí o odvolání.¹²⁶

Poslední oblastí, kterou bych se chtěla u činnosti odvolacího orgánu zabývat, jsou způsoby jeho rozhodnutí.

Jak již bylo v této podkapitole předesláno, odvolací orgán v daňovém řízení, na rozdíl od správního¹²⁷, nemůže rozhodnout tak, že by napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil správci daně k novému řízení – uplatňuje se tu tedy zásada apelační. Nepřiznání takovéto možnosti rozhodnutí odvolacímu orgánu je následkem specifické konstrukce správy daní, jak jsem ji již uváděla v části týkající se odkladného účinku odvolání. Totiž v době, kdy je vedeno odvolací řízení, je již daň daňovým subjektem do veřejného rozpočtu zaplacená. Tudíž by důsledkem zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci

¹²⁵ Např. JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část VII., Novela daňového řádu. *Daňový expert* [online]. 2011, č. 2 [cit. 2016-03-24]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/>.

¹²⁶ Např. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 633. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

¹²⁷ Viz § 90 odst. 1 písm. b SŘ.

k dalšímu řízení bylo to, že by tak došlo ke zrušení podkladu, na jehož základě byla daň zaplacená, takže by se jednou zaplacená daň musela daňovému subjektu vrátit. Pokud by pak v novém řízení před správcem daně nebyl daňový subjekt úspěšný, musel by daň zaplatit znovu.¹²⁸

Při posuzování obsahu odvolání odvolacím orgánem může také nastat situace, kdy odvolací orgán zjistí, že už před správcem daně, jenž rozhodnutí vydal, byly dány podmínky pro to, aby ten o odvolání rozhodl sám podle § 113 odst. 1 daňového řádu. Záleží pak na úvaze odvolacího orgánu, zda rozhodne sám, nebo věc vrátí správci daně prvního stupně. Rozhodne-li se pro vrácení věci, vydá zároveň i pokyny pro další řízení, a správce daně je pak právním názorem odvolacího orgánu vázán.¹²⁹ Jak vyplývá z praxe, odvolací orgán vrací věc správci daně vždy, jsou-li dány podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu, tedy pro zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení z důvodu nepřípustnosti nebo opožděnosti podaného odvolání.¹³⁰ Ostatní případy budou záležet na úvaze odvolacího orgánu. Takto zvolená úprava není zřejmě úplně vhodná, podle mého názoru by lepším řešením bylo, kdyby poté, co odvolací orgán zjistí, že tu jsou podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1 daňového řádu, bylo jeho povinností, nikoliv tedy možností, vrátit věc k rozhodnutí správci daně prvního stupně. Odpadl by tím problém, na který upozorňují i někteří autoři daňových komentářů, kteří se obávají toho, že uplatňováním uvážení odvolacího orgánu v této oblasti by mohlo docházet k tomu, že obdobné případy budou rozhodovány rozdílně v závislosti na tom, zda rozhodne odvolací orgán nebo zda vrátí věc správci daně prvního stupně. Pokud totiž bude rozhodovat správce daně prvního stupně, je proti jeho rozhodnutí možné podat odvolání. Pokud ale rozhodne odvolací orgán, podání odvolání proti takovému rozhodnutí možné není. Proto je tedy třeba, aby byla alespoň ustálena jednotná praxe, podle které mají odvolací orgány rozhodovat o tom, co rozhodnou samy a co vrátí správci daně prvního stupně.¹³¹

¹²⁸Blíže BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 719. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

¹²⁹Viz § 116 odst. 3 DŘ.

¹³⁰Blíže 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, str. 408. ISBN 978-80-7208-947-5.

¹³¹Např. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 637-638. Daň (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

Bude-li odvolací orgán rozhodovat o odvolání sám, má na výběr mezi třemi formami rozhodnutí, jež jsou uvedeny v § 116 odst. 1 daňového řádu – může napadené rozhodnutí změnit, nebo ho zrušit a zastavit řízení, a nebo odvolání zamítnout a potvrdit napadené rozhodnutí. Jednotlivé formy budou použity podle toho, k jakým výsledkům po posouzení odvolání odvolací orgán dospěje.

Prvním z možných způsobů rozhodnutí je situace, kdy odvolací orgán napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení. Takto je rozhodováno v případech, ve kterých odvolací orgán dospěje k závěru, že nebyly vůbec dány důvody pro vedení daňového řízení a že napadené rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno.¹³²

V situaci, kdy se odvolací orgán po skutkové i právní stránce ztotožní se závěry správce daně prvního stupně, odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Naopak dospěje-li k závěrům odlišným, ať už po stránce skutkové nebo právní, rozhodne o změně napadeného rozhodnutí. Tato možnost změny napadeného rozhodnutí je projevem dvojí úlohy, kterou odvolací orgán v odvolacím řízení zastává – je nejen orgánem přezkumu zákonnosti nebo správnosti rozhodnutí, ale je také orgánem příslušným k odstranění a nápravě případných vad postupu správce daně, jež rozhodnutí vydal.¹³³

Rozhodnutí odvolacího orgánu je konečné a nelze proti němu podle § 116 odst. 4 daňového řádu uplatnit nové odvolání.

4.9. Uplynutí lhůty pro stanovení daně

V této podkapitole se krátce zmíním o obsahu ustanovení § 111 odst. 6 daňového řádu. Umístit tuto problematiku až na konec výkladu o odvolání jsem zvolila z toho důvodu, že se týká jak odvolacího řízení před správcem daně prvního stupně, tak také řízení před odvolacím orgánem.

Uvedené ustanovení se zabývá situací, kdy během odvolacího řízení uplyne lhůta pro stanovení daně – po jejím uplynutí již nelze daň vyměřit, tedy ani rozhodnout o odvolání. Jakmile tuto skutečnost správce daně nebo odvolací orgán zjistí, je jejich

¹³²Bliže BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 720. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

¹³³Bliže BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 720. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

povinností zrušit rozhodnutí, proti kterému bylo odvolání podáno, a odvolací řízení zastavit.¹³⁴ Takováto situace by nastala v případě, když by správce daně nestihl v odvolacím řízení rozhodnout ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně, která je upravena v § 148 daňového řádu. Vzhledem k § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého se tato lhůta prodlužuje o jeden rok v případě, že v posledních 12 měsících před jejím uplynutím dojde k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, bude mít správce daně minimálně rok na vydání rozhodnutí o odvolání.¹³⁵ Vezmeme-li pak v úvahu jednu ze základních zásad správy daní, kterou je povinnost správce daně postupovat v řízení bez zbytečných průtahů¹³⁶, mělo by používání tohoto ustanovení být pro správce daně spíše výjimkou.

Tímto bych výklad o řádných opravných prostředcích ukončila a v následující kapitole se budu věnovat dalšímu institutu, kterým je obnova řízení.

5. Obnova řízení

Obnova řízení, jejíž úprava je v daňovém řádu obsažena v § 117 až § 120, plní v daňovém řízení dvojitou úlohu – jako mimořádný opravný prostředek nebo dozorčí prostředek. Na bližší vymezení těchto pojmů odkazují na kapitolu nazvanou Opravné a dozorčí prostředky. Zde pouze pro připomenutí uvedu hlavní rozdíl mezi nimi.

Jako mimořádný opravný prostředek je tedy zahájení obnovy řízení v dispozici příjemce rozhodnutí, pouze na něm záleží, zda využije svého oprávnění podat tzv. návrh na povolení obnovy řízení.

Jako dozorčí prostředek je obnova řízení nařizována správcem daně z moci úřední.

Z uvedeného tak vyplývá, že hlavní rozdíl je v tom, zda chce daného institutu využít příjemce rozhodnutí nebo správce daně. Protože ale průběh a vůbec smysl obnovy řízení je v obou případech stejný, je její úprava v daňovém řádu provedena

¹³⁴ Např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 263. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹³⁵ Např. blíže 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, str. 394. ISBN 978-80-7208-947-5.

¹³⁶ Viz § 7 odst. 1 DŘ.

jednotně ve stejných ustanoveních. Rozlišení, zda se jedná o opravný nebo dozorčí prostředek, se nachází v použité terminologii – jde-li o dozorčí prostředek, užívá daňový řád termínu nařízení obnovy řízení, a jde-li o opravný prostředek, je užit termín povolení obnovy řízení. Samozřejmě tu jsou i ustanovení, která se z logiky věci nevztahují na obnovu řízení jako dozorčího prostředku, protože se týkají samotného podání návrhu na povolení, jako např. § 118, v němž je upravena lhůta pro podání návrhu nebo také jeho náležitosti. Ze stejného důvodu se budu i já věnovat obnově řízení jednotně. Co tedy bude dále uvedeno, bude se týkat obnovy řízení jako mimořádného opravného prostředku i jako prostředku dozorčího, pokud nebude uvedeno jinak. Po tomto úvodu se v následující podkapitole budu věnovat obecné charakteristice obnovy řízení.

5.1. Obecná charakteristika

Institut obnovy řízení je nástrojem, kterým je zasahováno do právní moci rozhodnutí. Proto má být její povolení či nařízení možné pouze v mimořádných případech, kdy okolnosti, které ji podmiňují, převažují svou závažností nad zásadou právní jistoty.¹³⁷ Z tohoto důvodu nebude obnova řízení příliš častá.

Obnovit lze tedy (při splnění dalších zákonných podmínek) pouze řízení, které bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím správce daně.¹³⁸ Nelze tedy žádat nebo nařizovat obnovu v těch případech, kdy správce daně žádné řízení vůbec nevedl. Podstatou je totiž obnovení celého řízení, nikoliv jen změna původního rozhodnutí. V důsledku nařízení či povolení obnovy řízení tak proběhne nové řízení, ve kterém se zohlední důvody, pro něž bylo řízení obnoveno, a tímto způsobem bude stanoven nový skutkový základ, podle něhož bude vydáno rozhodnutí. Z uvedeného tak vyplývá i další znak obnovy řízení, kterým je skutečnost, že se jedná o nástroj sloužící k nápravě pouze skutkových vad, nikoliv vad právních.¹³⁹

Výše uvedené znaky jsou pro institut obnovy řízení typické, uplatňují se i

¹³⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.07.2014, č. j. 8 AFS 65/2013-52, www.nssoud.cz.

¹³⁸ Viz § 117 odst. 1 DŘ.

¹³⁹ Viz BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 726-727. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

v jiných procesních předpisech. Ovšem obnova řízení v daňovém procesu je jistým znakem specifická - její užití v nalézacím řízení je značně omezeno, a to ve prospěch tzv. doměřovacího řízení. Zjistí-li tedy daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být nižší než je poslední známá daň, je oprávněn podat ve lhůtě dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování,¹⁴⁰ a domoci se tak nápravy v rámci doměřovacího řízení. Pro daňový subjekt je to výhodou, protože v doměřovacím řízení je poté vydán platební výměr, proti kterému se v případě nesouhlasu může daňový subjekt odvolat.¹⁴¹ Další výhoda tohoto postupu vyplývá z porovnání ustanovení, která se těchto dvou institutů týkají - daňový subjekt při podávání dodatečného daňového přiznání není omezen žádnými důvody, za kterých by mohl této možnosti využít, jako je tomu u obnovy řízení. Z těchto důvodů se domnívám, že stanovení pravidla, podle kterého má doměřovací řízení přednost před obnovou řízení, bylo správným a vstřícným krokem směrem k daňovým subjektům. Obnovu řízení lze tedy využít až v případě, že daňový subjekt již nemá možnost podat dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování.¹⁴² Daňový řád tak tuto problematiku upravil opačně, než jak ji upravoval zákon o správě daní a poplatků,¹⁴³ který dával přednost právě obnově řízení.

Posledním znakem typickým pro obnovu řízení je skutečnost, že se skládá ze dvou fází řízení. Jako první probíhá řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení, ve kterém se posuzuje, zda jsou splněny všechny podmínky, které zákon pro užití obnovy řízení požaduje. Dojde-li správce daně k tomu, že podmínky splněny jsou, tak obnovu řízení povolí nebo nařídí. V případě jejího povolení nebo nařízení pak probíhá obnovené řízení, jehož výsledkem je už rozhodnutí v meritu věci.¹⁴⁴

¹⁴⁰ Viz § 141 odst. 1 a odst. 2 DŘ.

¹⁴¹ Viz Důvodová zpráva k části Obnova řízení k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.

¹⁴² Viz § 117 odst. 2 DŘ.

¹⁴³ Viz § 41 odst. 4 ZSDP.

¹⁴⁴ Např. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 453-454. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.

5.2. Důvody obnovy řízení

Daňový řád v § 117 odst. 1 písm. a) – d) upravuje taxativním způsobem všechny důvody, pro které lze obnovu řízení povolit či nařídit. Z jiných, než v tomto ustanovení uvedených, důvodů tak učinit nelze.

Všechny důvody mají společné to, že se týkají skutkového stavu věci, a dále, že odůvodňují předpoklad jiného rozhodnutí správce daně, než jaké vydal v době, kdy takové důvody neměl k dispozici. Účelem obnovy řízení tak není zpochybnění toho, že by se v původním řízení správce daně dopustil nedostatečného zjištění skutkového stavu, ale naopak umožnění obnovení řízení, ve kterém bude moci být zohledněno to, co vyšlo najevo až dodatečně.¹⁴⁵

Podle § 117 odst. 1 písm. a) lze obnovu řízení povolit či nařídit, pokud „*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*“. Tento okruh důvodů je v daňovém řízení jistě nejčastější. Bližší specifikaci těchto důvodů při svém rozhodování uvedl i Nejvyšší správní soud, podle kterého je za nové skutečnosti třeba považovat „*takové skutečnosti, které sice již v době původního rozhodování o věci existovaly, avšak nemohly být (právě pro svoji pozdější projevenou novost) v řízení uplatněny. Stěžovatel tedy o nich nemohl v době, kdy původní řízení probíhala, vůbec vědět (staly se pro něho později novými) a nemohl je právě proto ani uplatnit.*“¹⁴⁶ Z citovaného vyplývá, že novost skutečností a důkazů je třeba posuzovat podle toho, kdy vznikly - aby se tak mohly stát důvodem obnovy řízení, musí jít o skutečnosti, které existovaly už v době původního řízení, akorát v něm nemohly být uplatněny. Za důvod obnovy řízení tak nelze považovat skutečnosti vzniklé až poté, co bylo řízení pravomocně skončeno. Další podmínkou je, aby jejich neuplatnění nebylo následkem zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně. Tímto se Nejvyšší správní soud také zabýval v citovaném rozhodnutí, kde dovedl, že takovým zaviněním je např. situace, kdy příjemce rozhodnutí ztratí dispozici nad důkazním prostředkem v důsledku toho, že porušil nějakou svou zákonnou povinnost, a tento pak nemůže být v původním řízení uplatněn. Nabude-li nad ním příjemce rozhodnutí tuto dispozici po pravomocném skončení řízení zpátky, nelze to uplatnit jako důvod pro

¹⁴⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.07.2014, č. j. 8 AFS 65/2013-52, www.nssoud.cz.

¹⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.07.2012, č. j. 1 afs 43/2012-42, www.nssoud.cz.

obnovu řízení. Poslední podmínkou je, že se musí jednat o takové významné skutečnosti, které by mohly mít na rozhodnutí správce daně podstatný vliv.

Dalším důvodem podle § 117 odst. 1 písm. b) je skutečnost, kdy „rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku“.

Další důvod, uvedený pod § 117 odst. 1 písm. c), je ten, že „rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem“. Není rozhodné, zda se trestného činu dopustil správce daně nebo příjemce rozhodnutí. Důležité je, že v jeho důsledku došlo k ovlivnění správce daně při rozhodování. Takovými trestnými činy jsou např. trestné činy úplatkářství nebo trestné činy proti výkonu pravomoci orgánu veřejné moci a úřední osoby.¹⁴⁷

Posledním důvodem podle § 117 odst. 1 písm. d) je, že „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.“

5.3. Návrh na povolení obnovy řízení

Tato podkapitola se týká pouze obnovy řízení jako mimořádného opravného prostředku, protože se v ní budu zabývat návrhem na povolení obnovy řízení (pro zkrácení budu dále používat jen „návrh na povolení“), což je podání příjemce rozhodnutí¹⁴⁸, kterým se domáhá povolení obnovy řízení.

Tento návrh na povolení se podává u toho správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni.¹⁴⁹ Je to z toho důvodu, že právě tento správce daně je tím, kdo je s původním řízením nejlépe obeznámen a kdo u sebe eviduje příslušný spis. V případech, kdy návrh na povolení směřuje k povolení prvoinstančního řízení, tedy tehdy, kdy nebylo vedeno řízení odvolací, bude i tento správce daně příslušný k povolení obnovy řízení. Pokud bylo vedeno odvolací řízení, správce daně postoupí

¹⁴⁷Blíže LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 275. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹⁴⁸ Viz § 101 odst. 3 DŘ.

¹⁴⁹ Viz § 118 odst. 1 DŘ.

spis k povolení správci daně, jenž rozhodoval o odvolání.¹⁵⁰

Subjektivní lhůta, ve které může příjemce rozhodnutí návrh na povolení podat, činí podle § 118 odst. 2 daňového řádu 6 měsíců ode dne, kdy se o důvodech podmiňujících obnovu řízení dozvěděl. Ovšem je ale také limitován objektivními lhůtami uvedenými v § 119 odst. 4 daňového řádu, v nichž může správce daně povolit či nařídit obnovu řízení.¹⁵¹ Těmto lhůtám se budu blíže věnovat v další podkapitole nazvané Řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení. Zde tedy pouze uvedu, jaký důsledek z nich může vyplývat pro oprávnění příjemce rozhodnutí podat návrh na povolení. Právě i ve stanovení těchto objektivních lhůt totiž spatřuji vyjádření toho, že je institut obnovy řízení mimořádným opravným prostředkem zasahujícím do právní jistoty. Střetává se tu tak subjektivní právo příjemce rozhodnutí na nové řízení, pokud zjistí nové skutečnosti, za kterých by mohlo být rozhodnuto jinak, čili více v jeho prospěch, s právem na zachování stavu, který nastolilo pravomocné rozhodnutí. Pokud tedy příjemce rozhodnutí stihne podat návrh na povolení v rámci objektivní lhůty a splní i všechny ostatní zákonné podmínky, bude jeho návrhu vyhověno a převáží tak jeho právo na nové řízení. Pokud ale podá návrh až po uplynutí objektivní lhůty, nebude moci být jeho návrhu vyhověno, a to ani, kdyby splnil všechny ostatní zákonné podmínky, protože po uplynutí objektivní lhůty převáží zachování zásady právní jistoty.

Návrh na povolení musí obsahovat jednak obecné náležitosti každého podání podle § 70 odst. 3 daňového řádu, tudíž z něj musí být zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a co se navrhuje. Dále v něm musí být obsaženy i náležitosti zvláštní, které daňový řád upravuje v § 118 odst. 3 - první z těchto náležitostí je uvedení okolností, které svědčí o důvodnosti takového návrhu (uvedení jednoho z důvodů podle § 117 odst. 1 daňového řádu), a druhou náležitostí je uvedení okolností, kterými se dokládá dodržení lhůty pro podání návrhu na povolení.¹⁵²

¹⁵⁰ Např. JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část IX., Přezkumné řízení a obnova řízení. *Daňový expert* [online]. 2011, č. 6 [cit. 2016-03-24]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/>.

¹⁵¹ Viz Důvodová zpráva k § 118 a § 119 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.

¹⁵² Např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 277. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

5.4. Řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení

Řízení o povolení či nařízení obnovy řízení je tedy první fází, ve které správce daně posuzuje splnění všech podmínek, za nichž lze obnovu řízení povolit či nařídit. Výsledkem tohoto řízení je pak rozhodnutí o tom, zda bude obnova povolena či nařízena nebo zda bude návrh na povolení zamítnut.

Příslušným k provedení tohoto řízení je správce daně, který ve věci rozhodoval v posledním stupni.¹⁵³ Jak již bylo řečeno v předchozí podkapitole, bude tímto správcem daně buď ten, který věc rozhodoval v prvním stupni, nebo ten, který rozhodoval o odvolání, pokud bylo vedeno odvolací řízení.

Na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků¹⁵⁴ umožňuje daňový řád podle § 108 odst. 3 využití institutu obnovy řízení i v těch případech, kdy v řízení o opravném nebo dozorčím prostředku rozhodla úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu. Pro tuto situaci je pak v § 119 odst. 2 daňového řádu zvláště upravena příslušnost správce daně – o povolení či nařízení obnovy řízení v těchto případech rozhoduje na základě návrhu jí ustanovené komise ta úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, která ve věci rozhodovala v posledním stupni. Zákonodárce tak zakotvením této možnosti do daňového řádu učinil vstřícný krok vůči daňovým subjektům, když umožnil využití obnovy řízení i u tohoto typu řízení.

Dále v ustanovení § 119 odst. 5 daňového řádu je zohledněna situace, kdy ještě před tím, než je vydáno rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy řízení, dojde ke změně místní příslušnosti správce daně – v takovém případě proběhne řízení o povolení obnovy řízení, a bude-li povolena, tak i samotné obnovené řízení, u nově příslušného správce daně.

Jak jsem již zmiňovala v předešlé podkapitole, samotnou obnovu řízení lze povolit nebo nařídit pouze v rámci k tomu stanovené objektivní lhůty. V § 119 odst. 4 daňového řádu jsou upraveny tři druhy objektivních lhůt v závislosti na tom, pro jaký druh řízení má být obnova uplatněna. První ze lhůt je určena pro nalézací řízení a je jí lhůta pro stanovení daně, která činí 3 roky – podrobněji je upravena v § 148 daňového řádu, kde jsou také stanoveny podmínky, za nichž se o jeden rok prodlužuje. Pro řízení při placení daní lze obnovu řízení povolit či nařídit ve lhůtě pro placení daní, která činí 6 let – podrobněji ji upravuje § 160 daňového řádu. Poslední lhůta činí 3 roky ode dne

¹⁵³ Viz § 119 odst. 1 DŘ.

¹⁵⁴ Viz § 56a odst. 4 ZSDP.

právní moci rozhodnutí, jímž bylo předmětné řízení skončeno, a tato lhůta je stanovena pro všechna ostatní řízení, která se nedají podřadit pod dvě předešlé oblasti řízení.

5.5. Obnovené řízení

Skončila-li první fáze vydáním rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy řízení, je tímto okamžikem¹⁵⁵ zahájena druhá fáze, kterou už je provedení samotného obnoveného řízení. Příslušným správcem daně k jeho provedení je podle § 120 odst. 1 daňového řádu vždy správce daně, který ve věci rozhodoval v prvním stupni - jedinou výjimkou, kdy je oprávněn obnovené řízení provést i odvolací orgán, jsou ty případy, kdy byla obnova povolena či nařízena z důvodu uvedeného v § 117 odst. 1 písm. c), tedy že rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, protože v těchto případech je příslušným správcem daně ten, před nímž takový důvod nastal.

Řízení se obnovuje v tom rozsahu, v jakém bylo vedeno původní řízení. Není tak omezeno jen na důvody, pro které byla jeho obnova povolena či nařízena, ale zároveň správce daně nemůže jeho rozsah ani rozšířit, i kdyby to odůvodňovaly nově zjištěné skutečnosti.¹⁵⁶

Tím, že správce daně povolil či nařídil obnovit řízení, bylo potvrzeno, že rozhodnutí, jímž bylo obnovované řízení skončeno, je z určitého důvodu nesprávné, a že jeho výrok měl být vydán v jiném znění. Proto daňový řád v § 120 odst. 3 přiznává rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy řízení vůči původnímu rozhodnutí odkladný účinek, což znamená nemožnost jeho vykonání – příjemce rozhodnutí je tak chráněn před účinky vadného rozhodnutí. Co se ale týče samotné daňové povinnosti, ta už bude ve většině případů v době povolování či nařizování obnovy řízení zaplacená. Pokud ale zaplacená nebude, má tento odkladný účinek významný vliv na úroky z prodlení. Podle daňového řádu je daňový subjekt v prodlení, pokud splatnou daň neuhradil nejpozději v den splatnosti, za každý den prodlení je pak povinen platit úrok – bližší podmínky upravuje daňový řád v § 252. Důsledkem odkladného účinku rozhodnutí je tak skutečnost, že od okamžiku vydání rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy řízení se dny uplynulé až do okamžiku oznámení nového rozhodnutí v obnoveném řízení

¹⁵⁵ Viz § 120 odst. 2 DŘ.

¹⁵⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.02.2016, č. j. 5 afs 99/2015-106, www.nssoud.cz.

nepočítají za dny prodlení, tudíž za ně nevzniká daňovému subjektu úrok.¹⁵⁷ Dřívější zákon o správě daní a poplatků takovouto úpravu týkající se úroku neobsahoval. Odkladný účinek se ale netýká institutů zajištění, kterými jsou zástavní právo (§ 170 daňového řádu) a zajištění daně ručením nebo finanční zárukou (§ 173 daňového řádu).

Výsledkem obnoveného řízení je podle § 120 odst. 4 daňového řádu vždy vydání nového rozhodnutí ve věci, kterým se původní rozhodnutí ruší. Zákonodárce tak zvolil koncepci rozhodnutí v obnoveném řízení shodně s úpravou obsaženou ve správním řádu.¹⁵⁸ Domnívám se, že jde o logické vyústění celkového pojetí obnovy řízení, kdy se řízení obnovuje v celém svém původním rozsahu, tedy i jeho výsledkem je nové rozhodnutí, kterým je to původní ze zákona zrušeno. Podle znění § 109 odst. 1 daňového řádu se lze i v tomto případě proti rozhodnutí odvolat.

6. Přezkumné řízení

Obsahem této kapitoly bude výklad o dozorčím prostředku, jímž je přezkumné řízení upravené v § 121 až § 123 daňového řádu.

Na úvod považuji za vhodné ještě jednou krátce shrnout význam dozorčích prostředků a jejich charakteristické znaky, jak jsem se jimi zabývala na začátku práce v kapitole nazvané Opravné a dozorčí prostředky.

Typickým znakem dozorčích prostředků je, že zahájení řízení o nich není v dispozici účastníka řízení, ale lze je zahájit pouze z moci úřední. Účastník řízení může sice uplatnit podnět k zahájení řízení, ale na jeho samotné zahájení nemá žádný právní nárok. Dozorčí prostředek slouží na ochranu objektivního práva - je povinností správce daně využít tohoto institutu, pokud zjistí, že vydané rozhodnutí není v souladu se zákonem.

Zákon o správě daní a poplatků řadil přezkumné řízení mezi mimořádné opravné prostředky. Tato nesrovnalost byla napravena, když daňový řád upravil přezkumné řízení výlučně jako dozorčí prostředek. Daňovým řádem bylo v úpravě přezkumného řízení provedeno více změn, postupně se o nich budu zmiňovat. Obecně jsem ale toho

¹⁵⁷ Blíže BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 741. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

¹⁵⁸ Viz. § 102 odst. 9 SŘ.

názoru, že současná koncepce přezkumného řízení je oproti té dřívější pojata lépe, přehledněji a vstřícněji vůči daňovým subjektům.

Smyslem přezkumného řízení je napravit vydané rozhodnutí, u něhož byl zjištěn nesoulad s právními předpisy – využívá se tedy pro nápravu právních vad, nikoliv skutkových. Tyto právní vady mohou spočívat jednak v nezákonnosti rozhodnutí nebo se může jednat o vady v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo. Samozřejmě by nebylo nijak účelné, kdyby přezkumné řízení muselo být nařizováno kvůli zjištění jakýchkoliv právních vad. Proto musí jít o tak podstatné vady, u nichž se lze důvodně domnívat, že mohly mít vliv na soulad vydaného rozhodnutí s právními předpisy.¹⁵⁹

Podle zákona o správě daní a poplatků musela být k možnosti užití přezkumného řízení splněna ještě navíc jedna podmínka – okolnosti případu musely nasvědčovat tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.¹⁶⁰ Okruh rozhodnutí, kterých se mohlo přezkumné řízení týkat, tak byl touto podmínkou značně omezen. Daňový řád už ale tuto úpravu nepřebíral, v důsledku čehož lze přezkumné řízení nařídit proti jakémukoliv rozhodnutí, které bylo při správě daní vydáno. Dále se daňový řád nezmiňuje, zda musí jít o rozhodnutí pravomocné či ne, z čehož vyplývá, že přezkumné řízení lze užít v obou případech.¹⁶¹

Další změnou, kterou daňový řád přinesl, je úprava situace, za které lze nařídit přezkoumání rozhodnutí, které již bylo přezkoumáno ve správním soudnictví. Zákon o správě daní a poplatků tuto otázku upravoval v § 56a odst. 2 takto: „*Použití mimořádného opravného prostředku podle části páté tohoto zákona je nepřípustné vůči těm rozhodnutím správců daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem. Řízení o mimořádném opravném prostředku nelze zahájit vůči rozhodnutí tehdy, probíhá-li již o něm přezkumné řízení u soudu.*“ Znění tohoto ustanovení v podstatě zakládalo nemožnost přezkoumat ta rozhodnutí, která již byla přezkoumána ve správním soudnictví. Ovšem jak dovodil Nejvyšší správní soud, nebylo možné toto ustanovení aplikovat bezvýjimečně: „*Použití obnovy řízení podle § 56a odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nebrání předchozí přezkoumání správního*

¹⁵⁹Např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 282. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹⁶⁰Viz § 55b odst. 1 ZSDP.

¹⁶¹Bliže BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 747. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

*rozhodnutí soudem, pokud je obnova řízení odůvodněna novými skutečnostmi nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny v původním řízení a nebyly ani předmětem zkoumání soudem. ... Toto právní stanovisko je nutno aplikovat obdobně na případy přezkoumání daňových rozhodnutí (§ 55b daňového řádu).*¹⁶² Na judikaturu Nejvyššího správního soudu tedy navázal daňový řád, když v § 121 odst. 2 stanovil, že přezkoumání rozhodnutí nelze nařídit v tom rozsahu, v jakém už bylo rozhodnutí přezkoumáno ve správním soudnictví. Není tak zakotvena absolutní nemožnost přezkoumání takového rozhodnutí, ale pouze nemožnost přezkoumání v tom rozsahu, v jakém se již rozhodnutím zabýval správní soud. Protože je řízení o správní žalobě ovládáno dispoziční zásadou, tedy že správní soud přezkoumává rozhodnutí v rozsahu stanoveném žalobcem, možným důsledkem tak může být, že určité vady rozhodnutí nebo řízení nebudou věcně projednány.¹⁶³ A právě v takovém rozsahu může správce daně nařídit přezkoumání daného rozhodnutí – je tu tedy předpoklad toho, že přezkumné řízení bude nařízeno z jiných důvodů, než z jakých rozhodnutí přezkoumával správní soud.

Jak již bylo výše uvedeno, přezkumné řízení nařizuje z moci úřední správce daně. Je jeho povinností toto řízení nařídit, jakmile se dozví o okolnostech, jimiž by byly podmínky pro nařízení přezkumného řízení splněny. Povinnost podat podnět k nařízení přezkumného řízení podle § 121 odst. 3 daňového řádu stihá i jakéhokoliv jiného správce daně, který by při své činnosti takové okolnosti zjistil.

Podnět k nařízení přezkumného řízení je oprávněna podat také osoba zúčastněná na správě daní. I v úpravě této oblasti došlo ke změně oproti zákonu o správě daní a poplatků¹⁶⁴, když byl rozšířen okruh osob, které tak mohou učinit. Dříve byl tím oprávněným pouze daňový subjekt, podle současné úpravy je to tedy jakákoliv osoba zúčastněná na správě daní. Po podání takového podnětu správce daně posuzuje, zda je důvodný, tedy zda jsou splněny podmínky pro nařízení přezkumného řízení. Pokud chce být osoba, která podnět uplatnila, informována o tom, jak se správce daně s podnětem vypořádal, musí o to správce daně výslovně požádat - daňový řád totiž takovou

¹⁶²Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2007, č. j. 8 afs 71/2006-52, www.nssoud.cz.

¹⁶³Např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 282. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹⁶⁴Viz § 55b odst. 3 ZSDP.

informační povinnost správce daně neobsahuje.¹⁶⁵ Podle mého názoru, když už osoba zúčastněná na správě daní takový podnět podá, tak se přeci bude vždy chtít dozvědět, jak se s takovým podnětem správce daně vypořádal. Nepřijde mi tak účelné, aby o tuto informaci musela správce daně zvlášť žádat. Proto si myslím, že vhodnější by bylo, kdyby daňový řád obsahoval povinnost správce daně obeznámit tuto osobu s tím, zda její podnět shledal důvodným.

6.1. Nařízení přezkoumání rozhodnutí

Stejně jako obnova řízení, tak se i přezkumné řízení rozpadá do dvou fází. V této první fázi je posuzováno splnění všech podmínek nutných pro nařízení přezkumného řízení a na základě tohoto posuzování je rozhodováno o tom, zda se toto řízení nařídí.

Příslušným k nařízení přezkumného řízení je podle § 122 odst. 1 daňového řádu ten správce daně, který je nejbližší nadřízený správcí daně, jenž ve věci rozhodoval v posledním stupni. Stanovením příslušnosti k rozhodnutí pro vždy instančně vyššího správce daně se sleduje snaha zajistit co nejvyšší míru objektivnosti a odbornosti při rozhodování a zároveň se tím má docílit efektivnějšího sjednocování praxe správců daně.¹⁶⁶ Stejně jako pro obnovu řízení je stanovena i zde zvláštní příslušnost pro případy, kdy má být nařízeno přezkoumání rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v jeho čele – k nařízení přezkoumání takového rozhodnutí je příslušná právě úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, která rozhoduje na základě návrhu, který je vypracován jí ustanovenou komisí.¹⁶⁷

I pro institut přezkumného řízení jsou stanoveny objektivní lhůty, v jejichž rámci lze přezkoumání rozhodnutí nařídit a po jejichž uplynutí již tohoto institutu nelze využít. Z toho důvodu, že podle daňového řádu už lze přezkoumávat všechna rozhodnutí vydávaná při správě daní, jsou v § 122 odst. 3 daňového řádu stanoveny jednotlivé objektivní lhůty, které se vztahují na rozhodnutí vydávaná v jednotlivých fázích daňového řízení. Týká-li se přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně, lze jej

¹⁶⁵ Viz. § 121 odst. 4 DŘ.

¹⁶⁶ Viz Důvodová zpráva k § 122 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>.

¹⁶⁷ Viz § 122 odst. 2 DŘ.

nařídít ve lhůtě pro stanovení daně. Týká-li se rozhodnutí, které bylo vydáno v řízení při placení daní, lze jeho přezkoumání nařídít ve lhůtě pro placení daně. (Pro bližší vymezení těchto lhůt odkazují na část týkající se objektivních lhůt pro povolení či nařízení obnovy řízení v podkapitole nazvané Řízení o povolení nebo nařízení obnovy řízení). Poslední objektivní lhůta činí 3 roky ode dne právní moci rozhodnutí a týká se přezkoumání těch rozhodnutí, které nelze podřadit pod první dvě uvedené skupiny.

Příslušný správce daně tedy posuzuje, zda jsou splněny všechny zákonné podmínky pro nařízení přezkumného řízení a pokud poté usoudí, že k jejich splnění došlo, vydá rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, jímž bude samotné přezkumné řízení zahájeno.¹⁶⁸

6.2. Postup při přezkumném řízení

Ačkoliv rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení vydává nejbližší nadřízený správce daně tomu správci daně, který rozhodl v posledním stupni, tak k provedení přezkumného řízení se podle § 123 odst. 1 daňového řádu vrací příslušnost opět správci daně, jenž ve věci rozhodoval v posledním stupni – přezkumné řízení tak provede ten, v jehož řízení bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí. Výjimkou může být situace, kdy ještě před vydáním rozhodnutí o nařízení přezkumu nastanou okolnosti podmiňující změnu místní příslušnosti – v takové situaci už bude přezkumné řízení vedeno u nově příslušného správce daně. Nastanou-li ale tyto okolnosti až poté, co bude rozhodnutí o nařízení přezkumu vydáno, nelze k nim přihlížet.¹⁶⁹

Rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí má, kromě toho, že je jím zahájeno přezkumné řízení, i další významný důsledek – toto rozhodnutí působí odkladný účinek vůči přezkoumávanému rozhodnutí a i rozhodnutím navazujícím, a to až do doby oznámení rozhodnutí ve věci, které je vydáno v přezkumném řízení. Tento odkladný účinek se netýká zajišťovacího příkazu (§ 167 až § 169 daňového řádu), zástavního práva (§ 170 daňového řádu) a zajištění daně ručením nebo finanční zárukou (§ 173 daňového řádu). Po dobu trvání odkladného účinku nevzniká ani úrok.¹⁷⁰ I v této

¹⁶⁸ Viz § 123 odst. 2 DŘ.

¹⁶⁹ Viz § 122 odst. 4 DŘ.

¹⁷⁰ Viz § 123 odst. 4 DŘ.

oblasti se tak jedná o podobnou úpravu jako je tomu u obnovy řízení (blíže v podkapitole nazvané Obnovené řízení).

Základem pro vedení přezkumného řízení je podle § 123 odst. 3 daňového řádu rozhodnutí o jeho nařízení – v něm správce daně vyšší instance uvede rozsah přezkumného řízení a vyjádří zde svůj právní názor, kterým je poté správce daně provádějící toto řízení vázán. V uvedeném rozsahu je správce daně také oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. Toto oprávnění má v důsledku toho, že jednou z možností, jak může o přezkoumávaném rozhodnutí rozhodnout, je jeho změna. Může ale také nastat situace, kdy sice správce daně vady řízení odstraní, ale poté dospěje k názoru, že podmínky vyžadované pro přezkumné řízení nebyly splněny a z toho důvodu řízení zastaví. Rozhodnutí o zastavení přezkumného řízení nemá žádný účinek na původní přezkoumávané rozhodnutí, tudíž ani odstranění vad původního řízení v přezkumném řízení se na původním rozhodnutí nijak neodrazí – nedojde tím pádem k jejich zhojení.¹⁷¹

Jako poslední k tématu přezkumného řízení mi zbývá zmínit se o způsobech, jakými může správce daně v tomto řízení rozhodnout. Tyto jsou celkem tři a daňový řád je uvádí v § 123 odst. 5. Prvním ze způsobů rozhodnutí je zastavení přezkumného řízení. Takto správce daně rozhodne, když po provedení přezkumného řízení dojde k závěru, že některá z podmínek pro jeho nařízení nebyla splněna. Jak bylo řečeno výše, toto rozhodnutí na rozhodnutí původní nemá vliv. Pokud ale správce daně dojde k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí není v souladu s právními předpisy, využije některý ze dvou zbývajících způsobů rozhodnutí, jimiž jsou jeho změna nebo zrušení. Proti všem těmto způsobům rozhodnutí se lze ve smyslu § 109 odst. 1 daňového řádu odvolat.¹⁷²

¹⁷¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2015, č. j. 3 AFS 99/2015-26, www.nssoud.cz.

¹⁷² Blíže 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, str. 427-428. ISBN 978-80-7208-947-5.

7. Vztah ke správnímu soudnictví

Pod stejným názvem, jako má tato kapitola, jsou v daňovém řádu upraveny dva instituty, jejichž společným znakem je právě propojení rozhodování správce daně s rozhodováním správních soudů. Zákonodárce je upravil v posledním díle Hlavy VII týkající se opravných a dozorčích prostředků, v ustanoveních § 124 a § 124a.

7.1. Uspokojení navrhovatele

V této podkapitole se budu věnovat institutu uspokojení navrhovatele, který má svůj základ v § 62 soudního řádu správního. Jeho smyslem je možnost správního orgánu (zde tedy správce daně) poté, co proti jeho rozhodnutí byla podána správní žaloba, vydat rozhodnutí, jímž bude navrhovatel uspokojen, aniž by danou věc musel projednávat soud.¹⁷³ Spatřuji tak jistou podobnost s institutem autoremedury v odvolacím řízení - i zde je podstatou urychlení řízení v případech, kdy správní orgán sám uzná, že jím vydané rozhodnutí je vadné, a je mu tak dána možnost jej napravit, pokud tím navrhovatele uspokojí. Zároveň tak nebudou zatěžovány soudy případy, které je možné vyřešit takovýmto postupem.

Aby tedy mohl správce daně tohoto institutu využít, musí být splněny podmínky uvedené v § 62 soudního řádu správního. První z podmínek je, že nově vydaným rozhodnutím musí být navrhovatel uspokojen, ale zároveň jím nesmí být zasaženo do práv či povinností třetích osob. Dále může správce daně této možnosti využít jen do té doby, dokud o věci nebude rozhodnuto soudem. Pokud se správce daně rozhodne navrhovatele takto uspokojit, musí to sdělit soudu, jenž má o věci rozhodnout. Ten pak stanoví správci daně lhůtu, ve které musí být rozhodnutí vydáno a oznámeno – pokud tuto lhůtu správce daně nedodrží, soud bude pokračovat v řízení.

Ze znění § 124 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že o uspokojení navrhovatele se před správcem daně vede určitý typ přezkumného řízení. Podle důvodové zprávy k § 124 se jedná o speciální druh, který se v určitých ohledech odlišuje od přezkumného řízení, jak jej upravuje daňový řád. Proto je také v uvedeném odstavci daného ustanovení zmíněno, že se na něj neuzijí ustanovení týkající se nařízení přezkoumání rozhodnutí. Neuplatňuje se zde tak nařízení přezkumného řízení instančně vyšším

¹⁷³ Např. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, str. 467. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.

správce daně, v důsledku čehož ani rozhodující správce daně není vázán jeho právním názorem. Toto přezkumné řízení je od počátku vedeno tím správcem daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.¹⁷⁴ O provedení řízení a jeho výsledku tak rozhoduje pouze správce daně, jenž vydal žalobou napadené rozhodnutí.

V § 124 odst. 3 zakotvuje daňový řád zásadu koncentrace řízení, když stanoví, že nebude přihlíženo k takovým skutečnostem a návrhům na provedení důkazních prostředků, které navrhovatel uvede později než v žalobě. Podle některých autorů¹⁷⁵ je takovéto stanovení zásady koncentrace v rozporu s cílem správy daní, kterým je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daně. Pokud by nové skutečnosti vedly ke správnému stanovení daně a správce daně by k nim nepřihlédl, zmařil by se tak samotný cíl správy daní a k uspokojení navrhovatele by tak také nedošlo. Podle jiných autorů¹⁷⁶ jde o odraz skutečnosti, že účelem tohoto řízení není napravování jakýchkoliv jiných pochybení než těch, které žalobce vytkl už v žalobě. Já se přikláním spíše k druhému z názorů. Domnívám se, že smyslem využití tohoto institutu je urychlení řízení v tom případě, kdy už na základě údajů uvedených v žalobě správce daně uzná své pochybení a z vlastní vůle jej chce napravit. Přihlížením k dodatečně uváděným skutečnostem a navrhovaným důkazním prostředkům by se, podle mého názoru, tento jeho smysl vytratil.

Další zásadou, která se v tomto přezkumném řízení uplatňuje, je zákaz reformace in peius, tedy nemožnost správce daně rozhodnout v neprospěch navrhovatele.¹⁷⁷ Tato zásada tak vyplývá z podstaty tohoto institutu – kdyby správce daně mohl rozhodnout ve prospěch navrhovatele, těžko by se ten někdy mohl cítit takovým rozhodnutím uspokojen.

Jak již bylo uvedeno výše, správce daně musí vydat rozhodnutí a oznámit jej soudu a navrhovateli ve lhůtě, kterou mu za tím účelem určí soud. Poté, co soudu dojde toto oznámení, vyzve předseda senátu navrhovatele, aby se v určené lhůtě vyjádřil, zda

¹⁷⁴ Viz § 124 odst. 2 DŘ.

¹⁷⁵ Např. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 669. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

¹⁷⁶ Např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, str. 287. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

¹⁷⁷ Viz § 124 odst. 4 DŘ.

jej rozhodnutí vydané správcem daně uspokojuje či ne.¹⁷⁸ Vyjádří-li se navrhovatel kladně, soud řízení o jím podané žalobě zastaví. K zastavení řízení přistoupí soud i tehdy, kdy se sice navrhovatel ve lhůtě nevyjádří, ovšem z okolností případu bude zřejmé, že uspokojen byl.¹⁷⁹ Vyjádří-li navrhovatel, že uspokojen nebyl, soud bude pokračovat v řízení.

Podle § 62 odst. 5 soudního řádu správního nabude rozhodnutí správce daně, jímž došlo k uspokojení navrhovatele, právní moci až dnem, kdy právní moci nabude rozhodnutí soudu o zastavení řízení. Ustanovení § 124 odst. 5 daňového řádu pak vylučuje možnost podat proti takovému rozhodnutí správce daně opravné prostředky.

7.2. Neúčinnost nového rozhodnutí po zrušení rozhodnutí krajského soudu

Novelou¹⁸⁰ daňového řádu s účinností od 1.1.2015 bylo do daňového řádu vloženo nové ustanovení § 124a. Toto ustanovení tak dává odpověď na otázku, jak má být vyřešena následující situace. Proti rozhodnutí správce daně může být podána žaloba ve správním soudnictví – pokud krajský soud žalobě vyhoví a rozhodnutí správce daně tím pádem bude zrušeno, podle § 78 správního řádu soudního bude věc vrácena správci daně k novému projednání, kdy v tomto novém řízení bude vázán právním názorem, který ve svém rozhodnutí o zrušení vyslovil krajský soud. Pokud se ale správce daně s takovýmto právním názorem neztotožňuje, může se proti němu bránit podáním kasační stížnosti k Nejvyššímu správnímu soudu. V důsledku toho, že kasační stížnost nepůsobí automaticky odkladný účinek, nemůže správce daně čekat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ale je povinen vydat nové rozhodnutí ve věci podle právního názoru krajského soudu. Poté může nastat situace, kdy Nejvyšší správní soud rozhodne ve prospěch správce daně a zruší rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo původní rozhodnutí správce daně zrušeno a podle právního názoru krajského soudu bylo správcem daně vydáno rozhodnutí nové. Následkem tak bude současná existence původního rozhodnutí správce daně, které zrušením rozhodnutí

¹⁷⁸ Viz § 62 odst. 3 SŘS.

¹⁷⁹ Viz § 62 odst. 4 SŘS.

¹⁸⁰ Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

krajského soudu „obživne“, a nového rozhodnutí ve věci.¹⁸¹ Je tak otázkou, jak má být naloženo s tímto novým rozhodnutím, jež bylo vydáno na základě rozhodnutí krajského soudu, které později Nejvyšší správní soud zrušil. Odpovědí je právě uvedené ustanovení, podle kterého se toto nové rozhodnutí správce daně stává „*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.*“¹⁸² Nové rozhodnutí správce daně se tak při splnění podmínek stává neúčinným přímo ze zákona. Takovou podmínkou je, že novým rozhodnutím krajského soudu (při jeho vydání bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu) dojde k zamítnutí žaloby podané proti původnímu rozhodnutí správce daně nebo dojde ke zrušení původního rozhodnutí a věc tak bude opět projednávat správce daně, který ale tentokrát bude vázán odlišným právním názorem.¹⁸³

8. Porovnání s právní úpravou na Slovensku

Jako poslední téma své práce jsem zvolila porovnání naší právní úpravy opravných a dozorčích prostředků v daňovém řízení s právní úpravou této problematiky na Slovensku. Toto porovnání je možné z toho důvodu, že v oblasti daňových procesních předpisů se plně neuplatňuje harmonizace právních předpisů členských států Evropské unie. Lze zde nalézt pouze částečnou harmonizaci v určitých otázkách, jakými jsou např. mezinárodní spolupráce mezi členskými státy v oblasti daní nebo boj s daňovými úniky.¹⁸⁴ V základních otázkách správy daní je tak úprava ponechána národním právním předpisům a může se v různých ohledech odlišovat.

Obecným procesním předpisem v oblasti daní na Slovensku je zákon č. 563/2009 Z.z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých

¹⁸¹Viz POŘÍZEK, Mgr. Jan. 98595. *Jak se Nejvyšší správní soud vypořádal s „oživými mrtvolami“* [online]. [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/jak-se-nejvyssi-spravni-soud-vyporadal-s-ozivlymi-mrtvolami-98595.html>.

¹⁸²Viz § 124a DŘ.

¹⁸³Např. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, str. 671. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

¹⁸⁴Bliže BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Epos, 2015, str. 390-391. ISBN 978-80-562-0091-9.

zákonov (dále jen „daňový poriadok“ nebo „DP“), který nabyl účinnosti 1.1.2012. Dané téma je tedy v tomto zákoně upraveno pod názvem „Opravné prostriedky“ jako část „osobitného daňového konania“ v rámci druhé hlavy čtvrté části zákona, přesněji tedy v § 71 až § 78. (Aby z mé strany nedošlo k pomýlení, ponechám jednotlivé pojmy a názvy ve slovenském znění a budu je uvádět v uvozovkách. Tím také budou od sebe odlišeny pojmy daňového poriadku od pojmů užitých v daňovém řádu.)

Jak již vyplývá z uvedeného, daňový poriadok nepoužívá pojem dozorčích prostředků, ale upravuje pouze prostředky opravné. Mezi ně tedy řadí „námietku“, „odvolacie konanie“, „obnovu konanie“ a „preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacie konanie“.

Jako první opravný prostředek je v § 71 daňového poriadku upravena „námietka“, jíž může daňový subjekt využít v těch případech, kdy tak daňový poriadok stanoví. Často se uplatňuje např. při daňové exekuci.¹⁸⁵ Pokud zákon nestanoví jinak, rozhoduje o ní ten orgán, proti němuž „námietka“ směřuje. Bude se tak jednat o jednostupňové řízení. Podobnou úpravu obsahoval i náš dřívější zákon o správě daní a poplatků, který námítku upravoval v § 52 mezi řádnými opravnými prostředky. Současný daňový řád již tuto koncepci opustil a námítka tak není zařazena mezi opravné prostředky, ale je samostatně upravena v § 159 jako jiný právní prostředek ochrany osoby zúčastněné na správě daní proti úkonu správce daně učiněného při placení daní, který lze uplatnit u těch rozhodnutí, proti nimž není přípustné odvolání. I zde je pak rozhodování o námítce jednostupňové.

Dalo by se tak říci, že z tohoto hlediska se právní úprava v daňovém poriadku podobá spíše našemu dřívějšímu zákonu o správě daní a poplatků. Daňový řád sice institut námítky také upravuje, ale už ne jako opravný prostředek.

Dalším opravným prostředkem je „odvolacie konanie“ upravené v § 72 až § 74 daňového poriadku. Zde se omezím na poukázání pouze výraznějších odlišností v úpravě daňového poriadku od našeho daňového řádu.

Podle znění § 72 odst. 1 daňového poriadku je k podání odvolání aktivně legitimován účastník řízení. Užití tohoto opravné prostředku se tak neomezuje pouze na samotného příjemce rozhodnutí, ale k jeho podání je oprávněn jakýkoliv účastník řízení, jehož práv nebo povinností se vydané rozhodnutí týká.¹⁸⁶

¹⁸⁵ Viz § 140 nebo § 144 odst. 8 DP.

¹⁸⁶ Viz BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Epos, 2015, str. 656. ISBN 978-80-562-0091-9.

Další odlišnost se týká odvolací lhůty. Podle § 72 odst. 3 daňového poriadku lze odvolání podat do 15 dní ode dne doručení rozhodnutí. V některých případech je lhůta ještě zkrácena, kdy lze odvolání podat pouze do 8 dní ode dne doručení rozhodnutí.¹⁸⁷ Odvolací lhůta je tak oproti úpravě v daňovém řádu značně zkrácena.

Dále je v § 72 odst. 7 daňového poriadku přiznán včas podanému odvolání odkladný účinek, není-li u jednotlivých ustanovení uvedeno jinak. Splnění povinností uložených v rozhodnutí je tak po dobu odvolacího řízení odloženo. Daňový poriadok tedy upravuje odkladný účinek odvolání opačně než daňový řád, který odkladný účinek odvolání obecně nepřiznává.

Další odlišnost souvisí s možností správce daně prvního stupně využít institutu autoremedury - v § 73 odst. 1 daňového poriadku je povolena pouze plná autoremedura, tudíž správce daně může rozhodnout sám jen tehdy, pokud odvolání plně vyhoví. Stejně ustanovení stanoví i nepřipustnost podání odvolání proti tomuto rozhodnutí.

Poslední odlišností, o které se u odvolání zmíním, se týká rozhodování odvolacího orgánu. Odvolací orgán je podle § 74 odst. 4 daňového poriadku oprávněn rozhodnout tak, že napadené rozhodnutí zruší a vrátí věc k dalšímu řízení, pokud jsou mu k takovému rozhodnutí dány důvody. Správce daně prvního stupně je pak v tomto řízení vázán právním názorem odvolacího orgánu.

Jako další z opravných prostředků je upravena „obnova konania“. Tento prostředek ochrany může využít jak účastník řízení, tak i správce daně z moci úřední. „Obnova konania“ je tak svou podstatou stejná jako u nás, rozdíl spočívá v zařazení do systému právních prostředků ochrany a terminologii. Tak daňový řád rozlišuje obnovu řízení jako mimořádný opravný prostředek nebo dozorčí prostředek podle toho, zda návrh na povolení obnovy řízení podává příjemce rozhodnutí nebo zda je nařizována z moci úřední. Naproti tomu daňový poriadok uvedené členění nezná a všechny prostředky ochrany řadí pod prostředky opravné. Dokonce ani pojmově nerozlišuje mezi opravnými prostředky řádnými a mimořádnými.

I oprávnění podat návrh na „obnovu konania“ je podle § 75 odst. 1 daňového poriadku rozšířeno na účastníka řízení, tudíž se nejedná pouze o příjemce rozhodnutí jako je tomu podle daňového řádu.

Posledním opravným prostředkem je „preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania“ upravené v § 77 daňového poriadku. O jeho uplatnění je

¹⁸⁷ Viz např. § 96 odst. 3 DP.

rozhodováno z moci úřední, účastník řízení je oprávněn podat pouze podnět. I zde je tak stejná situace, jaká je uvedena výše u „obnovy konania“ – podstatou je „preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania“ obdobný institut jako je u nás přezkumné řízení, rozdíl tak spočívá hlavně v tom, že podle daňového poriadku se pojmově jedná o opravný prostředek, u nás jde o prostředek dozorčího práva.

Podle § 77 odst. 6 daňového poriadku může podnětu účastníka řízení vyhovět ten orgán, jenž rozhodnutí vydal. Podmínky pro využití tohoto ustanovení jsou, že musí být vyhověno v plném rozsahu a že se rozhodnutí netýká jiného účastníka řízení, nebo pokud s tím ostatní účastníci vyjádřili souhlas. Dalo by se tak říci, že je zde úprava obdobná autoremeduře.

Další odlišnost se také týká rozhodování v tomto řízení. Pokud správce daně zjistí, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, má podle daňového řádu dvě možnosti jak rozhodnout - vydá rozhodnutí, jímž to původní bude zrušeno nebo změněno. Podle § 77 odst. 7 daňového poriadku má orgán příslušný k přezkoumání rozhodnutí ještě jednu možnost, jak rozhodnout, a touto možností je zrušení rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení tomu, kdo původní rozhodnutí vydal.

Ze zde uvedeného mi tak vyplývá několik největších rozdílů mezi naší a slovenskou právní úpravou, o kterých bych se tu chtěla blíže zmínit.

První rozdíl se týká zařazení do systému opravných a dozorčích prostředků. Daňový řád již pracuje s pojmy opravných a dozorčích prostředků a všechny instituty správně rozděluje do té kategorie, jíž znaky daný institut naplňuje. Naproti tomu daňový poriadok nejen, že pojmově nerozlišuje mezi kategorií opravných a dozorčích prostředků, ale ani se nezmiňuje o dělení opravných prostředků na řádné a mimořádné. Z tohoto hlediska spatřuji úpravu v daňovém řádu za mnohem přehlednější.

Druhý rozdíl se týká institutu „námietky“, který je v daňovém poriadku upraven mezi opravnými prostředky. Daňový řád podobný institut také upravuje, ale ne jako opravný prostředek, ale jako další právní prostředek ochrany, kterého může daňový subjekt proti správci daně využít. Zde bych odkázala na kapitolu nazvanou Vývoj právní úpravy procesního daňového práva na našem území, v jejímž rámci jsem se zabývala i srovnáním právní úpravy daňového řádu se zákonem o správě daní a poplatků - i náš dřívější zákon o správě daní a poplatků řadil mezi řádné opravné prostředky institut námietky. Jak již bylo řečeno ve výše uvedené kapitole, považuji za správné, že daňový řád tuto úpravu opustil a mezi opravné prostředky zařadil pouze instituty splňující znaky opravných prostředků.

Třetí rozdíl se týká odvolání a jeho odkladného účinku. Daňový poriadok jako pravidlo stanoví přiznání odkladného účinku odvolání, ledaže by zákon stanovil něco jiného. Daňový řád v § 109 odst. 5 upravuje pravidlo opačně, tudíž odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak.

Stejně pravidlo jako obsahuje daňový řád, tedy obecné nepřiznání odkladného účinku odvolání, se na Slovensku uplatňovalo až do roku 2004,¹⁸⁸ kdy byl tento účinek odvolání obecně přiznán. Tuto změnu si vyžádala praxe, jelikož v důsledku nepřiznání odkladného účinku docházelo ke zvyšování objemu daňových nedoplatků a také k růstu uplatňování náhrad škod ze strany daňových subjektů.¹⁸⁹

Daňový řád tedy stále uplatňuje pravidlo nepřiznání odkladného účinku odvolání, pokud není stanoveno jinak. Daňový subjekt je tak povinen splnit povinnost, která mu byla stanovena v rozhodnutí, bez ohledu na podané odvolání. Ovšem pro stanovení daně je tu také stanovena jedna významná odchylka – je-li daňovému subjektu vyměřena či doměřena daň vyšší, než jakou ji tvrdil, bude tento rozdíl mezi daní tvrzenou a vyměřenou či doměřenou splatný v náhradní lhůtě 15 dní po nabytí právní moci rozhodnutí. (Pro bližší vymezení odkazuji na podkapitulu Účinky přípustného odvolání.) Bude-li tedy v takovém případě podáno odvolání, bude také odložena splatnost tohoto rozdílu. Je možné, že se při formulování této výjimky zákonodárce inspiroval právě slovenskou právní úpravou.

Podle mého názoru se daňový řád s touto problematikou zdařile vypořádal. Na jedné straně nepřiznáním odkladného účinku odvolání je respektována koncepce, že v době pro podání odvolání má být již tvrzená daň zaplacená – pokud by byl odkladný účinek přiznán, zaplacená daň by se na dobu odvolání musela vracet daňovému subjektu. Na straně druhé při vyměření či doměření vyšší daně se splatnost rozdílu odkládá až na dobu po odvolání, tedy daňový subjekt má možnost se v případě nesouhlasu s takto vyměřenou či doměřenou daní bránit, aniž by musel tento rozdíl zaplatit před podáním odvolání.

¹⁸⁸ Viz zákon č. 609/2003 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré ďalšie zákony.

¹⁸⁹ Např. BENČÍK, Patrik. *Odvolanie v daňovom konaní už má odkladný účinok* [online]. [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <http://www.etrend.sk/podnikanie/odvolanie-v-danovom-konani-uz-ma-odkladny-ucinek.html>.

Závěr

Shrnutí závěrů, ke kterým jsem při zpracování této práce dospěla, bych roztřídila na tři části. V první části bych se zabývala výsledky porovnání současné a dřívější právní úpravy opravných a dozorčích prostředků, v části druhé bych se zmínila o odlišnostech právní úpravy u nás a na Slovensku a v části třetí bych uvedla, v čem spatřuji výhody nebo naopak nedokonalosti naší současné právní úpravy.

Jak tedy bylo uvedeno, jako první se zmíním o porovnání právní úpravy v daňovém řádu s úpravou v zákoně o správě daní a poplatků. Jako největší změna mezi těmito dvěma zákony se mi jeví úprava terminologie a systémové roztřídění opravných a dozorčích prostředků do jednotlivých kategorií. Daňový řád zavedl pojem dozorčích prostředků a začal tak důsledně rozlišovat mezi prostředky opravnými a dozorčími. Také mimo opravné a dozorčí prostředky vyčlenil samostatnou kategorii tzv. dalších právních prostředků ochrany, jichž může osoba zúčastněná na správě daní na svou obranu využít. Tímto krokem došlo k jednoznačnému zpřehlednění právní úpravy, daňový řád se tím také zařadil mezi procesní předpisy jiných právních odvětví, v nichž je rozlišováno mezi prostředky opravnými a dozorčími. Další změny jsou pak dílčího charakteru a týkají se úpravy jednotlivých institutů. Jako příklad lze zmínit úpravu týkající se přezkumného řízení, kdy podle zákona o správě daní a poplatků bylo možné tohoto institutu využít pouze na rozhodnutí, jimiž byla stanovena daň. Daňový řád tuto podmínku odstranil a v přezkumném řízení tak lze přezkoumat všechna rozhodnutí vydaná při správě daní. I v tomto ohledu se tedy jedná spíše o změny ve prospěch daňových subjektů.

Dále se budu zabývat porovnáním naší právní úpravy s úpravou na Slovensku. První výrazně odlišnou oblastí je terminologie a zařazení jednotlivých institutů do systému opravných a dozorčích prostředků. Slovenský daňový poriadok, stejně jako náš dřívější zákon o správě daní a poplatků, neužívá pojem dozorčích prostředků a všechny instituty tak řadí pouze pod prostředky opravné. Ty pak dokonce ani pojmově nerozlišuje na řádné a mimořádné. Z tohoto hlediska shledávám náš daňový řád jako více přehlednější a srozumitelnější. Za další výraznou odlišnost považuji skutečnost, že daňový poriadok přiznává odvolání odkladný účinek, není-li stanoveno jinak. Náš daňový řád odvolání odkladný účinek obecně nepřiznává, ale pro stanovení daně vyměřením či doměřením stanovuje výraznou výjimku – rozdíl mezi tvrzenou a vyměřenou či doměřenou daní je splatný v náhradní lhůtě až po právní moci rozhodnutí.

Dle mého názoru je tato úprava v daňovém řádu zdařilejší a vyhovující konstrukci výběru daní. Také považuji za možné, že při formulování této výjimky mohl zákonodárce vycházet právě z praxe uplatňované na Slovensku, kde již v té době byl odkladný účinek odvolání přiznán.

Nakonec bych zde chtěla shrnout naši současnou právní úpravu opravných a dozorčích prostředků v daňovém řádu. Jak jsem již uvedla výše, úpravu této problematiky v daňovém řádu shledávám terminologicky a obsahově velmi přehlednou. Také úprava jednotlivých institutů se dle mého názoru vyznačuje značnou snahou být pro daňové subjekty v rámci možností co nejpříznivější. Jako příklady lze uvést dostatečně dlouhou odvolací lhůtu, výše zmíněnou splatnost rozdílu mezi tvrzenou a vyměřenou či doměřenou daní v náhradní lhůtě, širokou možnost daňového subjektu pro dispozici s odvoláním nebo zakotvení pravidla přednosti doměřovacího řízení před institutem obnovy řízení. Takových menších či větších výhod pro daňové subjekty obsahuje daňový řád více. Ovšem i na druhou stranu, stejně jako je tomu u jiných právních předpisů, ani daňový řád v úpravě této problematiky není dokonalý a některá z jeho ustanovení bývají podrobována kritice. Jedním takovým výraznějším ustanovením je např. stanovení povinnosti pro správce daně prvního stupně, je-li v řízení více příjemců rozhodnutí, přihlížet při rozhodování v autoremeduře k jejich vyjádření k podanému odvolání jednoho z nich. Zakotvení této povinnosti bylo jistě vedeno snahou poskytnout větší míru ochrany ostatním příjemcům rozhodnutí v případě, kdy se odvolá jen některý z nich a případné rozhodnutí o jeho odvolání vydané v rámci autoremedury by mohlo zasáhnout i do právní sféry ostatních. Jak již ale bylo uvedeno v rámci výkladu, kdy jsem se tímto problémem zabývala, samotné provedení této povinnosti v daňovém řádu působí spíše zmateně a ochranu ostatních příjemců rozhodnutí komplikuje, namísto aby k jejich ochraně přispívalo.

Závěrem bych tedy dodala, že daňový řád sice obsahuje některá ustanovení, u nichž by bylo vhodné pro zákonodárce zamyslet se nad jejich zlepšením, ale těchto ustanovení není mnoho. Dle mého názoru se daňový řád v úpravě opravných a dozorčích prostředků vyznačuje svou přehledností a vstřícností k daňovým subjektům. Dále se domnívám, že ve svém souhrnu lze úpravu této problematiky provedenou daňovým řádem považovat za zdařilou.

Seznam použité literatury:

BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, 519 s. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

BAXA, J. aj. *Daňový řád: komentář I. díl*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 800 s. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, 1191 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.

KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2009, 879 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-528-3.

MALÝ, K. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945*. 4., přeprac. vyd., V nakl. Leges vyd. 1. Praha: Leges, 2010, 640 s. Student (Leges). ISBN 978-80-87212-39-4.

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

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

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

MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, 1018 s. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.

LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., a kol. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, 616 s. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.

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, 928 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

BABČÁK, V. *Daňové právo na Slovensku*. Epos, 2015, 752 s. ISBN 978-80-562-0091-9.

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

Internetové zdroje:

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503>

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, 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* [online]. 2010, č.8 [cit. 2016-03-24]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/>

JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část VII., Novela daňového řádu. *Daňový expert* [online]. 2011, č. 2 [cit. 2016-03-24]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/>

BENČÍK, Patrik. *Odvolanie v daňovom konaní už má odkladný účinok* [online]. [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <http://www.etrend.sk/podnikanie/odvolanie-v-danovom-konani-uz-ma-odkladny-ucinok.html>

POŘÍZEK, Mgr. Jan. 98595. *Jak se Nejvyšší správní soud vypořádal s „oživými mrtvolami“* [online]. [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/jak-se-nejvyssi-spravni-soud-vyporadal-s-ozivlymi-mrtvolami-98595.html>

JAREŠOVÁ, J. Daňový řád, část IX., Přezkumné řízení a obnova řízení. *Daňový expert* [online]. 2011, č. 6 [cit. 2016-03-24]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/>

MORÁVEK, Daniel. *Tisíce pražských firem bude daňově „vystěhováno“, a to bez šance na odvolání* [online]. [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/tisice-prazskych-firem-bude-danove-vystehovano-a-to-bez-sance-na-odvolani/>

Jak správně platit daně v roce 2015: Změny v daňovém řádu [online]. [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <http://www.socialnidialog.cz/zpravodajstvi/ostatni/2565-jak-spravne-platit-dane-v-roce-2015-zmeny-v-danovem-radu>

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

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

Zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Zákon č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony

Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů

Zákon č. 563/2009 Z.z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Zákon č. 609/2003 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré ďalšie zákony

Soudní rozhodnutí:

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 – 114, www.nssoud.cz.

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2015, č. j. 2 Afs 97/2014 – 32, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.01.2015, č. j. 5 Afs 68/2014 - 38, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2014, č. j. 9 Afs 138/2014 – 41, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.08.2011, č. j. 5 Afs 63/2010-64, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2014, č. j. 9 Afs 138/2014 – 41, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2014, č. j. 9 Afs 80/2013-58, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.10.2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.08.2015, č. j. 4 Afs 123/2015-53, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.07.2014, č. j. 8 Afs 65/2013-52, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.07.2012, č. j. 1 Afs 43/2012-42, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.02.2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2007, č. j. 8 Afs 71/2006-52, www.nssoud.cz.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2015, č. j. 3 Afs 99/2015-26, www.nssoud.cz.

Nález Ústavního soudu ze dne 26.3.2015, sp. zn. I.ÚS 767/15.

Seznam použitých zkratk:

Daňový řád, DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

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

Správní řád, SŘ - zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Soudní řád správní, SŘS - zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Daňový poriadok, DP - zákon č. 563/2009 Z.z., o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Důvodová zpráva - důvodová zpráva k návrhu daňového řádu.

Návrh na povolení – návrh na povolení obnovy řízení.

Shrnutí

Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řízení

Tato diplomová práce se zabývá podrobnou analýzou opravných a dozorčích prostředků, které jsou určeny na obranu daňového subjektu před rozhodováním správce daně. Hlavním cílem této práce je charakterizovat jednotlivé instituty opravných a dozorčích prostředků a vymezit, v jakých situacích a za jakých podmínek jich lze využít. V rámci výkladu je také porovnávána současná a dřívější právní úprava těchto institutů se záměrem zmínit její nejvýraznější změny. Dalším cílem této práce je porovnání naší právní úpravy s úpravou této problematiky na Slovensku. Mým záměrem je pak během výkladu poukazovat na možné nedokonalosti nebo naopak výhody naší současné právní úpravy.

Tato diplomová práce je složena z úvodu, osmi kapitol a závěru. Úvod se skládá především z uvedení cílů této práce a její obsahové struktury. První kapitola se zabývá jednak historickým vývojem právní úpravy daňového práva procesního na našem území, ale také je tu v rámci výkladu porovnána úprava opravných a dozorčích prostředků obsažená v daňovém řádu s dřívější úpravou v zákoně o správě daní a poplatků. Po této převážně historické kapitole následuje kapitola vymezující samotný pojem opravných a dozorčích prostředků a rozdíl mezi nimi. Poté jsou čtyři kapitoly týkající se už samotných jednotlivých opravných a dozorčích prostředků, a to v pořadí rozklad, odvolání, obnova řízení a přezkumné řízení. Největší část je věnována odvolání jako nejběžněji využívanému opravnému prostředku. Následující sedmá kapitola se zabývá vzájemným vztahem mezi rozhodováním správce daně a rozhodováním soudů ve správním soudnictví. Poslední kapitola je pak věnována srovnání naší právní úpravy opravných a dozorčích prostředků s jejich právní úpravou na Slovensku. V závěru jsou uvedena shrnutí a výsledky, k nimž jsem při vypracování této práce dospěla.

Abstract

Corrective and supervisory means in tax proceedings

This diploma thesis deals with a detailed analysis of corrective and supervisory means, which are intended to defend a tax subject against the decisions of a tax administrator. The main objective of this thesis is to characterize various institutes of corrective and supervisory means and to define in what circumstances and under what conditions they can be used. In the context of the explanation, the current and previous legislation of these institutes are compared, with the intention to mention the most important changes. Another objective of this thesis is to compare our legislation with the relevant regulations in the Slovak Republic. It is my intention, during the explanation, to point out possible imperfections or, contrarily, the benefits of our current legislation.

This thesis consists of an introduction, eight chapters, and a conclusion. The introduction consists primarily of the list of objectives of this thesis and its content structure. The first chapter deals with historical development of legal regulation of the procedural tax law in our country, but within the explanation, there is also a comparison of the corrective and supervisory means contained in the Tax Procedure Code with the antecedent legislation in the Act on Administration of Taxes and Fees. This mainly historical chapter is followed by a chapter defining the terms “corrective and supervisory means” and the difference between the two. Then there are four chapters individually describing the individual corrective and supervisory means, in the following order: remonstrance, appeal, renewal of proceedings and review procedure. The biggest part is dedicated to the appeal as the most commonly used corrective means. The following seventh chapter deals with the relationship between the decision making of a tax administrator and decisions of a court in administrative justice. The last chapter is devoted to a comparison of our legal regulations on corrective and supervisory means with the relevant legal regulations in the Slovak Republic. The conclusion contains summary and conclusions to which I have come during my work on this thesis.

Klíčová slova

odvolání

obnova řízení

přezkumné řízení

Keywords

an appeal

a renewal of proceedings

a review procedure