

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

Diplomová práce

Ivan Kolobov

Právní prostředky ochrany při správě daní

Vedoucí diplomové práce:

prof. JUDr. Hana Marková CSc.

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu) :

14.09.2017

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracoval 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 14.11.2017

Ivan Kolobov

Celkový rozsah vlastního textu práce (od úvodu po závěr), včetně mezer a poznámek pod čarou: 108 934 znaků.

Děkuji paní prof. JUDr. Haně Markové CSc., vedoucí mé diplomové práce, za věnovaný čas, ochotu vést mou diplomovou práci, trpělivý přístup, cenné připomínky, a pomoc při zpracování.

Obsah

Úvod.....	- 1 -
1. Správa daní.....	- 3 -
1.1 Základní zásady správy daní.....	- 7 -
1.2 Vztah daňového řádu a správního řádu.....	- 14 -
2. Právní prostředky ochrany při správě daní.	- 16 -
3. Odvolání.....	- 18 -
4. Obnova řízení.....	- 27 -
5. Přezkumné řízení.....	- 36 -
6. Prostředky sloužící k ochraně osob zúčastněných na správě daní.....	- 42 -
6.1 Stížnost.....	- 42 -
6.2 Námitka.....	- 46 -
6.3 Podnět k ochraně před nečinností	- 47 -
6.4 Námitka podjatosti	- 49 -
Závěr.....	- 51 -

Úvod

Správa daní je nezbytnou součástí života každého společensky integrovaného člověka, setkáme se s ní nejenom při každoročním podání daňového přiznání, odvádění daně z nemovité věci, daně z nabytí nemovitých věcí, ale i v řadě jiných případů, jak bude uvedeno v této diplomové práci. Správu daně upravuje zákon č. 280/2009 Sb.¹, (dále jen „daňový řád“) z účinnosti od 01. 01. 2011, který nahradil zákon č. 337/1992 Sb., „O správě daní a poplatků“. Daňový řád je obecným (lex generalis) předpisem daňového práva procesního, má povahu kodexu, stanoví společný postup pro správné zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daní. Jak uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu, „*daňový řád je procesním předpisem, který upravuje pravidla správy daně*“², což nevyklučuje, aby určité procesní pravidla správy daní tam, kde je to odůvodněno jejich specifickými rysy a z toho vyplývající potřebou zvláštní úpravy, byly upraveny v jednotlivých hmotněprávních daňových zákonech, které upravují jednotlivé daně v daňové soustavě.³ Téma své diplomové práce „Právní prostředky ochrany při správě daní“, jsem zvolil z důvodu toho, že placení daně i pokud to vnímáme jako čestnou povinnost každého, je významným zásahem do vlastnického práva, a proto se musí provádět s respektováním práv a svobod, musí být přesně dodrženy zákonné meze zásahu. Osoba zúčastněná na správě daní má být obzvlášť zákonem chráněná, ale zároveň správce daně je povinen dosáhnout cíle správy daně. Proto problematika daňového práva je problematikou velice specifickou, což je jedním z důvodů, proč finanční právo a právo daňové jsou nejen zvlášť upraveny zákonodárcem, ale i proč se zvlášť vyučují na právnických fakultách. V každém řízení může dojít k nesprávnému nebo nespravedlivému postupu, nesprávnému rozhodnutí, proto považuji za určující procesní problematiku daňového práva. Jak říká klasická římskoprávní zásada: „Vigilantibus iura scripta sunt.“ Tj. zákony jsou psané pro bdělé. Je nesporné, že v případě neexistence

¹ Všechny právní předpisy, na které se v diplomové práci odkazuje, jsou míněny ve znění pozdějších předpisů, pokud není uvedeno jinak.

² Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, [cit. 2017-01-11], dostupné z <www.beck-online.cz>

³ Srov. Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol. Finanční právo. 6. Upravené vydání. Praha : C.H. Beck, 2012, 256 s, ISBN 978-80-7400-440-7.

náležitě a promyšlené zákonné úpravy procesu, má hmotněprávní úprava pouhou deklarační povahu. Jenomže i samotná kvalitní zákonná úprava procesu nestačí bez řádného a včasného uplatnění procesních norem ze strany osoby zúčastněné na správě daně. V této souvislosti se znalosti o správném, řádném a včasném uplatnění právních prostředků ochrany jeví základním kamenem úspěšné obrany účastníka procesů.

Za cíl své diplomové práce považuji analýzu jednotlivých právních ochranných prostředků při správě daní a s nimi souvisejících základních zásad správy daní, příslušné judikatury správních soudů a Ústavního soudu České republiky, pomocí metody deduktivní, analytické a komparatistické.

Strukturu své diplomové práce jsem zpracoval tak, aby byl naplněn cíl diplomové práce. V první kapitole, která se nazývá „Správa daní“ dávám definici správy daně, popisuji předmět správy daní, správce daní, provádím rozbor a analýzu jednotlivých základních zásad správy daní, provádím rozbor vztahu daňového řádu a správního řádu.

V druhé kapitole, která se nazývá „Právní prostředky ochrany“, uvádím definici právního prostředku ochrany, diferencuji právní prostředky ochrany a popisuji společné náležitosti právních prostředků ochrany a povinnosti správce daně při jejich posuzování.

V třetí kapitole „Odvolání“ provádím rozbor a analýzu odvolání a odvolacího řízení.

V čtvrté a páté kapitole „Obnova řízení“ a „Přezkumné řízení“ jsem rozebral a popsal instituty obnovy řízení a přezkumného řízení společně s institutem uspokojení navrhovatele jako zvláštním institutem přezkumného řízení.

V závěrečné kapitole „Prostředky sloužící k ochraně osob zúčastněných na správě daní“ byli popsány a zanalyzovány instituty stížností, ochrany před nečinností správního orgánu, námitky podjatosti a námitky.

Při řešení své diplomové práce jsem prostudoval zákonnou úpravu, pracoval s daňovými komentáři a především uvedl příklady z více než čtyřiceti soudních judikátů.

1. Správa daní

Správa daní je v daňovém řádu definovaná v §1 odst. 2 jako „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ Zákonodárce reagoval na judikaturu správních soudů, nálezy Ústavního soudu a zakotvil přímo v daňovém řádu povinnost správce daně dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši. Matyášová, Lenka, a Grossová, Marie Emilie hodnotí tento krok zákonodárce jako výrazný posun k uplatňování zásady materiální pravdy namísto dříve uplatňované zásady pravdy formální, na jejich závěr odkazuje i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku⁴. Přičemž i judikatura soudu i uvedené autory se shodují v názoru, že je to primárně daňový subjekt, který má nést důkazní břemeno a předkládat skutečnosti svědčící v jeho prospěch. Správce daně však, pokud takové skutečnosti zjistí, je povinen je brát v potaz.⁵

Správa daní se skládá z řízení a postupů, které mohou být realizovány v průběhu řízení nebo mimo něj. Správa daní se provádí v řízení registračním, v řízení o závazném posouzení a v daňovém řízení. Daňové řízení zákon dále dělí na dílčí řízení, jímž jsou: řízení nalézací, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích. Postupy, které tvoří součást správy daní jsou vyhledávací činnost, postup k odstranění pochybností, místní šetření a daňová kontrola⁶.

Daňový řád stanoví, že předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu, důvodová zpráva k daňovému řádu dodává, že „*Pro potřeby tohoto zákona se za příjem veřejného rozpočtu označuje i clo, které je příjmem rozpočtu Evropské unie*“⁷.

Předmětem správy daně podle daňového řádu jsou i další peněžité plnění, která se pro účely daňového řádu považují za daň:

⁴ Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 65/2012-34, ze dne 13.12.2013, www.nssoud.cz.

⁵ Srov. Matyášová, Lenka, Grossová, M.E.: Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015. 2.aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. s.17 Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-917.

⁶ Srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s.3, ISBN 978-80-7357-564-9.

⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, [cit. 2017-01-18], dostupné z <www.beck-online.cz>

a) Peněžité plnění, která zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek.

Pojem daň není v právním řádu definován, teorie definuje daň jako „*Platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění*“⁸. Také daně jsou definovány jako platby, které mívají spíše periodický charakter.

Clo, Alena Schillerová v komentáři k daňovému řádu, definuje jako „*zákonem stanovenou dávkou za přechod zboží přes celní hranici s celně schváleným určením, celním režimem, se kterým je platba cla spojena.*“⁹

Poplatek, podle Petry Novákové, definován jako „*povinná, nenávratná platba ukládaná na základě zákona, která je však placena, na rozdíl od daně, jako protihodnota za něco, co stát či samosprávný celek zajišťuje.*“¹⁰ Poplatek je na rozdíl od daní často vybírán jako platba jednorázová.

⁸ Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol. Finanční právo. 6. Upravené vydání. Praha : C.H. Beck, 2012, 256 s, ISBN 978-80-7400-440-7.

⁹ Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s. 14, ISBN 978-80-7357-564-9.

¹⁰ Lichnovský, Ondřej, Ondrýsek, Roman, Nováková, Petra, Kostolanská, Eva, Rozehnal, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 4, ISBN 978-80-7400-604-3.

b) Peněžitá plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona

Alena Schillerová uvádí, že takovým peněžitým plněním jsou odvody za porušení rozpočtové kázně v případě, že se jedná o dotace poskytnuté právnické nebo fyzické osobě podle zákona 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech¹¹.

c) Peněžitá plnění v rámci dělené správy.

Zákonodárce v ustanovení §161 daňového řádu upravuje situaci dělené správy.

Rozlišuje se dělená správa procesní a dělená správa věcná.

K procesní dělené správě dochází, pokud orgán veřejné moci, který není správcem daně, buď svým rozhodnutím při výkonu veřejné moci uloží platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu a postupuje-li se při jeho placení podle daňového řádu nebo podle jeho jednotlivých ustanovení anebo i v případě, že platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu vznikla přímo ze zákona bez vydání rozhodnutí. Z hlediska praktického to znamená, že procesní dělená správa nastává v případě, že orgán veřejné moci uloží povinnost k peněžitému plnění na základě „nedaňového zákona“, ale při správě placení peněžitého plnění se použije daňový řád¹². Příkladem je ustanovení § 106 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Orgán veřejné moci věcně příslušný ke správě placení peněžitého plnění vystupuje ve funkci správce daně a má pravomoci a povinnosti jako správce daně. Osoba, které byla platební povinnost k peněžitému plnění uložena, má práva a povinnosti daňového subjektu.

¹¹ Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s. 17, ISBN 978-80-7357-564-9.

¹² Srov. Lichnovský, Ondřej, Ondrýsek, Roman, Nováková, Petra, Kostolanská, Eva, Rozehnal, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 599, ISBN 978-80-7400-604-3.

K věcně dělené správě dochází v případě, že zákon stanoví, že pro správu placení peněžního plnění je příslušný jiný správní orgán, než orgán veřejné moci, který platební povinnost k peněžitému plnění uložil. Jak uvádí Karel Šimek, při věcně dělené správě většinou zároveň dochází i k procesní dělené správě, ale není tomu tak nezbytně. Může tedy nastat situace, kdy tomu tak nebude.¹³

d) Daňový odpočet, daňová ztráta, jiný způsob zdanění, a příslušenství daně

Daňový odpočet je částka, o níž se snižuje daň na vstupu podle zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Daňová ztráta je částka, o níž se snižuje základ daně podle zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Příkladem jiného způsobu zdanění dle Jaroslava Kobíka a Aleny Kohoutkové je záloha na daň.¹⁴

Příslušenstvím daně jsou úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona.

Správce daně je definován v daňovém řádu jako orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.

¹³ Srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s.999, ISBN 978-80-7357-564-9.

¹⁴ Jaroslav Kobík, Alena Kohoutková, Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). s. 27, ISBN 978-80-7263-769-0.

1.1 Základní zásady správy daní

V této kapitole plánuji analyzovat jednotlivé zásady správy daní a příslušnou judikaturu.

Výběrem daně nepochybně dochází k zásahu do vlastnických práv jednotlivce, i když se jedná o nezbytnou a čestnou povinnost. Proto je nutné ocenit v zákoně uvedený cíl „správného“ zjištění a stanovení daní, k naplnění tohoto cíle slouží níže uvedené základní zásady správy daní uvedené v § 5 až § 9 Daňového řádu, jejichž porušení ze strany správce daně bezpochyby představuje vadu řízení, důvod k uplatnění právních ochranných prostředků, a může vést ke zrušení rozhodnutí. Jak je uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu *„V průběhu správy daní se uplatňují zásady, které platí pro celou správu daní (§ 5 až § 9), tedy i pro úkony a postupy konané mimo vlastní řízení. Tomu odpovídá i zpřesnění v označení, které vědomě opouští stávající model zásad daňového řízení. Zásady, jako základní interpretační pravidla, jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení všech daňových zákonů, při jejichž aplikaci je nutno mít je neustále na zřeteli.“*¹⁵

Zásada legality vyplývá z ústavního pořádku zejména čl. 11. odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že *„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“*. Tato zásada správci daně dále stanoví povinnost postupovat v souladu se zákonem a jinými právními předpisy. Zákonem se pro účely daňového řádu rozumí též, mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. Je důležité podotknout, že právně závaznými akty jsou i právní akty Evropské Unie ve smyslu čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské Unii. Určující charakter má i judikatura Soudního dvora EU.

Zásadu legality při správě daní nelze vykládat pouze formálně, nýbrž naopak. Zásada legality má být aplikována materiálně a vztahovat se na i případy aplikace a interpretace zákonných ustanovení. Tento názor je podpořen v judikatuře Ústavního soudu - Usnesení IV. ÚS 385/04 ze dne 20. 1. 2005, ve kterém Ústavní soud oponoval názoru Nejvyššího správního soudu vyslovenému ve vyjádření k ústavní stížnosti, deklaroval, že

¹⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, [cit. 2017-02-17], dostupné z <www.beck-online.cz.>

„Porušení vlastnického práva při ukládání daňové povinnosti se státní moc dopustí nejen tím, že uloží povinnost zcela extra legem, ale i tehdy pokud by příslušné zákonné ustanovení aplikovala a především interpretovala způsobem, který by se ocital mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, například tak, že by interpretací zákonných ustanovení rozšiřovala daňovou povinnost na subjekty či situace, na něž podle zákona daňová povinnost nedopadá.“¹⁶

Jako příklad faktického uplatnění této zásady v soudní praxi, uvádím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci kurzových rozdílů, žalobce: MP Development akciová společnost, proti žalovanému: Finanční ředitelství pro hl. město Prahu. V kauze se žalobce domáhal vyloučení nerealizovaných kurzových rozdílů ze základu daně. Mimo jiné stěžovatel napadl v žalobě závěr žalovaného o tom, že vykázané nerealizované kurzové zisky podléhají zdanění daní z příjmů právnických osob z důvodu, že i přes jejich vykázání ve výsledku hospodaření nepředstavují nerealizované kurzovní zisky příjem ve smyslu ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a nemohou být tudíž zdaněny. Nejvyšší správní soud se s tímto důvodem ztotožnil a stanovil, že *„Daně lze stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu, na základě zákonem stanoveného postupu. Pouze při dodržení zákonných podmínek lze mít za legitimní určení předmětu zdanění. Je proto zcela nepřípustné, aby předmět zdanění, tedy to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce, bylo stanoveno jakýmkoli jiným způsobem, nadto nikoli v rámci moci zákonodárné, ale v rámci moci výkonné (tj. na základě prováděcí vyhlášky, resp. „Postupů účtování“, které jsou vydávány správním orgánem, zde ministerstvem financí)“¹⁷.*

Zásada zákazu zneužití pravomoci správního uvážení (zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí) Správce daně podle této zásady uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Tato zásada plyne z čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 3 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Tuto zásadu je nutno pojímat ve dvou rovínách: Nejprve z ní plyne, že správce daně nemůže výkladem právních předpisů rozšiřovat svoji pravomoc a vést jednání nebo

¹⁶ Usnesení Ústavního soudu IV.ÚS 385/04, ze dne 20. 1. 2005, www.nalus.usoud.cz.

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5Afs 45/2011-94, ze dne 19. 03 2012, www.nssoud.cz.

rozhodovat ve věcech, které jim ze zákona nepřísluší. V judikatuře Nejvyššího správního soudu je se toto pojetí odráží ve vztahu k pokynům Generálního finančního ředitelství (dále jen „Pokyny GFŘ“): *„Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní. Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplňují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím D pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, avšak jen jestliže dané pokyny neodporují zákonu.“¹⁸*

„Vnitřní předpis ministerstva nemůže upravovat práva a povinnosti soukromých osob, nýbrž může toliko ukládat úkoly osobám podléhajícím řídicí pravomoci toho, kdo vnitřní předpis vydává. Vnitřní předpis však není pro soukromé osoby, jichž se činnost finančních úřadů dotýká, jako je například stěžovatelka, bez právního významu. Potud lze se stěžovatelkou zajisté souhlasit. Vnitřním předpisem totiž správní orgán sám sobě v rámci pravomocí stanovených mu zákonem a bez toho, aby se jakkoli dotkl zákonem zaručených práv soukromých osob, stanovil pro abstraktně definovaný okruh případů určitá pravidla specifikující zákon. V takovém případě lze hovořit o vytvoření správní praxe, od níž se správní orgán nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřipustná (viz cit. judikát č. j. 2 Ans 1/2005-57). Závaznost správního orgánu správní praxí vytvořenou vnitřním předpisem je však z povahy věci představitelná jen za situace, že nedojde ke změně obecně závazného právního předpisu.“¹⁹ Z uvedených judikátů lze dovodit, že pokyny GFŘ nejsou závazné pro soukromé osoby, avšak jako vnitřní předpis závazně pro správní orgán, který je vydal a správní orgány jemu podřízené, což zakládá právo subjektu daně dovolávat se dodržování pokynů ze strany správce daně.

Dále z této zásady plyne pro správce daně omezení ve faktickém rozhodování v řízení spočívající v zákazu užití správního uvážení v případě, že zákon stanoví pro

¹⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 3/2005-59, ze dne 25.10.2006, www.nssoud.cz.

¹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1Afs 107/2008 – 60, ze dne 5.11.2008, www.nssoud.cz.

rozhodování pevná kritéria. Jinak v případě, že zákon vymezení prostor pro správní uvážení platí pro správce daně povinnost postupovat objektivně, nestranně, nezaměřovat správní uvážení a libovůli, dodržovat jednotnost rozhodovací praxe, což úzce souvisí s dodržováním zásady legitimního očekávání a zásadou přiměřenosti.

Zásada přiměřenosti. Na základě této zásady správce daně je povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob, mezi zvolenými správcem daně prostředky a sledovaným cílem zákonného ustanovení musí existovat rozumný vztah proporcionality. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28.02.2006, 4 As 71/2006-83, k této problematice uvádí: *„Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se standardním výkladem proporcionality, který – pojímán v širším smyslu jako obecný zákaz nadměrnosti zásahů do práv a svobod - v sobě obsahuje tři dílčí principy: způsobnost a vhodnost (Geeignetheit) dosažení zamýšleného cíle, kterým je ochrana jiného základního práva nebo veřejného statku; princip potřeby (Erforderlichkeit), podle něhož je povoleno použití toliko nejšetrnějšího z více možných prostředků a princip přiměřenosti (Angemessenheit) v užším smyslu, což znamená, že újma na základním právu nesmí být nepřiměřená ve vztahu k zamýšlenému cíli“.*²⁰

Zásada procesní rovnosti. Zásada stanoví rovnost procesních práv a povinností pro osoby zúčastněné na správě daní, při správě daní nesmí docházet k libovůli a nesmí docházet k nedůvodnému zvýhodnění nebo naopak zpřísnění podmínek pro osobu zúčastněnou na správě daní. Jedná se o rovnost procesních práv osob zúčastněných na správě daní, nejde o rovnost se správcem daně.

Zásada součinnosti. Znamená komplex práv a povinností všech osob zúčastněných na správě daní. Daňový subjekt podle Daňového řádu může být za součinnost odměňován (např. § 259a odst. 2 O prominutí penále), ale v případě odmítnutí spolupráce ze strany osoby zúčastněné na správě daní může Správce daně uložit pořádkovou pokutu. Pokuta může být uložena i opakovaně. Důležitou výjimku z povinnosti součinnosti daňového subjektu deklaruje Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25.02.2010, č. j. 7 Afs 2/2010-51. Ve výše zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud stanoví, že správce daně nemůže uložit daňovému subjektu povinnost vypovídat ve vlastní věci, případně

²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 As 71/2006-83, ze dne 28.02.2006, www.nssoud.cz.

odmítnutí daňového subjektu poskytnout informaci se může projevit v nesplnění důkazní povinnosti a následném stanovení daně pomocí pomůcek.

Zásada poučovací. Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. Podle této zásady je správce daně především povinen dostatečně poučit daňový subjekt ohledně jeho procesních práv a povinnosti, především o možnosti uplatnit opravný prostředek.

Zásada vstřícnosti a slušnosti. Jedná se o „klientský přístup“ při správě daní, princip zavazuje obě strany, což se projevuje v možnosti správce daně uložit pořádkovou pokutu dle § 247 daňového řádu a v možnosti osoby zúčastněné na správě daní podat stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby dle § 261 daňového řádu.

V souvislosti s výše zmíněným „klientským přístupem“, bych chtěl uvést návrh de lege ferenda. Nade vší pochybnost je jedním ze základních principů právního systému princip „ignorantia legis non excusat“ („neznalost zákona neomlouvá“), ale zároveň cílem právního systému musí být jeho přehlednost a řádné fungování. Pokud je od daňového subjektu vyžadováno plnění peněžitých povinností, nezbytnou náležitostí je řádné informování daňového subjektu o jeho povinnostech, což dle mého názoru lze splnit vytvořením daňového informačního systému s uvedením všech případných povinností daňového subjektu, které jsou předmětem správy daně podle daňového řádu.

Zásada rychlosti řízení. Zásada rychlosti řízení a zásada vstřícnosti a slušnosti jsou úzce souvisejícími zásadami. Povinnost správce daně postupovat bez zbytečných průtahů plyne mimo jiné z čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Ochranným prostředkem daňového subjektu před protiprávní nečinností správce daně je podání podnětu dle § 38 daňového řádu o ochraně před protiprávní nečinností. Tato zásada má být obecným vodítkem pro správce daně ohledně postupu v případě, že daňový řád, anebo jiný daňový zákon nestanoví lhůtu pro jejich postup.

Zásada hospodárnosti a procesní ekonomie. Správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny. Zákonné znění legalizuje ustálenou praxi správců daně především v oblasti daňové kontroly. Daňová kontrola je v praxi často prováděna pro několik zdaňovacích období a několik daňových řízení společně.²¹

Zásada volného hodnocení důkazů. Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Volnost hodnocení důkazů neznamená libovůli. Z rozhodnutí správce daně musí být zřejmé, jakými úvahami se řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů, proč bral anebo nebral na zřetel jednotlivé důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, případné nesplnění této povinnosti může mít za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí. K podepření své úvahy si dovoluji citovat několik závěrů z rozsudků Nejvyššího správního soudu: „Zásada volného hodnocení důkazů mimo jiné znamená, že jednotlivým důkazům je přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti).“²²

„Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních

²¹ Srov. Jaroslav Kobík, Alena Kohoutková, Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daň (ANAG). s. 58, ISBN 978-80-7263-769-0.

²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 104/2006 - 73, ze dne 14. 6. 2007, www.nssoud.cz.

*prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musejí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti.*²³

Zásada legitimního očekávání anebo zásada spravedlností. Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných anebo podobných případu nevznikaly nedůvodné rozdíly. Podle této zásady je správce daně při svém rozhodování vázán ustálenou praxí, vnitřními normami (jakými jsou například pokyny GFŘ) a k odchýlení musí být zřejmý důvod, cílem této zásady je zamezit libovůli a vytvořit právní jistotu.

Zásada materiální pravdy. Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Podání se posuzuje podle skutečného obsahu. To se projevuje se ve dvou rovinách: správce daně dle rozhodnutí Ústavního soudu nesmí vycházet pouze z fiskálního zájmu státu „*Při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva státu je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, v daném případě právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.*“²⁴

Miroslav Kopřiva v manuálu k daňovému řádu uvádí, že se zásadou materiální pravdy úzce souvisí zákaz obcházení zákona, a zákaz zneužití práva.²⁵ Takže ze strany osoby zúčastněné na správě daní nesmí docházet ke zneužití práva (obvykle formou simulace a disimulace právního jednání).

Zásada nevěřejnosti. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinné za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt je povinen poskytovat velice citlivou ekonomickou informaci, musí mu být ze strany

²³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, ze dne 28. 7. 2008, www.nssoud.cz.

²⁴ Nález Ústavního soudu III. ÚS 2096/07 ze dne 28.05.2009, www.nalus.usoud.cz.

²⁵ Srov. Kopřiva, Míloslav a Jaroslav Novotný. Manuál k daňovému řádu 2., rozšířené a aktualizované. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, s.39, ISBN 978-80-7208-947-5.

správce daně poskytnuta ochrana proti zneužití této informace. Konkrétní sankce je stanovena v §246 daňového řádu.

Zásada oficiality a zásada vyšetřovací. Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinnosti osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytně úkoly, aby tyto povinnosti byly splněny. Podle této zásady vyplývá povinnost správce daně zahájit řízení z moci úřední, pokud nebyly povinnosti ze strany daňového subjektu splněny vůbec, nebo pokud nebyly tyto splněny řádně, a soustavně sledovat a zjišťovat možnost splnění zákonných podmínek pro vznik a existenci daňové povinnosti.²⁶

1.2 Vztah daňového řádu a správního řádu

Legislativa a praxe hledí na odvětví daňového práva v České republice jako na právo samostatné, nepodřízené právu správnímu a tím pádem zákonu č. 500/2004 Sb., správní řád V ustanovení § 262 daňového řádu je uvedeno, že správní řád se nepoužije. V důvodové zprávě autoři zákona uvádějí: „*Správní řád představuje procesní předpis, který je prostředkem aplikace od finančního práva zcela odlišné hmotně-právní úpravy, zakládající existenci administrativně-právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dají nikoli v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů finančně-právních, nota bene specifických vztahů daňově-právních mezi správcem daně a daňovým subjektem.*“²⁷

Otázku kolize s ustanovením § 177 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, podle kterého se při výkonu veřejné správy použijí ustanovení § 2 až § 8 správního řádu, obsahující základní zásady činnosti správních orgánů, řešil ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, Nejvyšší správní soud, který při uplatnění zásady

²⁶ Srov. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, [cit. 2017-03-11], dostupné z <www.beck-online.cz>

²⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, [cit. 2017-03-11], dostupné z <www.beck-online.cz>

legitimního očekávání dospěl k násl. závěru: „*Za explicitní vyjádření této kautely v jednoduchém právu lze považovat ustanovení § 2 odst. 4 správního řádu z roku 2004 (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád); ve smyslu ustanovení § 177 odst. 2 tohoto zákona se uplatní i v řízeních vedených v procesním režimu daňového řádu.*“²⁸ Následná právní úprava byla změněna, což se odrazilo i v nové pozici Nejvyššího správního soudu, který ve svém v rozhodnutí stanovil: „*Nejvyšší správní soud souhlasí rovněž s kasační námitkou, že se krajský soud nezabýval žalobním tvrzením o nutnosti aplikace správního řádu na danou věc. V tomto ohledu je tedy rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné, avšak i přesvědčení stěžovatelky je nesprávné; to proto, že na všechny „úseky“ řízení, které jsou v rámci správy daně vedeny, se vztahuje výlučně zákon o správě daní a poplatků (viz § 1, § 99 ZSDP).*“²⁹

Platný a účinný daňový řád se nedostává do kolize s ustanovení § 177 správního řádu, protože, jak bylo výše uvedeno, daňový řád obsahuje úpravu základních zásad zcela odpovídající Ústavnímu pořádku České republiky. Ustanovení § 2 až § 8 správního řádu je pouhým vyjádřením práv zaručených ústavním pořádkem v právu jednoduchém.

²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 59/2005, ze dne 20. 07. 2007, www.nssoud.cz.

²⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1Afs 78/2011, ze dne 18. 01. 2012, www.nssoud.cz.

2. Právní prostředky ochrany při správě daní.

„Právní prostředek ochrany je zákonem přiznaný nástroj k ochraně individuálního nebo veřejného zájmu.“³⁰ Právní prostředky ochrany jsou určeny k ochraně před nesprávným zjištěním skutečného stavu věci, nesprávným procesním postupem, nesprávným hodnocením právní stavu, zneužitím pravomocí správního orgánu, a především před z toho plynoucím nesprávným rozhodnutím. Daňový řád v ustanovení § 108 vyjmenovává opravné a dozorčí prostředky, které jsou rozděleny na řádné opravné prostředky, mimořádné opravné prostředky a dozorčí prostředky. Řádný opravný prostředek směřuje proti vydanému rozhodnutí, které nenabýlo právní moci. Mimořádný opravný prostředek zasahuje proti rozhodnutí, které již nabylo právní moci, vyjadřuje zájem na vydání správného a spravedlivého rozhodnutí, který převyšuje nad formalistickým pojetím právní jistoty, je označen jako návrh na povolení obnovy řízení. Dozorčí prostředky jsou určeny k přezkumu rozhodnutí správce daně ex officio nebo-li z moci úřední. Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat podnět k uplatnění dozorčích prostředků, jimiž jsou nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Prostředek ochrany je pojem širším zahrnujícím jak opravné a dozorčí prostředky, tak i prostředky které nepatří mezi opravné a dozorčí prostředky, ale slouží k ochraně osob zúčastněných na správě daní.³¹ Mezi tyto prostředky ve své diplomové práci řadím stížnost, námitku, námitku podjatosti, podnět k ochraně před nečinností.

³⁰ Šimek, K., prezentace Prostředky ochrany při správě daní ze dne 28.11.2016 [cit. 2017-04-26], dostupné z WWW: <<http://radimbohac.cz/zs-2016/prednasky-danove-pravo-procesni>>

³¹ Srov. Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol. Finanční právo. 6. Upravené vydání. Praha : C.H. Beck, 2012, 266 s, ISBN 978-80-7400-440-7.

Nehledě na označení opravného prostředku platí při posuzování podání zásada materiální pravdy, podle které je správce daně povinen se řídit skutečným obsahem podání. Následně teorie rozlišuje kvalifikována podání, formulářová podání, nicméně jak teorie, tak i soudní praxe dovodila, že podání není jen žádost nebo návrh na zahájení řízení, ale obecná forma úkonu osoby zúčastněné na správě daní vůči správci daně.³² Pravidlo posuzování podání podle skutečného obsahu, platí i v případě, že obsah podání je určitý a srozumitelný, a podání má potřebné náležitosti. Jinak je osoba zúčastněná na správě daní povinna na výzvu správce daně odstranit vady podání. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „*posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přiřkl jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlel“ nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající.*“³³ Osoba zúčastněná na správě daní, podle judikatury Nejvyššího správního soudu, může jedním podáním učinit dva procesní úkoly, například podat stížnost proti postupu správního orgánu a zároveň podnět k ochraně před nečinností, přičemž správní orgán musí o obou částech podání rozhodnout.³⁴

³² Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 155/2006-90, ze dne 11. 10. 2007, www.nssoud.cz.

³³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 71/2005-74, ze dne 14. 10. 2005, www.nssoud.cz.

³⁴ Viz. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 A 69/2000-55, ze dne 30. 11. 2005, www.nssoud.cz.

3. Odvolání

Odvolání je obecný řádný opravný prostředek směřující proti rozhodnutí správce daně upravený v daňovém řádu v § 109 - § 116. Institut odvolání je projevem práva na spravedlivý proces, jehož podstatou je právo požádat o nezávislý a nestranný přezkum rozhodnutí nadřízeným správcem daně. Toto právo vyjadřuje zásada dvojinstančnosti řízení, podle kterého je s podáním odvolání spojen devolutivní účinek. Úprava odvolání obsahuje generální odvolací klauzuli, podle které se může příjemce rozhodnutí odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak. Daňový řád výslovně uvádí, že podáním odvolání nenastává odkladací nebo-li suspenzivní účinek - pokud zákon nestanoví jinak. Podle některých komentářů může být s podáním odvolání spojen odkladný účinek: „*V některých případech má odvolání tzv. nepřímý odkladný účinek. Nejedná se o odkladný účinek v právním slova smyslu, ale včas podané odvolání působí odložení vykonatelnosti příslušného rozhodnutí. Jsou to ty situace, kdy zákon váže splatnost, resp. náhradní splatnost daně na právní moc rozhodnutí (viz. Např. § 139/3 DŘ nebo §143/5 DŘ)*“³⁵ Společně s tím daňový řád v ustanovení § 110 odst. 3 v zájmu ochrany právní jistoty stanoví, že v případně chybného poučení správce daně o odkladném účinku, bude odkladný účinek odvolání přiznán, i když zákon odkladný účinek nepřiznává.

Odvolání se uplatňuje v rámci odvolacího řízení, které patří mezi základní řízení vedené při správě daní. Začíná tím, že příjemce rozhodnutí podává odvolání proti rozhodnutí správce daně. Odvolání se v souladu zásadou procesní rychlosti a hospodárnosti řízení se podává u správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. Správce daně nejprve zkoumá, zda je odvolání způsobilé k projednání a je-li přípustné.

³⁵ Miroslav Kopřiva, Jaroslav Novotný, Manuál k daňovému řádu 2 rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit,a.s., 2013, s.388, ISBN 978-80-7208-947-5.

Způsobilost k projednání

Způsobilost k projednání znamená, že odvolání splňuje náležitosti podání dle ustanovení § 70 daňového řádu a speciální náležitostí odvolání dle § 112 daňového řádu. Podstatou této úpravy je, že zákonodárce netrvá na formálním dodržení náležitostí odvolání, ale upřednostňuje materiální pojetí, takže případné nedodržení některé z náležitostí odvolání, za podmínky že tato skutečnost nebrání řádnému projednání věci, není důvodem pro výzvu správce daně odvolatele k doplnění podání. Pokud by vady odvolání bránily řádnému projednání věci, vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání. Proti této výzvě má právo odvolatel podat stížnost dle § 261 daňového řádu. Ve výzvě správce daně poučí odvolatele, v jakém směru musí být odvolání doplněno, a stanoví odvolateli přiměřenou lhůtu pro doplnění podání. Pokud odvolatel odstraní vady platí, že odvolání bylo podáno řádně a včas. V případě neodstranění vad odvolání, které brání řádnému projednání věci, správce daně řízení zastaví. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 5 Afs 35/2011-127, ze dne 29.06.2012 s odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 10 Ca 184/2005-21 publikovaný pod č. 1019/2007 Sb., zastává právní názor, podle kterého pokud odvolatel po výzvě správce daně napraví vady odvolání i po uplynutí stanovené lhůty, ale ještě před vydáním rozhodnutí o zastavení řízení, nemá správce daně pravomoc řízení zastavit a je povinen v řízení řádně pokračovat, jiný přístup by byl striktním formalismem.³⁶ Proti rozhodnutí o zastavení řízení má příjemce rozhodnutí právo podat odvolání.

Přípustnost odvolání

Odvolání může splňovat předepsané náležitosti, ale nebýt přípustným. Zákonná úprava uvádí případy, kde odvolání není přípustné. Odvolání je nepřípustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí, to znamená, že odvolatel nerozporuje samotný výrok rozhodnutí správce daně, ale jenom argumentaci a způsob jakým k takovému výroku dospěl.

Dále daňový řád v § 109 odst. 2 vymezuje skupinu rozhodnutí označených jako „výzva“ proti kterým se nelze samostatně odvolat. Neznačená to však, že tato rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, jedná se o dočasný stav pro určitý usek daňového řízení. Pokud

³⁶ Viz. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 35/2011-12, ze dne 29.06.2012, www.nssoud.cz.

by na základě nesplnění povinnosti stanovených takovým rozhodnutím vedlo k vydání nepříznivého rozhodnutí pro osobu zúčastněnou na správě daní, mohla by osoba zúčastněná na správě daní v odvolání proti rozhodnutí uplatňovat i argumenty proti výzvě. Městský soud v Praze k tomu judikoval „Podle ustanovení § 109 odst. 2 daňového řádu proti rozhodnutí označenému jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinnosti, se nelze samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak..... Jak soud již shora uvedl, daňový řád v ustanovení § 109 odst. 2 podání takového odvolání proti výzvě výslovně připouští za předpokladu, že nebude odvolání proti výzvě podáno samostatně, ale musí být součástí odvolání, které daňový subjekt podává proti meritornímu rozhodnutí. To znamená, že musí být podáno až po vydání meritorního rozhodnutí a námitky v něm uplatněné musí směřovat jak proti meritornímu rozhodnutí (zde dodatečnému platebnímu výměru), tak i proti výzvě. Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že zákon podání odvolání proti výzvě k podání dodatečného daňového přiznání připouští, přičemž stanovuje omezení v tom, že se nelze odvolat proti výzvě samostatně.“³⁷ Jedná se o ustanovení obecné, proto v konkrétních případech zákonodárce výslovně stanoví výjimku, podle které má osoba zúčastněná na správě daní podat odvolání proti výzvě.³⁸ Společně s tím daňový řád přímo v konkrétních paragrafech uvádí rozhodnutí, proti nimž je odvolání nepřipustné³⁹. Případně chybně poučení ze strany správce daně o možnosti podat odvolání proti rozhodnutí, jehož úprava to nepřipouští, nemá vliv na řízení, správce daně řízení zastaví pro nepřipustnost.

Daňový řád stanoví pro podání odvolání 30 denní procesní lhůtu ode dne doručení rozhodnutí. V případě chybějícího nebo vadného poučení lze odvolání podat do 30 dnů ode dne doručení opravného rozhodnutí nebo do 3 měsíců ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. V případě zmeškání lhůty pro podání se odvolání stává nepřipustným a správce daně řízení zastaví. Zároveň s tím je nutno brát zřetel na to, že

³⁷ Rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 11 Af 73/2015, ze dne 21. 09 2016, www.nssoud.cz.

³⁸ Například právo ručitele se odvolat proti výzvě je zahrnuto v ustanovení § 171 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

³⁹ Například ustanovení § 131 odst.1 daňového řádu o změně místní příslušnosti registrovaných daňových subjektů.

daňový řád je obecný procesní předpis, tj. jednotlivý daňový zákon může stanovit nepřipustnost odvolání v určitém segmentu řízení, nebo proti určitému úkolu.⁴⁰

Dispozice s odvoláním

Odvolací řízení je založeno na zásadě dispoziční, což znamená nejen možnost odvolání podat, ale i právo příjemce rozhodnutí volně nakládat se svými procesními právy v průběhu odvolacího řízení. Příjemce rozhodnutí se může vzdát práva na odvolání do okamžiku uplynutí lhůty pro podání odvolání, vzdáním se práva na odvolání rozhodnutí nabývá právní moci a příjemce rozhodnutí ztrácí právo odvolání podat, i kdyby ještě neuplynula odvolací lhůta. Dokud není o odvolání vydáno rozhodnutí, má odvolatel právo je měnit, doplňovat nebo vzít zpět.

Posouzení rozhodnutí správcem daně prvního stupně

Po tom, co správce daně prvního stupně prozkoumá přípustnost a způsobilost odvolání k projednání, má správce daně povinnost posoudit, jestli je schopen na základě provedeného skutkového zjištění posoudit všechny údaje uvedené v odvolání, v případě že tomu tak není, řízení doplní o nezbytné úkony. V případě, že správce daně prvního stupně v řízení postupoval v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu, zjistil skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, je povinen doplnit řízení o nezbytné úkony jenom v případě, že příjemce rozhodnutí uvede v odvolání nově skutečnosti nebo důkazy. Ústavní soud k tomu ve svém nálezu stanovil, že v případě pochybení správce daně při správě daně nezjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně v odpovídajícím rozsahu, nemůže být neprofesionální postup správce daně k tíži účastníka řízení, protože podobný přístup by byl v rozporu s právem osoby na informační sebe určení: *„Daňová kontrola proto zřejmě představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce.....Pokud tedy správce daně přikročí k použití tohoto intenzivního zásahu do sféry daňového subjektu, lze od něj požadovat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření*

⁴⁰ Například ustanovení § 38e odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

*daňové povinnosti jednotlivce.Tyto úvahy je však dle Ústavního soudu třeba, ...vztáhnout nikoliv pouze na možnost provádění "opakované" daňové kontroly, nýbrž i na další procesní postupy správce daně, jimiž opakovaně narušuje autonomní sféru jednotlivce, vynucuje po daňovém subjektu předkládání dalších důkazních prostředků, které si správce daně mohl a měl opatřit v rámci daňové kontroly, čímž zasahuje do práva jednotlivce na informační sebeurčení.*⁴¹

Pokud je správce daně prvního stupně schopen odvolání posoudit, je povinen do tří měsíců od podání odvolání rozhodnout sám v rámci autoremedury, anebo zpracovat stanovisko a postoupit odvolání nadřízenému správci daně.

Rozhodnutí v rámci autoremedury

Správce daně prvního stupně v souladu s principem rychlosti a hospodárnosti řízení může opravit své rozhodnutí, pokud uzná důvody odvolatele. Daňový řád připouští jak úplnou, tak částečnou autoremeduru. V případě částečného vyhovění odvolatelovým návrhům, správce daně odvolání ve zbytku zamítne. Správce daně prvního stupně je vázán návrhy odvolatele a nemůže změnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele, odvolatel má právo podat odvolání proti rozhodnutí správce daně prvního stupně vyneseno v rámci autoremedury.

Interpretační problém nastává v situaci, kdy byl odvoláním napaden způsob stanovení daně a v důsledku toho se v případě vyhovění odvolacím námitkám a změně způsobu stanovení daně může výše daně zvýšit, což je jednoznačně v neprospěch odvolatele. Nejvyšší správní soud k této problematice judikoval: „*Autoremedura ovšem v zásadě znamená vyhovění odvolacím námitkám, a proto je spojena se zásadou zákazu reformace in peius. V obecném správním řízení tomu tak nepochybně je, jelikož odvolání v něm napadá výrok, který je vždy důsledkem důkazního řízení, a který může být změněn v míře plně či zčásti odvolání vyhovující. V daňovém řízení je ale třeba respektovat zásadní odlišnost od obecného správního řízení a to, že zde existují různé procesní postupy s různými důsledky. V daňovém řízení, ač předmětem odvolání je rovněž výrok rozhodnutí,*

⁴¹ Nález Ústavního soudu II. ÚS 703/06, ze dne 21. 04 2009, www.nalus.usoud.cz.

bývá napadána i ta jeho část, která určuje způsob vyměření daně. Odvolací námitky se tak rozdělují do dvou skupin: napadení způsobu vyměření daně a samotné vyměření daně. Pokud je shledáno pochybení v první části (stanovení daně podle pomůcek), tyto námitky jsou uznány důvodnými a je provedeno dokazování, pak jeho výsledek nutně může vést k odlišnému závěru o výši daně. Odvolání tak lze nepochybně vyhovět zčásti již jen tím, že je změněn způsob stanovení daně. Nové stanovení daně, pokud není vyhověním odvolání v jeho další části, musí být jako část výroku nevyhovující odvolání odůvodněno a v této části pak rozhodnutí podléhá k novému odvolání přezkumu nadřízeného správce daně. Rozhodně nelze tvrdit, že by tímto způsobem byly porušeny principy autoremedury, ta byla naplněna právě změnou způsobu stanovení daně.“⁴²

Jaroslav Kobík a Alena Kohoutková v komentáři k daňovému řádu uvádějí ohledně toho rozhodnutí, že „Autoremedura ovšem znamená, že správce daně odvolateli vyhoví, buď úplně nebo částečně. Z povahy věci nemůže proto platit, že prvoinstanční správce daně ve smyslu § 114 odst. 2 rozhodne v neprospěch odvolatele.“⁴³

Souhlasím s názorem autorů komentáře, že vyhovění odvolacím námitkám odvolatele v rámci autoremedury, musí mít materiálně právní charakter, nikoliv pouze formální pojetí a formální vyhovění, v důsledku kterého se postavení odvolatele zhorší. Pokud však odvolatel napadá způsob stanovení daně, lze s velkou jistotou předpokládat, že tak činí právě proto, aby snížil svoji daňovou povinnost - nikoli naopak.

⁴² Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 15/2007 – 75, ze dne 14. 03. 2009, www.nssoud.cz.

⁴³ Kobík, J., Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem 2 aktualizované vydání Olomouc, Anag, 2013, s. 614, ISBN 978-80-7236-769-0.

Postup odvolacího orgánu

V odvolacím řízení platí princip apelace, na základě čehož odvolací orgán může rozhodnout ve věci přímo, rozhodnutí správce daně prvního stupně posuzuje v rozsahu požadovaném v odvolání, ale, v souladu se zásadou materiální pravdy, pokud vyjdou najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti nebo nové skutečnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.

Odvolací orgánu nejprve podobně jako správce daně prvního stupně zkoumá přípustnost a způsobilost odvolání k projednání. Po přezkumu odvolací orgán posoudí nutnost provést doplnění dokazování. Provést dokazování může sám anebo k tomu může pověřit správce daně prvního stupně. Krajský soud v Ústí nad Labem k tomu judikoval, že správce daně prvního stupně je povinen k provádění úkolu a doplnění dokazování pověřit jiné osoby, než ty které se podíleli na řízení v prvním stupni „*Uložením provedení určitého úkonu správci daně a jeho provedením se však věc nevrací zpět do řízení v prvním stupni, ale zůstává v rámci řízení odvolacího. Je tedy možno konstatovat, že úřední osoby správce daně v uvedeném případě provádí úkony v odvolacím řízení, tedy v téže věci v jiném stupni, než tak činily jako správce daně. Zákonodárce pak výslovně vyloučil úřední osoby z podílu na téže věci na řízení nebo jiném postupu na jiném stupni. Pokud žalovaný uvedl, že zásada dvojinstančnosti nebyla porušena, neboť úřední osoby správce daně pouze prováděly jednotlivé úkony v rámci procesu dokazování, ale nepodílely se na hodnocení zjištěných skutečností ani nebyly jinak zapojeny do rozhodování odvolacího orgánu, pojmá vyloučení úředních osob podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu příliš úzce, neboť se vyloučení neomezuje jen na podíl na rozhodování, ale na veškeré úkony v odvolacím řízení. Uvedený zdánlivý rozpor mezi § 77 odst. 1 písm. b) a § 115 odst. 1 daňového řádu lze interpretovat tak, že správce daně v odvolacím řízení pověří k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem správci daně jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni (obdobně i Lichnovský, O.; Ondrýšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 160). V uvedeném případě tak však správce daně nepostupoval a odvolací orgán jeho procesní postup aproboval, čímž zatížil svůj postup procesní vadou.*“⁴⁴

⁴⁴ Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, čj. 15 Af 8/2014-62, ze dne 1. 8. 2016, www.nssoud.cz.

V případě, že odvolací orgán bude v rámci odvolacího řízení doplňovat dokazování před vydáním rozhodnutí o odvolání, je povinen seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě, která nesmí být delší, než 15 dnů, vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Taková právní úprava chrání odvolatele před překvapivým rozhodnutím odvolacího orgánu vzhledem k tomu, že proti rozhodnutí odvolacího orgánu nelze podat odvolání a případná náprava by mohla nastoupit až v rámci soudního řízení.

Daňový řád v ustanovení § 115 odst. 4 stanoví, že po uplynutí lhůty orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží, čímž zákonodárce zavádí koncentraci řízení a čelí případným průtahům ze strany odvolatele. Na druhou stranu je otázkou, zda li podobná konstrukce není v rozporu se zásadou materiální pravdy a povinností odvolacího orgánu prověřit nesprávnosti nebo nezákonnosti nebo nově skutečnosti pokud mohou mít vliv na konečné rozhodnutí ve věci. Někteří autoři komentářů k daňovému řádu v souvislosti s tím, uvádějí: „*[Je]nutno brát v potaz mimo jiné i tu skutečnost, že v v případě podané žaloby soud bude hodnotit i případné odmítnutí provedení navrhovaných důkazů právě z toho hlediska, zda mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a to bez ohledu na to, zda byly v odvolacím řízení uplatněny v stanovené lhůtě, nebo až po jejím uplynutí, ale stále ještě v době, kdy odvolací orgán dosud nerozhodl.*“⁴⁵

Odvolací orgán má v souladu s principem apelace pravomoc rozhodnutí správce daně prvního stupně změnit, zrušit a řízení zastavit, odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit anebo vrátit věc k rozhodnutí v rámci autoremedury s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán. Úprava odvolacího řízení připouští reformatio in peius nebo-li změnu rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Odvolací orgán je povinen své rozhodnutí řádně odůvodnit a vypořádat ve svém rozhodnutí se všemi námitky odvolatele.

⁴⁵ Matyášová, Lenka, Grossová, M.E.: Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015. 2.aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. s. 444 Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-917.

Nevypořádá-li se s nimi vůbec nebo nevypořádá-li se s nimi dostatečně přesvědčivě, zatíží tím své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelností. Dle ustálené praxe Nejvyššího správního soudu nelze podobnou vadu rozhodnutí zhojit v soudním řízení.⁴⁶

Jak už bylo výše uvedeno, proti rozhodnutí odvolacího orgánu nelze podat odvolání, proto se má odvolatel ochrany svých práv domáhat buď návrhem na obnovu řízení nebo žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ke správnímu soudu podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb.

⁴⁶ Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j 9 Afs 10/2011, ze dne 17. 08 2011, www.nssoud.cz, a Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 65/2013 ze dne 26. 06 2014, www.nssoud.cz.

4. Obnova řízení

Zásah do pravomocného rozhodnutí dle zásady právní jistoty a zásady legitimního očekávání je jevem obzvláště nežádoucím, zákonodárce však v zájmu zachování správnosti a spravedlivosti každého rozhodnutí, v daňovém řádu upravuje mimořádný opravný prostředek – obnovu řízení, uplatněním kterého lze zasáhnou do pravomocného rozhodnutí.

Obnova řízení je prostředkem ochrany proti pravomocnému rozhodnutí správce daně, který může být uplatněn na návrh příjemce rozhodnutí, v tomto případě by šlo o mimořádný prostředek ochrany. V případě, že k obnově řízení dojde z moci úřední nařízením obnovy řízení jako dozorčí prostředek. Vzhledem k tomu, že se od sebe liší subjekty, které mohou řízení o obnovu řízení iniciovat, odlišuje se i procesní postup rozhodování o obnově řízení⁴⁷, podstata řízení ale je společná.

Institut obnovy řízení je určen k tomu, aby řízení proběhlo znovu s přihlédnutím k těm skutečnostem a důkazům, které dodatečně vyšly najevo, aby bylo znovu provedeno dokazování a zjištěn skutkový stav. Vydáním nového rozhodnutí se ruší staré rozhodnutí ve věci.⁴⁸ V právní teorii, jak ostatně potvrzují i práce autorů komentářů k daňovému řádu, panuje shoda, že obnova řízení obecně je opravný institut sloužící k nápravě vad pouze skutkových, nikoli však k opravě vad řízení a vad právních.⁴⁹

Obnova řízení se skládá ze dvou fází. V první fázi správce daně, který rozhodl ve věci v posledním stupni, posoudí, zda bude obnova řízení povolena. Návrh na povolení obnovy řízení podává příjemce rozhodnutí u správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni, ale k rozhodování o povolení obnovy řízení je příslušný správce daně, který rozhodl ve věci v posledním stupni. Návrh na obnovu řízení musí splňovat obecné náležitosti podání a musí být naplněn alespoň jeden z důvodů pro obnovu řízení taxativně

⁴⁷ Např., v případě nařízení obnovy řízení příjemce rozhodnutí má právo podat odvolání proti rozhodnutí o obnově řízení.

⁴⁸ Srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s.726 , ISBN 978-80-7357-564-9.

⁴⁹ Srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 466. ISBN 978-80-7400-604-3.

uvedených v ustanovení § 117 daňového řádu. Správce daně zkoumá přípustnost návrhu a způsobilost návrhu k projednání.

Lhůta pro obnovu řízení

Návrh na obnovu řízení musí být podán v zákonem stanovené lhůtě tj. v subjektivní lhůtě 6 měsíců od okamžiku, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení a v objektivní lhůtě, která se u různých řízení odlišuje. Obnova nalézacího řízení může proběhnout do doby, než uplynula lhůta pro stanovení daně. Obnova řízení při placení daní může proběhnout, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. V ostatních případech platí pro obnovu řízení objektivní lhůta, která činí 3 roky ode dne právní moci rozhodnutí.

Důvody obnovy řízení

Jak již bylo zmíněno výše, daňový řád v ustanovení § 117 odst.1 písm. a) až písm. d) taxativně stanoví čtyři důvody pro obnovu řízení. Pokud bude naplněn alespoň jeden z těchto důvodů, má příjemce rozhodnutí nárok na obnovu řízení. Správce daně, který se dozví o jednom z níže uvedených důvodů pro obnovu řízení, musí nařídit obnovu řízení ex offio.

- a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,**

Pro naplnění tohoto důvodu k obnově řízení musí být kumulativně splněno několik podmínek.

První podmínkou je to, že musí vyjít najevo nové skutečnosti nebo důkazy. Podstatou je však to že tyto skutečnosti nebo důkazy měly existovat v době, kdy původní řízení proběhalo. Nejvyšší správní soud ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vyložil pojem „vyjít najevo“ takto – „*Vyjítím najevo“ nutno pak v ustanovení § 50 odst. 3 větě druhé daň. ř. rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního*

orgánu⁵⁰ Přestože se citovaná judikatura vztahuje k úpravě dřívější, vzhledem k obdobnosti dřívější právní úpravy tohoto důvodu obnovy řízení s úpravou současnou, lze tento judikát použít i pro výklad současné úpravy. Na základě skutečnosti nebo důkazů, které vznikly po pravomocném rozhodnutí se nelze úspěšně dovolovat obnovy řízení. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze ani změnu právního názoru vyšších soudních instancí včetně soudního dvora EU považovat za skutečnost nebo důkaz zakládající důvod pro obnovu řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle nového právního názoru jsou správní orgány povinny postupovat v řízeních probíhajících, nelze však na změně právního názoru zakládat obnovu řízení již ukončených.⁵¹

Druhou podmínkou je, že skutečnosti, které vyšly najevo, nemohly být uplatněny v původním řízení bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně. Zavinění v tomto hodnocení je potřeba zkoumat, v závislosti na straně, která obnovu řízení navrhuje. Pokud příjemce rozhodnutí, který žádá o obnovu řízení, neměl v době, kdy probíhalo původní řízení, k dispozici dokumenty, na základě nichž žádá o obnovu řízení, avšak věděl o existenci těchto dokumentů, měl dostatek času a možnost se s dokumenty seznámit, avšak nevyvíjel dostatečnou aktivitu k tomu, aby tak učinil, nelze obnovu řízení povolit.⁵² V případě, že správce daně bude rozhodovat o nařízení obnovy řízení z moci úřední na základě naplnění tohoto důvodu, zavinění správce daně k tomu, že skutečnosti nebo důkazy nebyly uplatněny v původním řízení, je povinen zkoumat v souladu s výše zmíněným nálezem Ústavního soudu II. ÚS 703/06 ze dne 21. 04 2009. Podle tohoto nálezu nemůže být neprofesionální postup správce daně k tíži účastníka řízení, protože podobný přístup by byl v rozporu s právem osoby na informační sebe určení.

Třetí a poslední podmínkou je to, zda nové uplatněné skutečnosti mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí⁵³. Při posouzení je dle mého názoru značný prostor pro správní uvážení správce daně a případný návrhovatel by měl být seznámen s ustálenou praxí

⁵⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 AfS 31/2005-57, ze dne 24. 1. 2006, www.nssoud.cz.

⁵¹ Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 AfS 202/2014-25, ze dne 8. 7. 2015, www.nssoud.cz.

⁵² Srov. Rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 29 Af 3/2013 – 53, ze dne 31. 01. 2017, www.nssoud.cz.

⁵³ K výkladu podmínek srov. Lichnovský, Ondřej, Ondříšek, Roman, Nováková, Petra, Kostolanská, Eva, Rozehnal, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 466. ISBN 978-80-7400-604-3.

správních orgánu. Podle autorů komentářů k daňovému řádu však: „V každém případě i zde se bude projevovat zásada *in dubio pro libertate* v tom smyslu, že pro obnovu řízení na návrh příjemce rozhodnutí bude postačovat menší vliv na výrok rozhodnutí než u nařízení obnovy řízení z moci úřední.“⁵⁴

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

K obnovení řízení může dojít v případě, že provedené důkazy byly vadné co do formy nebo do obsahu. Nevyšší správní soud vyložil tento důvod následujícím způsobem „Může se tak jednat například kromě nepravdivých svědeckých vyjádření, nepravdivých znaleckých posudků či padělaných listin i o zmanipulovaný spisový materiál. Ze znění zákona je však zřejmé, že se rozhodnutí musí o takový důkaz opírat, tedy že má vliv na výrok rozhodnutí. Řízení se tedy neobnoví, pokud by sice takový podvržený či zfalšovaný důkaz existoval a byl shledán nepravdivým, ale neměl by na výrok rozhodnutí žádný vliv. Je tak na příslušném správním orgánu, který rozhoduje o návrhu na povolení obnovy řízení, aby rovněž posoudil, na jakých důkazech je napadené rozhodnutí postaveno a o které důkazy se opírá, a zvážil, zda důkaz navrhovatelem označený, o němž bylo zjištěno, že je porušen v rozporu se zákonem, měl vliv na výrok rozhodnutí či nikoliv.“⁵⁵

Otázkou je výklad pojmů křivá výpověď svědka a nepravdivost znaleckého posudku. V interpretaci těchto pojmů zůstává v řadách odborné veřejnosti jistá neshoda. Například Ondřej Lichnovský v komentáři k daňovému řádu poskytuje následující výklad k těmto pojmům: „Křivá výpověď svědka společně s nepravdivým znaleckým posudkem jsou termíny mající původ v § 346 TrZ. Proto je třeba k nim takto přistupovat. Křivou výpovědí je uvedení nepravdy či zamlčení podstatné okolnosti před soudem nebo před mezinárodním soudním orgánem, před notářem jako soudním komisařem, státním zástupcem nebo před policejním orgánem, který koná přípravné řízení podle trestního řádu, anebo před vyšetřovací komisí Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky. Za křivou výpověď pro účely komentovaného ustanovení nelze považovat uvedení

⁵⁴Lichnovský, Ondřej, Ondříšek, Roman, Nováková, Petra, Kostolanská, Eva, Rozehnal, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 466, ISBN 978-80-7400-604-3.

⁵⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 103/2004-62, ze dne 4. 5. 2005, www.nssoud.cz.

nepravdy či zamlčení podstatné okolnosti při výslechu před správcem daně [skutečnosti toto prokazující však mohou být za splnění podmínek § 117 odst. písm. a) DŘ důvodem pro obnovu podle citovaného ustanovení].⁵⁶ a „Nepravdivý znalecký posudek je pak znalecký posudek zakládající se na smyšlené skutečnosti, a tudíž zcela nekorespondující s realitou. Od nepravdivého znaleckého posudku je však třeba odlišovat hrubě zkreslený a neúplný znalecký posudek. Ty však již důvodem pro obnovu řízení nejsou.“⁵⁷ Naproti tomu Jaroslav Kobík a Alena Kohoutková upozorňují, že pro výklad těchto pojmu je nutno počkat na vytváření judikatury a správní praxe. Uvádějí, že s křivou svědeckou výpovědí a nepravdivým znaleckým posudkem se lze setkat i v přestupkovém řízení, a navíc další důvod pro obnovu řízení spočívající v tom, že rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, už sám o sobě zpochybňuje nutnost toho, aby se jednalo o křivou výpověď svědka nebo o nepravdivý znalecký posudek podle Trestního zákoníku nebo přestupkového zákona a možná bude zaležet jen na úvaze správce daně.⁵⁸ Lenka Kaniová v komentáři k daňovému řádu uvádí: „Jednalo by se zjevně o situaci, kdy důkazy použité v původním řízení by se ukázaly nepravdivými, neodpovídajícími skutečnosti. Není tedy nutné, aby byly získány v souvislosti s trestným činem, o jehož spáchání bylo pravomocně rozhodnuto. Nejčastěji může jít o křivou výpověď či znalecký posudek, jehož objektivita bude později vyloučena.“⁵⁹

Chtěl bych poznamenat značnou strohost řešení této otázky v důvodové zprávě k daňovému řádu. Výklad tohoto ustanovení musí být dle mého názoru prováděn v souladu s Ústavou České republiky - přesněji podle článku 2 odst. 3 Ústavy České republiky, podle kterého státní moc lze uplatňovat, jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon, tj. v souladu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Proto souhlasím s výkladem omezujícím pravomoc státních orgánů, který v komentáři poskytnul Ondřej Lichnovský, že pro jiný výklad bezesporu rozšiřující pravomoc správce

⁵⁶ Lichnovský, Ondřej, Ondříšek, Roman, Nováková, Petra, Kostolanská, Eva, Rozehnal, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 466-470, ISBN 978-80-7400-604-3.

⁵⁷ Lichnovský, Ondřej, Ondříšek, Roman, Nováková, Petra, Kostolanská, Eva, Rozehnal, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 466, ISBN 978-80-7400-604-3.

⁵⁸ Srov. Jaroslav Kobík, Alena Kohoutková, Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). s.641, ISBN 978-80-7263-769-0.

⁵⁹ Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s.728, ISBN 978-80-7357-564-9.

daně je nutná opora v zákoně, která by byla jednoznačná a vylučovala by všechny pochybnosti.

c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem

K obnově řízení může dojít, pokud rozhodnutí bylo dosaženo prokázaným trestným činem, po pravomocném soudním rozhodnutí, správce daně nebo daňového subjektu. Zákonodárce dbá na výraznou příčinnou souvislost mezi spáchaným trestným činem a vydaným rozhodnutím. Lenka Kaniová uvádí rozdíl mezi trestnými činy „daňovými“ a „nedaňovými“ protože v případě spáchání daňového trestného činu lex specialis se uplatní ustanovení § 148 daňového řádu, podle kterého lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně, bez toho aby se uplatňoval mimořádný opravný prostředek obnovy řízení.⁶⁰

Institut obnovy řízení se uplatnit v případě spáchání nedaňového trestného činu, kterého může dopustit jak daňový subjekt,⁶¹ tak i úřední osoba správce daně⁶².

d) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení

Zákonodárce v ustanovení § 99 daňového řádu zmocnil správce daně k tomu, aby pro účely správy daně sám posoudil otázku, k jejímuž řešení je příslušný jiný správní orgán v případě, že posouzení této otázky je nezbytnou záležitostí pro řádnou správu daně.

⁶⁰ Viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s.730, ISBN 978-80-7357-564-9.

⁶¹ Například trestný čin vyhrožování s cílem působit na úřední osobu dle § 326 zákona 40/2009 Sb.

⁶² Například zneužití pravomoci úřední osoby dle § 329 zákona 40/2009 Sb.

Z pravomocí správce daně jsou vyloučeny otázky o spáchání trestného činu, přestupku nebo jiného správního deliktu, otázky o vině a otázky osobního stavu.

Může ale nastat situace, že příslušný orgán veřejné moci rozhodne o této otázce jinak, než bylo rozhodnuto správcem daně. Pak je správce daně takovým rozhodnutím vázán a v případě, že odlišné posouzení mohlo změnit konečné rozhodnutí správce daně, je naplněn důvod pro obnovu řízení.

Omezení přípustnosti obnovy řízení

Pro nalézací řízení zákonodárce stanovil lex specialis postup řízení doměřovací, důvodová zpráva k tomu uvádí že „specifikem daňového procesu je, že obecný opravný a dozorčí prostředek formou obnovy řízení je pro nalézací řízení omezen ve prospěch speciálního instrumentu, kterým je dodatečné tvrzení na daň nižší (i vyšší). Daňovému subjektu je tak umožněno v případě zjištění nových skutečností podat toto dodatečné tvrzení a zjednat nápravu v rámci klasického doměřovacího řízení, jehož výsledkem bude platební výměr, proti němuž se lze dále odvolat.“⁶³

Proto k obnově řízení v nalézacím řízení může dojít jenom v případě, že dodatečné daňové přiznání nebude přípustné.

⁶³ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, [cit. 2017-05-12], dostupné z <www.beck-online.cz>

Obnovené řízení

Správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, posoudí návrh na obnovu a vydá rozhodnutí proti kterému má navrhovatel právo podat odvolání. V případě, že správce daně návrhu na obnovu řízení vyhoví, obnovené řízení ve věci provede správce daně, který ve věci rozhodoval v prvním stupni nebo ten správce daně, jehož rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem.

Obnovené řízení se zahajuje vydáním rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy. Povolení nebo nařízení obnovy řízení má vůči původnímu rozhodnutí odkladný účinek, daňový řád ale přímo nestanoví rozsah, v jakém řízení bude provedeno. Názory odborné veřejnosti ohledně této otázky jsou znovu odlišné. Část odborně veřejnosti se přiklonila k názoru, že *„obnovené řízení se povede pouze v rozsahu limitovaném rozhodnutím o jejím povolení či nařízení (§ 119 odst. 3)“*.⁶⁴ Odlišný názor zastupuje Ondřej Lichnovský, který upozorňuje, že rozsah obnoveného řízení má být v každém jednotlivém případě posouzen zvlášť v souladu se základními cíli a zásady správy daně. *„Co se týče rozsahu, v jakém je možno obnovené řízení vést, o tom zákon neříká nic. Zde je proto nutné vyjít jak z cíle správy daní, tak z jejich základních zásad. Přitom tyto mohou být jak v souladu, tak v protikladu. Jak vyplývá z cíle správy daní, správce daně se má snažit o správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Vyskytnou-li se v obnoveném řízení skutečnosti, které nebyly důvodem obnovy, avšak jsou ku prospěchu daňového subjektu, bude povinností správce daně je v obnoveném řízení zohlednit nezávisle na tom, zda půjde o obnovené řízení na návrh daňového subjektu či z moci úřední. Pouze tak je možno dosáhnout správného zjištění a stanovení daní společně se zabezpečením jejich úhrady. Nesoulad cíle správy daní se základními zásadami však může nastat v situaci, kdy správce daně v obnoveném řízení narazí na skutečnosti hovořící v neprospěch daňového subjektu, aniž by však tyto byly důvodem obnovy řízení. V obnoveném řízení na návrh daňového subjektu je jejich uplatnění z důvodu zákazu změny k horšímu vyloučeno. V obnoveném řízení z úřední povinnosti již zákaz změny k horšímu neplatí. Ze základních zásad daňového řízení však vyplývá, že je třeba chránit*

⁶⁴ Jaroslav Kobík, Alena Kohoutková, Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). s.654, ISBN 978-80-7263-769-0.

práva nabytá v dobré víře stejně jako právní jistotu daňových subjektů opírající se o důvěru ve správnost rozhodnutí státních orgánů. Tyto je pak třeba poměřovat s cílem správy daní. Východiskem i zde bude zásada in dubio pro libertate.“⁶⁵

Nejvyšší správní soud k otázce rozsahu obnoveného řízení judikoval, že ustanovení § 119 odst. 3 daňového řádu vztahuje na fázi rozhodování o obnově řízení, tj. o povolení obnovy řízení. Obnovené řízení ale probíhá dle ustanovení § 120 daňového řádu, rozsah obnoveného řízení není limitován důvody pro povolení řízení, ale je předmětem řízení původního. Obnovené řízení nezakládá pravomoc správce daně rozšiřovat řízení původní.⁶⁶

Z výše uvedeného vyplývá, že i soudní praxe se přiklonila k výkladu, podle kterého rozsah obnoveného řízení není limitován důvody pro povolení obnovy řízení, není ale stále rozhodnuto o limitaci ve prospěch daňového subjektu.

Z mého pohledu, jak jsem již výše uváděl, pokud ustanovení zákona není jednoznačné a bezpochybné, je třeba provádět výklad ve prospěch strany povinné, tedy v tomto případě daňového subjektu. Již v úvodu této diplomové práce jsem uvedl, že odvod daně je čestná povinnost každého člena společnosti, ale tato povinnost má být plněna v přesně zákonem stanovených mezích a případná nepřesnost by neměla být vykládána v neprospěch daňového subjektu.

Obnovené řízení končí vydáním nového rozhodnutí, které ze zákona ruší rozhodnutí vydané v původním řízení: Ke zrušení původního rozhodnutí dochází v případě, že správce daně v obnoveném řízení došel ke stejným závěrům jako v původním rozhodnutí. Proti rozhodnutí správce daně vydaného v obnoveném řízení lze podat odvolání.

⁶⁵ Lichnovský, Ondřej, Ondříšek, Roman, Nováková, Petra, Kostolanská, Eva, Rozehnal, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 475, ISBN 978-80-7400-604-3.

⁶⁶ Viz. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 99/2015 – 106, ze dne 10. 02. 2016, www.nssoud.cz.

5. Přezkumné řízení

Dozorčí prostředky jsou dalším nástrojem k naplnění cíle správy daně, správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. V případě, že správce daně zjistí, že jeho rozhodnutí je nesprávné, je povinen použít dozorčí prostředky a dosáhnout změny pravomocného rozhodnutí. Daňový řád jako dozorčí prostředky stanoví nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Úprava obnovy řízení byla rozebrána v předchozí kapitole o mimořádných prostředcích ochrany. Proto se v kapitole o dozorčích prostředcích zaměřím na úpravu přezkumného řízení.

Přezkumné řízení je určeno k přezkoumání rozhodnutí, pokud rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Důvodová zpráva k institutu přezkumného řízení uvádí, že na rozdíl od obnovy řízení, které slouží k opravě vad skutkových, přezkumné řízení slouží k opravě vad právních, které zahrnují nejenom rozpor s právními předpisy, ale i procesní vady, které svou závažností ovlivňují celkový soulad daného rozhodnutí se zákonem, takže důvodem k nařízení přezkoumání rozhodnutí může být nejen obsah rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto rozhodnutí předcházely⁶⁷. Ondřej Lichnovský zastává názor, že při výkladu tohoto ustanovení nelze se dopustit tak striktního výkladu, podle kterého by v rámci přezkumného řízení nebylo možné napravit vady skutkové. „*To však neznamená, že by skutkové vady nebylo možno napravovat v přezkumném řízení. Sice platí, že jsou-li přípustné oba způsoby nápravy, má přednost obnova řízení. Není-li však obnova řízení přípustná, lze pro tyto účely skutkové vady napravovat skrze přezkumné řízení. Rozhodnutí postavené na nesprávném skutkovém základu je totiž ve své podstatě vadné, odporující cíli správy daní.*“⁶⁸ Dalším rozdílem podle autorů komentářů k daňovému řádu je to, že přezkumné řízení může proběhnout jak u pravomocného rozhodnutí, tak i u rozhodnutí které ještě nenabýlo právní moci⁶⁹.

⁶⁷ Srov. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, [cit. 2017-05-12], dostupné z <www.beck-online.cz>

⁶⁸ Lichnovský, Ondřej, Ondříšek, Roman, Nováková, Petra, Kostolanská, Eva, Rozehnal, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 478, ISBN 978-80-7400-604-3.

⁶⁹ Srov. Jaroslav Kobík, Alena Kohoutková, Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG), s. 659, ISBN 978-80-7263-769-0.

Přezkumné řízení je řízením skládajícím se ze dvou fází. V první fázi probíhá předběžné posouzení věci, ve druhé fázi samotné přezkoumání rozhodnutí.

K zahájení přezkumného řízení může dojít výlučně z úřední povinnosti správce daně, což znamená, že na rozdíl od řádných prostředků ochrany nemá osoba zúčastněná na správě daní právní nárok na nařízení přezkumu rozhodnutí. Daňový řád v zájmu ochrany zásady legality umožňuje podat podnět k přezkoumání rozhodnutí. Podnět je oprávněn podat kterýkoli správce daně a také kterákoli osoba zúčastněná na správě daní. V případě, že podnět podá osoba zúčastněná na správě daní, je v zájmu osoby výslovně uvést, že požaduje od správce daně sdělení, zda-li byl podnět shledán důvodným. Toto sdělení ale neneso charakter rozhodnutí.

Podnět se podává u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni a který následně tento podnět se svým stanoviskem zasílá nejblíže nadřízenému správci daně.

Nejblíže nadřízený správce daně v rámci předběžné posouzení věci nejprve posoudí dodržení lhůty pro nařízení přezkumu, úprava objektivní lhůty pro nařízení přezkumu je totožná s úpravou lhůty pro nařízení obnovy řízení. Daňový řád ale nestanoví žádnou subjektivní lhůtu pro uplatnění dozorčích prostředku, tedy ani pro nařízení obnovy řízení ani pro nařízení přezkumu.

Následně správce daně zkoumá, zda bylo v této věci rozhodnuto ve správním soudnictví, a pokud ano, tak v jakém rozsahu, protože přezkumné řízení může proběhnout jenom v rozsahu, ve kterém nebylo rozhodnutí přezkoumáno ve správním soudnictví.

V závěrečném kroku posuzuje správce daně důvody pro nařízení přezkumu rozhodnutí, vady řízení, které musí dosahovat takové intenzity, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy. Soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy se posuzuje vždy podle právního stavu v době vydání rozhodnutí, nikoliv podle právní úpravy účinné v době vedení přezkumného řízení. Daňový řád tento princip v žádném z ustavení přímo neuvádí, ale jedná se o obecný oborový princip přezkumných řízení⁷⁰. Stejně jako u obnovy řízení - Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi došel k závěru: „*Změna či zpřesnění judikatury není dostatečným*

⁷⁰ Srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s.725, ISBN 978-80-7357-564-9.

*důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním usnesení rozšířeného senátu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba.*⁷¹ – Dle názoru Nejvyššího správního soudu rozhodování soudu musí směřovat do budoucna a být závazným pro probíhající řízení u správních orgánů a nižších soudních instancí. Na druhou stranu část odborné veřejnosti zastává názor, podle kterého změna právního názoru soudu by měla být důvodem pro přezkoumání rozhodnutí v případě, že tato změna je v prospěch daňového subjektu.⁷² Jak již bylo výše uvedeno, přezkumné řízení je řízením založeným na volné úvaze správce daně, takže daňový subjekt se nemůže domáhat soudního přezkumu postupu správce daně, který přezkumné řízení nenařídil a nemůže se tak domáhat soudního přezkumu rozhodnutí správce daně o nařízení přezkoumání rozhodnutí. S takovým názorem se setkáme i v relativně čerstvě judikatuře,⁷³ avšak existují i specifické výjimky, kdy řízení založené na volné úvaze správního orgánu může být přezkoumáno u soudu. Jak Ústavní soud⁷⁴, tak Nejvyšší správní soud⁷⁵ ve své judikatuře došly k závěru, že i rozhodnutí závislé pouze na volné úvaze správního orgánu lze přezkoumat v rámci soudního přezkumu v případě, že správní orgán překročil meze diskrece, které stanoví český ústavní pořádek a vydání rozhodnutí by nepředcházelo řádný a spravedlivý proces.

Pokud po předběžném posouzení správce daně shledá důvody k nařízení přezkumu opodstatněnými, a podmínky pro nařízení přezkumu splněnými, vydá rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, čímž začíná samotné přezkumné řízení. K jeho provedení je oprávněn správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Daňový řád stanoví, že vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí má vůči takto přezkoumávanému a navazujícímu rozhodnutí suspenzivní účinek až do doby oznámení rozhodnutí ve věci. Na rozdíl od obnovy řízení je správce daně v přezkumném řízení vázán důvody, pro které přezkumné řízení bylo nařízeno a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Ondřej Lichnovský, k tomu dodává, že správce daně v přezkumném řízení nemá oprávnění během řízení rozšiřovat rozsah nebo jít mimo důvody přezkumu, ve prospěch nebo neprospěch daňového

⁷¹ Usnesení Nejvyššího správního soudu čj. 8 As 47/2005-86, ze dne 21.10.2008, www.nssoud.cz.

⁷² Srov. Lichnovský, Ondřej, Ondříšek, Roman, Nováková, Petra, Kostolanská, Eva, Rozehnal, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 478. ISBN 978-80-7400-604-3.

⁷³ Například Usnesení Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 29/2013 – 40, ze dne 17. 10.2015, www.nssoud.cz.

⁷⁴ Viz. Usnesení Ústavního soudu III.ÚS 103/06 ze dne 23. 1. 2007, www.nalus.usoud.cz.

⁷⁵ Viz. Usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 A 25/2002, ze dne 23. 3. 2005, www.nssoud.cz.

subjektu⁷⁶, rozsahem přezkumu je mimo to limitován stejně jako v obnově řízení nebo v doplnění dokazování v rámci odvolacím řízení. V případě, že dojde k pochybení správce daně při správě daně, nezjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně v odpovídajícím rozsahu, nemůže být neprofesionální postup správce daně k tíži účastníka řízení, protože podobný přístup by byl v rozporu s právem osoby na informační sebeurčení.⁷⁷

Dalším rozdílem mezi přezkumným a obnoveným řízením je to, že zahájením přezkumného řízení nedochází ke zrušení původního rozhodnutí, takže správce daně, pokud dojde ke stejným závěrům, jaké byly obsaženy v původním rozhodnutí, přezkumné řízení zastaví; pokud dojde k závěrům odlišným, než jaké byly obsaženy v původním rozhodnutí, původní rozhodnutí změní nebo zruší. Změnit rozhodnutí může i v neprospěch daňového subjektu.

Speciálním typem přezkumného řízení je institut uspokojení návrhovatele, který je známým nástrojem upraveným v ustanovení § 62 zákona č. 150/2002, daňový řád v ustanovení § 124 tento institut modifikuje a upravuje jako speciální typ přezkumného řízení, určený k provedení zásady rychlosti a hospodárnosti řízení. Podstata institutu uspokojení návrhovatele spočívá v tom, že správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni v případě, že uzná argumenty daňového subjektu uplatněné v žalobě směřující proti rozhodnutí správce daně u správního soudu, provede změnu nebo zrušení tohoto rozhodnutí, dříve než dojde k zásahu autoritativní moci soudu. Zásada rychlosti řízení a zásada hospodárnosti řízení budou naplněny tím, že, na rozdíl od postupu, kdy soud žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu zrušil a zavázal správce daně svým právním názorem k vydání rozhodnutí, v případě uplatnění institutu uspokojení návrhovatele k nápravě dojde podstatně rychleji. K uplatnění institutu uspokojení návrhovatele může dojít jenom v době, kdy řízení bylo zahájeno, ale soud ještě nevydal rozhodnutí. Nejvyšší správní soud k tomu judikoval, že dojde-li k uspokojení návrhovatele teprve v době řízení o kasační stížnosti, není namístě zastavení řízení o kasační stížnosti podle § 62 odst. 4 s. ř. s. Podobný postup by byl namístě v případě, že

⁷⁶ Srov. Lichnovský, Ondřej, Ondříšek, Roman, Nováková, Petra, Kostolanská, Eva, Rozehnal, Tomáš. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 478, ISBN 978-80-7400-604-3.

⁷⁷ Viz. Nález Ústavního soudu II. ÚS 703/06 ze dne 21. 04 2009, www.nalus.usoud.cz.

by k zastavení řízení z důvodu uspokojení navrhovatele mohlo dojít ještě v řízení před soudem prvního stupně.⁷⁸

Správce daně zahájí proces uspokojení navrhovatele tím, že svůj záměr uspokojit navrhovatele oznámí soudu. Lukáš Potěšil a Vojtěch Šimíček uvádí mezi požadavky kladenými na oznámení správce daně mimo jiné i uvedení způsobu jak plánuje navrhovatele uspokojit.⁷⁹ Přezkumné řízení neprochází první fází předběžného posouzení věci a bezprostředně začíná ve druhé fázi přezkoumání rozhodnutí. Předseda senátu soudu stanoví správci daně lhůtu pro vydání rozhodnutí, a oznámení vydání rozhodnutí soudu a navrhovateli. Pospíšil Petr v komentáři k soudnímu správnímu řádu, k tomu dodává, že postup, podle kterého správce daně nejprve oznamuje svůj záměr uspokojit navrhovatele a následně vydá rozhodnutí, není nezbytný v případě, že správce daně nejprve vydá rozhodnutí směřující k uspokojení navrhovatele a až následně vydání rozhodnutí oznámí soudu a navrhovateli je také přijatelný za podmínky, že soud stále ve věci meritorně nerozhodl.⁸⁰ Pro tento zvláštní typ přezkumného řízení platí určitá omezení spočívající v tom, že správce daně je omezen jenom přezkoumáním důkazních prostředků a skutečnostmi, které daňový subjekt uvedl v rámci návrhu ke správnímu soudu. Část odborné veřejnosti označuje tento koncentrační prvek za odporující cíli správy daně, tj. správnímu zjištění a stanovení daně.⁸¹ Dále pro rozhodnutí správce daně vydané v rámci tohoto speciálního typu přezkumného řízení soudního řízení platí zákaz reformace in peius.

⁷⁸ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 37/2007 – 112, ze dne 29.10. 2007, www.nssoud.cz.

⁷⁹ Srov. Potěšil, L., Šimíček, V. a kol. Soudní řád správní: komentář. Praha: Leges, 2014. Komentátor. s. 533-535, ISBN 978-80-7502-024-6.

⁸⁰ Srov. Blažek, Tomáš, Jirásek, Jan, Molek, Pavel, Pospíšil, Petr, Sochorová, Vendula, Šebek, Petr. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, [cit. 2017-06-15], dostupné z <www.beck-online.cz>

⁸¹ Viz. Jaroslav Kobík, Alena Kohoutková, Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). s.669, ISBN 978-80-7263-769-0.

Daňový řád stanoví, že proti rozhodnutí vydanému v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví nelze uplatnit opravné prostředky. Vyloučení možnosti uplatnit opravné prostředky je spojeno s tím, že podle ustanovení § 62 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., je jednou z podmínek pro zastavení řízení o správní žalobě z důvodu uplatnění institutu uspokojení navrhovatele vyjádření navrhovatele o plném uspokojení a souhlasu s rozhodnutím vydaným správcem daně. V případě, že navrhovatel nevyjádří plný souhlas s rozhodnutím vydaným správcem daně, správní soud je povinen v řízení pokračovat: Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi dospěl k závěru, že „*odlišná situace nastává, sdělí-li navrhovatel ve stanovené lhůtě, že uspokojen není. S takovým sdělením soudní řád správní výslovně možnost zastavení řízení pro uspokojení navrhovatele nespojuje a tento postup nelze dovést ani výkladem ustanovení druhé věty § 62 odst. 4 s. ř. s. Institut zastavení řízení pro uspokojení navrhovatele představuje omezení přístupu k soudu, neboť soud při splnění zákonem stanovených podmínek nerozhoduje o žalobě (návrhu) věcně. Veškerá ustanovení, jež omezují přístup k soudu, musí být vykládána restriktivně, a aplikaci § 62 odst. 4 věta druhá s. ř. s. proto nelze rozšiřovat na případy tam neuvedené. ... Trvá-li navrhovatel na podané žalobě a soudním přezkumu napadeného rozhodnutí, nemůže soud ve světle dispoziční zásady takový projev vůle navrhovatele přehlížet a meritorní přezkoumání rozhodnutí odeprít.*“⁸² V případě, že se navrhovatel v soudem stanovené lhůtě nevyjádří ohledně toho, zda je s rozhodnutím správce daně souhlasí, soud řízení zastaví, jenom pokud ze všech okolností případu je zřejmé, že k uspokojení navrhovatele došlo, jinak v řízení řádně pokračuje.

Vyloučení možnosti uplatnit opravné prostředky, je omezením jenom pro daňový subjekt. Správce daně může stále uplatnit dozorčí prostředky proti rozhodnutí, jak uvádí důvodová zpráva - taková úprava je zvolena s ohledem na případný odbor v případě, že tento institut bude zneužit v důsledku korupčního jednání.⁸³

⁸² Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Ads 148/2008 – 70, ze dne 13. 07. 2010, www.nssoud.cz.

⁸³ Srov. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, [cit. 2017-06-15], dostupné z <www.beck-online.cz>

6. Prostředky sloužící k ochraně osob zúčastněných na správě daní

6.1 Stížnost

Stížnost je subsidiárním prostředkem ochrany při správě daní. Podmínkou uplatnění stížnosti je vyčerpání jiných prostředků ochrany, pokud jsou zákonem poskytnuty anebo přímé uplatnění stížnosti, pokud daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany. Účelem stížnosti je zabránit nevhodnému chování úředních osob nebo nevhodnému postupu správce daně - například v případě, že úřední osoba nedodržela zásadu vstřícnosti a slušnosti a zmíněný klientský přístup při správě daní anebo v případě, že samotný postup správce daně jako orgánu nebyl v souladu se zákonem, z čehož lze dovodit, že stížnost je ryze procesní institut, který svoji povahou neumožňuje napadat skutkové závěry správce daní. Jak stanoví zákon v § 261 odst. 2 daňového řádu a vysvětluje důvodová zpráva: „*Podání stížnosti nesmí být pro stěžovatele spojeno s žádnou újmou, s výjimkou odpovědnosti za spáchání trestného činu či správního deliktu. Jde o konkrétní připomenutí obecné zásady, že nikdo nemůže být postižen za uplatnění svých práv.*“⁸⁴ Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat stížnost v rámci celého procesu správy daní, takže v kterémkoliv z řízení nebo i mimo řízení.

Správce daně je povinen prošetřit všechny skutečnosti uvedené ve stížnosti ve lhůtě do 60 dnů. Neprošetří-li správce daně stížnost včas, má právo stěžovatel podat podnět na ochranu před nečinností správního orgánu. Za účelem vyřízení stížnosti má správce daně právo provádět výslech stěžovatele a dalších osob, pokud jejich výpověď může přispět k objasnění věci. Po prošetření skutečností uvedených ve stížnosti správce daně sepíše úřední záznam a vyrozumí stěžovatele o tom, zda byla stížnost shledána důvodnou a o učiněných opářeních k nápravě anebo o tom, že stížnost nebyla shledána důvodnou. Úřední záznam není rozhodnutím, proti kterému je přípustně odvolání dle daňového řádu nebo žaloba proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 soudního řádu správního. V případě, že má stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, má

⁸⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, [cit. 2017-06-15], dostupné z <www.beck-online.cz.>

právo požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti, čímž z určitého hlediska naplňuje devolutivní účinek. Suspenzivní, nebo-li odkladný účinek, podání stížnosti nemá.

Nejvyšší správní soud ve své ustálené rozhodovací praxi zastává právní názor podle kterého uplatnění stížnosti je podmínkou pro přípustnost podání žaloby v správním soudnictví na základě zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. Nejvyšší správní soud tak judikoval ve svém rozsudku č.j. 9 Aps 4/2013-25, ze dne 07.11.2013 ve věci: Společnost s ručením omezeným Easy Working (žalobce) proti Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj (žalovaný) o ochraně před nezákonným zásahem. Žalobce se domáhal poskytnutí ochrany proti nezákonnému zásahu Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, který dle stěžovatele spočívá v nezákonném zahájení a provádění daňové kontroly. Žalobce podal kasační stížnost proti usnesení Krajského soudu v Ostravě, který jeho žalobu zamítl, protože dle jeho názoru daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem.

Krajský soud v Ostravě poukazoval na velice shodnou úpravu stížnosti dle § 261 daňového řádu a stížnosti dle § 175 správního řádu a v souvislosti s tím na základě příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu dovodil per analogiam, že pokud podání stížnosti podle § 175 správního řádu není podmínkou přípustnosti žaloby ve věci ochrany před nezákonným zásahem, protože tato stížnost nemá dostatečný ochranný a nápravný účel, tak i stížnost dle § 261 daňového řádu má obdobný charakter, proto podání stížnosti podle § 261 daňového řádu nepovažoval za prostředek ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.

Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a žalobu odmítl, protože ji shledal nepřipustnou z toho důvodu, že žalobce nevyčerpal právní prostředky ochrany, které daňový řád poskytuje. Nejvyšší správní soud se zaprvé neztotožnil se závěrem Krajského soudu v Ostravě ohledně toho, že stížnost není prostředkem ochrany, Nejvyšší správní soud porovnal stížnost dle § 261 daňového řádu a institut námitek dle zákona o správě daní a poplatků, a stanovil, že institut stížnost se navazuje na institut námitek, proto jak námítka v zákoně o správě daní a poplatků, tak i stížnost dle § 261 daňového řádu, představovaly prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř.s.

Zadruhé ve výše uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval že *„zásahovou žalobu, kterou se žalobce domáhá ochrany proti daňové kontrole, je možno věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Bezvýsledným vyčerpáním prostředku ochrany se rozumí nejen stav, kdy v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti nebylo daňovému subjektu vyhověno, ale též situace, kdy nebylo prošetření způsobu vyřízení stížnosti provedeno ve stanovené lhůtě.“*⁸⁵ Proto právní prostředkem ochrany, který je žalobce povinen v řízení vyčerpat je nejen stížnost dle § 261 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud, ale netrvá na formalistickém pojetí uplatnění žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, jak ostatně judikoval ve svém rozsudku č. j. 9 Afs 276/2014 – 43, ze dne 5. února 2015, ve věci: Josef Kvapil a. s., proti Finanční úřad pro Olomoucký kraj o ochraně před nezákonným zásahem. Žalobce zde poukazoval na nezákonnost zásahu i z hlediska neoprávněných průtahů v řízení. V řízení před správcem daní žalobce uplatnil jak stížnost, tak i podnět k ochraně proti nečinnosti správce daně, neuplatnil ale žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku stanovil, že v takovém postupu nevidí nedostatky z důvodu toho, že o podnětu na ochranu proti nečinnosti rozhodl nadřízený správce daně, který průtahy v řízení a nečinnosti neshledal, takže v situaci kdy názor nadřízeného orgánu je prokazatelně znám, by bylo přehnané formalisticky trvat na uplatnění žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.⁸⁶

Dle mého názoru jak institut stížnosti, tak institut žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jsou upraveny tak, aby mohly ovlivnit postup správce daně a být užitečným instrumentem pro osobu zúčastněnou na správě daně. Devolutivní účinek spojený s žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, zákonem stanovená povinnost správce daně informovat osobu zúčastněnou na správě daně o způsobu vyřízení stížnosti a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, vytvářejí ochranné prostředky, pomoci, kterých se osoba zúčastněná na správě daní může efektivně domáhat se ochrany svých práv. Právní úprava stížnosti je však kritizovaná odbornou veřejností za dlouhé lhůty pro

⁸⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. Afs 43/2014 - 25, ze dne 19.05.2014, www.nssoud.cz.

⁸⁶ Viz. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 276/2014 – 43, ze dne 5.02.2015 www.nssoud.cz.

rozhodování o stížnosti, správce daní prvního stupně podle daňového řádu má lhůtu 60 dní na vyřízení stížnosti, nadřízený správce daně má dalších 60 dní na prošetření způsobu vyřízení stížnosti. V praxi často nastává situace, že správce daně prvního stupně v rámci „kolegiality“ se snaží chránit svého zaměstnance, takže k nestrannému posouzení věci dochází, až u nadřízeného správce daně. Považuji tuhle kritiku za spravedlivou, a doufám, že dojde k změně právní úpravy a zkrácení lhůt pro rozhodování.

Za katastrofální ale považuji stav, ve kterém je zákonná úprava tak neurčitá, že k chybnému závěru ohledně toho, jak interpretovat ustanovení zákona, dochází ze strany senátu Krajského soudu. Vycházím z předpokladu, že zákony jsou psány nejen pro odbornou veřejnost, ale především regulují a upravují život společnosti, která znalosti práva jen v omezené míře dotčená.

I po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Aps 4/2013-25 ze dne 07.11.2013 nedošlo k úpravě a upřesnění zákonného ustanovení, takže je stále otázkou, jestli století fungující zásadu ignorantia juris non excusat, na které je postaven celý právní systém, budeme muset rozšířit i na neznalost judikatury neomlouvá?

6.2 Námitka

Námitka je subsidiárním prostředkem ochrany osoby zúčastněné při správě daní proti úkonu správce daně při placení daní. Osoba zúčastněná na správě daní má práva uplatnit námitku proti úkonu správce daní, ve lhůtě 30 dní, pokud zákon nepřipouští podání odvolání proti tomuto úkolu. Jak již bylo poznamenáno v kapitole o dovolání, odvolání se zásadně podává proti rozhodnutí, takže námitka je prostředkem ochrany, použitím které lze v souladu se zásadou rychlosti a zásadou hospodárnosti řízení předejít vydání nesprávného rozhodnutí.⁸⁷ Námitka ale může být podána i proti rozhodnutí správce daně⁸⁸ Podání námítky nemá ani suspenzivní, ani devolutivní účinek. Správce daně, proti jehož úkonu nebo rozhodnutí námitka směřuje, posoudí způsobilost námítky k projednání a její přípustnost. V případě, že správce daně, který o námitce rozhoduje námitku zamítne, je povinen své rozhodnutí řádně odůvodnit. Proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky, pokud zákon nestanoví jinak.⁸⁹

Senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozhodnutí č. j. 7 Afs 131/2015-32 dovedl, že námitka není opravným prostředkem, který by bylo nutné vyčerpat před podáním žaloby ke správnímu soudu podle ustanovení § 68 zákona č.150/2002 Sb., protože námitka dle názoru senátu nevykazuje znaky řádného opravného prostředku jako odkladný a devolutivní účinek. Senát Nejvyššího správního soudu v tomto rozhodnutí dokonce dospěl k závěru, že správce daně není povinen daňový subjekt poučit o možnosti uplatnit proti úkolu nebo rozhodnutí námitku.⁹⁰ Tímto oponoval názoru senátu Městského soudu v Praze, který naopak vyhodnotil námitku jako řádný opravný prostředek, jež je nezbytně nutné vyčerpat před podáním žaloby ke správnímu soudu.

Obdobně jako v předchozí podkapitole o stížnosti vzniká i zde otázka o nadměrně nepřesnosti právní úpravy.

⁸⁷ Srov. Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 594 s.

⁸⁸ Například proti exekučního příkazu vydanému podle ustanovení §178 daňového řádu, jako jediný prostředek ochrany.

⁸⁹ Například v ustanovení §254a Daňového řádu o úroku z daňového odpočtu.

⁹⁰ Viz. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 131/2015-32, ze dne 26. 11. 2015, www.nssoud.cz

6.3 Podnět k ochraně před nečinností

Nečinnost je ve veřejné správě obecně jevem mimořádné nežádoucím, oslabujícím důvěru veřejnosti v zákonné a spravedlivé rozhodování orgánů veřejné moci. Nečinnost orgánu veřejně moci zakládá postavení nejistoty pro účastníka řízení a celkově porušuje jak zásadu zákonnosti, tak i zásady rychlostí a hospodárnosti řízení.

Podnět k ochraně před nečinností je prostředkem sloužícím k ochraně práv osoby zúčastněné na správě daní, pomocí kterého je tato oprávněná žádat dodržení jak lhůt přímo v zákoně uvedených, tak zásady rychlostí a hospodárnosti řízení.

Daňový řád na rozdíl od správního řádu neobsahuje obecnou lhůtu pro vydání rozhodnutí. Proto zákonodárce stanovil pro správce daně povinnost provést úkon ve lhůtě obvyklé pro provedení úkonu, nebo bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí, nebo do 3 měsíců od posledního úkonu v řízení. V rozporu se zásadou přiměřenosti a dokonce, dle mého názoru, i v rozporu se zásadou procesní rovnosti subjektů, je požadovat po osobě zúčastněné na správě daní, aby věděla, jaké lhůty jsou pro provedení úkonu při správě daní obvyklé. Proto Ministerstvo Financí ve Finančním zpravodaji vydalo Pokyn Mf-5 č.j. MF-21968/2015/39, o stanovení lhůt při správě daní. Podnět k ochraně před nečinností směřuje k nejbližší nadřízenému správci daně, který je povinen ve lhůtě do 30 dnů po obdržení podnětu prověřit jeho důvodnost a v případě kladného posouzení uložit správci daně, aby zjednal nápravu a to do 30 dnů od obdržení příkazu ke sjednání nápravy. Pokud správce daně nápravu nesjedná, nadřízený správce daně použije institut atrakce a nápravu provede sám.

Podnět k ochraně před nečinností je prostředkem ochrany, který předpokládá aktivní konání osoby zúčastněné na správě daně. Daňový řád v ustanovení § 38 pravomoc nadřízeného správce daně zahájit řízení o odstranění nečinnosti ex officio přímo neupravuje, avšak Karel Šimek v komentáři k daňovému řádu k tomu uvádí: *„Při zjištění nedostatků se předpokládá náprava na základě vnitřních mechanismů, které osoby, jichž se nečinnost může dotýkat, navenek vůbec nemusí zaznamenat (nebudou jimi zatěžovány). V případě, že nadřízený správce daně na základě vlastního zjištění (např. dohlídkou) dojde k názoru, že zde dochází k nečinnosti, učiní kroky nezbytné k nápravě, avšak nemusí*

o tom informovat dotčené osoby zúčastněné na správě daní tak, jako by tomu bylo v případě, kdy podaly podnět.⁹¹ To znamená, že pravomoc nadřízeného správce daně napravit nečinnost nemusí být upravená přímo ze zákona a vyplývá jak z obecných zásad daňového řádu, tak i z vnitřních předpisů.

Nečinnost správce daně nelze posuzovat jenom ze stránky formální, ale je naopak důležité ji posuzovat i ze stránky materiální, jak upozorňuje Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku čj. 7 Ans 1/2010-65, ze dne 18.02.2010, ve věci Společnost s ručením omezeným Siemens proti Celnímu ředitelství Praha, nelze posuzovat nečinnost správce daně pouze z hlediska formálního provedení úkolu v časové a věcné souvislosti. Při posuzování důvodnosti žaloby na nečinnost správního orgánu je nezbytné brát ohled na povahu a cíl těchto úkonů, zda prováděné úkony měly za cíl obstarání nezbytných informací, anebo šlo o protahování řízení a zneužití práva ze strany správce daně.⁹² Tímto závěrem Nejvyšší správní soud navazuje na konstantní judikaturu týkající se posuzování nesmyslné a neúčelné činnosti správního orgánu, kterou česká judikatura považuje za nečinnost. *„Pokud by proto správní orgán prováděl nesmyslné a neúčelné úkony, například s cílem protahovat záměrně řízení, jednal by v rozporu s citovaným ustanovením a toto jednání by se svou povahou a závažnými právními důsledky jak z pohledu adresátů veřejné správy, tak i z hlediska ochrany veřejného zájmu, dalo charakterizovat jako nečinnost správního orgánu. Lze tedy konstatovat, že nesmyslná a neúčelná činnost je z obsahového hlediska nečinností, neboť se s nečinností ve svých důsledcích dá srovnat, jelikož vede k neodůvodněnému průtahu v řízení*“⁹³

⁹¹ Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s.217, ISBN 978-80-7357-564-9.

⁹² Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Ans 1/2010-65, ze dne 18.02.2010, www.nssoud.cz.

⁹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Ans 3/2007-120, ze dne 26.06.2008, www.nssoud.cz.

6.4 Námitka podjatosti

V procesu správy daně může nastat situace, kdy vzniknou pochybnosti o nezaujatém postupu úřední osoby. Zaujatý postup úřední osoby by byl v rozporu s celou řadou zásad správy daně a spravedlivého procesu vůbec, proto daňový řád v ustanovení § 77 daňového řádu upravuje vyloučení úřední osoby a námitku podjatosti jako prostředek ochrany práv osoby zúčastněné na správě daně, jsou-li o nezaujatém postoji úřední osoby pochybnosti.

Podmínky, za kterých je úřední osoba vyloučená pro podjatost můžeme rozdělit na podmínky absolutní a relativní. Absolutní podmínky jsou uvedené v § 77 odst. 1 písm. a) a písm. b) daňového řádu, jednání ve své věci nebo ve věci osoby blízké, a zákaz podílet se na téže věci na jiném stupni. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu musí být úřední osoba vyloučena z projednání věci, v případě, že jako zaměstnanec nadřízeného orgánu poskytovala konzultace, vyjadřovala svůj názor ohledně konkrétního případu. Pokud by k jejímu vyloučení nedošlo, proces správy daně by byl zatížen vadou, protože úřední osoba by porušila zásadu dvojinstančnosti řízení, která spočívá v tom, že o odvolání nejenom nadřízený správní orgán, ale i jiná úřední osoba, která konkrétním případem není dotčena a udělá o věci své vlastní nezávisle rozhodnutí.⁹⁴

Relativní podmínka musí být prokázána osobou zúčastněnou na správě daní a spočívá ve zvláštním poměru úřední osoby k osobě zúčastněné na správě daní, anebo k předmětu daně. K prokázání podjatosti postačí, že o nepodjatém vztahu úřední osoby lze alespoň pochybovat. Osoba zúčastněná na správě daní by měla namítat podjatost úřední osoby bez zbytečných a neodůvodněných průtahů, protože pozdější námitka podjatosti může být vyhodnocena jako účelová. Senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č.j. 5 Afs 89/2004 – 39 dovedil povinnost daňového subjektu neprodleně oznámit podjatost úřední osob. Senát vyhodnotil námitku podjatosti, kterou vznesl daňový subjekt proti pracovníci správce daně, která prováděla daňovou kontrolu jako účelovou, protože daňový subjekt znal úřední osobu a měl dostatečný časový prostor pro

⁹⁴ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 143/2004 – 112, ze dne 29. 06 2006, www.nssoud.cz.

uplatnění námitky podjatosti, ale vznesl námitku podjatosti až po ukončení daňové kontroly.⁹⁵

O návrhu na podjatost úřední osoby rozhoduje úřední osoba stojící v čele správce daně. V případě námitky podjatosti směřující proti osobě stojící v čele správce daně o námitce rozhodně nejblíže nadřízený správce daně, který v případě kladného rozhodnutí, deleguje věc jinému správce daně, protože daňový řád obsahuje zákaz předat věc k rozhodování osobě, která je ve vztahu k osobě vyloučené v podřízeném postavení.

Rozhodnutí o námitce podjatosti má procesní charakter. Proto nelze proti němu samostatně uplatnit opravný prostředek. V případě, že osoba zúčastněná na správě daní trvá na podjatosti úřední osoby může podjatost namítat v opravném prostředku směřujícím proti meritornímu rozhodnutí správce daně.

⁹⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 89/2004 – 44, ze dne 30. 09. 2005, www.nssoud.cz.

Závěr

Při řešení diplomové práci jsem provedl analýzu jednotlivých právních ochranných prostředků při správě daní, s nimi souvisejících základních zásad správy daní, příslušné judikatury správních soudu a Ústavního soudu České republiky.

Po provedení a jednotlivých prostředků ochrany při správě daní a analýzy základních zásad správy daně jsem dospěl k závěru, že přes určité vady a nejasnosti, poskytuje daňový řád daňovému subjektu širokou řádu kvalitních právních prostředků ochrany uplatněním, kterých daňový subjekt může chránit své zájmy a předejít tak nesprávnému nebo zákonnému rozhodnutí.

Z analýzy základních zásad správy daní lze vyvodit, že daňový řád úpravou svých základních zásad zcela odpovídá nárokům ústavního pořádku České republiky a provádí transpozici základních zásad z Ústavního pořádku do práva jednoduchého, čímž mimo jiné vylučuje subsidiární použití těchto zásad uvedených ve správním řádu. Jak je v příslušné kapitole uvedeno, soudní judikatura se ve svých rozhodnutích poměrně čteně odvolává na základní zásady správy, čímž bezesporu zvyšuje autoritu základních zásad, které vlivem aktuální judikatury nejsou jen pouhou deklarací. V souvislosti se zásadou vstřícnosti a slušnosti a s ní spojeným „klientským přístupem“ při správě daní, bych uvedl návrh de lege ferenda, o nutnosti zlepšení informování daňových subjektu o jejich peněžitých povinnostech, vznikajících nejenom podle „daňových zákonů“ ale i na základě zákonů dalších, pokud této peněžní povinnosti naplňují pojem „daň“ podle daňového řádu. V tomto se shoduje zájem státu o naplnění rozpočtu se zájmem subjektu daně se neocitnout ve stavu neplnění svých peněžních povinností neúmyslně.

Právní prostředky ochrany byly pro účely této práci s odvoláním na příslušnou odbornou literaturu mnou rozděleny do čtyř skupin: ***Řádné prostředky ochrany, mimořádné prostředky ochrany, dozorčí prostředky, prostředky sloužící k ochraně osob zúčastněných na správě daní.*** Jak je uvedeno v příslušných kapitolách, úprava prostředků v daňovém řádu a četná kvalitní judikatura vytváří fungující systém prostředků ochrany v případě vydání nesprávného nebo nezákonného rozhodnutí. Řádným prostředkem ochrany je odvolání, jehož úprava se řídí zásady hospodárnosti a

rychlosti řízení, umožňuje správce daně prvního stupně opravit své rozhodnutí, odvolacímu orgánu podle principu apelace rozhodnout ve věci přímo. Společně s tím osoba zúčastněná na správě daní– tj. daňový subjekt může pomocí prostředků sloužících k ochraně osob zúčastněných daňovým řádem, předejít vydání nesprávného nebo nezákonného rozhodnutí, a také dovolat se nápravy nesprávného nebo nezákonného postupu správce daně. Zároveň daňový řád poskytuje jak osobě zúčastněné na správě daní tak i správce daně možnost zasáhnout a změnit pravomocné rozhodnutí pomocí institutu obnovy řízení nebo použitím dozorčích prostředků.

Přes výše uvedená pozitiva, zákonná úprava institutu stížnosti a institutu námitky vykazuje tak závaznou nepřesnost, že i senátům Krajských soudů se nepovedlo správně interpretovat zákonnou úpravu, zda tyto instituty jsou nebo nejsou opravným prostředkem, který je třeba vyčerpat před podáním žaloby správnímu soudu. Podle příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu v této práci přivedené je stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu opravným prostředkem, který je třeba vyčerpat před podáním žaloby ke správnímu soudu. Správce daní prvního stupně podle daňového řádu má lhůtu 60 dní na vyřízení stížnosti, potom nadřízený správce daně má dalších 60 dní na prošetření způsobu vyřízení stížnosti kvůli tak dlouhým lhůtám efektivita institutu stížnosti je do značné míry omezená. Otázkou je zda-li tak dlouhé lhůty odpovídají zásadám hospodárnosti a rychlosti řízení. Zároveň i odborná veřejnost kritizuje právní úpravu podle, které o stížnosti nejprve rozhoduje správce daně prvního stupně, vzhledem k tomu, že v praxi často nastává situace, že správce daně prvního stupně v rámci „kolegiality“ se snaží chránit svého zaměstnance.

Námitka podle § 159 daňového řádu, není opravným prostředkem, který je třeba vyčerpat před podáním žaloby ke správnímu soudu. Otázkou je, dokud není pro daňové řízení zaveden advokátní primus, zda právní úprava může být tak neurčitá. Jako návrh de lege ferenda bych navrhoval změnu daňového řádu a upřesnění těchto institutů.

Seznam použité literatury a jiných citovaných zdrojů

Literatura:

Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H., a kol. Finanční právo. 6. Upravené vydání. Praha : C.H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-440-7.

Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s.3, ISBN 978-80-7357-564-9.

Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 s.3, ISBN 978-80-7357-564-9.

Kobík, J., Kohoutková, A., Daňový řád: s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, ISBN 978-80-7263-769-0.

Kopřiva, Miloslav a Jaroslav Novotný. Manuál k daňovému řádu 2., rozšířené a aktualizované. vyd. Ostrava: Sagit, 2013,, ISBN 978-80-7208-947-5.

Matyášová, Lenka, Grossová, M.E.: Daňový řád: s komentářem a judikaturou : podle stavu k 1.8.2015. 2.aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. Komentátor, ISBN 978-80-7502-081-917.

Potěšil, L., Šimíček, V. a kol. Soudní řád správní: komentář. Praha: Leges, 2014. Komentátor, ISBN 978-80-7502-024-6.

Judikatura:

Nález Ústavního soudu II. ÚS 703/06 ze dne 21. 04. 2009

Nález Ústavního soudu III. ÚS 2096/07 ze dne 28. 05. 2009

Usnesení Ústavního soudu III. ÚS 103/06 ze dne 23. 1. 2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 65/2012-34, ze dne 13.12.2013.

Rozsudek Nejvyššího Správního soudu č. j. 5 Afs 45/2011-94 ze dne 19. 03 2012.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 3/2005-59, ze dne 25.10.2006.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 107/2008 – 60, . ze dne 5.11.2008.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 As 71/2006-83 ze dne 28.02.2006.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 104/2006 - 73, ze dne 14. 6. 2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, ze dne 28. 7. 2008.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 59/2005 ze dne 20. 07. 2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 78/2011 ze dne 18. 01. 2012.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 155/2006-90, ze dne 11. 10. 2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 71/2005-74, ze dne 14. 10. 2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 A 69/2000-55, ze dne 30. 11. 2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 35/2011-12, ze dne 29. 06. 2012.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 15/2007 – 75 ze dne 14. 03. 2009.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 10/2011, ze dne 17. 08 2011.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 65/2013 ze dne 26. 06 2014.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 31/2005-57, ze dne 24. 1. 2006.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 202/2014-25 ze dne 8. 7. 2015.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 103/2004-62 ze dne 4. 5. 2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 99/2015 – 106, ze dne 10. 02. 2016.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Ads 148/2008 – 70, ze dne 13. 07. 2010.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 37/2007 – 112 ze dne 29.10. 2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. Afs 43/2014 - 25, ze dne 19.05.2014.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. č. j. 9 Afs 276/2014 – 43, ze dne 5. 02 2015.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 131/2015-32 ze dne 26. 11. 2015.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Ans 1/2010-65, ze dne 18.02.2010.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Ans 3/2007-120, ze dne 26.06.2008.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 143/2004 – 112 ze dne 29. 06 2006.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. č. j. 5 Afs 89/2004 – 44 ze dne 30. 09. 2005

Usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 A 25/2002 ze dne 23. 3. 2005

Usnesení Nejvyššího správního soudu č.j. 8 As 47/2005-86 ze dne 21.10.2008,

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, č. j. 15 Af 8/2014-62 ze dne 1. 8. 2016

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 11 Af 73/2015 ze dne 21. 09 2016

Rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 29 Af 3/2013 – 53, ze dne 31. 01. 2017

Usnesení Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 29/2013 – 40

Internetové zdroje:

Šimek, K., prezentace Prostředky ochrany při správě daní ze dne 28.11.2016, dostupné z [www:http://radimbohac.cz/zs-2016/prednasky-danove-pravo-procesni](http://radimbohac.cz/zs-2016/prednasky-danove-pravo-procesni).

Blažek, Tomáš, Jirásek, Jan, Molek, Pavel, Pospíšil, Petr, Sochorová, Vendula, Šebek, Petr. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, dostupné z <www.beck-online.cz>

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, dostupné z <www.beck-online.cz>

Právní předpisy:

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

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

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

Ústavní zákon č. 1/1993Sb., Ústava České republiky.

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

Právní prostředky ochrany při správě daní

Abstrakt.

Cílem mé diplomové práce je analýza jednotlivých právních ochranných prostředků při správě daní a s nimi souvisejících základních zásad správy daní, příslušné judikatury správních soudů a Ústavního soudu České republiky, pomocí metody deduktivní, analytické a komparatistické. Při řešení diplomové práce jsem provedl analýzu jednotlivých právních ochranných prostředků při správě daní, s nimi souvisejících základních zásad správy daní, příslušné judikatury správních soudů a Ústavního soudu České republiky.

Strukturu své diplomové práce jsem zpracoval tak, aby byl naplněn cíl diplomové práce. V první kapitole, která se nazývá „Správa daní“ dávám definici správy daně, popisuji předmět správy daní, správce daní, provádím rozbor a analýzu jednotlivých základních zásad správy daní, provádím rozbor vztahu daňového řádu a správního řádu

V druhé kapitole, která se nazývá „Právní prostředky ochrany při správě daní“, uvádím definici právního prostředku ochrany, diferencuji právní prostředky ochrany do čtyř skupin: Řádné prostředky ochrany, mimořádné prostředky ochrany, dozorčí prostředky, prostředky sloužící k ochraně osob zúčastněných na správě daní. Popisuji společné náležitosti právních prostředků ochrany a povinnosti správce daně při jejich posuzování.

V třetí kapitole „Odvolání“ provádím rozbor a analýzu odvolání a odvolacího řízení.

V čtvrté a páté kapitole „Obnova řízení“ a „Přezkumné řízení“ jsem rozebral a popsal instituty obnovy řízení a přezkumného řízení společně s institutem uspokojení návrhatele jako zvláštním institutem přezkumného řízení.

V závěrečné kapitole „Prostředky sloužící k ochraně osob zúčastněných na správě daní“ byli popsány a zanalyzovány instituty stížností, ochrany před nečinností správního orgánu, námitky podjatosti a námitky.

V závěru své diplomové práce uvádím výsledky zkoumání právních prostředků ochrany, ke kterým jsem dospěl při práci s daňovými komentáři a především při rozboru více než čtyřiceti soudních judikátů.

Legal protective instruments on tax administration

Abstract.

The goal of this diploma thesis is to analyse individual legal protective instruments on tax administration as well as basic principles of tax administration, relevant case law of administrative courts and Constitutional court of Czech republic, while using deductive, analytic and comparative methods. During the time I was solving this diploma thesis I performed the analysis of protective instruments on tax administration as well as basic principles of tax administration, relevant case law of administrative courts and Constitutional court of Czech republic.

The structure of this diploma thesis was chosen in order to reach the goal of this diploma thesis. The first chapter named 'Tax administration' includes the definition of the concept of tax administration, description of object of the tax administration and tax administrator, analysis of individual basic principles of tax administration and the relation of Czech Tax administrative code and Administrative code.

The second chapter named 'The legal protective instruments on tax administration' contains the definition of the legal protective instruments, classification of the legal protective instruments into four different classes: Ordinary protective instruments, Extraordinary protective instruments, Supervisory instruments, Instruments serving to protect the persons concerned on tax administration. I describe the common requirements of the legal protective instruments on tax administration and the duties of the tax administrator while reviewing such requirements.

In the third chapter 'Appeal' I carry out the analysis of appeal and the appeal proceedings.

The fourth and fifth chapter 'Retrial' and 'Review proceedings' contains an analysis and description of the relevant legal instruments along with the phenomenon of satisfaction of the petitioner as the special phenomenon of the review proceedings.

The phenomenon's of complaints, the protection against idleness of the administrative body, objections of submissiveness and objections, were described and analysed within the final chapter 'The instruments serving to protect the persons concerned on tax administration'.

In the conclusion of my diploma thesis I mention the results of my research of the legal protective instruments I came to during the work with the tax commentaries, but mainly during the analysis of more than forty court decisions.

Keywords – klíčová slova

Tax administration –Správa daní

Ordinary protective instruments – Řádné prostředky ochrany

Extraordinary protective instruments – Mimořádné prostředky ochrany

Supervisory instruments – Dozorčí prostředky

Instruments serving to protect the persons concerned on tax administration – prostředky sloužící k ochraně osob zúčastněných na správě daní.