

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Řádné a mimořádné opravné prostředky v daňovém řízení

Hana Smékalová

Bakalářská práce
2008

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav ekonomiky a managementu
Akademický rok: 2007/2008

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Hana SMÉKALOVÁ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Management podniku**

Název tématu: **Řádné a mimořádné opravné prostředky v daňovém řízení**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Úvod do daňového řízení
 2. Opravné prostředky v daňovém řízení
 3. Nejčastěji používané opravné prostředky v daňové praxi
 4. Závěr
- Literatura
Přílohy
-

Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. Čáslavský M. a kol. Daňové judikáty 3. díl. Praha: Linde, 2000
2. Hanuš J., Holuša B., Musilová L. Správa daní jak ji neznáte. Ostrava: Mirago, 3. přepracované vydání 1999
3. Kobík Jaroslav Správa daní a poplatků s komentářem. Olomouc: ANAG, 2. aktualizované a doplněné vydání 2002
4. Vančurová A. a kol. Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX 2006
5. Finanční daňový a účetní Bulletin. Praha: Finanční aj. ekonomické poradenství a vydavatelství Praha 2004
6. Sbírký Orac Rozhodnutí českých soudů ve věcech daňových. Praha: ORAC, III.ročník 2002 a IV. ročník 2003
7. Vyhláška MF č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně
8. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
9. www.aspi.cz
10. www.mfcr.cz

Vedoucí bakalářské práce:

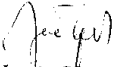
Ing. Jan Pavel, Ph.D.
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce:


22. října 2007

Termín odevzdání bakalářské práce:

19. května 2008


prof. Ing. Jan Čapek, CSc.
děkan

L.S.


doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 22. října 2007

SOUHRN

Zákon o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. je základním předpisem upravující správu daní, zjednodušeně řečeno určuje „pravidla hry“, která jsou závazná jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt. Daň lze stanovit, vyměřit a vybrat jen a pouze při respektování pravidel stanovených zmíněným základním předpisem. Znalost tohoto zákona je předpokladem pro dobré fungování správy daní a poplatků na straně správců daně, přičemž může zároveň znamenat obrovskou finanční úsporu na straně daňových subjektů.

Práce je zaměřena na zásady daňového řízení, jeho účastníky a rozhodnutí, ale především se však zabývá možnostmi použití opravných prostředků v daňovém řízení, jejich druhy, rozdíly mezi nimi, náležitostmi a lhůtami pro jejich podání.

V práci popisuji nejčastěji používané opravné prostředky v daňové praxi, uvádím nejčastější chyby daňových subjektů, kterých se dopouštějí při jejich podávání, ale také na postupy a chyby správců daně při jejich vyřizování.

KLÍČOVÁ SLOVA

Správce daně, daňový subjekt, daňové řízení, řádné opravné prostředky, mimořádné opravné prostředky, odvolání, stížnost, námitka, reklamace, obnova řízení, prominutí daně, přezkoumávání daňových rozhodnutí, oprava zřejmých omylů a nesprávností, daně, příslušenství daně.

TITLE

Regular discretionary remedies and extraordinary remedies in tax procedure

ABSTRACT

The Tax and Fee administration law no 337/1992 is the basic rule regulating the tax administration, simply said, it gives the rules of the game which are obligatory for both the tax administrator and the subject of the taxation. The tax is determined only with the respect to the rules specified by this essential regulation. Knowing this law is a perfect condition for good tax administrators as well as it can help the subjects of taxation to save a lot of money.

This document is focused on the policy of the tax procedures, their participants and decisions, the main goal though is to show the possibilities of using discretionary remedies during the tax procedure, their kinds, differences among them, their necessities and terms of their submission.

I try to describe some common discretionary remedies, present the basic mistakes caused by the subjects of the taxation while submitting their tax reports but I deal with the procedures as well as mistakes of the tax administrators, too.

KEYWORDS

Tax administrator, subject of taxation, tax procedure, discretionary remedies, extraordinary remedies, appeal, complaint, objection, claims, reopening of a tax procedure, tax dispensation, revision of tax decisions, reparation of evident tax mistakes and incorrectness, tax accessories.

OBSAH

SEZNAM ZKRATEK	6
ÚVOD	7
1 ÚVOD DO DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ.....	8
1.1 Účastníci daňového řízení.....	8
1.2 Zásady daňového řízení	9
1.2.1 Zásada zákonnosti	10
1.2.2 Zásada součinnosti, přiměřenosti a rovnosti při daňovém řízení	10
1.2.3 Zásada volného hodnocení důkazů správcem daně	11
1.2.4 Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti.....	11
1.2.5 Zásada oficiality a zásada dispoziční.....	12
1.2.6 Zásada posuzování obsahu právního úkonu	12
1.3 Rozhodnutí v daňovém řízení.....	13
2 OPRAVNÉ PROSTŘEDKY V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ	15
2.1 Řádné opravné prostředky – druhy a rozdíly mezi nimi.....	15
2.1.1 Odvolání.....	15
2.1.2 Stížnost.....	18
2.1.3 Námitka.....	18
2.1.4 Reklamace.....	19
2.2 Mimořádné opravné prostředky – druhy a rozdíly mezi nimi	19
2.2.1 Obnova řízení.....	20
2.2.2 Přezkoumávání daňových rozhodnutí	22
2.2.3 Prominutí daně a jejího příslušenství.....	23
2.2.4 Opravy zřejmých omylů a nesprávností	23
3 NEJČASTĚJI POUŽÍVANÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY V DAŇOVÉ PRAXI	25
3.1 Odvolání.....	25
3.1.1 Postup správce daně a odvolacího orgánu při vyřizování odvolání.....	26
3.1.2 Nejčastější chyby daňových subjektů při podávání odvolání.....	30
3.1.3 Nejčastější chyby správců daně při vyřizování odvolání.....	31
3.2 Prominutí daně.....	33
ZÁVĚR	37
SEZNAM LITERATURY	40
SEZNAM PŘÍLOH.....	41

SEZNAM ZKRATEK

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

FO - fyzická osoba

PO - právnická osoba

DS - daňový subjekt

SD - správce daně

DPV - dodatečný platební výměr

VDP - vlastní daňová povinnost

FÚ - finanční úřad

FŘ - finanční ředitelství

MF ČR - Ministerstvo financí České republiky

ÚVOD

Důvodem proč jsem si vybrala toto téma ke zpracování mé bakalářské práce je snaha o poskytnutí informací o použití opravných prostředků v daňovém řízení a snaha rozšířit si své osobní znalosti této problematiky. Může se zdát, že jde o zdánlivě nezajímavé téma, avšak ve skutečnosti neznalost zákona o správě daní a poplatků, tj, práv a povinností daňových subjektů, správců daní a dalších osob, může mít pro některé účastníky daňových řízení zásadní a někdy i fatální dopad.

K hlavním úkolům daňové správy patří chránit zájmy státu a zajistit, aby nebyly kráceny jeho daňové příjmy. K dosažení tohoto cíle však musí správci daně volit takové prostředky, kterými daňové subjekty co nejméně zatěžují. Tento postup patří k pilířům klientského přístupu daňové správy k daňovým subjektům. Systém daňové správy je však velmi složitý a vzhledem k dlouhé řadě novel značně nepřehledný a komplikovaný, a to jak pro daňové subjekty, tak bohužel i pro správce daně. Z tohoto důvodu je také proto zákon o správě daní a poplatků jedním z nejdiskutovanějších zákonů, neboť na mnoho otázek nedává jednoznačné odpovědi. Tato nejednoznačnost má pak za následek mnoho nedorozumění a sporů mezi daňovými subjekty a správci daně.

Cílem této práce je zaměření na některé možnosti „ochrany“ práv účastníků daňových řízení, které jim zákon o správě daní a poplatků nabízí. Dále jsem chtěla upozornit na nejasnosti při výkladu ustanovení zákona, na nejčastější chyby daňových subjektů, kterých se dopouštějí při podávání opravných prostředků, ale také na postupy a chyby správců daně při jejich vyřizování.

Bakalářská práce je rozdělena do tří částí. První část se zabývá vysvětlením některých základních pojmů, které se týkají daňového řízení. Větší pozornost je věnována hlavním zásadám daňového řízení, které jsou velmi důležitým prvkem daňového řízení, zejména proto, že vymezují základní práva a povinnosti daňových subjektů a správců daní a prolínají se daňovým řízením jako celkem. Druhá část je věnována možnostem použití opravných prostředků v daňovém řízení, jejich druhům a rozdělení mezi nimi. Největší pozornost je věnována praktické třetí části bakalářské práce, ve které se zabývám nejpoužívanějšími opravnými prostředky v daňové praxi, a to odvoláním (řádný opravný prostředek) a prominutím daně (mimořádný opravný prostředek). Zaměřuji se na postup správce daně a odvolacího orgánu, upozorňuji na nejčastější chyby daňových subjektů při jejich podání a správců daně při jejich vyřizování.

1 ÚVOD DO DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ

Zákon o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP) byl přijat Českou národní radou pod číslem 337/1992 Sb. s účinností od 1. ledna 1993. Tento zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu.

Jedná se o procesní daňový zákon, který nahradil při správě daní a poplatků vyhlášku Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, neboť tato vyhláška neobsahovala všechna potřebná procesní ustanovení pro správu daní a poplatků po přijetí daňových zákonů nové daňové soustavy. Daňové zákony účinné do 31. 12. 1992 totiž vedle takzvaných hmotněprávních ustanovení obsahovaly i některá vlastní procesní ustanovení pro jejich správu. Správa daní nebyla jednotná a bylo nutné přijmout novou procesní normu. Ani s nástupem nové daňové soustavy, platné od 1. 1. 1993, však některá procesní ustanovení z hmotněprávních daňových zákonů zcela nevymizela (např. Zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje speciální procesní ustanovení pro vrácení nadměrného odpočtu, pro registraci a rušení registrace plátců daně, apod.).

Správa daní a poplatků je velmi složitý a komplikovaný proces. O složitosti tohoto procesu svědčí i to, že tento zákon od doby vzniku prošel cca 55 většími, či menšími přímými či nepřímými novelami a již několik let se pracuje na novém procesním zákonu – „Daňovém řádu“, který by dosluhující ZSDP nahradil. Již některé z posledních novel ZSDP připomínají některá ustanovení z připravovaného daňového řádu, např. penalizace, úročení, vytýkácí řízení. Poslední novela reaguje také na nový insolvenční zákon a řeší správu daně daňových subjektů, u kterých bylo zahájeno insolvenční řízení, a to především zápočty přeplatků a nedoplatků a jejich vymáhání v insolvenčním řízení. Tím reaguje na připomínky daňových subjektů a rozhodnutí správních soudů.

1.1 ÚČASTNÍCI DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ

Podle ZSDP postupují především územní finanční orgány definované v zákoně č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů a další státní orgány České republiky (např. celní orgány, soudy, Policie ČR, Česká obchodní inspekce apod.) a orgány obcí. Tyto subjekty spravující daně jsou pro účely ZSDP označovány jako správce

daně. Na druhé straně se tímto zákonem řídí daňové subjekty a tzv. třetí osoby, které se účastní daňového řízení (např. svědci), tzv. účastníci daňového řízení. Tato problematika je upravena v paragrafech 6, 7 a 8 ZSDP:

- § 6 Daňové subjekty - daňovým subjektem se rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

- § 7 Osoby zúčastněné na řízení - osoby zúčastněné na řízení lze tedy rozdělit podle jejich rozdílného procesního postavení na správce daně a jeho pověřené pracovníky, daňové subjekty a třetí osoby. Všechny osoby zúčastněné na řízení jsou povinny na požádání prokázat svoji totožnost. Daňové řízení vedou správci daně. Třetími osobami se rozumějí:

- a) svědci a osoby přezvědčné,
- b) osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení,
- c) znalci, auditoři a tlumočníci,
- d) ručitelé, poddlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení,
- e) správci konkurzní podstaty, zvláštní správci, zástupci správce nebo vyrovnací správci,
- f) státní orgány a orgány obcí,
- g) případně další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu

a způsobem stanoveným tímto zákonem.

- § 8 – zde jsou upraveny povinnosti svědků a osob přezvědčných. Svědecká výpověď je v daňovém řízení důležitým důkazním prostředkem, i když ne tím nejspolehlivějším. Pro správce daně platí, že čím vzdálenější období je předmětem dokazování, tím nespolehlivějším důkazním prostředkem je výpověď svědka.

1.2 ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ

Základní zásady jsou pravidla, kterými je nutno se řídit ve všech fázích daňového řízení. Tato pravidla jsou uvedena v § 2 ZSDP a jsou závazná pro správce daně, daňové subjekty a další osoby zúčastněné v daňovém řízení. Jsou to principy postupů při správě daní a jsou interpretačními pravidly při jeho aplikaci. To znamená, že pokud existuje nejistota ve výkladu jednotlivých ustanovení zákona, vykládají se v souladu se základními zásadami.¹

¹ Hanuš, J., Holuba, B., Musilová, L.: *Správa daní jak ji neznáte*. Ostrava: Mirago, 2001

1.2.1 ZÁSADA ZÁKONNOSTI

V daňovém řízení jednají správci daně v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na tomto řízení. V této souvislosti je nutné podotknout, že pojem „chránit“ má aktivní výraz a pojem „dbát“ pasivní. Správce daně tedy chrání **pouze** zájmy státu a samotná ochrana práv daňových subjektů je pouze jejich vlastní věcí a správce daně je v tom nemůže nahrazovat. Správce daně zastupuje stát při vybírání daňových povinností a při výkonu svojí činnosti musí dbát toho, aby postupoval v souladu s těmito normami. V řadě případů se některá sporná ustanovení závazných předpisů vykládají daňovými odborníky různě a z toho důvodu se MF ČR snaží formou pokynů řady D a DS o jejich sjednocení. Pokyny řady D jsou zveřejňovány ve Finančním zpravodaji MF ČR a jsou k dispozici veřejnosti, pokyny řady DS slouží pro interní potřebu správců daně a oficiálně zveřejňovány nejsou. Tyto pokyny nejsou pro daňové subjekty závazné, a proto se na ně správce daně nemůže ve svých rozhodnutích přímo odvolávat. Dle mého názoru by zákon měl jednoznačně vyjadřovat co zákonodárce zamýšlel, a v tom případě by nebylo potřebné vytváření nějakých pokynů, které jsou určeny pouze jedné straně. Stane-li se, že je třeba některá ustanovení zákona blíže specifikovat, existují k tomu jiné zákonné prostředky dostupné široké veřejnosti, jako je např. prováděcí vyhláška uvedená ve Sbírce zákonů.

1.2.2 ZÁSADA SOUČINNOSTI, PŘIMĚŘENOSTI A ROVNOSTI PŘI DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

Z § 2 odst. 2 ZSDP vyplývá, že daňové řízení by mělo probíhat za určité spolupráce správce daně a daňového subjektu. Povinností správce daně je postupovat v úzké součinnosti s daňovým subjektem a volit takové prostředky, aby bylo dosaženo cíle tohoto řízení (vybrání daně ve správné výši) a zároveň nedošlo k nepřiměřenému zatěžování daňového subjektu. Zásada součinnosti se objevuje v řadě ustanovení ZSDP a ukládá správcům daně "komunikovat" v daňovém řízení s daňovými subjekty. Správce daně např. musí vyzvat daňový subjekt k doplnění chybějících náležitostí odvolání a teprve pak vydá rozhodnutí, je povinen s daňovým subjektem projednat zprávu o daňové kontrole apod. Hledisko zatěžování daňového subjektu může být předmětem sporů a je nutno jej posuzovat vždy podle konkrétního případu.

Na druhé straně má daňový subjekt povinnost i právo spolupracovat se správcem daně, a to se projevuje především při daňové kontrole podle § 16 či v rámci vytykácího řízení podle § 43 ZSDP.

V daňovém řízení mají všechny daňové subjekty stejné postavení, mají stejná procesní práva a povinnosti. Není rozhodující, zda se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu, rezidenta nebo nerezidenta. Tato rovnost je ovšem pouze mezi subjekty, nejde o rovnost mezi správcem daně na straně jedné a daňovým subjektem na straně druhé².

1.2.3 ZÁSADA VOLNÉHO HODNOCENÍ DŮKAZŮ SPRÁVCEM DANĚ

Správci daně při rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Pokud by při takovém hodnocení nastal logický rozpor, musel by se odstranit novým hodnocením všech získaných zpráv. Při svém hodnocení přihlíží správci daně ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Zásada volného hodnocení důkazních prostředků neznamena libovůli správce daně, ale je odvislá od erudice, vzdělání a praxe konkrétního pracovníka a jeho komplexního posouzení daných důkazů. Pro vlastní hodnocení těchto prostředků ZSDP nepředepisuje pravidla, ale v § 31 podrobně upravuje vlastní důkazní řízení.

1.2.4 ZÁSADA NEVEŘEJNOSTI A MLČENLIVOSTI

Zásada neveřejnosti daňového řízení je dána zájmem chránit daňové subjekty a je úzce spjata s povinností zachovávat mlčenlivost, která se vztahuje na všechny osoby (pracovníky správce daně a tzv. třetí osoby) zúčastněné na daňovém řízení, kromě daňových subjektů. Tyto osoby jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly. Na tuto povinnost musí být upozorněny včetně důsledků vyplývajících z jejího porušení (např. v protokolu o ústním jednání při výslechu svědka podle § 8 ZSDP). Obě tyto zásady představují prostředek právní ochrany daňových subjektů, neboť zaručují nezneužívání informací zejména o majetkových poměrech daňových subjektů nepovolanými osobami³.

² Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc: Anag, 2002

³ Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc: Anag, 2002

V jakých případech jsou správci daně oprávněni nebo povinni poskytovat informace zjištěné při daňovém řízení je přesně vymezeno v § 24 ZSDP. Dále pak je možné zproštění mlčenlivosti písemně přímo daňovým subjektem s uvedením jeho rozsahu a účelu.

Za porušení mlčenlivosti lze podle § 25 ZSDP pracovníkovi správce daně nebo třetí osobě, která se účastnila daňového řízení uložit pokutu až do výše 500 tis. Kč. Tuto pokutu ukládá příslušné finanční ředitelství a pokud tuto povinnost porušil pracovník finančního ředitelství, ukládá ji MF ČR. Uložení pokuty nejsou dotčena ustanovení zvláštních předpisů o náhradě škody, jako je např. zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

1.2.5 ZÁSADA OFICIALITY A ZÁSADA DISPOZIČNÍ

Správce daně může zahájit daňové řízení i z vlastního podnětu i bez součinnosti s daňovým subjektem, tzn. daňové řízení je ovládáno zásadou oficiality. Tento postup je však v řadě případů soudy napadán, např. při změně daňové povinnosti daňového subjektu je požadováno nejdříve projednání s daňovým subjektem, a tím mu dát možnost, aby se mohl proti tomuto doměření bránit ještě v průběhu vyměřovacího řízení. Naopak dispoziční zásada znamená, že řízení může být zahájeno z podnětu daňového subjektu nebo jiné osoby.

1.2.6 ZÁSADA POSUZOVÁNÍ OBSAHU PRÁVNÍHO ÚKONU

Správce daně musí podle § 2 odst. 7 ZSDP při daňovém řízení zjistit skutečný stav věci, o které má rozhodnout a nepřihlíží přitom k formálně dokonalému právnímu úkonu (např. k uzavřené smlouvě, předložené faktuře apod.), pokud je jiný než skutečnost a zastírá ji. Tato zásada je uplatňována např. při zastírání pracovněprávních vztahů smlouvami, které jsou označeny nebo obsahově odpovídají smlouvám mezi samostatnými podnikateli (např. smlouva o dílo, smlouva mandátní či zprostředkovatelská apod.) podle občanského nebo obchodního zákoníku. Obdobně správce daně posuzuje např. faktury znějící na opravu, kdy ve skutečnosti bylo na dané věci provedeno technické zhodnocení. Toto ustanovení bylo dříve velice hojně správci daně využíváno ke zpochybňování určitých úkonů daňových subjektů (v současné době, vzhledem k judikatuře především Nejvyššího správního soudu⁴, nebude tak lehké toto ustanovení

⁴ Usnesení NSS čj. 1 Afs 73/2004 – 83 (rozhodnutí rozšířeného senátu)

využívat, neboť jiný úmysl než ten zamýšlený bude muset správce daně daňovému subjektu prokázat, tzn., že již daňový subjekt nemusí prokazovat opak.).

Obdobná zásada je definována v § 21 odst. 5 ZSDP při zahájení řízení. Každé podání daňového subjektu se posuzuje podle jeho obsahu, nikoli podle jeho názvu (označení). Daňový subjekt např. podá správci daně písemnost, kterou označí jako "žádost o prominutí doměřené daně", ale tato písemnost má veškeré náležitosti odvolání uvedené v § 48 odst. 4 ZSDP. Správce daně takové podání s největší pravděpodobností posoudí jako odvolání a bude dále v daňovém řízení podle toho postupovat.

1.3 ROZHODNUTÍ V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

Obecně je rozhodnutí individuální právní akt, který je výsledkem činnosti státního orgánu (při aplikaci práva), jímž se zakládají, mění nebo ruší, popř. se autoritativně zjišťují oprávnění a povinnosti subjektů.

Individuální právní akt je závazný, může být změněn nebo zrušen jen způsobem a orgánem stanoveným právními normami, např. odvoláním. Rozlišujeme je podle toho, z jakého podnětu jsou vydány. Buď z moci úřední – např. oprava zřejmých vad a nesprávností nebo z vnějšího podnětu – rozhodnutí o žádosti o prominutí daně. Dále rozlišujeme akty konstitutivní – se kterými je spojen vznik, změna nebo zánik právního vztahu. Působí od okamžiku vydání aktu (obnova řízení). Akty deklaratorní konstatují autoritativně existenci či neexistenci konkrétních právních vztahů. Působí zpravidla od okamžiku, kdy zjištěná práva či povinnosti vznikly (osvědčení neplatnosti rozhodnutí)⁵.

Problematika daňového rozhodnutí je řešena v § 32 ZSDP. V daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen tehdy, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Dle § 32 odst. 2 základními náležitostmi rozhodnutí v daňovém řízení jsou:

⁵ Hanuš, J., Holuba, B., Musilová, L.: *Správa daní jak ji neznáte*. Ostrava: Mirago, 2001

- a) označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal,
- b) číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí,
- c) přesné označení příjemce rozhodnutí,
- d) výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacená,
- e) lhůta plnění,
- f) poučení o místě, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,
- g) vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Zvláštností daňových rozhodnutí je, že tato rozhodnutí obsahují odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Toto ustanovení je pokládáno řadou daňových subjektů a především některými daňovými poradci za problematické a je jimi často napadáno v opravných prostředcích. Daňový subjekt má možnost v případě „neodůvodněných rozhodnutí“, např. platebních výměrů, žádat v odvolací lhůtě správce daně o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána. Naopak, správce daně musí výrok ve svém rozhodnutí odůvodnit vždy u řádných i mimořádných opravných prostředků. Odůvodnění není potřeba, bylo-li v rozhodnutí plně vyhověno návrhovateli, pokud tento nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Dalším typickým znakem rozhodnutí v daňovém řízení je, že včas podané odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. To znamená, že daňový subjekt je povinen plnit bez ohledu na skutečnost, jak dopadne případné odvolání.

Chybí-li v rozhodnutí ostatní náležitosti uvedené v § 32 ZSDP, např. otisk úředního razítka, podpis pověřeného pracovníka apod., které podle své povahy mají za následek neplatnost rozhodnutí, ověří toto správce, který rozhodnutí vydal.

2 OPRAVNÉ PROSTŘEDKY V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

Opravné prostředky slouží k přezkoumávání výsledků dosavadního řízení z hlediska správnosti a zákonnosti vydaných rozhodnutí. Umožňují dosažení změny nebo zrušení nesprávných a nezákonných rozhodnutí. Jakou formu opravného prostředku daňový subjekt použije závisí na konkrétním druhu daňového rozhodnutí a dále, zda tato rozhodnutí jsou pravomocná, či nepravomocná. Podle toho rozdělujeme opravné prostředky v daňovém řízení na řádné a mimořádné.

2.1 ŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY – DRUHY A ROZDÍLY MEZI NIMI

Mezi řádné opravné prostředky patří především odvolání, dále pak stížnost, námitka a reklamace. Formou řádných opravných prostředků může jejich příjemce napadnout nepravomocná rozhodnutí vydaná správcem daně.

Rozdíl mezi řádnými opravnými prostředky spočívá v tom, že zatímco odvolání je řádným opravným prostředkem dvoustupňovým, tzn. že o něm nerozhoduje ten správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, ale odvolací orgán, ostatní řádné opravné prostředky jsou opravnými prostředky jedностupňovými, tzn. že o nich rozhoduje ten správce daně, který vydal napadené rozhodnutí.

2.1.1 ODVOLÁNÍ

Dle § 48 odst. 1 ZSDP se příjemce rozhodnutí může odvolat proti stanovení daňového základu či daně a proti jiným rozhodnutím, pro které je to zákonem stanoveno nebo kde to zákon nevylučuje, pokud se svého práva odvolání písemně nebo ústně do protokolu nevzdal. Dle § 48 odst. 2 ZSDP proti rozhodnutím, zejména proti výzvám podle ustanovení § 43 ZSDP, která předcházejí pravomocnému stanovení základu daně a vlastní daňové povinnosti, se nelze nikdy odvolat. Dle § 48 odst. 3 ZSDP se odvolání podává písemně nebo ústně do protokolu u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno.

Odvolání musí podle § 48 odst. 4 ZSDP obsahovat tyto náležitosti:

- a) přesné označení správce daně,

b) přesné označení odvolatele (jméno a příjmení, adresa, daňové identifikační číslo, popř. rodné číslo a IČO);

c) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jiná jednoznačná identifikace rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje (v případě tzv. fiktivního platebního výměru lze těžko uvádět jeho číslo, nebo číslo jednací, proto ho stačí slovně identifikovat);

d) uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí (je zcela nedostatečné, je-li v odvolání např. uvedeno, že se daňový subjekt odvolává, neboť s daným rozhodnutím nesouhlasí, ale je nutno svůj nesouhlas řádně zdůvodnit);

e) návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným, není-li namítán jen rozpor s právními předpisy (je nutno navrhnout důkazy, které mohou mít podle názoru odvolatele na výsledek odvolacího řízení rozhodující vliv);

f) navrhované změny napadeného rozhodnutí nebo návrh na jeho zrušení.

Pro podání odvolání je v § 48 odst. 5 ZSDP stanoveno, že jej lze podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti kterému směřuje. Tato lhůta platí obecně, a proto ji budeme dále v textu označovat jako "obecnou lhůtu". V ZSDP však může být u konkrétního rozhodnutí stanovena odlišná lhůta pro podání odvolání.

Odvolání lze podle § 48 odst. 3 ZSDP podat písemnou formou nebo ústně do protokolu u správce daně, který jej vydal.

Pokud odvolatel zvolí písemnou formu odvolání, může vlastní odvolání podat přímo v podatelně správce daně, doručit prostřednictvím pošty dopisem (nejlépe doporučeným) nebo pomocí přenosových technik, tj. zejména faxu. V posledním případě je nutno provést podle ustanovení § 21 odst. 4 ZSDP tzv. autorizaci textu, která spočívá buď v opakování podání formou písemnou v podatelně nebo dopisem, nebo ústně do protokolu do tří dnů po jeho odeslání. Pokud má takto podané odvolání veškeré náležitosti, postačí, aby odvolatel doplnil chybějící vlastnoruční podpis u správce daně do tří dnů po odeslání odvolání.

Při ústním podání odvolání u správce daně se o této skutečnosti sepisuje protokol o ústním jednání podle § 12 ZSDP.

V případě, že podané odvolání neobsahuje veškeré předepsané náležitosti, je správce daně, jehož rozhodnutí je tímto odvoláním napadeno, povinen podle § 48 odst. 5 ZSDP vyzvat odvolatele s poučením, v jakém směru má být doplněno. Zároveň pro doplnění stanoví lhůtu ne kratší patnácti dnů. Aby bylo podané odvolání projednáno, musí odvolatel výzvě k doplnění náležitostí vyhovět včas a v plném rozsahu, jak je správcem daně požadováno. Pokud tak učiní, považuje se odvolání za včas a řádně podané. V opačném případě, kdy odvolatel na výzvu vůbec nereaguje, vyhoví jí pozdě nebo jen částečně, správce daně odvolací řízení zastaví. Proti rozhodnutí o zastavení řízení je v obecné lhůtě odvolání přípustné.

Do doby, než je o jeho odvolání rozhodnuto (tj. do data vydání rozhodnutí), může odvolatel nejen doplňovat a pozměňovat údaje svého odvolání⁶, ale může řízení i ukončit tím, že odvolání vezme zpět. Oznámení o zpětvzetí⁷ podaného odvolání musí být podáno písemně nebo ústně do protokolu. Dnem zpětvzetí odvolání nabývá napadené rozhodnutí právní moci a odvolatel již nemůže proti původně napadenému rozhodnutí podat nové odvolání, i kdyby dosud lhůta pro jeho podání neuplynula. Správce daně v takovém okamžiku odvolací řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. a) ZSDP zastaví. Proti rozhodnutí o zastavení řízení lze podat v obecné lhůtě odvolání.

Obecně platí, že podané odvolání nemá podle § 48 odst. 12 ZSDP odkladný účinek. To znamená, že rozhodnutí je účinné doručením daňovému subjektu a zároveň po případném uplynutí lhůty plnění je vykonatelné, tj. schopné si vynutit povinnost, která je rozhodnutím stanovena. Daňový subjekt musí vykonat to, co mu rozhodnutí ukládá ještě před nabytím právní moci.

ZSDP nebo jiný zákon však může v některých případech stanovit opak a podané odvolání odkladné účinky má. Např. při rozhodnutí o uložení pokuty podle § 37 ZSDP včas podané odvolání odkládá povinnost pokutu zaplatit a zároveň správci daně znemožňuje její vymáhání.

Odvolání může daňový subjekt podat např. proti platebnímu výměru na penále na dani⁸, odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku⁹, a další.

⁶ Viz Příloha č. 2

⁷ Viz Příloha č. 3

⁸ Viz Příloha č. 4

⁹ Viz Příloha č. 5

2.1.2 STÍŽNOST

Stížnost je specifický institut v daňovém řízení, který zajišťuje práva poplatníka (především zaměstnance) vůči plátcí daně (zejména zaměstnavateli). Nejde totiž o opravný prostředek v pravém slova smyslu, neboť neslouží k odstraňování vad rozhodnutí správce daně, nýbrž k nápravě chyb plátců daně z příjmů (ze závislé činnosti, daně srážkové), tedy daňových subjektů.

Pokud má poplatník pochybnosti o správnosti sražené daně, může podle ustanovení § 51 ZSDP požádat plátce ve lhůtě 60 dnů ode dne, kdy ke srážce došlo, o vysvětlení. V žádosti uvede důvody svých pochybností o správnosti postupu plátce. Plátce je povinen do 30 dnů po obdržení žádosti sdělit poplatníkovi svoje stanovisko a případnou chybu opravit. Pokud by tak neučinil, riskuje, že mu bude při vyřizování stížnosti správcem daně uložena pokuta podle § 37 ZSDP za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, vyplývající ze ZSDP. Nesouhlasí-li poplatník s postupem plátce, může na něho do 30 dnů ode dne, kdy jeho písemné stanovisko obdržel, podat stížnost u správce daně, v jehož územní působnosti má plátce sídlo či bydliště. Ten o stížnosti vydá rozhodnutí, proti kterému se může odvolat plátce i poplatník ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho doručení. Toto rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění.

2.1.3 NÁMITKA

Podle ustanovení § 52 ZSDP může daňový subjekt uplatnit námitku proti jakémukoli úkonu správce daně v souvislosti s vymáhacím a zajišťovacím řízením podle ustanovení § 70 až 73 ZSDP (nezaměňovat s námitkami při daňové kontrole či provádění místního šetření apod.).

Námitka¹⁰ musí být podána písemně či ústně do protokolu ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu daňový subjekt dozvěděl. Pro podání námítky proti exekučnímu příkazu je podle § 73 odst. 8 ZSDP lhůta 15 dnů.

Správce daně námítky posoudí a vydá o nich rozhodnutí, které musí obsahovat odůvodnění. Proti tomuto rozhodnutí ovšem není přípustné odvolání. Jde tedy o výrazně slabší opravný prostředek ve srovnání s odvoláním. Vymezení případů použití námítky neplatí absolutně. Jde o ustanovení obecné a právní úprava konkrétního institutu může stanovit jinak. V mnoha

¹⁰ Viz Příloha č. 6

případech tak proti rozhodnutí v řízení vymáhavém a zajišťovacím je opravným prostředkem nikoliv námitka, ale odvolání.

Dle mého názoru je nedostatkem ZSDP ta skutečnost, že termín „námitka“ zákon používá v různých souvislostech. Jde např. o námitku proti obsahu protokolu, proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole, námitku promlčení apod. Tyto námitky nejsou námitkami ve smyslu § 52 ZSDP a nevztahují se proto na ně zásady výše uvedeného opravného prostředku.

2.1.4 REKLAMACE

Reklamacie je řádným opravným prostředkem, který lze podle § 53 ZSDP uplatnit proti postupu správce daně při placení a evidenci daňových povinností daňového subjektu. Způsob podání reklamacie a její vyřízení jsou shodné jako u námítky.

Reklamacie lze uplatnit např. proti rozhodnutí o převedení přeplatku z jedné daně na úhradu nedoplatku na dani jiné podle § 64 odst. 2 ZSDP. Proti rozhodnutí o reklamaci se nelze odvolat.

2.2 MIMOŘÁDNÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY – DRUHY A ROZDÍLY MEZI NIMI

Za mimořádné opravné prostředky se považuje obnova řízení, prominutí daně, přezkoumávání daňových rozhodnutí a oprava zřejmých omylů a nesprávností.

Vydaná rozhodnutí, která nabyly právní moci, nelze účinně napadat řádnými opravnými prostředky. ZSDP však umožňuje při splnění určitých podmínek tato rozhodnutí revidovat. K tomu slouží tzv. mimořádné opravné prostředky. Dalším rozdílem proti řádným opravným prostředkům je, že jejich použití může být povoleno jak na žádost poplatníka, tak i nařízeno z vlastního podnětu správce daně.

Řízení o mimořádných opravných prostředcích směřují z pohledu právně teoretického do pravomocných rozhodnutí, což však v daňovém řízení neplatí bezvýhradně (výjimkou je např. přezkum rozhodnutí).

V řízení o mimořádných opravných prostředcích se vychází z právního i skutkového stavu existujícího v době vydání rozhodnutí, které je předmětem mimořádného opravného prostředku.

ZSDP v § 56a zakotvuje za určitých podmínek nemožnost použití mimořádných opravných prostředků. Uplatnit mimořádný opravný prostředek nelze proti rozhodnutím, zejména výzvám podle § 43 zákona, která předcházejí stanovení daňového základu a daně. Jedná se o skoro všechny typy procesních rozhodnutí v zákoně, které jsou nenapadnutelná jak řádnými opravnými prostředky, tak mimořádnými opravnými prostředky.

Přezkoumávat opravnými prostředky nelze rozhodnutí ministra nebo vedoucího ústředního orgánu státní správy v řízení o řádných nebo mimořádných opravných prostředcích. Použití mimořádného opravného prostředku je dále nepřípustné vůči těm rozhodnutím správců daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem, nebo o nichž probíhá řízení u soudu. Zákaz použití se nevztahuje na prominutí daně a jejího příslušenství, tj. daň je možno prominout i poté, co je daný platební výměr pravomocně přezkoumán soudem.

V opačném případě, kdy byl napřed uplatněn mimořádný opravný prostředek a teprve poté žaloba u soudu, soud řízení o žalobě přeruší až do jeho vyřízení. Pokud nebyly mimořádné opravné prostředky povoleny nebo bylo rozhodnutí v řízení o těchto prostředcích potvrzeno, soud bude po nabytí právní moci takového rozhodnutí pokračovat v řízení.

2.2.1 OBNOVA ŘÍZENÍ

Řízení ukončené pravomocným rozhodnutím lze na žádost příjemce rozhodnutí nebo z moci úřední obnovit za podmínek uvedených v ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) až c) ZSDP. Jedná se o tyto podmínky:

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

- rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého či zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka, křivého znaleckého posudku, popř. bylo rozhodnutí dosaženo jiným trestným činem, nebo

- rozhodnutí záviselo na posouzení tzv. předběžné otázky (§ 28 ZSDP) a příslušný orgán o ni v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši daně či procesní postavení daňového subjektu dodatečně rozhodl jinak.

Pojem nové skutečnosti je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo (tj. např. po nabytí právní moci rozhodnutí) a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy poplatníkovi, ani správci daně, a proto nemohly být žádným způsobem využity. Při povolování obnovy řízení nelze zohlednit skutečnosti nově vzniklé.

Správce daně si může učinit úsudek o otázce, která nepatří do jeho kompetence, tj. je o ní oprávněn rozhodnout jiný subjekt (ale rozhodne o ní až v pozdějším období) a na základě tohoto úsudku rozhodnout. Příslušný orgán však následně může o této otázce rozhodnout jinak a vzhledem k tomu, že správce daně je tímto rozhodnutím vázán, je namístě chybné rozhodnutí revidovat. Jako příklad můžeme uvést rozhodnutí finančního úřadu dle § 40 odst. 7 ZSDP o pravomocném určení právního nástupce, který je povinen podat daňové přiznání k DPFO po zemřelém. Tuto a další povinnosti z toho vyplývající osoba určená splnila, ale soud v dědickém řízení následně rozhodl, že dědicem, a tím i právním nástupcem, je někdo jiný. Vzhledem k tomu, že podle závazného rozhodnutí soudu byl následně dědicem, a tím i právním nástupcem, stanoven někdo jiný, může osoba určená požádat o obnovu řízení v této věci, nebo ji může z úřední povinnosti nařídit správce daně ve smyslu ustanovení § 54 ZSDP, neboť rozhodnutím soudu byly splněny podmínky pro použití tohoto mimořádného opravného prostředku.

Žádost o obnovu řízení¹¹ musí být podle § 54 odst. 3 ZSDP podána nejpozději do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však ve lhůtě, ve které zaniká právo daň vyměřit. Tato žádost se podává u správce daně, jehož rozhodnutí se týká a musí obsahovat důkazy svědčící o její důvodnosti a o dodržení uvedených lhůt. Pokud došlo ke změně místní příslušnosti, podá se žádost u správce daně, který je příslušný v době jejího podání (tj. nikoli tomu, který dané rozhodnutí vydal). V případě, že by obnova řízení byla nařízena správcem daně z jeho vlastního podnětu, je vázán pouze lhůtou pro vyměření daňové povinnosti.

Postup při obnově řízení je uveden v § 55 ZSDP a vztahuje se především ke správci daně. Pro poplatníka je nejdůležitější, že se proti zamítavému rozhodnutí o žádosti o obnovu řízení může

¹¹ Viz Příloha č. 7

odvolat v obecné odvolací lhůtě. Proti povolení nebo nařízení obnovy řízení se odvolat nemůže. Další důležitou skutečností je, že povolení či nařízení obnovy řízení má vůči takto přezkoumávanému rozhodnutí odkladné účinky až do doby doručení rozhodnutí vydaného v obnoveném řízení s výjimkou zajišťovací exekuce. Pokud správce daně vydá v dané věci nové rozhodnutí, lze se proti němu v obecné lhůtě odvolat.

2.2.2 PŘEZKOUMÁVÁNÍ DAŇOVÝCH ROZHODNUTÍ

Dalším mimořádným opravným prostředkem je přezkoumávání rozhodnutí podle § 55b ZSDP. Na rozdíl od obnovy řízení není pravomocnost přezkoumávaného rozhodnutí nezbytnou podmínkou k provedení přezkumného řízení. Přezkoumávat lze rozhodnutí buď na žádost poplatníka nebo z úřední povinnosti bez ohledu, zda nabylo právní moci či nikoli. Podmínkou pro možnost provedení tohoto řízení je, že:

- a) rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení a zároveň
- b) okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.

Přezkoumávat nelze jiná rozhodnutí, která se nedotýkají stanovení daně, jako např. rozhodnutí o uložení pokuty apod. Žádost již v současné době nepodléhá správnímu poplatku.

Žádost o přezkoumání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno. Vlastní rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání vydává vždy instančně vyšší správce daně a nejsou proti němu připuštěny žádné opravné prostředky (tj. řádné ani mimořádné). Toto rozhodnutí musí být odůvodněno bez ohledu na skutečnost, zda je přezkoumání nařízeno, povoleno či zamítnuto. Pokud je přezkoumání povoleno nebo nařízeno, má odkladné účinky vůči přezkoumávanému rozhodnutí.

Toto přezkumné řízení může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci (tj. žádost je nutno podat v této lhůtě). Přezkumné řízení provede správce daně, který přezkoumávané rozhodnutí vydal a je přitom vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. Proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání se lze odvolat do 60 dnů ode dne jeho doručení.

2.2.3 PROMINUTÍ DANĚ A JEJÍHO PŘÍSLUŠENSTVÍ

Prominutí daně nebo jejího příslušenství je mimořádným opravným prostředkem, který se použije v případech, kdy předmětné rozhodnutí správce daně je zcela v souladu s právními předpisy, avšak existují důvody pro její částečné či úplné prominutí. Problematiku prominutí daně a jejího příslušenství upravuje ustanovení § 55a ZSDP a vyhláška ministerstva financí č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně, ve znění pozdějších předpisů.

Daň může být na žádost poplatníka zcela, nebo zčásti prominuta z důvodů nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů. Obdobně může být prominuto příslušenství daně (např. penále, úrok) navíc i z důvodů odstranění tvrdosti. Za nesrovnalost je možno považovat situaci, kdy při striktním dodržení zákona dojde např. k dvojímu zdanění, aniž by to mělo být cílem daného zákona.

Správnímu poplatku ve výši 1000,- Kč podléhá pouze žádost o prominutí příslušenství daně, žádost o prominutí daně již správnímu poplatku nepodléhá. Rozhodnutí o žádosti nemusí podle ZSDP obsahovat odůvodnění a nejsou proti němu přípustné žádné řádné nebo mimořádné opravné prostředky. Z rozhodovací praxe správců daně (zhruba od poloviny roku 2007) je patrný posun a i tato rozhodnutí jsou odůvodňována. Můžeme se domnívat, že se tak dělo na základě vnitřního nařízení Ministerstva financí ČR, neboť tento požadavek odůvodňovat tato rozhodnutí je nyní již uveden v pokynu D-319. Rozhodovací proces v minulosti prošel určitým vývojem. Více v samostatné kapitole o tomto mimořádném opravném prostředku.

2.2.4 OPRAVY ZŘEJMÝCH OMYLŮ A NESPRÁVNOSTÍ

Tento opravný prostředek umožňuje odstraňování chyb (opravy různých méně významných překlepů a zkomolenin, opravy dat a rodných čísel, ale také opravy početních chyb), kterých se dopustil správce daně ve vydaných rozhodnutích. Postup při opravě chyb a nesprávností je upraven v § 56 ZSDP.

Rozhodnutí správce daně se na žádost poplatníka (která nepodléhá správnímu poplatku) nebo z úřední povinnosti opraví nebo zruší, pokud při jeho vystavení došlo k chybám v psaní, počítání, nebo jinému omylu a dále pokud byla někomu stanovena daň, ačkoli ji není povinen

ze zákona platit. Rozhodnutí, které se opravuje může být i nemusí být v právní moci, může jít i nemusí jít o rozhodnutí, kterým se stanovuje daňová povinnost.

3 NEJČASTĚJI POUŽÍVANÉ OPRAVNÉ PROSTŘEDKY V DAŇOVÉ PRAXI

Nejčastěji používanými opravnými prostředky v daňové praxi jsou odvolání a prominutí daně a jejího příslušenství.

3.1 ODVOLÁNÍ

Odvolání je možno podat proti stanovení daňového základu a daně správcem daně (v zásadě finančním úřadem) a také proti jiným rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno (např. proti rozhodnutí o uložení pokuty podle § 37 citovaného zákona) nebo kde to zákon nevyklučuje, která nejsou v právní moci. Odvolávat se však nelze jen proti samotným rozhodnutím, která předcházejí stanovení daňového základu a daně, zejména proti výzvám v rámci vytykáčeho řízení (§ 43 ZSDP).

Odvolání musí obsahovat náležitosti, uvedené již v kapitole 2.1.1. Jako náležitost odvolání není výslovně uveden podpis odvolatele. Zákonodárce vycházel pravděpodobně z toho, že je zcela běžnou samozřejmostí odvolání, tak jako obecně každé podání, podepisovat (popř. rovněž datovat), na což lze usuzovat také z ustanovení § 21 odst.4 ZSDP, kde se hovoří o odstranění nedostatku vlastnoručního podpisu u podání učiněných telegraficky či za pomoci přenosových technik.

Nebude-li odvolání obsahovat zákonem předepsané náležitosti, vyzve správce daně odvolatele k jeho doplnění. Nevyhoví-li odvolatel této výzvě ve lhůtě stanovené finančním orgánem (minimálně patnáctidenní), správce daně odvolací řízení zastaví. Proti tomuto rozhodnutí je možné se odvolat.

Obecná odvolací lhůta v daňovém řízení je třicetidenní a počíná běžet ode dne, který následuje **po doručení** rozhodnutí, což je, dá se říci, jednou z malých specialit této procesněprávní normy. Běžně bývá procesní lhůta počítána **od doručení**. Lze s tím sice polemizovat, ale jako den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty, je v tomto případě až den následující po doručení rozhodnutí (někdy se také nazývá lhůta 30+2). Jistě by bylo lepší komplikovanější formulaci "ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí" nahradit jednodušší a jasnější formulací "od doručení", kterou zákonodárce v jiných ustanoveních tohoto zákona také užívá (např. § 37 odst.3 ZSDP). Tato třicetidenní odvolací lhůta se uplatní pouze

v případech, není-li v zákoně o správě daní a poplatků stanovena jiná odvolací lhůta. Například proti výzvě podle § 38 odst. 3 ZSDP (pozastavení činnosti) se lze odvolat do osmi dnů od doručení výzvy, proti rozhodnutí o nákladech řízení do 15 dnů (ust. § 30 ZSDP), proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání do 60 dnů (ust. § 55b). V pochybnostech se považuje lhůta za zachovanou, pokud se neprokáže opak. Do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel se svým podáním disponovat, pozměňovat a doplňovat údaje, které v odvolání uvedl. Může také své odvolání vzít zpět. V případě zpětvzetí odvolání nemůže však ve stejné věci podat nové odvolání, i když ještě neuplynula odvolací lhůta.

V daňovém řízení je nepřípustné odvolání, které by směřovalo pouze proti odůvodnění rozhodnutí. Odkladný účinek má odvolání jen v těch případech, kdy tak výslovně stanoví zákon o správě daní a poplatků či zvláštní zákon. Výslovně je odkladný účinek uveden např. u odvolání proti rozhodnutí o pokutě za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 37 odst.3 ZSDP).

3.1.1 POSTUP SPRÁVCE DANĚ A ODVOLACÍHO ORGÁNU PŘI VYŘIZOVÁNÍ ODVOLÁNÍ

Vlastní průběh odvolacího řízení u správce daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal, a u odvolacího orgánu, kterým je nejbližší orgán vyššího stupně nadřízený tomuto správci daně, je popsán v ustanoveních § 49 a 50 ZSDP.

Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Zákon umožňuje tři způsoby, jak může správce daně postupovat (v konkrétním případě může samozřejmě použít jen jeden způsob): odvolání buď vyhoví, zamítne nebo postoupí k rozhodnutí odvolacímu orgánu.

Úplnou autoremeduru¹² může správce daně provést jen tehdy, vyhoví-li odvolání v plném rozsahu. Zákon připouští i částečnou autoremeduru. V tomto případě, kdy prvostupňový orgán vyhoví odvolání pouze částečně, lze podat proti tomuto rozhodnutí další odvolání. Smyslem právního institutu autoremedury je umožnit rychlé a jednoduché napravení nesprávnosti rozhodnutí, na niž byl správce daně, který rozhodnutí vydal, odvoláním upozorněn.

¹² Autoremedura znamená způsob vyřízení opravného prostředku, při kterém správní orgán sám změní své původní rozhodnutí

Správce daně (finanční orgán), jehož rozhodnutí je napadeno, zamítne odvolání jen v taxativně uvedených případech (§49 odst. 2 ZSDP):

a) je-li nepřipustné (např. odvolání směřující pouze proti odůvodnění rozhodnutí, odvolání podané proti rozhodnutí, proti kterému se podle ZSDP nelze odvolat - např. u rozhodnutí o odvolání podle § 50 ZSDP nebo u rozhodnutí o posečkání daně či povolení splátek podle § 60 ZSDP apod.);

b) je-li podáno po odvolací lhůtě,

c) je-li podáno osobou k tomu nepřislušnou. Tato situace nastane, pokud správce daně zjistí, že odvolání bylo podáno osobou, která k tomuto úkonu nebyla oprávněna.

Proti zamítavým rozhodnutím se lze v obecné lhůtě odvolat. Jedná se o novou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

V případě, že o odvolání nerozhodne jedním z výše uvedených způsobů správce daně, který rozhodnutí vydal, postoupí odvolání spolu s výsledky doplněného řízení s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí (nejbližšímu nadřízenému správce daně). Předkládací zpráva musí obsahovat zejména tyto údaje:

a) zda nejde o odvolání nepřipustné nebo opožděné,

b) shrnutí výsledků doplněného řízení,

c) stanovisko ke všem důvodům odvolání,

d) návrh na výrok rozhodnutí o odvolání.

Pokud odvolací orgán rozhoduje o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daňového základu a daně, tedy o odvolání proti platebnímu či dodatečnému platebnímu výměru, připadají v úvahu dvě alternativy jeho postupu.

Jestliže byla daňová povinnost stanovena za použití pomůcek, postupuje odvolací orgán a rozhoduje podle § 50 odst. 5 ZSDP. Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Jestliže byla daňová povinnost stanovena dokazováním, potom odvolací orgán postupuje podle § 50 odst. 3 zákona. Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán a rozhoduje podle § 50 odst. 6 zákona - odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změni nebo zruší, jinak odvolání zamítne.

Odvolací orgán po posouzení všech podkladů napadené rozhodnutí změni nebo zruší, popřípadě odvolání zamítne. Pokud rozhodnutím o odvolání není odvolateli vyhověno v plném rozsahu, musí toto rozhodnutí obsahovat odůvodnění (bez něho je podle § 32 ZSDP neplatné). Proti rozhodnutí odvolacího orgánu není další odvolání přípustné. Je však za určitých podmínek napadnutelné formou mimořádných opravných prostředků.

Občas vznikají v průběhu odvolacího řízení spory, které nesouvisejí ani tak s rozhodnutím odvolacího orgánu, ale spíše s jeho postupem. Jde především o spory ohledně doplňování řízení a dále pak ohledně přehodnocení procesní situace.

Otázkou je zejména to, v jakém rozsahu je možné dosud provedené daňové řízení doplňovat nebo jak odstranit takové vady postupu správce daně, které stály hned na počátku řízení. Tak např. jak odstranit vady výzvy, kterou prvoinstanční správce daně zahájil vytýkací řízení, v jehož důsledku vydal odvoláním napadený platební výměr. Pokud by totiž byla takováto výzva vydána znovu v řízení odvolacím, šlo by o úplně jiné daňové řízení a odvoláním napadený platební výměr by se stal bezpředmětným. Totéž lze říci např. o opakovaném výsledku svědka, pokud byl první výslech proveden bez účasti daňového subjektu, tedy nezákonně. Jako další příklad mohu uvést odvolání, v kterém odvolatel namítá, že správce daně v průběhu daňové kontroly nevyzval daňový subjekt k prokazování údajů uvedených v daňovém přiznání a že ke stanovení daně

přikročil bez dalšího pouze na základě výsledků důkazního řízení vedeného jiným správcem daně s jiným členem sdružení. Správce daně nemůže takovouto výzvu k dokazování opožděně vydat s odkazem na § 48 odst. 6 ZSDP. Domnívám se, že takováto procesní pochybení správce daně nelze napravit v průběhu odvolacího řízení tím, že jsou vydány nové bezvadné výzvy, či že je proveden znovu výslech svědka, ale odvolací orgán by měl rozhodnutí, vytvořená na základě nezákonných postupů zrušit.

Mnoho sporů se týká dodatečných platebních výměrů vydaných na základě daňových kontrol. Po provedené daňové kontrole, pokud není bez nálezu, správce daně rozhodne o tom, zda lze daň dodatečně stanovit dokazováním anebo zda jsou splněny podmínky pro její stanovení pomocí pomůcek. Od způsobu dodatečného stanovení daně je odvislý i další postup daňového subjektu, správce daně a odvolacího orgánu v případném řízení odvolacím. Odvolací orgán totiž zkoumá podané odvolání buď v intencích ustanovení § 50 odst. 5 ZSDP pokud jde o pomůcky, tedy zda jsou dány podmínky pro tento způsob stanovení daňové povinnosti anebo v intencích § 50 odst. 3 ZSDP, který připouští přezkoumání správnosti stanovené daňové povinnosti v rámci dalšího důkazního řízení. Oba způsoby vedení odvolacího řízení předurčují i podobu subjektem podaného odvolání a nelze je proto navzájem zaměňovat.

Přesto se v praxi občas stává, že se v řízení odvolacím ukáže, že správce daně pochybil, když stanovil daň za použití pomůcek, neboť ji mohl stanovit dokazováním a ve smyslu § 31 odst. 2, 5 a 7 ZSDP má tento způsob stanovení daně přednost před použitím pomůcek. Anebo naopak, že správce daně vycházel z pomůcky, kterou nesprávně osvědčil jako důkazní prostředek. Popsané situace vedou ke sporům ohledně způsobu stanovení daně v průběhu řízení odvolacího a občas se stává, že odvolací orgán, s vědomím dikce § 50 odst. 6 ZSDP, který výslovně neupravuje možnost dodatečný platební výměr zrušit a vrátit případ k dalšímu řízení prvoinstančnímu správci daně, změnil způsob stanovení daňové povinnosti.

Na uvedený problém existují rozdílné právní názory. Domnívám se, že za níže uvedených podmínek lze změnu právního hodnocení důkazů odvolacím orgánem akceptovat. Teoreticky není přehodnocení důkazních prostředků a následné dovození jiného právního názoru a závěru odvolacím orgánem, než byl závěr prvoinstančního správce daně, v rozporu se zákonem. Vzhledem k tomu, že jde u odvolacího orgánu o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, proti kterému nemá odvolatel právo dalšího odvolání, má odvolatel právo na součinnost. Má tedy být s možností jiného právního posouzení seznámen a má mu být dána možnost proti

tomuto novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. V opačném případě odvolací orgán porušuje zásadu dvouinstančnosti daňového řízení, neboť proti rozhodnutí odvolacího orgánu již není přípustné další odvolání.

3.1.2 NEJČASTĚJŠÍ CHYBY DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ PŘI PODÁVÁNÍ ODVOLÁNÍ

Chyby lze rozdělit na formální, ty lze napravit např. přes výzvu správce daně, a věcné, které bývají závažnější a mají za důsledek zamítnutí odvolání.

Pokud se jedná o formální vady podání, znamená to, že odvolání neobsahuje základní náležitosti odvolání. Mezi tyto patří především:

- nepřesné označení správce daně. Odvolatel často uvádí pouze finanční úřad nebo Finanční úřad Pardubice, Praha, apod. Správné označení je Finanční úřad v Pardubicích, v Praze apod. Jedná se o nezaměnitelné označení uvedené v příloze č. 1 k zákonu č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech ve znění pozdějších předpisů. Chybějící „v“ v označení finančního úřadu, ačkoli se to zdá daňovým subjektům malicherné, může mít za následek až zastavení odvolacího řízení podle § 48 odst. 5 ZSDP, není-li na výzvu správce daně v termínu opraveno.

- nepřesné označení odvolatele, často chybí u jména a příjmení rodné číslo či alespoň datum narození, jako nezaměnitelné identifikátory.

Tato odvolání se stávají předmětem výzev správců daně daňovým subjektům (odvolatelům) podle § 48 odst. 5 ZSDP, ve kterých jsou poučeni v jakém směru musí být odvolání doplněno a stanoví jim přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší patnácti dnů. Vyhoví-li odvolatel plně této výzvě, má se za to, že odvolání bylo podáno včas a řádně. Nevyhoví-li odvolatel výzvě, správce daně odvolací řízení zastaví. Proti rozhodnutí o zastavení řízení se může daňový subjekt odvolat. Ve většině případů jsou odvolání odvolateli ve stanovené lhůtě doplněna a správce daně pokračuje v odvolacím řízení.

Mezi další časté nepřesnosti v odvoláních lze zařadit neuvedení rozporu s právním předpisem či skutkovým stavem. Daňový subjekt např. pouze uvede „odvolávám se do platebního výměru č.j.: xxx“. Tím, že odvolatel neuvede rozpor s právním předpisem či skutkovým stavem, je odvolání nepřezkoumatelné. Ve většině případů také v odvolání chybí návrh důkazních

prostředků k uváděným tvrzením a především v řadě odvolání chybí navrhované změny v rozhodnutích.

Další skupinu chyb lze nazvat chybami věcnými, mezi něž patří:

- odvolání do rozhodnutí, proti kterým se opravné prostředky nepřipouštějí, zejména proti výzvám podle § 43 ZSDP, které předcházejí pravomocnému stanovení základu a daně, do rozhodnutí o prominutí příslušenství daně apod.

- podaná odvolání po stanové odvolací době. Ve většině případů, jak je patrné z úřední praxe finančních úřadů, se jedná pouze o 1 či 2 dny prodlení, kdy si odvolatel špatně spočítá nejzazší lhůtu pro podání svého odvolání.

- odvolání podaná nepříslušnými osobami (objevují se zřídka). Především u právnických osob, odvolání podá např. účetní, ekonom, kteří nemají příslušné pověření ve formě plné moci apod.

Tyto chyby, na rozdíl od předchozí skupiny, nelze nijak napravit, mají za následek zamítnutí odvolání správcem daně.

Obsahu odvolání by měl odvolatel věnovat mimořádnou pozornost. Jde zejména o to, aby námítky v odvolání formuloval jednoznačně, srozumitelně a výstižně, stejně tak jako navrhované změny. Odvolací orgán se musí vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, proto je dobré použít na jednotlivé námítky číslování. Je tak už méně pravděpodobné, že některá z námitek zapadne a odvolací orgán se jí nebude zabývat.

3.1.3 NEJČASTĚJŠÍ CHYBY SPRÁVCŮ DANĚ PŘI VYŘIZOVÁNÍ ODVOLÁNÍ

Nejčastější chyby, nebo lépe řečeno předměty častých sporů, kterých se správci daně dopouštějí, jsou uvedeny již výše v odstavcích kapitoly 3.1.1. Tyto spory často končí před soudy. Vzhledem k tomu, že tato problematika byla již popsána v jiné části této práce, zaměřím se na další chyby, kterých se mohou dopouštět správci daní při své rozhodovací praxi a tedy i při vyřizování odvolání.

V zákoně o správě daní a poplatků nejsou uvedeny správní lhůty pro vyřizování odvolání. Není však ponecháno na libovůli jednotlivých správců daní, kdy bude odvolání odvolatele vyřízeno, i přes to, že z minulosti jsou známy případy, že vyřízení trvalo 1 rok i více let.

Aby k těmto průtahům nedocházelo, stanovilo již v roce 1995 Ministerstvo financí ČR vnitřní pokyn D-125, který byl ke dni 11. 10. 2007 nahrazen novým pokynem D-308 o stanovení lhůt v daňovém řízení¹³, který ministr financí podepsal dne 1. 6. 2007.

Lhůty pro vyřizování věcí nebyly a nejsou v ZSDP pro správce daně stanoveny, nicméně daňový subjekt měl a má podle Ústavního soudu i v takovém případě právo na spravedlivé vyřízení věci v přiměřené lhůtě a respektování práva, aby jeho věc podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod byla projednána bez zbytečných průtahů¹⁴.

S účinností od 1. 6. 2006 bylo toto zakotveno i do ZSDP zařazením nového ustanovení § 34c, které upravuje ochranu před nečinností správce daně. Daňový subjekt je oprávněn svým podnětem¹⁵ upozornit nejbližší nadřízeného správce daně, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů. Důvody, v nichž spatřuje zákon nečinnost správce daně jsou:

- a) nebylo vydáno rozhodnutí, ačkoliv uplynulo 6 měsíců ode dne, kdy byl vůči daňovému subjektu učiněn poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká,
- b) nebylo vydáno rozhodnutí, ačkoliv již došlo k soustředění podkladů potřebných pro vydání tohoto rozhodnutí,
- c) marně uplynula daňovým zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon.

Podnět by měl daňový subjekt podat nadřízenému správci daně, který je oprávněn podnět prověřit a pokud by podnět byl důvodný, tak nadřízený správce daně je oprávněn přikázat správci daně, který porušil zásadu postupovat v řízení bez zbytečných průtahů, aby zjištěné porušení odstranil. Nedojde-li k nápravě správcem daně, který tuto zásadu porušil, do 30 dnů od doručení podnětu daňového subjektu, zjedná nadřízený správce daně nápravu ve své působnosti, popřípadě ve věci rozhodne sám nebo pověří jiného věcně příslušného správce daně ve svém územním obvodu tak, aby náprava byla provedena bezodkladně. Neshledá-li nejbližší nadřízený správce daně podnět oprávněným, tento podnět odloží a daňový subjekt o tom vyrozumí s uvedením důvodů.

¹³ Viz Příloha č. 9

¹⁴ Viz nález sp. zn. IV. Ústavního soudu 146/01

¹⁵ Viz Příloha č. 8

Je logické, že každý poplatník si přeje, aby veřejná správa fungovala co nejlépe, tj. aby ho při své činnosti co nejméně zatěžovala a neztrpčovala život např. tím, že je nečinná. Ustanovení § 34c ZSDP lze hodnotit jako jeden ze vstřícných kroků ve vztahu k daňovým subjektům.

3.2 PROMINUTÍ DANĚ

Jedná se o mimořádný opravný prostředek velice často užívaný daňovými subjekty především ke snížení příslušenství daně. Tento institut je upraven v § 55a ZSDP a ve vyhlášce č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně, dále bylo jeho užívání upraveno vnitřními pokyny Ministerstva financí ČR řady DS a D. Nově s účinností od 1. 6. 2008 je upraven pokynem D-319. Při použití tohoto mimořádného opravného prostředku ve skutečnosti nejde o nápravu nesprávných či nezákonných rozhodnutí, ale o odvracení (zmírňování) důsledků rozhodnutí, a to těch, která již vydána byla, event. která by měla být teprve vydána. Lze jej tedy využít v kterémkoliv stádiu daňového řízení. Jedná se o zvláštní moderační institut.

O prominutí daně, jak již bylo uvedeno, si může daňový subjekt požádat správce daně v souladu s ustanovením § 55a ZSDP. Toto ustanovení ve své podstatě umožňuje podat dvě různé žádosti.

Tou první je žádost o prominutí daně z důvodů **nesrovnalostí** vyplývajících z uplatňování daňových zákonů v souladu s ustanovením § 55a odst. 1 (věta první) ZSDP. V tomto případě daňový subjekt nemusí žádat o prominutí příslušenství k této dani, protože dle ustanovení § 58 ZSDP „příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně ...“, a dojde-li k prominutí daně, pak přímo ze zákona dochází současně i k prominutí příslušenství této daně. Takovýchto žádostí však není mnoho, neboť nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů, které jako jediné jsou důvodem pro to, aby Ministerstvo financí ČR (jako příslušný správce daně) daň prominulo, jsou spíše výjimkou. Většinou v těchto případech přistupuje Ministerstvo financí ČR k vydání tzv. hromadného rozhodnutí v dané věci, jinak také generálního pardonu, např. pokyn MF ČR D-272 k promíjení příslušenství daně z přidané hodnoty při přechodu na nový zákon o DPH po vstupu do Evropské unie.

Druhou je žádost o prominutí příslušenství daně dle ustanovení § 55a odst. 1 (věta druhá) ZSDP. I v tomto případě lze žádat o prominutí příslušenství daně ze stejného důvodu jako u daně

samotné. Podávat však tuto žádost nemá prakticky význam neboť je v tomto případě, z již výše uvedených důvodů, lépe si podat rovnou žádost o prominutí daně. Dalším důvodem, pro který lze žádat o prominutí příslušenství daně, je odstranění **tvrdosti** zákona.

MF ČR na základě vyhlášky č. 299/1993 Sb. delegovalo pravomoc k rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně z důvodů tvrdosti zákona na finanční úřady, pouze však do výše 600 tis. Kč v jednom roce u jedné daně (dříve to byla částka 300 tis. Kč). Tato koncepce promíjení se osvědčila.

Žádosti o prominutí příslušenství daně z hlediska tvrdosti zákona podléhají správnímu poplatku podle zákona o správních poplatcích, a to ve výši 1000,- Kč za každou daň, o kterou se žádá. Předmětem správního poplatku není žádost, kterou se žádá o prominutí částky, která nepřevyšuje trojnásobek správního poplatku, tzn. do částky 3000,- Kč a dále pak takové žádosti, které jsou podány elektronicky se zaručeným elektronickým podpisem.

Pokud je podána žádost o prominutí **příslušenství daně** správci daně, ten prověří formální a věcné náležitosti žádosti včetně úhrady správního poplatku. Není-li uhrazen správní poplatek, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho úhradě. Nedojde-li k uhrazení správního poplatku ani po výzvě správce daně, správce o žádosti nemůže rozhodnout a musí řízení zastavit. Důvodem pro zamítnutí žádosti je také absence zákonných důvodů, které předpokládají tvrdost na daňový subjekt, vymezených v pokynu MF ČR D-319, neboť takové důvody musí správce daně při rozhodování o žádosti ověřit. Správce daně nemá povinnost hledat „základní důvody“, když je daňový subjekt neuvede ve své žádosti, v tomto případě žádost zamítne. Správce daně by měl však přihlídnout k dalším důvodům, pro zvýšení či snížení prominutí, tzv. bonus a malus a jsou zjistitelné z dříve proběhlých či probíhajících daňových řízení, jako je např. bezdlužnost, dobrá spolupráce s daňovým subjektem nebo naopak nedoplatky u územních finančních orgánů, apod. Dále musí správce daně přihlídnout také ke skupině důvodů, pro které musí žádost zamítnout, a to jsou např. tyto dále uvedené: není-li zcela uhrazena daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, nedoplatek, který byl předmětem vzniku příslušenství a které daňový subjekt žádá prominout, byl uhrazen formou exekuce apod.

V případě, že je žádost zamítnuta (zamítnutí znamená i částečné vyhovění), lze novou žádost podat nejdříve po 60 dnech od doručení zamítavého rozhodnutí, ale musí obsahovat nové důvody, jinak bude žádost bez posouzení odložena a daňový subjekt o tom bude vyrozuměn.

Velmi důležité je i dodržení lhůty 60 dnů od doručení zamítavého rozhodnutí pro podání nové žádosti s novými důvody. V případě, že daňový subjekt podá takovou žádost dříve, správce daně musí zastavit řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) ZSDP jako nepřijatelné podání.

Pro úplnost ještě uvádím, že v případě, že finanční úřad obdrží žádost o prominutí **daně**, připraví své stanovisko a spolu s žádostí ji postoupí prostřednictvím finančního ředitelství na MF ČR, které ve věci vydá své rozhodnutí. Kopii tohoto rozhodnutí s nabytím právní moci obdrží finanční úřad.

Jak již bylo výše uvedeno, Ministerstvo financí ČR vydalo dne 27. 5. 2008 (s účinností od 1. 6. 2008) pokyn D-319¹⁶, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Před vydáním tohoto pokynu byly vydány pouze pokyny řady DS, upravující právě postup a pravomoci úřadů v rozhodování o prominutí příslušenství daně a úlevách na dani, které byly určeny pouze pro služební potřebu a nebyly tedy určeny veřejnosti. Přitom se dotýkaly veřejné správy navenek, upravovaly postupy při uplatňování některých ustanovení zákona. Vzhledem k silné kritice této skutečnosti MF ČR vydalo výše uvedený pokyn, aby tak zabezpečilo jednotné a objektivizované rozhodování v žádostech o prominutí příslušenství daně. V tomto pokynu jsou vymezeny důvody a skutečnosti posuzované v rámci rozhodování o žádostech daňových subjektů o prominutí příslušenství daní z důvodu tvrdosti. Aby byly odstraněny pochybnosti o dostatečně spolehlivé objektivitě a transparentnosti při rozhodování, musí rozhodnutí obsahovat také odůvodnění.

Pokyn D-319 vymezuje důvody tvrdosti, které, jsou-li naplněny, nepředstavují při promíjení určité výše příslušenství veřejnou podporu pro daňové subjekty podnikatele, neboť je při posuzování stejných důvodů různých subjektů rozhodováno stejně. Pokyn D-319 se nevztahuje na daňové subjekty „nepodnikatele“. Tento pokyn je pro správce daně závazný.

Dříve, před vydáním pokynů MF ČR, zde nebyla žádná vazba na případné poskytování veřejné podpory v důsledku promíjení příslušenství daně. Promíjení tak bylo živelné, záleželo sice také na uváděných důvodech, ale při rozhodování o výši prominutí hrál velice často silnou roli subjektivní názor správců daní. Proces promíjení sice i dříve, tak jako nyní probíhal na finančních úřadech v rámci komisí, ale některé úřady byly ve své rozhodovací činnosti velmi shovívavé a daňovým subjektům promíjely vysoké částky, jiné úřady naopak nepromíjely téměř

¹⁶ Viz Příloha č. 10

nic. Ani přístup k různým subjektům v rámci jednoho úřadu nebyl zrovna podle základních zásad daňového řízení.

To se postupně začalo měnit po vstupu České republiky do Evropské unie. K částečnému sjednocení postupu promíjení v rámci rozhodovací činnosti územních finančních orgánů přispěl v druhé polovině roku 2004 pokyn MF ČR DS-129, od dubna roku 2007 pokyn DS-159 a od 1. 6. 2008 pokyn D-319, včetně sledování výpočtu veřejné podpory, tak jak požadovaly orgány Evropské unie.

Rozhodovací proces o žádostech o prominutí příslušenství se stal z pohledu správců daně administrativně náročnější, ale s příchodem pokynů z hlediska daňových subjektů transparentnější a spravedlivější a na prominutí příslušenství tak dosáhne větší část daňových subjektů.

ZÁVĚR

V této práci jsem se snažila popsat zásady daňového řízení, jeho účastníky a rozhodnutí v daňovém řízení, dále pak především uvést problematiku legislativy týkající se možnosti použití opravných prostředků v daňovém řízení a nejčastější chyby při jejich podání jak ze strany daňových subjektů, tak ze strany správců daně. Nejčastěji používanými opravnými prostředky jsou odvolání (řádný opravný prostředek) a prominutí daně (mimořádný opravný prostředek). V níže uvedených odstavcích uvádím skutečnosti, které jsou problematické jak z hlediska legislativy týkající se opravných prostředků v daňovém řízení, tak z hlediska jejich využívání daňovými subjekty a vyřizování správci daně.

Zařazení některých institutů daňového řízení mezi opravné prostředky je zcela nesystematické a vyžaduje zásadnější revizi. Jedná se především o stížnosti, prominutí daně a opravy zřejmých omylů a nesprávností. Jejich současná úprava v zákoně o správě daní a poplatků je v rozporu s obecným pojetím řádných a mimořádných opravných prostředků. Tyto instituty totiž nemají charakter opravného prostředku a měly by být zařazeny v jiné části zákona.

Nejzásadnějším opravným prostředkem je odvolání. Slouží k přezkoumávání výsledků dosavadního řízení z hlediska správnosti a zákonnosti vydaných rozhodnutí a umožňuje dosažení změny nebo jejich zrušení. Pokud daňový subjekt nemá dostatek finančních prostředků, aby byl schopen využít služeb daňových poradců či advokátů a spoléhá sám na sebe, dopouští se při podání mnoha chyb. Nejčastější chyby jsou formálního charakteru, tzn. že neobsahují základní náležitosti odvolání. Další chybou je to, že daňový subjekt nedokáže jednoznačně, srozumitelně a výstižně formulovat námitky obsažené v odvolání, jakož i navrhované změny či zrušení rozhodnutí. Problémem je neznalost zákona o správě daní a poplatků, zejména pak neznalost zásad daňového řízení. Na jejich dodržování musí dbát jak daňový subjekt, tak i správce daně. Při jejich nedodržování ze strany správce daně může daňový subjekt využít právě podání opravného prostředku. Co se týká chyb, kterých se dopouští správce daně, jedná se převážně o postupy v odvolacím řízení. Oblast problémů můžeme rozdělit do dvou skupin, a to doplňování daňového řízení a přehodnocení procesní situace odvolacím orgánem. Tato problematika je podrobně popsána v kapitole 3.1.1 této práce.

Jedním z problémů současné úpravy odvolacího řízení je chybějící nestrannost odvolacího orgánu. Finanční ředitelství vystupuje v roli odvolacího orgánu, ale zároveň řídí finanční úřad. V praxi dochází často k tomu, že finanční úřad již předem konzultuje konkrétní případ

s finančním ředitelstvím, čímž dochází k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Bylo by tedy vhodné, aby pro posílení nestrannosti byla přesunuta místní příslušnost na jiné finanční ředitelství, které není přímo nadřízené příslušnému finančnímu úřadu. „Geografický přesun“ by neměl být problémem, neboť finanční úřad vypracovává předkládací zprávu, kterou zasílá spolu se spisem na finanční ředitelství a je tedy naprosto jedno, na jakou adresu dokumenty zasílá. Daňový subjekt by tak získal mnohem větší jistotu nestrannosti ze strany odvolávacího orgánu, než má doposud.

Dalším problémem je určení mezí pro možnost odvolacího orgánu doplňovat daňové řízení. Odvolací orgán je oprávněn odstraňovat chyby, kterých se v řízení dopustil finanční úřad nebo odstranění vad uložit podřízenému úřadu. Finanční ředitelství jsou však schopna zcela překvalifikovat předchozí právní závěry finančních úřadů. Dle mého názoru je takový postup v rozporu se zákonem. Proto by bylo vhodné jasně definovat meze tohoto doplňování.

Často kritizovanou skutečností je také fakt, že Česká republika, na rozdíl od okolních států, nemá takovou úpravu, která by stanovila odkladný účinek odvolání proti platebnímu výměru. Poplatník je tak nucen v první řadě zaplatit doměrek a teprve následně se v odvolacím řízení zkoumá, zda úřad vyměřil tento doměrek v souladu se zákonem. Může tak dojít k nenahraditelným škodám – platební výměr dokáže položit i prosperující společnost.

Prominutí daně nebo příslušenství daně je zařazeno mezi mimořádné opravné prostředky, ale jedná se o prostředek zvláštního charakteru. Není zde vyžadováno, aby rozhodnutí, jehož se bude prominutí dotýkat, bylo již v právní moci, ale k prominutí lze dojít v kterékoli fázi daňového řízení, tedy dokonce ještě předtím, než je rozhodnutí o výši daně vydáno. Daňový subjekt může požádat o prominutí daně a o prominutí takzvaného příslušenství, tedy penále nebo úroku z prodlení za pozdě zaplacenou daň. Může tak učinit z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo z důvodu odstranění tvrdosti. Na prominutí není právní nárok, vyhovění žádosti je tedy plně v správním uvážení konkrétního úředníka a nelze se proti němu odvolat. Pro potřeby finančních úřadů vydávalo Ministerstvo financí ČR metodické pokyny řady DS upravující právě postup a pravomoci úřadů v rozhodování o prominutí příslušenství a úlevách na dani. Měly označení „Jen pro služební potřebu“ a nebyly tedy určeny veřejnosti. To se týká ostatně všech metodických pokynů s označením DS. Skutečnost vydávání těchto pokynů podléhá silné kritice ze strany veřejnosti. Jak se totiž ukazuje, nejde v řadě případů o akt organizační, metodický nebo řídicí, ale tyto vnitřní pokyny se v některých

případech přímo dotýkají výkonu veřejné správy navenek, upravují postup obecnějších ustanovení zákona a nelze je tedy tajit před lidmi, jichž se jejich obsah bezprostředně týká. Vzhledem k této kritice vydalo MF ČR pokyn D-319 s účinností od 1. 6. 2008, ve kterém jsou vymezeny důvody a skutečnosti posuzované v rámci rozhodování o žádostech na prominutí příslušenství daně. V zájmu zajištění objektivitu a transparentnosti při rozhodování je zde také stanovena povinnost rozhodnutí odůvodňovat. Dle mého názoru byl toto krok správným směrem. Není možné, aby byly vytvářeny pokyny, které jsou určeny pouze pro vnitřní potřebu správce daně a přitom se přímo dotýkaly výkonu veřejné správy navenek.

Dle mého názoru je před použitím opravných prostředků, především v případě vlastního podání odvolání, lepší obranou namítat vhodné skutečnosti ve správný čas, již v průběhu daňového řízení, předvídat kroky správce daně a podle toho volit kvalifikovanou obranu pro zajištění úspěchu v dané věci. Jak jsem již zmínila výše, je pro daňový subjekt velmi důležitá znalost zákona o správě daní a poplatků, především pak zásad daňového řízení, které se prolínají celým zákonem.

SEZNAM LITERATURY

BAXA J., KANIOVÁ L., SCHILLEROVÁ A. a kol.: *Přehled judikatury ve věcech daňového řízení*. Praha: Aspi, a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-225-9. 495 s.

ČÁSLAVSKÝ, M. a kol.: *Daňové judikáty 3. díl*. Praha: Linde, 2000. ISBN 80-7201-246-0. 589 s.

DRÁB O., TRUBAČ O., ZATLOUKAL T.: *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: Aspi, a.s., 2006. ISBN 80-7357-223-0. 360 s.

HANUŠ J., HOLUŠA B., MUSILOVÁ L.: *Správa daní jak ji neznáte*. 3. vydání Ostrava: Mirago, 1999. ISBN 80-85922-63-0. 328 s.

KANIOVÁ L., SCHILLEROVÁ A.: *Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura – 2. vydání*. Praha: Aspi, a.s., 2005. ISBN 80-7357-106-4. 388 s.

KOBÍK, J.: *Daňová kontrola*. Praha: Aspi, a.s., 2006. ISBN 80-7357-170-6. 112 s.

KOBÍK, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2002. ISBN 80-7263-135-7. 557 s.

KOBÍK J., ŠPERL J, RAMBOUSEK J.: *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 3. přepracované vydání Praha: Aspi, a.s., 2006. ISBN 80-7357-185-4. 208 s.

VANČUROVÁ, A. a kol.: *Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva*. Praha: VOX, 2006. ISBN 80-86324-60-5. 324 s.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L.: *Dokazování v daňovém řízení*. Daně a právo v praxi, ročník XII, č. 9/2007, s. 28 – 32.

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L.: *Vzory podání v daňovém řízení*. Daně a právo v praxi, ročník XI, č. 12/2006, s. 48 – 50.

KOBÍK J., JUNGWIRTH J.: *Vzory podání s komentářem*. 2. přepracované vydání Praha: Aspi, a.s., 2006. ISBN 80-7357-034-3. 244 s.

MORÁVEK, Z.: *Posečkání daně a povolení splátek*. Daňová a hospodářská kartotéka, 16. ročník, č. 10/2008, s. 25 – 28.

POLÁK, J. a kol.: *Finanční daňový a účetní Bulletin*. Praha: Finanční a jiné ekonomické poradenství a vydavatelství, ročník 2004, č. II

Sbírký ORAC Rozhodnutí českých soudů ve věcech daňových. Praha: ORAC, III. ročník 2002 a IV. ročník 2003

Vyhláška MF č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně

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

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1	Použití opravných prostředků vzhledem k ustanovením ZSDP	42
Příloha č. 2	Doplnění odvolání	44
Příloha č. 3	Oznámení o zpětvzetí odvolání	45
Příloha č. 4	Odvolání proti platebnímu výměru na penále na dani z příjmu FO	46
Příloha č. 5	Odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku	47
Příloha č. 6	Námitka proti exekučnímu příkazu	48
Příloha č. 7	Žádost o obnovu řízení	49
Příloha č. 8	Podnět o upozornění na nečinnost finančního úřadu	50
Příloha č. 9	Pokyn č. D-308 o stanovení lhůt v daňovém řízení	51
Příloha č. 10	Pokyn č. D-319 vymezující nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti	54

Příloha č. 1: Použití opravných prostředků v jednotlivých fázích daňového řízení dle ZSDP

Fáze daňového řízení	Použití řádných opravných prostředků	Použití mimořádných opravných prostředků
<p>Obecná ustanovení</p> <ul style="list-style-type: none"> - § 10 Zastupování (odst. 2) - § 23 Nahlížení do spisů (odst. 4) - § 26 Vyloučení pracovníků správce daně - § 27 Zastavení řízení (odst. 2) 	<p>§ 48 Odvolání</p> <ul style="list-style-type: none"> - proti rozhodnutí o ustanovení zástupce se lze odvolat - pokud DS nesouhlasí s rozsahem nahlédnutí, může se odvolat do 15 dnů ode dne, kdy do spisu nahlížel - dle Nejvyššího správního soudu se může podat odvolání při nevyločení pracovníka správce daně - proti rozhodnutím, která se doručují se lze odvolat 	<p>§ 54 Obnova řízení § 56 Opravy zřejmých omylů a nesprávností</p>
<p>Řízení přípravné</p> <ul style="list-style-type: none"> - § 34 Součinnost třetích osob - § 35 Ukončení činnosti - § 37 Pokuty - § 37b Penále - § 38 Pozastavení činnosti 	<p>§ 48 Odvolání</p> <ul style="list-style-type: none"> - odvolat se lze do rozhodnutí, kde to zákon stanoví nebo nevylučuje 	<p>§ 54 Obnova řízení § 56 Opravy zřejmých omylů a nesprávností</p>
<p>Řízení vyměřovací</p> <ul style="list-style-type: none"> - § 46 Vyměření daně a její dodatečné vyměření 	<p>§ 48 Odvolání</p> <ul style="list-style-type: none"> - odvolat se lze do rozhodnutí, kde to zákon stanoví nebo nevylučuje 	<p>§ 54 Obnova řízení § 55a Prominutí daně § 55b Přezkum daňových rozhodnutí § 56 Opravy zřejmých omylů a nesprávností</p>
<p>Placení daní</p> <ul style="list-style-type: none"> - § 57a Ručení - § 63 Úrok z prodlení - § 64 Přeplatky a úrok - § 65 Prominutí daňového nedoplatku - § 67 Zálohy 	<p>§ 48 Odvolání</p> <ul style="list-style-type: none"> - ručitel se může odvolat proti výzvě na nedoplatek na dani - odvolat se lze proti PV na úrok z prodlení - odvolat se lze proti rozhodnutí SD o žádosti o vrácení přeplatku, §53 Reklamace – u převedení přeplatku dle § 64 odst.2, tj. z moci úřední - odvolat se lze proti zamítavému rozhodnutí dle stanoviska Nejvyššího správního soudu - odvolat se lze proti rozhodnutím o stanovení záloh 	<p>§ 54 Obnova řízení § 55a Prominutí daně § 55b Přezkum daňových rozhodnutí § 56 Opravy zřejmých omylů a nesprávností</p>

<ul style="list-style-type: none"> - § 69 Vybírání daně srážkou (platební výměr k přímému - § 71 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň - § 73 Vymáhání daňových nedoplatků -výzva k zaplacení nedoplatku -exekuční příkaz 	<ul style="list-style-type: none"> - plátce daně se může odvolat proti rozhodnutí o jiné lhůtě pro odvod daně - odvolat se lze proti zajišťovacímu příkazu - odvolat se lze proti výzvě na zaplacení nedoplatku § 52 Námitka (exekuce bez výzvy dle § 48 Odvolání) 	<ul style="list-style-type: none"> § 54 Obnova řízení § 55a Prominutí daně § 55b Přezkum daňových rozhodnutí § 56 Opravy zřejmých omylů a nesprávností
---	--	--

Příloha č. 2

Vzor podání: Doplnění odvolání

Finančnímu úřadu v

Daňový subjekt:

Jméno a příjmení:

Bydliště:

DIČ:

V dne

Věc: Doplnění odvolání

Rozhodnutím Finančního úřadu v, kterým je dodatečný platební výměr č. ze dne 15. 5. 2008, mi byla dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2006 ve výši Kč. Proti tomuto Vašemu rozhodnutí jsem podal odvolání v zákonné lhůtě.

Tímto svým podáním podané odvolání doplňuji a namítám další porušení ZSDP, které se dopustil Finanční úřad v, jako správce daně, v průběhu daňové kontroly, na základě které vydal výše uvedené rozhodnutí.

Při nahlížení do spisu jsem zjistil, že jako důkazní prostředek je ve spise založen protokol o výsledku svědka, pana, mého bývalého zaměstnance. Namítám, že mne Finanční úřad v o jeho výsledku neinformoval a znemožnil mi tak klást tomuto svědkovi otázky. Neumožnil mi tedy využít mé zákonné právo dle § 16 odst. 4 písm. e) výše uvedeného zákona. Tento protokol získal správce daně v rozporu s právním předpisem a ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 ZSDP jej nemohl použít jako důkazní prostředek, neboť byl získán neprocesním způsobem. Svým postupem správce daně rovněž porušil zásadu zákonnosti, základní zásadu daňového řízení.

.....

podpis

Příloha č. 3

Vzor podání: Oznámení o zpětvzetí odvolání

Finančnímu úřadu v

Daňový subjekt:

Jméno a příjmení:

Bydliště:

DIČ:

V dne

Věc: Oznámení o zpětvzetí odvolání

Vaším rozhodnutím, kterým je dodatečný platební výměr č. ze dne 15. 5. 2008, jste mi dodatečně vyměřili daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 ve výši Kč. Proti tomuto Vašemu rozhodnutí jsem podal odvolání v zákonné lhůtě.

Oznamuji Vám tímto, že беру toto odvolání zpět neboť jsem po poradě s daňovým poradcem dospěl k závěru, že Vaše výše uvedené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem.

.....

podpis

Příloha č. 4

Vzor podání: Odvolání proti platebnímu výměru na penále na dani z příjmu FO

Finančnímu úřadu v

Daňový subjekt:

Jméno a příjmení:

Bydliště:

DIČ:

V dne

Věc: Odvolání proti platebnímu výměru na penále na dani z příjmů fyzických osob

Odvolávám se tímto proti platebnímu výměru na penále ze dne, který vydal Finanční úřad v pod čj. Platebním výměrem mi bylo předepsáno penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1998 ve výši Kč.

Důvodem mého odvolání je, že Finanční úřad v již nebyl oprávněn mi předepsat penále na dani z příjmů fyzických osob za rok 1998, jelikož již uplynula lhůta stanovená v § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dle citovaného ustanovení může správce daně vyrozumět daňového dlužníka o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, což je lhůta stanovená v § 70 zákona č. 337/1992 Sb. V mém případě se jednalo o penále vztahující se k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998, která byla splatná v roce 1999, takže lhůta, v níž se promlčuje vybrání této daně uplynula dnem 31. 12. 2005. O předpisu penále k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998 jsem byl vyrozuměn až v roce 2006. Platební výměr na penále tak byl vystaven v rozporu s ustanovením § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb.

Z výše uvedených důvodů navrhuji, aby platební výměr na penále čj. byl zrušen.

.....

podpis

Příloha č. 5

**Vzor podání: Odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku
(podle § 73 odst. 1 ZSDP)**

Finančnímu úřadu v

Daňový subjekt:

Jméno a příjmení:

Bydliště:

DIČ:

V dne

Věc: Odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku

Odvolávám se v zákonem stanovené lhůtě proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku, kterou vydal Finanční úřad v dne pod čj. Ve výzvě uvádíte, že dlužím na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 částku Kč.

Důvodem mého odvolání je skutečnost, že k 31. 3. 2006, kdy byla splatná daň z příjmů fyzických osob za rok 2005, jsem měl na svém osobním účtu přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši Kč, který vznikl v souvislosti se zaplacením vyšší částky daně z přidané hodnoty za únor 2006 splatné 25. 3. 2006. Tento přeplatek plně postačoval k úhradě daně z příjmů fyzických osob a měl být použit na úhradu daně z příjmů fyzických osob ve smyslu § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992. Jelikož takový převod vyplývá ze zákona, nemohu mít nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob. Finanční úřad proto nebyl oprávněn k vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku.

S přihlédnutím k výše uvedeným skutečnostem navrhuji, aby výzva čj. byla zrušena.

.....

podpis

Příloha č. 6

Vzor podání: Námitka proti exekučnímu příkazu

Finančnímu ředitelství v

Daňový subjekt:

Jméno a příjmení:

Bydliště:

DIČ:

V dne 15. 5. 2008

Věc: Námitka proti exekučnímu příkazu

Vaším rozhodnutím, kterým je exekuční příkaz čj. ze dne, jste zajistili peněžní prostředky na mém účtu u ČSOB Praha. Toto Vaše rozhodnutí jsem obdržel dne 30. 4. 2008, námitku tedy podávám v zákonné lhůtě.

Namítám, že ke dni vydání exekučního příkazu byl můj nedoplatek na dani z příjmu fyzických osob ve výši Kč, který je předmětem exekuce, uhrazen. Dne 6. 5. 2008 jsem obdržel rozhodnutí Vašeho úřadu čj. ze dne 3. 5. 2008, o převodu přeplatku vzniklého vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za měsíc březen ve stejné výši. Přeplatek byl převeden na úhradu nedoplatku ke dni 26. 4. 2008.

Navrhované důkazní prostředky:

Ve smyslu § 31 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků není třeba prokazovat, neboť jde o skutečnost známou správci daně z jeho vlastní činnosti.

.....

podpis

Příloha č. 7

Vzor podání: Žádost o obnovu řízení

Finančnímu ředitelství v

Daňový subjekt:

Jméno a příjmení:

Bydliště:

DIČ:

V dne

Věc: Žádost o obnovu řízení

Dodatečným platebním výměrem č. čj. ze dne 15. 5. 2007 jste naší společnosti dodatečně vyměřili za použití pomůcek daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2003 ve výši Kč. Důvodem byla skutečnost, že jsme z důvodu krádeže automobilu, který přepravoval při stěhování naší firmy mezi jiným i některé doklady, nepředložili při daňové kontrole účetní doklady za toto období a nesplnili jsme tak naši povinnost prokázat údaje uvedené v našem daňovém přiznání.

Žádáme tímto o obnovu řízení, kterým je daňová kontrola a následné řízení vyměřovací. Důvodem je skutečnost, že Policie ČR zadržela pravděpodobného pachatele krádeže našeho automobilu a při prohlídce jeho nemovitosti našla naše odcizené účetní a jiné doklady. Máme za to, že je tím splněna podmínka pro povolení obnovy řízení, neboť jde o důkazní prostředky, které jsme bez našeho zavinění nemohli správci daně předložit při daňové kontrole. O této skutečnosti jsme byli vyrozuměni Policií ČR dne 16. 5. 2008, tuto žádost tedy podáváme včas.

Navrhované důkazní prostředky:

V příloze přikládáme příslušná potvrzení Policie ČR včetně seznamu odcizených dokladů.

.....

podpis

Příloha č. : 8

Vzor podání: Podnět o upozornění na nečinnost finančního úřadu

Finančnímu ředitelství v

Daňový subjekt:

Jméno a příjmení:

Bydliště:

DIČ:

V dne

Věc: Podnět o upozornění na nečinnost Finančního úřadu v podle § 34c zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Dne jsem Finančnímu úřadu v podal odvolání do dodatečného platebního výměru č.j.:....., k dani za zdaňovací období Ve svém odvolání se domáhám zrušení DPV pro nezákonnost z těchto důvodů Do dnešního dne Finanční úřad v nevydal rozhodnutí, kterým by ukončil odvolací řízení, ani vůči mě neučinil další úkon. Vzhledem k tomu, že Finanční úřad v nepostupuje v daňovém řízení bez zbytečných průtahů, protože nevydal rozhodnutí, ačkoli již uplynulo 6 měsíců ode dne, kdy jsem podal předmětné odvolání, podávám v souladu s ustanovením § 34c zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, tento podnět, kterým se domáhám u Finančního ředitelství v toho, aby byla zjednána náprava.

Děkuji za vyřízení mého podnětu.

.....

podpis

Pokyn č. D-308 o stanovení lhůt v daňovém řízení

MINISTERSTVO FINANCÍ

Odbor 43 – Metodika správy daní

Oddělení 431 – Metodika výkonu správy daní

Č. j. 43/18 392/2007-431

Pokyn č. D-308 o stanovení lhůt v daňovém řízení

S ohledem na ustanovení § 34c zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kdy je daňový subjekt oprávněn upozornit podnětem na nečinnost správce daně, a z důvodu vyřizování podání daňových subjektů v přiměřených lhůtách, zejména s přihlédnutím k principům „dobré správy“ stanovím pro územní finanční orgány, celní orgány a věcně příslušné daňové odbory Ministerstva financí (dále jen „orgán finanční správy“) k vyřízení podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na daňovém řízení lhůty:

I.

Délka lhůt

Při vyřizování níže specifikovaných podání daňových subjektů nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení se stanoví následující lhůty:

1. 6 měsíců

- a) pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení dle ustanovení § 34b zákona o správě daní a poplatků a za podmínek vymezených ve zvláštním daňovém zákoně, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
- b) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 50 zákona o správě daní a poplatků,
- c) pro vydání rozhodnutí o povolení obnovy řízení nebo pro vydání rozhodnutí ve věci obnovy řízení dle ustanovení § 55 zákona o správě daní a poplatků,
- d) pro vydání rozhodnutí o prominutí daně dle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků,
- e) pro vydání rozhodnutí o povolení přezkoumání rozhodnutí nebo pro vydání rozhodnutí ve věci přezkoumání rozhodnutí dle ustanovení § 55b zákona o správě daní.

2. 3 měsíce

- a) pro vydání rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti dle ustanovení § 5 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků,

- b) pro vydání rozhodnutí o vyloučení pracovníků správce daně dle ustanovení § 26 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků,
- c) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků,
- d) pro vydání rozhodnutí o námitce dle ustanovení § 52 zákona o správě daní a poplatků,
- e) pro vydání rozhodnutí o posečkáni daně a o povolení splátek dle ustanovení § 60 zákona o správě daní a poplatků,
- f) pro vydání rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku dle ustanovení § 65 zákona o správě daní a poplatků.

3. 30 dnů

- a) pro vydání rozhodnutí o námitce v průběhu daňové kontroly dle ustanovení § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, lhůta končí nejpozději ke dni ukončení daňové kontroly,
- b) pro vydání rozhodnutí o registraci (osvědčení) a o změnách registrace dle ustanovení § 33 zákona o správě daní a poplatků,
- c) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 49 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků,
- d) pro vydání rozhodnutí o stížnosti na plátce daně dle ustanovení § 51 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků,
- e) pro vydání rozhodnutí o reklamaci dle ustanovení § 53 zákona o správě daní a poplatků,
- f) pro vydání rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností dle ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků.

II.

Běh lhůt

1. Lhůty stanovené tímto pokynem se počítají ode dne doručení podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na daňovém řízení orgánu finanční správy. Výjimkou je případ vydání rozhodnutí ve věci obnovy řízení dle ustanovení § 55 zákona o správě daní a poplatků a vydání rozhodnutí ve věci přezkoumání rozhodnutí dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků (čl. I odst. 1 písm. c a čl. I odst. 1 písm. e), kdy jsou lhůty počítány ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o povolení obnovy řízení, resp. ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o přezkoumání rozhodnutí. V případě vrácení odvolání nadřízeným orgánem finanční správy nižšímu orgánu finanční správy (čl. I odst. 2 písm. c a čl. I odst. 3 písm. c) se lhůty počítají ode dne, kdy je odvolání vráceno. Jestliže není podání doručeno místně příslušnému orgánu finanční správy, prodlužují se lhůty stanovené čl. I o jeden měsíc.
2. Do běhu stanovených lhůt se nezapočítává doba dožádání podle ustanovení § 5 zákona o správě daní a poplatků, doba doplňování podání podle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, doba prověřování údajů při registraci podle ustanovení § 33 odst. 11 zákona o správě daní a poplatků, doba doplňování vyžádaných nebo dalších podkladů a poskytovaných vysvětlení na základě výzvy správce daně dle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, doba doplňování odvolání podle ustanovení § 48 odst. 5 a odst. 6, příp. podle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Běh lhůt se staví ode

dne odeslání požadavku (výzvy) do dne obdržení odpovědi. Běh lhůt se staví i po dobu soustředování či doplňování stanovisek a podkladů od daňových subjektů, ostatních správců daní, či jiných osob, která jsou nezbytná pro vyřízení podání. Ke stavění běhu lhůt může dojít i opakovaně. Dále se do běhu lhůt nepočítá doba od odeslání výzvy k zaplacení správního poplatku do uplynutí doby určené k úhradě správního poplatku, případně do dne úhrady správního poplatku, je-li zaplacen do dne nabytí právní moci rozhodnutí o zastavení řízení dle ustanovení § 27 zákona o správě daní a poplatků.

3. V případě opravných prostředků vyřizovaných věcně příslušnými odbory Ministerstva financí se běh lhůt staví po dobu projednání ve zvláštních komisích ustavených ministrem financí.
4. Je-li podání daňovým subjektem doplněno a toto doplnění je správci daně doručeno jeden měsíc a méně před uplynutím lhůty stanovené podle čl. I příp. prodloužené podle tohoto čl. odst. 5 až 7, lhůta pro vyřízení se prodlužuje o jeden měsíc ode dne doručení doplnění orgánu daňové a celní správy příslušnému k rozhodnutí. Obdobně se postupuje při opakovaném doplnění.
5. Ve složitých a odůvodněných případech může lhůty stanovené podle čl. I. odst 1 a 2 a odst. 3 písm. c, f prodlužovat nejbližší nadřízený orgán finanční správy, v případě žádosti věcně příslušného daňového odboru Ministerstva financí a v případě žádosti věcně příslušného odboru Generálního ředitelství cel věcně příslušný náměstek ministra, nejvýše na dvojnásobek původní lhůty k vyřízení.
6. Ve složitých a odůvodněných případech může lhůty stanovené podle čl. I. odst 3 písm. a, b, d, e prodlužovat ředitel územního finančního orgánu a ředitel celního orgánu příslušného k rozhodnutí, nejvýše na dvojnásobek původní lhůty k vyřízení.
7. V mimořádných a odůvodněných případech, zejména u případů s mezinárodním prvkem, může věcně příslušný daňový odbor Ministerstva financí dále prodlužovat původní lhůty k vyřízení i nad rámec shora stanovených lhůt, pokud k vyřízení nestačila již lhůta prodloužená. Prodloužil-li lhůtu náměstek ministra podle odst. 5, je k dalšímu prodloužení příslušný ministr.
8. Běh výše uvedených lhůt je limitován prekluzivní lhůtou podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, popř. podle lhůty stanovené zvláštním daňovým zákonem (např. § 22 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů atd.). Dále je běh lhůt limitován podle povahy řízení také lhůtou obsaženou v ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků.

III.

Přechodná a závěrečná ustanovení

1. Lhůty stanovené tímto pokynem se použijí u všech daňových řízení zahájených po dni zveřejnění tohoto pokynu ve Finančním zpravodaji.
2. Tímto pokynem se ruší Pokyn č. D-125 o stanovení lhůt pro vyřízení odvolání proti vyměření a dodatečnému vyměření daně č.j. 252/35 646/95.

V Praze dne 1. 6. 2007

Ing. Miroslav Kalousek v.r.
ministr financí

Příloha č.: 10

Pokyn č. D-319 vymezující nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti

MINISTERSTVO FINANCÍ
Odbor 43 – Metodika správy daní
Oddělení 431 – Metodika výkonu správy daní
Č.j.: 43/48 552/2008-431

Pokyn D-319

Ministerstva financí, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen: „ZSDP“)

Čl. I. – Úvod a vymezení působnosti

Ministerstvo financí vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, vymezuje tímto pokynem skutečnosti, jimiž lze zdůvodnit žádost o prominutí a v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat zákonný důvod tvrdosti, pro nějž může dojít k prominutí příslušenství daně. Současně se vymezují další důvody jejichž naplnění příslušný správce daně zohledňuje v rámci vyřizování žádosti o prominutí příslušenství daně jednotlivých daňových subjektů a podle jejich obsahu a závažnosti, prominutí příslušenství daně zvýší či sníží. Pokynem se dále vymezují skutečnosti při jejichž existenci je v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Konečně jsou tímto pokynem vymezeny okruhy příslušenství daní, u nichž může dojít k prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti, pouze v případech zvláštního zřetele hodných.

Tímto je Ministerstvem financí též vyjádřena snaha zamezit případným excesivním individuálním rozhodováním tak, aby byla i při aplikaci předmětného zákonného oprávnění, založeného na kombinaci neurčitého zákonného pojmu a správním uvážení příslušného správce daně, v maximální možné míře šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající na zákazu diskriminace, na právu na řádný proces a konečně na právu na řízení vedeného bez zbytečných průtahů.

V zájmu požadavku na dostatečně spolehlivě zajištěnou objektivitu a transparentnost, při rozhodování o žádostech o prominutí se stanovuje povinnost tato rozhodnutí odůvodňovat, přestože to současná platná právní úprava výslovně obligatorně nepředepisuje.

Tento pokyn upravuje postup Ministerstva financí a územních finančních orgánů při posuzování důvodů při rozhodování o prominutí příslušenství daní z důvodu tvrdosti.

Čl. II. – Vymezení důvodů a skutečností posuzovaných v rámci rozhodování o žádostech daňových subjektů o prominutí příslušenství daní z důvodu tvrdosti

V zájmu v Čl. I vyjádřených důvodů, při rozhodování o prominutí příslušenství daní z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a ZSDP Ministerstvo financí uvádí systém skutečností a důvodů při tomto rozhodování posuzovaných:

A. Skutečnosti vylučující vydání rozhodnutí, jímž by bylo prominuto příslušenství daně z důvodu tvrdosti.

1. Není zcela uhrazena daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno;
 - v případě platby, kde bude uplatněn zákonný postup podle § 59 ZSDP, v důsledku čehož bude platba použita k úhradě starších daňových nedoplatků na témže druhu daňových příjmů, nelze hodnotit tuto podmínku jako splněnou i pokud daňový dlužník deklaruje tuto platbu jako úhradu daně, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno;
 - výjimkou z tohoto bodu jsou případy, kdy důvodem vzniku nedoplatku bylo postižení daňového dlužníka živelní pohromou nebo jinou mimořádnou událostí bez jeho zavinění;
 - další výjimku představují případy pouze částečně uhrazené daně v situaci, kdy pro dosud neuhrazený zbytek daně je povoleno posečkání či splátkování. V takovém případě lze rozhodnout o případném prominutí příslušenství, které náleží k již uhrazené části daně.
2. Úhrada daně, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, nebyla provedena dobrovolně, ale byla vymožena exekučně. V případě, že byla exekucí vymožena pouze část daně, nelze prominout příslušenství, které k této části náleží. Lze však prominout příslušenství náležející k té části daně, která byla uhrazena dobrovolně.
3. Příslušenství, o jehož prominutí je rozhodováno představuje: pokuta dle ustanovení § 37 ZSDP, exekuční náklady dle § 73a ZSDP, a nebo náhrada za nesplnění registrační povinnosti dle ustanovení § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Vyjmenované typy příslušenství nelze podle tohoto bodu prominout. Výjimku tvoří pouze případy zvláštního zřetele hodné, přičemž i v takovýchto případech je nutné posoudit aplikaci předpisů upravujících tzv. veřejnou podporu, včetně případného uplatnění pravidla de minimis.
4. Pokud byla platba dlužné daně provedena ručitelem, pak nelze vyhovět případné žádosti daňového subjektu o prominutí příslušenství.
5. V případech, kdy je proti daňovému dlužníkovi vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) ZSDP, ať už na základě oznámení správce daně při plnění oznamovací povinnosti dle § 8 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, nebo z úřední povinnosti orgánů činných v trestním řízení, pak nelze vyhovět žádanému prominutí příslušenství tímto daňovým dlužníkem, které se váže k daňové povinnosti, ohledně které je trestní řízení vedeno. Shodně se postupuje i v případech, kdy je pravomocně rozhodnuto o takovýchto trestných činech. Pokud bude trestní řízení odloženo nebo trestní stíhání zastaveno, pak se k uvedenému nepřihlíží.

6. Daňový subjekt žádající o prominutí příslušenství daně je v likvidaci nebo je v úpadku řešeném formou konkursu. Výjimkou jsou případy, kdy jediným věřitelem daňového subjektu je finanční úřad.

B. Důvody při jejichž naplnění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti dle ustanovení § 55a ZSDP

1. Příslušenství daně vzniklo na základě dodatečného vyměření daně po podání dodatečného daňového přiznání nebo plyne ze zjištění správce daně, přičemž k dodatečnému vyměření daně došlo v důsledku legislativních změn, které nebyly známy v termínu pro podání řádného daňového přiznání.
2. Jedná se o daňového dlužníka, který byl postižen živelní pohromou nebo jinou mimořádnou událostí v průběhu kalendářního roku, který se váže k platbě daně, případně v kalendářním roce bezprostředně předcházejícím a následujícím.
3. Jedná-li se o přechod daňové povinnosti zůstavitele na dědice za období ode dne úmrtí zůstavitele do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým soud potvrdil nabytí dědictví včetně.
4. Byl-li zpětně přiznán důchod (starobní, invalidní nebo důchod vyživované osobě), pokud daňový dlužník následně upravil své daňové přiznání.
5. Příslušenství daně, které se vztahuje k původně přiznané dani, v případech, kdy dojde k chybnému rozdělení základu daně z příjmů fyzických osob na spolupracující osoby a zaplacení přiznané daně oběma spolupracujícími osobami ve lhůtě splatnosti.
6. Příslušenství daně, které vznikne z nepoužití nadměrného odpočtu na úhradu nedoplatku u stejné daně nebo z nepřevedení nadměrného odpočtu (na základě žádosti DS) v případech, kdy je zahájeno vytykáací řízení a přeplatek proto vznikne později, než je splatnost jiné daně.
7. Příslušenství vzniklo na základě převedení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku uplatněného daňového bonusu (§ 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen: „ZDP“) a uplatnění společného zdanění manželů (§ 13a ZDP) na osobní účet druhého z manželů.
8. Původní platba daně je daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejedná o nejasnou platbu.
9. Jedná se o daňového dlužníka, kterému nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo trvalý) zabránil plnit jeho daňové povinnosti (nutno doložit prokazatelným způsobem).
10. Příslušenství daně, které bylo předepsáno za daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí v případech, kdy daňový subjekt včas uhradil přiznanou daň vypočtenou ze základu daně stanoveného z ceny zjištěné na základě ocenění znalcem a daň byla vyměřena správcem daně odlišně z důvodů chybného posudku znalce.
11. V případech, kdy jsou sankciovány pozdní platby zálohové povinnosti a celková daňová povinnost nevznikne, či je nižší než úhrn případně zaplacených záloh.
12. Dojde-li u daňového dlužníka, kterému bylo povoleno posečkání nebo splátkování dlužné daňové povinnosti, ke zpoždění s jednou platbou vyplývající z takového rozhodnutí, a to maximálně v rozsahu tří pracovních dnů. Shodně se postupuje i u zpoždění úhrady běžné daně.
13. Daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno touto žádostí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně. Tento bod se použije pouze na penále podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006.
14. Jedná se o daňového dlužníka, který se nikoli svým jednáním ocitl v platební neschopnosti (zejména druhotná platební neschopnost).

15. Příslušenství daně, které vznikne v souvislosti se změnou daňové povinnosti v důsledku prodeje věcí nedodržením časového testu dle ustanovení § 4 ZDP.
16. Příslušenství daně předepsané u subjektů, které nejsou zřízeny nebo založeny za účelem dosažení zisku (§ 18 odst. 3 ZDP), které vzniklo z dodatečně vyměřené DPPO v případech, kdy proti dodatečně zvýšenému základu daně není možno uplatnit snižující položku podle § 20 odst. 7 ZDP do výše, definované v tomto ustanovení.
17. Příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže.
18. Zohlednění existence případných výkladových nejasností hmotněprávních daňových zákonů.
19. Příslušenství daně, které vznikne v souvislosti se změnou daňové povinnosti v důsledku uplatnění odpočtu u dokladů z důvodů chybného vystavování daňových dokladů od neplátců daně z přidané hodnoty.

Příslušný správce daně zásadně zohledňuje z výše uvedených důvodů, pouze důvody výslovně uplatněné v žádosti daňového subjektu.

C. Důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a zvýšit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti.

1. Bezdlužnost daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů – na všech daňových platebních povinnostech (vyjma příslušenství daně, o jejichž prominutí je žádáno), nesmí být ke dni zpracování žádosti o prominutí příslušenství daně vykazovány nedoplatky. Za den zpracování žádosti je považován den předložení návrhu zpracování bezprostředně nadřízenému vedoucímu zaměstnanci správce daně. Pro toto posouzení se posečkaný nebo splátkovaný daňový nedoplatek nepovažuje za nedoplatek. Nepřihlíží se rovněž k povinnostem na příslušenství, které nebyly subjektu doposud sděleny.
2. Jediné porušení platební povinnosti daňovým dlužníkem v časovém období 1 roku zpětně ode dne podání žádosti, posuzování této podmínky u jednoho územního finančního nebo celního orgánu a na všech druhích daní (u příslušenství takových, které byly subjektu sděleny); délka prodlení může být max.30 dnů (jedná se i o náhradní lhůtu splatnosti).
3. Zjištěné důvody vyměření daně nemají charakter zatajení skutečností daňovým subjektem, ale jedná se např. o pouhé administrativní pochybení v rámci vedení účetnictví.
4. Dobrá úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností.

D. Důvody které je správce daně oprávněn zohlednit a snížit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti.

1. Příslušenství daně vzniklo na základě vyměření nebo předepsání daně, které zjistil správce daně a toto zjištění plyne převážně ze zatajených skutečností daňovým subjektem. Dále rovněž v případech, kdy příslušenství daně vzniklo daňovému dlužníkovi v postavení plátce u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně na základě neodvedené sražené daně. Výjimkou z tohoto bodu v části neodvedené sražené daně jsou případy, kdy důvodem vzniku nedoplatku bylo postižení dlužníka mimořádnou událostí bez jeho zavinění, a také případy, kdy dojde k významné změně ve vlastnické struktuře daňového subjektu včetně právního nástupnictví fyzické osoby a nový vlastník po převzetí firmy nedoplatku neprodleně dobrovolně uhradil.

2. Daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, byla stanovena na základě pomůcek z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka.
3. Příslušenství daně vzniklo na základě opožděné platby daně, k jejímuž řádnému přiznání bylo podáno daňové přiznání až na základě výzvy správce daně, popř. přes výzvu správce daně nebylo podáno vůbec.
4. Existence dluhu daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů – na daňové platební povinnosti (vyjma příslušenství daně o jejichž prominutí je žádáno) je ke dni zpracování žádosti o prominutí příslušenství daně vykazován nedoplatek. Za den zpracování žádosti je považován den předložení návrhu zpracování bezprostředně nadřízenému vedoucímu zaměstnanci správce daně. Pro toto posouzení se posečkaný nebo splátkovaný daňový nedoplatek nepovažuje za nedoplatek. Nepřihlíží se rovněž k povinnostem na příslušenství, které nebyly subjektu sděleny.
5. Špatná úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností, nedostatečná součinnost, či obstrukce až maření daňového řízení.

Aplikace bodů A, B, C a D tohoto článku

Dotýká-li se žádost daňového dlužníka více druhů daní ve smyslu vyhlášky č. 25/1994 Sb., ve znění pozdějších předpisů, více zdaňovacích období resp. více titulů vzniku příslušenství, posuzuje správce daně žádost samostatně za každou daňovou povinnost – samostatně za každý druh daně a každé zdaňovací období.

Celková výše případně prominutého příslušenství daně z důvodu tvrdosti je zjevně limitována celkovou částkou příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno. To platí i pro postup při opakovaných žádostech o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Celkové prominutí příslušenství daně tedy nesmí přesáhnout 100 %.

Čl. III. Náležitosti rozhodnutí - odůvodnění

S ohledem na potřebu odstranit pochybnosti o dostatečně spolehlivě zabezpečené objektivitě a transparentnosti při rozhodování o prominutí příslušenství daně z důvodů odstranění tvrdosti je nutné v písemném vyhotovení rozhodnutí o prominutí uvádět též odůvodnění, přestože to zákonná úprava nestanoví.

Čl. IV. – Přejícné ustanovení

Žádosti o prominutí příslušenství daně, které byly podány před účinností tohoto pokynu o nichž nebylo dosud rozhodnuto, se posuzují podle tohoto pokynu.

Čl. V. - Účinnost

Účinnost tohoto pokynu nastává dne 1. června 2008.

V Praze dne 27. 5. 2008

Ing. Miroslav Kalousek, v.r.
ministr financí ČR