

UNIVERZITA PARDUBICE

FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2023

Dorota Seidlová

Univerzita Pardubice  
Fakulta Ekonomicko-správní

ODVOLÁNÍ V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

Bakalářská práce

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2022/2023

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Dorota Seidlová**  
Osobní číslo: **E20225**  
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**  
Specializace: **Finanční správa**  
Téma práce: **Odvolání v daňovém řízení**  
Zadávací katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

## Zásady pro vypracování

Cílem práce je analýza právní úpravy odvolání coby řádného opravného prostředku v daňovém řízení a jeho odchylky od správního řízení. Analyzována bude judikatura správních soudů s důrazem na postup odvolacího orgánu při hodnocení nezákonnosti prvoinstančních rozhodnutí. Při analýze budou použity právně-hermeneutické metody výkladu právních předpisů. Budou zhodnoceny nejběžnější vady rozhodnutí vyskytující se v aplikační praxi a zvláštnosti oproti správnímu řízení.

### **Osnova:**

- Podmínky podání odvolání a jeho náležitosti.
- Průběh řízení.
- Rozhodnutí odvolacího orgánu.
- Odchylky od správního orgánu.
- Nejčastější vady zjištěné v odvolání řízení.

Rozsah pracovní zprávy: **35 stran**  
Rozsah grafických prací:  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- GROSSOVÁ, Marie Emilie a Lenka MATYÁŠOVÁ. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9.
- JEMELKA, Luboš, Klára PONDĚLÍČKOVÁ a David BOHADLO. *Správní řád s komentářem*. 6. vydání. Praha: C.H.Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-751-4.
- KOBIK, Jaroslav a Verlag DASHOFER. Odstranitelné procesní vady daňového řízení aneb jaké důsledky má porušení zákona správcem daně?. *Www.du.cz* [online]. 2018 [cit. 2022-06-16]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/odstranitelne-procesni-vady-danoveho-rizeni-aneb-jake-dusledky-ma-poruseni-zakona-spravcem-dane-judikat-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1IEiNjoMQIS6VNkX36nakDtkte-fqICg/>
- KOPŘIVA, Miloslav, Jaroslav NOVOTNÝ a Jan BREBURDA. *Manuál k daňovému řádu: oýklad k jednotlivým ustanovením zákona, judikatura, zákony*. 3., rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.
- KŘIVÁNEK, Vít a Kateřina MORAVCOVÁ. *Možnosti obrany v daňovém právu –odvolání* [online]. 2019 [cit. 2022-06-16]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/legislativa-pro-podnikatele/moznosti-obrany-v-danovem-pravu-%E2%80%93odvolani/>
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Průvodce daňovým řízením se ozory podání*. Praha: C.H.Beck, 2022. ISBN 978-80-7400-861-0.
- NOVOTNÁ, Monika a Petr NOVOTNÝ. *Daňové řízení*. Praha: C.H.Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9.

Vedoucí bakalářské práce: **JUDr. Jana Janderová, Ph.D.**  
Ústav správních a sociálních věd

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2022**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2023**

**prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.** v.r.  
děkan

L.S.

**Ing. Jan Fuka, Ph.D.** v.r.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2022

Prohlašuji:

Práci s názvem Odvolání v daňovém řízení jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 24. 04. 2023

Dorota Seidlová v. r.

## **PODĚKOVÁNÍ**

Tímto bych ráda poděkovala svojí vedoucí bakalářské práce, JUDr. Janě Janderové, Ph.D. za odborné konzultace a rady při zpracování bakalářské práce.

## **ANOTACE**

Cílem práce je analýza právní úpravy odvolání coby řádného opravnému prostředku v daňovém řízení a jeho odchylky od správního řízení. Analyzována bude judikatura správních soudů s důrazem na postup odvolacího orgánu při hodnocení nezákonnosti prvoinstančních rozhodnutí. Při analýze budou použity právně-hermeneutické metody výkladu právních předpisů. Budou zhodnoceny nejběžnější vady rozhodnutí vyskytující se v aplikační praxi a zvláštnosti oproti správnímu řízení.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

daňové řízení, odvolání, správce daně, odvolací správní orgán, dokazování v odvolacím řízení, správní řízení

## **TITLE**

Appeals in tax proceedings

## **ANNOTATION**

The aim of the thesis is to analyse the legal regulation of the appeal as a proper remedy in tax proceedings and its deviation from administrative proceedings. The case law of administrative courts will be analysed with emphasis on the procedure of the appeal authority in assessing the illegality of first instance decisions. Legal-hermeneutical methods of legal interpretation will be used in the analysis. The most common defects of decisions occurring in application practice and the peculiarities compared to administrative proceedings will be assessed.

## **KEYWORDS**

tax proceedings, appeal, tax administrator, appellate administrative authority, evidence in appeal proceedings, administrative proceedings

# OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK.....	9
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK.....	10
ÚVOD.....	11
1 PODMÍNKY PODÁNÍ ODVOLÁNÍ A JEHO NÁLEŽITOSTI.....	12
1.1 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA OPRAVNÝCH PROSTŘEDKŮ.....	12
1.2 ODVOLACÍ ŘÍZENÍ.....	13
1.3 KDO MÁ PRÁVO SE ODVOLAT.....	15
1.4 PODÁNÍ ODVOLÁNÍ.....	15
1.5 LHŮTY PRO PODÁNÍ ODVOLÁNÍ.....	16
1.6 NÁLEŽITOSTI ODVOLÁNÍ.....	18
1.7 ÚČINKY PODANÉHO ODVOLÁNÍ.....	20
2 PRŮBĚH ŘÍZENÍ.....	22
2.1 POSTUP SPRÁVCE DANĚ PRVNÍHO STUPNĚ.....	22
2.2 PŘEDÁNÍ SPISU ODVOLACÍMU SPRÁVNÍMU ORGÁNU.....	24
2.3 DOKAZOVÁNÍ V ODVOLACÍM ŘÍZENÍ.....	25
3 ROZHODNUTÍ ODVOLACÍHO ORGÁNU.....	30
3.1 POSTUP ODVOLACÍHO ORGÁNU.....	30
3.2 ROZHODNUTÍ ODVOLACÍHO ORGÁNU.....	33
4 ODCHYLKY OD SPRÁVNÍHO ORGÁNU.....	36
4.1 ZÁKLADNÍ ODCHYLKY V ODVOLACÍM ŘÍZENÍ.....	36
4.2 ÚČINKY PODANÉHO ODVOLÁNÍ.....	37
4.3 PODÁNÍ ODVOLÁNÍ A POSTUP SPRÁVNÍHO ORGÁNU.....	38
4.4 POSTUP ODVOLACÍHO SPRÁVNÍHO ORGÁNU.....	39
5 NEJČASTĚJŠÍ VADY ZJIŠTĚNÉ V ODVOLACÍM ŘÍZENÍ.....	43
ZÁVĚR.....	49
POUŽITÁ LITERATURA.....	50



## SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

<b>Obrázek 1:</b> Náležitosti odvolání.....	18
<b>Obrázek 2:</b> Postup správce daně I. stupně.....	24
<b>Obrázek 3:</b> Postup odvolacího orgánu v případě dokazování.....	29
<b>Tabulka 1:</b> Přehled opravných a dozorčích prostředků.....	13
<b>Tabulka 2:</b> Odlišnosti v odvolacím řízení.....	41
<b>Tabulka 3:</b> Počet rozhodnutí ve Sbírce Nejvyššího správního soudu v letech 2012–2022.....	43
<b>Tabulka 4:</b> Přehled jednotlivých vad v odvolacím řízení publikovaných ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.....	44

## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZSD	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
ZSPRP	Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
GFŘ	Generální finanční ředitelství
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
SŘ	Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád

## ÚVOD

Odvolání představuje řádný opravný prostředek, který směřuje proti rozhodnutí prvoinstančního správce daně. Odvolání musí obsahovat vymezené náležitosti podle § 112 daňového řádu. V počáteční fázi odvolacího řízení činí úkony správce daně prvního stupně. Jeho úkolem je zajistit případné vady odvolání. O odvolání může rozhodnout v rámci autoremedury sám, kdy odvolání potvrdí. Nemůže však odvolání zamítnout. Pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí tak odvolání odvolacímu orgánu. Odvolací orgán o odvolání může rozhodnout třemi způsoby. Prvním způsob je, že napadené rozhodnutí změní, dále může napadené rozhodnutí zrušit a zastavit řízení. Poslední možností, jak může odvolací orgán o napadeném rozhodnutí rozhodnout je, že zamítne odvolání a potvrdí napadené rozhodnutí.

Cílem práce je analýza právní úpravy odvolání coby řádného opravného prostředku v daňovém řízení a jeho odchylky od správního řízení. Analyzována bude judikatura správních soudů s důrazem na postup odvolacího orgánu při hodnocení nezákonnosti prvoinstančních rozhodnutí.

Bakalářská práce je rozdělena do pěti kapitol, z toho tři kapitoly popisují průběh odvolacího řízení, jedna kapitola pojednává o odvolání v rámci správního řízení. Praktická část popisuje, jaké nejčastější chyby se v rámci odvolacího daňového řízení vyskytují.

První z kapitol nese název Podmínky podání odvolání a jeho náležitosti, ve kterých je podrobně popsáno, jaké je rozdělení opravných prostředků, odvolací řízení, kdo se může proti odvolání odvolat, jak se odvolání podává a v jaké lhůtě, jaké obsahuje odvolání náležitosti a jaké jsou účinky podaného odvolání. V druhé kapitole je popsán postup správce daně prvního stupně, předání spisu odvolacímu správnímu orgánu a také dokazování v odvolacím řízení. Třetí kapitola pojednává o postupu odvolacího orgánu, o jeho rozhodnutí. Čtvrtá kapitola je poslední teoretickou kapitolou, která se věnuje odchylkám odvolání daňového a správního řízení. Poslední pátá kapitola je věnována praktické části této bakalářské práce a zaměřuje se na nejčastější vady zjištěné v odvolacím řízení. Při analýze se bude vycházet z judikatury publikované Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která byla vydána v letech 2012 až 2022. Při analýze budou použity právně-hermeneutické metody výkladu právních předpisů. Budou zhodnoceny nejběžnější vady rozhodnutí vyskytující se v aplikační praxi a zvláštnosti oproti správnímu řízení.

# 1 PODMÍNKY PODÁNÍ ODVOLÁNÍ A JEHO NÁLEŽITOSTI

## 1.1 Základní charakteristika opravných prostředků

Opravné prostředky představují prostředky ochrany práva, které se používají proti věcně nesprávnému nebo nezákonnému rozhodnutí vydanému při správě daní. Obecně nelze zaručit, že každé rozhodnutí správce daně je bezvadné nebo bezchybné. K nedostatkům může dojít při zjišťování skutkového stavu nebo při jeho pozdějším právním hodnocení, například v důsledku aplikace nesprávného právního předpisu nebo nesprávného výkladu použitého právního předpisu. Pro napravení případných vad prvostupňového rozhodnutí opravné prostředky mají zajistit, aby rozhodnutí přezkoumal jiný orgán než ten, který napadené rozhodnutí vydal. Řízení o opravných prostředcích může zahájit pouze daňový subjekt nebo jakákoliv osoba zúčastněná na řízení, avšak správce daně řízení o opravných prostředcích zahájit nemůže (Novotná et al., 2019, s. 143).

Právní úprava opravných a dozorčích prostředků se v zákoně č. 280/2009 Sb. daňový řád (dále jen DŘ) nachází v Hlavě VII díl 1. Rozhodnutí vydané při správě daní lze přezkoumat, změnit nebo rušit na základě řádného opravného prostředku, mimořádného opravného prostředku a dozorčího prostředku. Řádným opravným prostředkem, který směřuje vždy proti nepravomocnému rozhodnutí, je tradičně odvolání a rozklad. Návrh na povolení obnovy řízení je považován za mimořádný opravný prostředek, který směřuje již proti pravomocnému rozhodnutí, je však třeba zdůraznit, že k obnově řízení může dojít i z moci úřední. Na nařízení k obnově řízení se v takové situaci pohlíží jako na dozorčí prostředek.

Dozorčí prostředek je typicky chápán jako obrana proti nesprávnému nebo nezákonnému rozhodnutí při správě daní, iniciován vždy z moci úřední. Kromě nařízení k obnově řízení obsahuje DŘ jako jeden z běžných dozorčích prostředků také nařízení přezkoumání rozhodnutí. Toto nařízení je vydáno v rámci přezkumného řízení a je nástrojem pro řešení případných právních otázek nebo procesních vad, které přispěly k nesprávnosti rozhodnutí, z moci úřední.

Celkové lepší pochopení celé problematiky opravných a dozorčích prostředků znázorňuje schéma vyobrazené níže v tabulce č. 1.

**Tabulka 1:** Přehled opravných a dozorčích prostředků

Řádné opravné prostředky	- odvolání - rozklad	Směřuje proti rozhodnutím, která ještě nenabyla právní moc
Mimořádné opravné prostředky	- návrh na povolení obnovy řízení	Směřuje proti rozhodnutím, jež jsou pravomocná
Dozorčí prostředky	- nařízení obnovy řízení - nařízení přezkoumání rozhodnutí	

*Zdroj: (Hrstková Dubšeková, 2017, s. 72)*

V DŘ kromě opravných a dozorčích prostředků existují další prostředky ochrany, které nejsou určeny k přezkumu konkrétního rozhodnutí a jeho případné nápravě. Tyto prostředky ochrany jsou zařazeny v daňovém řádu a jsou rozděleny podle příslušných oblastí správy daní a nejsou soustředěny na jednom místě. Tyto prostředky sui genesis nelze podřídít pojmově mezi řádné, mimořádné ani dozorčí. Daňový subjekt prostřednictvím těchto prostředků může usilovat i určitého dobrodiní státem přiznaného nebo na druhou stranu jsou určeny k ochraně jeho práv proti nesprávným, respektive nezákonným postupům správce daně (Matyášová, Grossová, 2015, s. 426).

Patří mezi ně zejména:

- prominutí daně nebo jejího příslušenství,
- ochrana před nečinností,
- námitka,
- stížnost na postup správce daně,
- žádost o prodloužení lhůty nebo její navrácení v předešlý stav,
- vyslovení neúčinnosti doručení.

## **1.2 Odvolací řízení**

Odvolací řízení je zahájeno na základě podání odvolání a nejčastěji je ukončeno vydáním rozhodnutí o odvolání. Cílem odvolacího řízení je přezkoumání nezákonnosti rozhodnutí.

Řízení o odvolání je založeno na zásadě dvojinstančnosti, které je charakteristické pro všechny řádné opravné prostředky ve všech procesních odvětvích.

Tato zásada znamená, že procesy probíhají ve dvou fázích (institucí), které jsou na sobě vzájemně nezávislé. Odvolací orgán přezkoumává celý proces před správcem daně v prvním stupni, nikoli pouze rozhodnutí vydané správcem daně v prvním stupni. Dvojinstanční systém tedy nejenže zajišťuje dvojí nestranné posouzení věci, ale také poskytuje prostředek k nápravě a odstranění případných procesních nedostatků nebo chyb, k nimž mohlo dojít v průběhu řízení před správcem daně v prvním stupni. Smyslem této zásady není nestanovení, že by o odvolání měl formálně rozhodovat pouze jiný orgán. Zásada dvojinstančnosti vyžaduje, aby o odvolání rozhodl jiný subjekt, který se do té doby konkrétním případem nezabýval, a není tedy omezen úvahami a předpoklady správce daně, jenž ve věci rozhodl v prvním stupni (Novotná et al., 2019, s. 145).

Odvolání je společně s rozkladem jedním z řádných opravných prostředků a je upraveno v řadě ustanovení DŘ, zejména v §109 až §116. Od názvu tohoto řádného opravného prostředku byl odvozen název Odvolací finanční ředitelství, tedy orgánu Finanční správy s celostátní působností, jehož úkolem je především rozhodovat o odvoláních rozhodnutí finančních úřadů, což může rovněž svědčit o významu odvolání (Feldek, 2020).

Odvolání, jak již bylo řečeno, je typický řádný opravný prostředek, který umožňuje daňovému subjektu bránit se proti nepravomocnému rozhodnutí správce daně, pokud jeho podání není zákonem vyloučeno. Každý opravný prostředek musí být nejprve posouzen z hlediska splnění legislativních požadavků pro podání odvolání, respektive podmínek přípustnosti. Aby mělo podané odvolání šanci splnit svůj účel, musí být jeho podání právně přijatelné. Nestanoví-li právní předpis jinak, může se příjemce rozhodnutí odvolat proti rozhodnutí správce daně, podle § 109 odst. 1 DŘ. Pokud tedy chce zákonodárce ztížit možnost odvolání proti určitému rozhodnutí, musí to v zákoně výslovně upravit.

Jak uvádí Kopřiva, Breburda a Novotný (2022, s. 523) rozhodnutí, proti nimž se odvolat nelze jsou:

- rozhodnutí o sjednání daně,
- rozhodnutí o atrakci,
- rozhodnutí o delegaci, o její zrušení, změnu nebo potvrzení,
- rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty,
- rozhodnutí o vyloučení,

- rozhodnutí odvolacího orgánu apod.

Podle Kopřivy, Breburdy a Novotného (2022, s. 524) se jinak určí ostatní daňové zákony (rozhodnutí, proti nimž se odvolat nelze):

- rozhodnutí o vrácení správního poplatku a rozhodnutí o vrácení přeplatku na správním poplatku (§ 7/3 ZSPRP),
- rozhodnutí o zrušení nebo o snížení zajištění daně (§ 38e/8 ZDP),
- rozhodnutí o zabránění o neznačených tabákových výrobců nebo tabákových výrobců značených nesprávným způsobem nebo o povinnosti nahradit státu náklady spojené s jejich správou a zničením (§ 135zh ZSD).

Nejčastějším důvodem pro podání odvolání je nesouhlas daňového subjektu s dodatečným vyměřením daně, které proběhlo v důsledku provedené daňové kontroly.

Odvolání předpokládá již vzniklé rozhodnutí, nikoli správní akt teprve vznikající. V důsledku toho nemohou být předmětem odvolání úkony jako jsou předvolání, žádost o změnu plné moci, žádost o výslech, žádost o vyrozumění o konání jednání atd (Matyášová, Grossová, 2015, s. 428).

### **1.3 Kdo má právo se odvolat**

Dle ustanovení § 109 DŘ se příjemce rozhodnutí může odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud to zákon nestanoví jinak. DŘ v ustanovení § 101 odst. 3 uvádí, že příjemce rozhodnutí je ten, komu je ukládána povinnost nebo přiznáno právo anebo prohlášeno právo nebo povinnost, která je stanovena zákonem. Odvolatelem může být jakákoliv osoba podílející se na správě daní. Odvolatelem může být třetí osoba nebo daňový subjekt (Lichnovský et al., 2016, s. 436).

### **1.4 Podání odvolání**

Pokud je odvolání právně přípustné, přichází na řadu jeho samotné podání. V DŘ nenajdeme žádné speciální ustanovení, které se zabývá, jakou formou lze odvolání podat. V důsledku toho se budou dodržovat obecné pokyny, které se vztahují na všechny žádosti podané pro správu daní. Odvolání lze proto podat datovou zprávou, jež je opatřena elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky. Dále můžeme odvolání podat písemně nebo ústně prostřednictvím protokolu, který musí být podepsaný osobou, která odvolání činí.

Další otázkou, kterou je třeba řešit, je volba správce daně, kterému by mělo být odvolání předloženo. Obecně podle ustanovení § 109 odst. 3 DŘ se podává odvolání u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno.

Ustanovení o místě, kde se odvolání podává, má význam především pro určení okamžiku, kdy je zahájeno odvolací řízení. To je zahájeno dnem, kdy odvolání došlo orgánu, který rozhodnutí vydal (Matyášová, Grossová, 2015, str. 428).

Obecně je podání odvolání vyloučeno proti rozhodnutím označeným jako výzva. Obecně platí, že proti rozhodnutí označenému jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinnosti, se nelze samostatně odvolat.

Jak uvádí Kopřiva, Breburda a Novotný (2022, s. 525), takovými výzvami jsou například:

- výzva k odstranění vad podání,
- výzva k úpravě plné moci,
- výzva k doplnění odvolání,
- předvolání,
- výzva k podání prohlášení o majetku,
- výzva k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně,
- výzva k vykonání některých úkonů zastoupeného daňového subjektu,
- výzva k poskytnutí informací správci daně.

Pokud se bude chtít příjemce rozhodnutí na správě daní bránit proti výzvě, musí tak činit buďto společně s odvoláním ve věci samé, případně může jít cestou stížnosti a postupovat podle ustanovení § 261 DŘ.

## **1.5 Lhůty pro podání odvolání**

DŘ v ustanovení § 109 odst. 4 uvádí, že obecná lhůta pro podání odvolání činí 30 dnů. Tato lhůta platí ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž samotné odvolání směřuje. Tato lhůta podle § 33 DŘ začíná běžet dnem, který je následující po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.

Existují právní předpisy, které stanovují 15denní lhůtu pro podání odvolání. Podle Lichnovského et al. (2016, s. 437), se nejčastěji jedná o rozhodnutí dle ustanovení:

- § 97 odst. 3 a 4 DŘ – záznamní povinnosti,
- § 179 odst. 2 DŘ – vyloučení majetku z daňové exekuce,



- § 155 odst. 4 DŘ – vrácení, použití a převod vratitelného přeplatku,
- § 107 odst. 5 DŘ – náklady řízení,
- § 223 odst. 1 a 2 DŘ – rozhodnutí o příklepu,
- § 182 odst. 4 DŘ – exekuční náklady.

Vzhledem k tomu, že lhůta pro podání odvolání je lhůtou zákonnou, nelze ji prodloužit postupem uvedeným v § 36 DŘ. Za okolností uvedených v § 37 DŘ by bylo možné uvažovat o využití institutu navrácení lhůty v předešlý stav.

Pokud již lhůta k provedení úkonu marně uplynula z vážných důvodů na straně osoby zúčastněné na správě daní, vztahuje se institut navrácení lhůty v předešlý stav jak na lhůty zákonné, tak na lhůty správní. Podmínku je, že osoba zúčastněná na správě daní podá do 15 dnů ode dne, kdy došlo ke zmeškání původní lhůty, žádost o navrácení lhůty v předešlý stav. Hauzarová (2015) uvádí, že podle ustanovení § 37 odst. 4 DŘ navrácení lhůty v předešlý stav nelze povolit, jestliže od posledního dne promarněné lhůty uplynul více než jeden rok, nebo pokud jde o lhůtu:

- pro podání daňového tvrzení,
- pro stanovení daně, nebo
- pro placení daně.

Daňový řád nestanoví lhůtu, do které musí být odvolání vyřízeno. Ministerstvo financí vydalo pokyn MF-5, kterým stanovilo lhůty při správě daní pro územní finanční orgány a celní orgány v souladu s ustanovením § 38 DŘ a za účelem vyřízení podání osob zúčastněných na správě daní v přiměřených lhůtách.

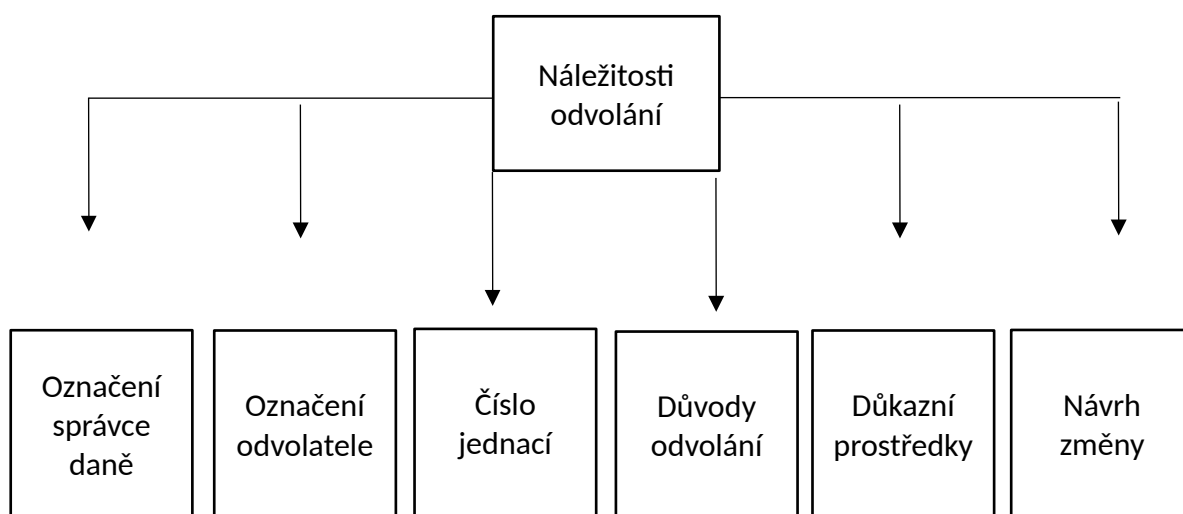
Na různé okolnosti se vztahují různé lhůty. Pokynem č. MF-5 jsou stanoveny následující lhůty pro vydání rozhodnutí správce daně prvního stupně a odvolacího orgánu v odvolacím řízení. Ministerstvo financí, (c2015) uvádí, že se jedná například o následující lhůty:

- 6 měsíců pro vydání rozhodnutí o odvolání dle § 116 odst. 1 DŘ s výjimkou případů uvedených v bodu 2 písm. d),
- 6 měsíců pro vydání rozhodnutí o zamítnutí obnovy řízení nebo o povolení obnovy řízení dle ustanovení § 119 odst. 1 DŘ,
- 6 měsíců pro vydání rozhodnutí ve věci obnovy řízení dle § 120 odst. 4 DŘ,
- 6 měsíců pro vydání rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství daně dle ustanovení § 259 DŘ,

- 3 měsíce pro vydání rozhodnutí o vyloučení úřední osoby dle § 77 DŘ,
- 3 měsíce pro vydání rozhodnutí o námitce dle § 159 odst. 3 DŘ,
- 30 dnů pro vydání rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení dle § 48 odst. 3 DŘ,
- 30 dnů pro vydání rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí dle § 105 DŘ,
- 30 dnů pro vydání rozhodnutí o stížnosti na postup plátce daně dle ustanovení § 237 odst. 4 DŘ,
- 30 dnů pro vydání rozhodnutí o potvrzení postavení právního nástupce dle ustanovení § 240 odst. 1 DŘ.

Lhůty uvedené v tomto pokynu je třeba počítat ode dne doručení podání osoby zúčastněné na správě daní správnímu orgánu. Běh výše uvedených lhůt je omezován podle povahy řízení prekluzivní lhůtou podle ustanovení § 148 DŘ, popřípadě lhůtou stanovenou zvláštním zákonem. Kromě toho jsou v závislosti na povaze řízení omezeny i lhůtou stanovenou v § 160 DŘ. Lhůty uvedené v tomto pokynu se vztahují na všechna daňová řízení zahájená ode dne nabytí účinnosti tohoto pokynu.

## 1.6 Náležitosti odvolání



**Obrázek 1:** Náležitosti odvolání

*Zdroj: vlastní zpracování*

Dle ustanovení § 112 odst. 1 DŘ odvolání musí obsahovat následující náležitosti:

- označení správce daně, který napadané rozhodnutí vydal,
- označení odvolatele,
- číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,

- uvedení důvodu, v nichž jsou spatřeny nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,
- označení důkazních prostředků k tvrzení o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání,
- návrh na změnu nebo zrušení odvolání.

Společně se základními identifikačními údaji uvede odvolatel v odvolání i údaje o napadeném rozhodnutí a správci daně, který rozhodnutí vydal. Velmi důležitým a nezbytným obsahem odvolání je uvedení důvodu k podání tohoto odvolání. Odvolatel musí uvést podklady pro své argumenty proti rozhodnutí správce daně.

Smyslem náležitostí odvolání je určit, jaké rozhodnutí bude odvolací orgán přezkoumávat, jaké okolnosti mají být přezkoumány, jaký je rozsah napadeného rozhodnutí a čeho se odvolatel domáhá (Lichnovský et al., 2022, s. 28).

Této oblasti se zabýval Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 10. 2018 čj. 9 Afs 356/2017 kde uvedl: *„Jestliže uvedené podání neobsahuje náležitosti podle § 112 odst. 1 daňového řádu, jedná se o vadné podání. Správce daně vyzve odvolatele k doplnění podání a stanoví k tomu přiměřenou lhůtu.“* Přiměřená lhůta nesmí být kratší 15 dnů.

Tato technika se v praxi používá, pokud daňový subjekt potřebuje více času na zpracování odvolání. Správce daně musí vyzvat odvolatele k doplnění odvolání, pokud daňový subjekt podá odvolání, ve kterém nevysvětlí, proč považuje rozhodnutí správce daně za nesprávné nebo nezákonné. Toto podání se označuje jako tzv. blanketní odvolání. Nicméně, je potřeba rozlišovat, zda absence z některých náležitostí odvolání reálně omezuje jeho věcné projednání či nikoliv. DŘ nepředpokládá, že v každém případě, kdy není splněna jedna z výše uvedených náležitostí, musí správce daně vyzvat daňový subjekt k doplnění podání. Správce daně bude takto postupovat jen v takových případech nedostatků, bez jejichž odstranění skutečně nelze o odvolání rozhodnout (Novotná et al., 2019, s. 149).

Podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. e) ve spojení s odst. 3 neodstraní-li odvolatel vady odvolání, odvolací řízení bude zastaveno. Proti rozhodnutí o zastavení řízení je přijatelné odvolání. Podle judikatury platí, že lze vady odvolání odstranit i po uplynutí lhůty ve výzvě stanovené, avšak nejpozději do momentu vydání rozhodnutí o zastavení řízení (Rozeňal, 2019, s. 202).

Je nezbytné stanovit přesný časový rámec, během něhož může daňový subjekt odvolání měnit a doplňovat. Je nezbytné, aby doplnění či změny odvolání byly správci daně doručeny do doby, ve které je rozhodnutí o odvolání předáno k poštovní přepravě. Od správce daně nelze očekávat, že se bude zabývat změnou či doplněním odvolání, které obdrží až po jeho předání k poštovní přepravě. Daňový subjekt by se měl správce daně zeptat, v jaké fázi se odvolání nachází, zda je stále projednáváno prvoinstančním správcem daně, nebo již bylo postoupeno odvolacímu orgánu, aby se vyhnul riziku, že ke změně odvolání či jeho doplnění nebude přihlédnuto. Tento postup lze doporučit zejména v situacích, kdy se blíží ke konci lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání uvedené v pokynu Ministerstva financí MF-5 o stanovení lhůt při správě daní (Novotná et al., 2019, s. 149).

## **1.7 Účinky podaného odvolání**

S odvoláním přímo souvisí tzv. suspenzivní a devolutivní účinek, dva základní účinky, které jsou s opravnými prostředky obvykle spojovány.

Podstata suspenzivního neboli odkladného účinku spočívá v tom, že rozhodnutí, proti němuž se podává odvolání, nebude nabývat právní moci, dokud o opravném prostředku nerozhodne odvolací orgán a posune se tak i jeho vykonatelnost.

V § 109 odst. 5 DŘ je řečeno, že odvolání nemá odkladný účinek, pokud to zákon nestanoví jinak. To znamená, že podané odvolání odkládá právní moc, nikoli však jeho vykonatelnost rozhodnutí. Jinými slovy můžeme říci, že pokud se příjemce rozhodnutí brání odvoláním, protože nesouhlasí s výrokem rozhodnutí, musí se tímto rozhodnutím minimálně do vyřízení odvolání řídit. Toto pravidlo neplatí ve všech případech. Jinak stanoví DŘ v následujících případech: § 84, § 95/2, § 95/3, § 97/3, § 97/4, § 110/3, § 120/3, § 123/4, § 171/4, § 230/1, § 240b/1, § 257/3 DŘ (Kopřiva, Breburda a Novotný, 2022, s. 527).

Odkladný účinek má rovněž odvolání proti pokynu, kterým se ručiteli ukládá, aby za daňový subjekt ve stanovené lhůtě uhradil nedoplatek. Pokud tedy ručitel podá proti této výzvě odvolání, není povinen splnit platební závazek, dokud neobdrží rozhodnutí o jeho odvolání. Pro úplnost je třeba poznamenat, že odvolání proti platebnímu a dodatečnému platebnímu výměru má za určitých okolností fungovat jako by odkladný účinek mělo. DŘ totiž stanovuje tzv. náhradní lhůtu splatnosti pro výši daně, o kterou byla správcem daně zvýšena daň přiznána daňovým subjektem, a pro výši daně, o které rozhoduje správce daně z moci úřední (po daňové kontrole). Pokud k takovému rozporu dojde, musí být uhrazen do náhradního termínu splatnosti, který je 15 dní po nabytí právní moci (dodatečného) platebního

výměru, tj. ode dne doručení rozhodnutí o odvolání. Podáním odvolání proti platebnímu výměru nebo dodatečnému platebnímu výměru tedy daňový poplatník dosáhne ve vztahu k vyměřenému nebo doměřenému rozdílu daně stejného výsledku, jako kdyby jeho podání mělo odkladný účinek (Novotná et al., 2019, s. 146).

Zásada dvojinstančnosti, která je základem opravných prostředků, je vyjádřena devolutivním účinkem. Devolutivní účinek spočívá v tom, že po podání odvolání přechází pravomoc k projednávání a rozhodování věci na nadřízený (odvolací) orgán. Ten odvolání projedná a posoudí napadené rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Tím však není dotčena skutečnost, že po podání odvolání některé procesní úkony stále provádí správní orgán, který vydal napadané rozhodnutí v prvním stupni (Potěšil, 2012).

## 2 PRŮBĚH ŘÍZENÍ

### 2.1 Postup správce daně prvního stupně

Jak již bylo zmíněno výše, podané odvolání při správě daní má devolutivní účinek. Znamená to, že o odvolání nerozhoduje příslušný správce daně, který rozhodnutí vydal, nýbrž správce daně jemu nadřízený. Výjimkou je tzv. autoremedura (z latinského *remederi* – zhojit). Autoremedura, neboli proces korekce vlastního rozhodnutí, může být úplná (správce daně odvolání plně vyhoví), nebo částečná (správce daně odvolání vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne). Rozhodnutí nemůže být v neprospěch odvolatele, protože autoremedura je spojena se zásadou zákazu *reformace in peius* (Kopřiva, Breburda a Novotný, 2022, s. 538).

Příslušným správcem daně je ten správce daně, proti jehož rozhodnutí se příjemce rozhodnutí odvolává, jak je uvedeno v ustanovení § 109 odst. 3 DŘ. Odvolání se tedy podává u osoby, která je s daným případem nejlépe seznámena a která vede daný spis. Tento postup je výhodný jak z praktického hlediska, tak i z ekonomického hlediska.

Správce daně nejprve provede prvotní kontrolu, zda odvolání obsahuje všechny zákonné náležitosti, které jsou uvedeny v pokynu § 112 DŘ. Pokud správce daně zjistí, že dané odvolání je vadné, musí postupovat způsobem uvedeným v předchozí podkapitole. To znamená, že, správce daně vyzve odvolatele k odstranění vad a počká, zda odvolatel tak učiní. Správce daně se může rozhodnout ukončit odvolací řízení, pokud vady nebudou odstraněny.

Dle ustanovení § 113 DŘ odst. 1 správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno,

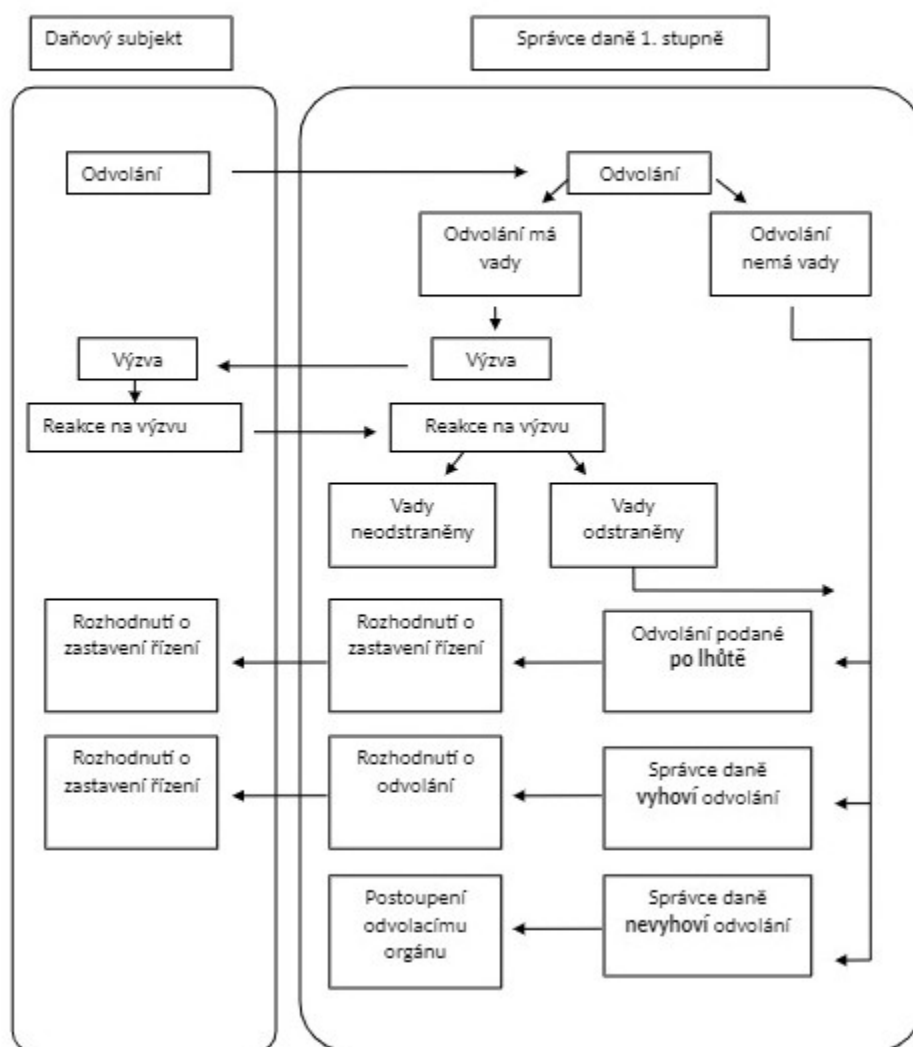
- a) rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4,
- b) rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4, nebo
- c) odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je podané odvolání nepřijatelné nebo bylo podáno po lhůtě.

Pokud odvolání obsahuje všechny základní požadované náležitosti, má na základě písmene

a) komentovaného ustanovení správce daně možnost vlastního rozhodnutí o odvolání. Jedná se pouze o případy, kdy mu chce v plném rozsahu vyhovět (úplná autoremedura). Podle písmena b) komentovaného ustanovení je správce daně oprávněn o odvolání rozhodnout také tam, kde mu vyhoví pouze částečně, přičemž ve zbytku je zamítne (částečná autoremedura).

V každé z těchto situací je však správce daně povinen respektovat veškerá vyjádření příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4 DŘ, které říkají, že může-li odvolání podat několik různých příjemců rozhodnutí a odvolá-li se jen některý z nich, správce daně, jenž napadené rozhodnutí vydal, zašle kopii odvolání ostatním příjemcům rozhodnutí a vyzve je, aby se k podanému odvolání vyjádřili ve stanovené lhůtě, která nesmí být kratší než 15 dnů. Podle autora je třeba poznamenat, že tato právní úprava je velmi nepřehledná, a místo, aby ostatní příjemce rozhodnutí, kteří nepodali odvolání, chránila, zbavuje je možnosti podat odvolání. Správce daně prvního stupně nebude moci rozhodnout kladně o celé věci, pokud z jejich vyjádření bude vyplývat nesouhlas s autoremedurou, a celou věc bude řešit odvolací orgán. Avšak v tomto řízení již odvolací orgán není povinen k těmto ostatním příjemcům činit jakékoliv kroky, a pokud rozhodne v jejich neprospěch, je již jakékoliv odvolání vyloučeno. Autoremedura je vyloučena, jestliže s vyhověním odvolateli ve svém vyjádření k odvolání příjemci nebudou souhlasit, a tudíž se není proti čemu odvolat. A pokud souhlasí s autoremedurou, je logické, že nebudou napadat rozsudek, který plně podporují. Jediná strana, která je chráněna, je strana příjemce rozhodnutí, který nepodal odvolání proti prvotnímu rozhodnutí a ani nepodal, nebo nestihl podat vyjádření k odvolání odvolatele. Pouze za této skutečnosti, dojde-li k autoremeduře, je tento příjemce rozhodnutí chráněn tak, že může proti autoremeduře správce daně podat odvolání. Jediné, co je na této legislativě dobré, je to, že vzhledem k tomu, jak je výjimečná, se s jejím uplatňováním v praxi často nesetkáme. Než bude věc předložena odvolacímu orgánu k meritornímu projednání, má správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, ještě jednu možnost, jak v celé věci rozhodovat. O odvolání rozhoduje správce daně prvního stupně, pokud je zamítno pro nepřípustnost nebo opožděnost podle písmena c) komentovaného ustanovení. I za těchto okolností se však může odvolatel opětovně odvolat (Lichnovský et al., 2016, s. 448).

Pokud výsledky dosavadního odvolacího řízení neumožňují vyhodnotit všechny údaje uvedené v odvolání, umožňuje ustanovení § 113 odst. 2 DŘ správci daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, provést doplňující řízení k odvolání (např. provést místní šetření, výslech znalce) (Vychopeň, 2014). Této oblasti se zabýval i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15.7.2021 čj. 9Afs 288/2020–30 kde uvedl, že: „V rámci odvolacího řízení může prvostupňový správce daně již pouze doplnit řízení o nezbytné úkony podle § 113 odst. 2 DŘ.“



**Obrázek 2:** Postup správce daně I. stupně

*Zdroj: (Křivánek, Moravcová, 2019)*

## 2.2 Předání spisu odvolacímu správnímu orgánu

Správce daně je povinen podstoupit odvolání nejbližšímu nadřízenému odvolacímu orgánu, pokud se jedná o rozhodnutí, která nelze vyřešit v autoremeduře.

Podle ustanovení § 113 odst. 3 DŘ můžeme říci, že v tomto komentovaném ustanovení je upraven způsob, kdy správce daně prvního stupně o odvolání nerozhodne žádným z výše uvedených způsobů. V takovém případě musí tento správce daně vydat stanovisko k odvolání a toto stanovisko společně se spisem postoupí odvolacímu orgánu. Tím vzniká již výše uvedený tzv. devolutivní účinek, kdy o odvolání bude rozhodovat institučně nadřízený orgán.



Správce daně prvního stupně tímto okamžikem ztrácí možnost dohlížet na odvolací řízení, a tato příslušnost přechází na odvolací orgán. V kontextu s ustanovením § 75 DŘ tak je vhodné, aby o tomto informoval daňový subjekt, jinak jsou s odvolacím řízením spojena různá rizika (Lichnovský et al., 2016, s. 448).

K této problematice se vyjádřil i Nejvyšší správní soud ze dne 24. 6. 2020 čj. 1 Afs 438/2017-52 kde uvedl: „*Daňový řád ukládá odvolacímu orgánu aktivní povinnost seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, nikoliv pouze pasivní povinnost umožnit daňovému subjektu seznámit se s podklady (faktickou formou nahlížení do spisu).*“

### **2.3 Dokazování v odvolacím řízení**

Nyní se budu věnovat dokazování a povinnostem, které z nich vyplývají pro odvolací orgán. Cílem správy daní je správné stanovení, vyměření a výběr daní. Základy správy daní tvoří základ celého daňového řízení. Tyto myšlenky se prolínají i v dokazování správcem daně, kdy podle ustanovení § 92 odst. 2 DŘ správce daně není v tomto směru omezen pouze návrhy daňových subjektů a musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

Pro zjištění skutkového stavu věci, který by se měl v ideálním případě co nejvíce blížit skutečnému a pravdivému stavu věci, hraje v každém soudním, daňovém nebo správním řízení klíčovou roli dokazování. V jednotlivých procesech je zásadní součástí dokazování i rozložení důkazního břemene jednotlivých stran řízení. Leží-li primární důkazní břemeno na straně daňového subjektu, jako je tomu např. v případě podle ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, kdy důkazní břemeno naopak nese správce daně prvního stupně, je podstatou dokazování v daňovém řízení dostatečně spolehlivé zjištění relevantního skutkového stavu. V průběhu dokazování se hodnotí řada právních a skutkových okolností, které mají ve svém konečném důsledku zásadní vliv na formulaci úsudku správce daně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle ustanovení § 8 odst. 1 DŘ (Tesař, 2023).

Odvolací orgán může na základě podaného odvolání dospět k závěru, že odvolací řízení je třeba doplnit, anebo že právní názor správce daně prvního stupně byl nesprávný. Doplnění odvolacího řízení spočívá v doplnění dokazování (Rozeňal, 2019, s. 206).

V průběhu odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo odstranění vad prvoinstančního daňového řízení. Případně je může uložit správce daně, který platební výměr vydal. Obvykle se jedná o situaci, kdy správce

daně prvního stupně neprovedl důkazy, které jsou podle odvolacího orgánu významné pro rozhodnutí ve věci. DŘ nepřipouští, aby odvolací orgán v případě, kde zjistí závažné pochybení na straně správce daně jeho platební výměr zrušil a vrátil jej k dalšímu řízení, ale naopak předpokládá, že chyby prvního správce daně budou napraveny přímo odvolacím orgánem nebo přímo tak, že doplnění podkladů pro dané rozhodnutí nebo odstranění vad prvoinstančního rozhodnutí uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Proto vady rozhodnutí i vady řízení, jež vydání rozhodnutí přecházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení (Novotná et al., 2019, s. 153).

K této problematice se vyjádřil i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 5. 2018 čj. 1 Afs 172/2017-59, kde uvedl: „*Ustanovení § 115 daňového řádu je součástí specifiků daňového odvolacího řízení, ve kterém odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení.*“

Obecná zásada koncentrace se na odvolací řízení nevztahuje. Odvolatel může v odvolání uplatnit nová tvrzení, která nebyla uplatněna v původním řízení před správcem daně. Za tímto účelem je odvolací orgán nadán pravomocí shromažďovat důkazy, ověřovat nová tvrzení, skutečnosti nebo důkazy a uvádět je do praxe (Lichnovský et al., 2016, s. 459).

Absence překvapivých rozsudků je jedním z prvků spravedlivého procesu. Pokud by odvolací orgán rozhodl, aniž by odvolateli sdělil svůj názor na doplnění řízení, jednalo by se o překvapivý rozhodnutí pro odvolatele. K tomu slouží výzva dle ustanovení § 115 odst. 2 DŘ, v němž se odvolateli oznamuje existence případného doplňujícího řízení, metodika použitá k hodnocení shromážděných důkazů a závěry, které z nich lze vyvodit. V praxi občas dochází k neshodám ohledně nezbytnosti seznámení, kdy jedna strana může zastávat názor, že seznámení je nutné vždy, kdy bylo prováděno jakékoliv dokazování, zatímco druhá strana může zaujímat spíše střízlivější pohled na věc a nutnost seznámení spojitá intenzitou ovlivnění výsledku řízení. Judikatura je toho názoru, že pokud si správce daně či odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení shromažďují důkazy bez součinnosti s daňovým subjektem např. v rámci dožádání, v rámci výzvy k součinnosti či žádosti

o mezinárodní pomoc, pak bude namístě, aby odvolací orgán v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání informoval s provedenými důkazy. Právo být seznámen s důkazy předloženými v odvolacím řízení ani právo vyjádřit se k těmto důkazům před vydáním rozhodnutí o odvolání však v sobě nezahrnují právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu (Rozeňal, 2019 s. 207).

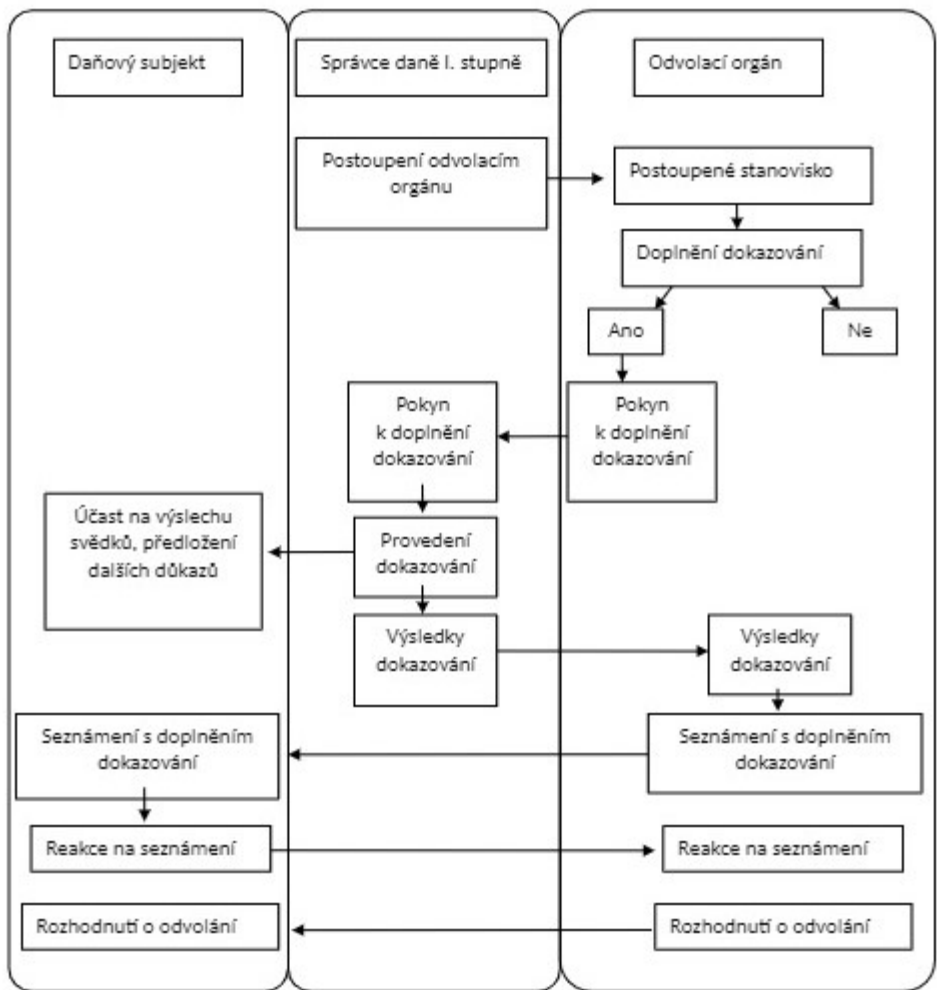
Aby se předešlo neočekávaným výsledkům, je třeba při odvolacím řízení postupovat opatrně. Překvapivé rozhodnutí je tedy takové, které v rámci skutkového nebo právního posouzení přináší zcela nové součásti a pohledy na celý případ, ale subjekt již na ně není schopen náležitě reagovat a platný řádný opravný prostředek již není dostupný.

Právní úprava proto stanovila povinnost odvolacího orgánu seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí se všemi podklady rozhodnutí společně s tím, jaké důsledky z nich odvolací orgán vyvozuje (§ 88 odst. 2 DŘ se použije analogicky). Přitom musí odvolací orgán poskytnout odvolateli lhůtu, během níž se může vyjádřit ke všem těmto skutečnostem a případně navrhnout shromáždění nových důkazních prostředků. Tyto povinnosti ukládá odvolacímu orgánu zákon ve dvou případech. Na prvním místě tam, kde odvolací orgán provádí dokazování (§ 92). Odvolací orgán je povinen postupovat výše popsáním způsobem, pokud odvolatel namítl nesprávné hodnocení důkazů nebo pokud odvolací orgán zjistil nesprávné hodnocení důkazů v odvolacím řízení. Stejně tak bude jeho povinností postupovat, pokud odvolací orgán dospěje k jinému právnímu názoru než správce daně prvního stupně. To však pouze v případě, kdy odvolací orgán hodlá rozhodnout v neprospěch odvolatele (tj. ještě přísněji než v prvním rozhodnutí správce daně; viz § 114 odst. 2 *in fine*). Odvolací orgán tak nebude muset učinit, pokud odvolání zamítne z důvodu změny právního hodnocení. Výše uvedený výklad je však v rozporu se záměrem a smyslem komentovaného ustanovení, neboť vede ke vzniku překvapivých rozhodnutí. Svědčí o tom mimo jiné komparace s civilním soudnictvím, kde je změna právního názoru v průběhu odvolacího řízení natolik zásadní skutečností, že odvolací soud je povinen tuto změnu vždy oznámit účastníkům řízení. Není žádné opodstatnění, proč by to mělo být v daňovém řízení jinak. Jazykový výklad by měl přinejmenším ustoupit teleologickému výkladu, kdy by mělo být povinností odvolacího orgánu seznámit odvolatele o změně právního názoru vždy nezávisle na tom, jak hodlá odvolací orgán nakonec rozhodnout. V opačném případě je otázka ustanovení § 115 odst. 2 *in fine* v souladu s ústavním pořádkem (Lichnovský et al., 2016, s. 460).

Odvolatel musí mít možnost vyjádřit se k obsahu seznámení a musí mu být poskytnuta lhůta, ve které tak může učinit, jakmile mu odvolací orgán oznámí zjištěné skutečnosti a důkazy nebo svůj odlišný právní názor. Za tímto účelem musí odvolateli doručit oznámení, nebo pokud k poučení dojde během ústního jednání, musí je zaznamenat do protokolu o ústním jednání.

Jak již bylo zmíněno výše, odvolací orgán musí za splnění určitých okolností poskytnout odvolateli lhůtu k vyjádření. Lhůta k vyjádření je daňovým řádem stanovena maximálně v délce trvání 15 dnů. Po jejím uplynutí odvolací orgán k návrhům odvolatele na provedení důkazních prostředků nepřihlíží. Nejvyšší správní soud se ve svém usnesení ze dne 24. 6. 2020 čj. 1 Afs 438/2017-52 vyjádřil ke lhůtě takto: „§ 115 odst. 3 daňového řádu v rozpětí do 15 dní svým způsobem koncentruje průběh odvolacího řízení a je vyhrazena v dotčené variantě jen na seznámení daňového subjektu s důkazními prostředky opatřenými správcem daně (odvolacím orgánem), které, pro daňový subjekt překvapivě, mění dosud zjištěný skutkový stav.“

Z ustanovení § 115 odst. 4 DŘ plyne, že lhůta na vyjádření je prekluzivní. Lhůtu, kterou zákon spojuje se zánikem práva, nelze podle ustanovení § 36 odst. 5 DŘ prodloužit. V tomto případě však platí speciální ustanovení. Z toho vyplývá, že odvolací orgán může na žádost daňového subjektu prodloužit lhůtu pro vypracování vyjádření k novým zjištěním nebo ke změně právního posouzení věci. DŘ rovněž umožňuje návrat k předešlému stavu lhůty pro podání vyjádření k žádosti daňového subjektu. Daňový subjekt tuto žádost může podat do vydání rozhodnutí o odvolání, přičemž musí prokázat, že lhůtu zmeškal ze závažných důvodů.



**Obrázek 3:** Postup odvolacího orgánu v případě dokazování

*Zdroj: (Křivánek, Moravcová, 2019)*

## **3 ROZHODNUTÍ ODVOLACÍHO ORGÁNU**

### **3.1 Postup odvolacího orgánu**

O úkonech odvolacího orgánu v odvolacím řízení pojednávají tři ustanovení, a to § 114 až § 116 daňového řádu. V případě odvolání proti rozhodnutí správce daně, resp. orgánu prvního stupně, se uplatní požadavky § 114 odst. 1 daňového řádu, neboť o odvolání rozhoduje nejbližší nadřízený správce daně.

Právní předpisy, upravující kompetence jednotlivých soustav správních orgánů určují, kdo je nejbližší nadřízeným správcem daně. Jako správci daně nejčastěji vystupují orgány finanční správy a orgány celní správy. Orgány celní správy se řídí zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky. Na nejvyšší úrovni se nachází Ministerstvo financí, Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“), na nejnižší úrovni se nacházejí celní úřady. Orgány finanční správy se řídí zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Z tohoto zákona také vyplývá vztah nadřazenosti od nejvyššího k nejnižšímu. Na nejvyšší úrovni se nachází Ministerstvo financí, následuje GFŘ, Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) a na nejnižší úrovni se nachází finanční úřady.

Zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, byla s účinností od 1. 1. 2013 zřízena nová soustava správních orgánů pro výkon správy daní, jejíž součástí je i OFŘ. Finanční ředitelství, které do té doby rozhodovalo o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů v rámci své místní příslušnosti a územní působnosti, byla nahrazena OFŘ.

OFŘ vykonává působnost pro celé území České republiky, jeho sídlo se nachází v Brně. V čele OFŘ stojí ředitel, kterého zastupuje zástupce ředitele. Na výběr, jmenování a odvolání ředitele a určení jeho zástupce se vztahuje zákon o státní službě. Zástupcem ředitele může být jmenován pouze státní zaměstnanec, který splňuje předpoklad vzdělání stanovený služebním zákonem a požadavky na praxi stanovené v závěrečném kole výběrového řízení na vedoucího služebního úřadu podle zákona o státní službě. OFŘ vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, provádí řízení o správních deliktech a vede evidence a registry, které jsou nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.

Za základní oblast týkající se činnosti odvolacího orgánu považují vymezení toho, do jaké míry a jakým způsobem smí odvolací orgán podané odvolání přezkoumávat.

Dle ustanovení § 114 odst. 2 DŘ odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Pro daňové řízení platí princip plné apelace. I v případě, že skutečnosti neuplatněné v odvolání ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele, není odvolací orgán povinen řídit se argumenty odvolatele. Z tohoto ustanovení plyne, že odvolatel v odvolání stanovuje rozsah odvolání. To znamená, že navrhovatel stanovuje, které výroky rozhodnutí napadá a v jakém rozsahu. Z odvolání by proto mělo být vždy zřejmé, proti kterým výrokům odvolání směřuje a v jakém rozsahu jsou tyto výroky napadány.

Uvedení napadených výroků rozhodnutí a rozsahu je významné z toho důvodu, že tímto je dán rámec odvolacího řízení, který je pro správce daně závazný a který nesmí v odvolacím řízení překročit. Textace komentovaného ustanovení neumožňuje odvolacímu orgánu jakkoli jít co do rozsahu nad rámec vytyčený odvoláním (za těchto okolností však může odvolací orgán iniciovat nařízení přezkoumání rozhodnutí a zohlednit konkrétní zjištění v tomto novém řízení). Odvolací orgán může přistoupit ke změně rozhodnutí, pokud odvolatel navrhuje pouze jeho zrušení. Přitom vždy platí, že odvolací orgán může rozhodnout i v neprospěch odvolatele. Fakticky se tak odvolatel může po ukončení odvolacího řízení ocitnout v ještě horší skutečnosti, než v jaké byl před podáním odvolání. Jedinou obranou proti zhoršení procesní situace je tak zpětvzetí odvolání před tím, než odvolací orgán stihne rozhodnout v neprospěch odvolatele (Lichnovský et al., 2016, s. 450).

Z ustanovení § 114 odst. 3 DŘ vyplývá, že odvolací orgán může v průběhu odvolacího řízení narazit na různé nesprávnosti nebo nezákonnosti, které však odvolatel v odvolání neuvedl. Za těchto okolností je musí odvolací orgán prověřit. Po prověření se nabízejí tři možnosti.

První možnost je, že pokud uvedené skutečnosti pro prověření nebudou mít vliv na výrok rozhodnutí, odvolací orgán je v konečném rozhodnutí nezohlední. Druhou možností je, že po prověření správce daně zjistit, že skutečnosti opravdu mají vliv na výrok rozhodnutí. V takové situaci musí správce daně zjistit, zda výrok rozhodnutí, na který mají nově nalezené a prověřené skutečnosti vliv, je předmětem odvolacího řízení. To znamená, zda se jedná o výrok rozhodnutí, který byl v tomto rozsahu napaden odvoláním. Pokud ano, musí tyto skutečnosti zahrnout do důkazního řetězce a zohlednit při vydávání konečného rozhodnutí. Pokud tomu tak není, měl by jít cestou nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 121 a násl.), neboť v odvolacím řízení je vázán rozsahem odvolání tak, jak jej vytyčil odvolatel (Lichnovský, 2021).

OFŘ bývá nejen mediálně, ale i na různých odborných konferencích kritizováno, že i přes zjevné nesrovnalosti v řízení nikdy rozhodnutí prvoinstančního správce daně nezruší. Tyto názory jsou výsledkem nesprávné interpretace výše uvedeného principu. Povinnost napravovat veškeré vady řízení (vadný procesní postup, nedostatečně zjištěný skutkový stav, nesprávné právní posouzení atd.) je neopomenutelnou úlohou odvolacího orgánu při aplikaci apelačního systému. Zjistí-li odvolací orgán jakoukoliv nesprávnost nebo nezákonnost, kterou odvolatel neuplatnil, a mohla by mít vliv na výsledek rozhodnutí, je povinen k těmto zjištěním přihlídnout (Kopřiva, Breburda a Novotný, 2022, s. 542).

Z ustanovení § 114 odst. 4 DŘ vyplývá, že pokud směřuje odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použitím tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.

Pomůcky (§ 98 DŘ) jsou speciálním způsobem stanovení daňové povinnosti, neboť se v podstatě jedná o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti. Za tímto účelem se vychází z údajů obdobných daňových subjektů. Zákonné podmínky jsou termínem velmi obsáhlým, tudíž správci daně by měli být při jeho zohledňování co nejopatrnější. Ve skutečnosti je pravděpodobné, že tento termín bude soud interpretovat velmi extenzivně. Odvolací orgán bude konkrétně povinen zkoumat, (i) zda byly v řízení dodrženy základní zásady správy daní, (ii) zda v řízení došlo k porušení zákonné povinnosti na straně daňového subjektu opravňující správci daně stanovit daň za použití pomůcek, (iii) zda daňovou povinnost nebylo možné stanovit dokazováním, (iv) zda byly zohledněny okolnosti, které odvolatele zvýhodňovaly, (v) zda byla daň stanovena dostatečně spolehlivě za použití pomůcek a (vi) zda řízení probíhalo v zákonných mezích. Rovněž pomůcky samé musí být správcem daně obstarány v souladu se zákonem. Pokud jde o přiměřenosti pomůcek je však již postup soudů k daňovým subjektům méně vstřícný. Za účelem vyvrácení přiměřenosti pomůcek je po daňovém subjektu striktně vyžadováno, aby vyvrátil přiměřenost výsledné daňové povinnosti. Není připuštěno jednotlivé hodnocení pomůcek. Pouze tímto směrem jsou připouštěny odvolací námitky, což staví daňový subjekt do náročné situace, kdy se jeho daňová povinnost bude značně lišit od daňové povinnosti stanovené. Bez pravomoci správce daně se však jedná o obtížný proces. V tomto ohledu tak mohou daňové subjekty pouze doufat v to, že jejich zmocněnec má řadu jiných klientů či alespoň kolegů, kteří jsou ochotni s ním o daňové povinnosti jejich klientů hovořit. Stávající přístup k otázce přiměřenosti je tak velmi problematický. Obzvláště tam, kde dochází ke stále větší kombinaci dokazování a pomůcek,



což se v praxi vyskytuje velmi často. Východisko je jediné, zachovat stávající přístup, kdy za daň stanovenou pomůckami bude skutečně považována výhradně daň stanovená tímto způsobem. Kombinace dokazování bude jednoznačně odmítána s tím, že pro ni je místo nanejvýš v rámci klasického stanovení daně dokazováním s podrobnějším způsobem odvolacího přezkumu, pakliže vůbec (Lichnovský et al., 2016, s. 452).

### **3.2 Rozhodnutí odvolacího orgánu**

Poslední oblastí, kterou bych se chtěla u činnosti odvolacího orgánu zabývat, jsou jeho způsoby rozhodnutí. Odvolací orgán může o podaném odvolání rozhodnout třemi způsoby. Napadené rozhodnutí může změnit, zrušit nebo potvrdit.

První způsob je, že odvolací orgán může odvoláním napadené rozhodnutí změnit. Rozhodnutí může změnit v prospěch, ale i v neprospěch odvolatele. Druhou možností, kterou může odvolací orgán udělat, je zrušení rozhodnutí. Pokud odvolací orgán přistoupí ke zrušení rozhodnutí správce prvního stupně, současně daňové řízení zastaví. To znamená, že odvolací orgán nemá možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně k novému projednání s tím, že v novém řízení bude vázán právním názorem, který ve zrušovacím rozhodnutí vyslovil. Po zrušení rozhodnutí správce daně prvního stupně již nemůže vydat v této oblasti nové rozhodnutí. Pokud by odvolací orgán takto rozhodl, postupoval by nezákonně. Rozhodnutím odvolacího orgánu je tedy řízení definitivně ukončeno. Pokud tedy odvolací orgán dospěje k závěru, že správce daně neměl rozhodnutí vůbec vydat a že neexistovaly důvody pro vedení předmětného řízení, bude na místě rozhodnutí zrušit a řízení zastavit. Poslední možností, kterou může odvolací orgán udělat, je zamítnutí odvolání spojené s potvrzením napadeného rozhodnutí. Podle posledního způsobu rozhodnutí bude odvolací orgán postupovat zejména tam, kde neshledá žádné pochybení prvoinstančního správce daně (Kobík, 2018).

Paradoxně se druhý zmiňovaný postup neuplatní v případě, kdy odvolací orgán v odvolacím řízení zjistí, že již uplynula lhůta pro stanovení daně. V takovém případě bude postupovat podle ustanovení § 111 odst. 6 DŘ. Toto ustanovení vyjadřuje skutečnost, že k uplynutí lhůty pro vyměření daně se přihlíží z úřední povinnosti. Odvolací orgán v těchto případech musí rozhodnutí zrušit a odvolací řízení zastavit. Obdobně musí správce daně prvního stupně postupovat i v případech, kdy k uplynutí lhůty pro vyměření daně dojde již v řízení před tímto orgánem, potažmo před postoupením věci odvolacímu orgánu podle § 113 odst. 3 DŘ.

V odvolacím daňovém řízení je důsledně dodržován princip apelace, proto odvolací orgán nemůže rozhodnutí zrušit a vrátit věc správci daně prvního stupně k novému rozhodnutí.

Odvolací řízení tedy musí být využito k nápravě vad rozhodnutí a procesu, který předcházel vydání daňového rozhodnutí.

Rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jestliže to zákon nestanoví jinak. Z ustanovení § 116 odst. 2 DŘ vyplývá, že v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být uvedeny všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání tedy musí být příjemci rozhodnutí a dalším osobám, které jsou s ním seznámeny, sděleny informace o tom, jaké důvody vedly odvolací orgán k rozhodnutí o odvolání způsobem uvedeným ve výrokové části napadeného rozhodnutí. Mění-li odvolací orgán napadené rozhodnutí, musí výrokem odvolacího rozhodnutí zcela jednoznačně a konkrétně vyjádřit, v čem napadené rozhodnutí mění. Výrok přezkoumávaného a odvolacího rozhodnutí bude ve výsledku tvořit jeden celek, z něhož musí být zřejmé, jak bylo v konečném výsledku o právu nebo o uložení povinnosti příjemce rozhodnutí rozhodnuto. To má zásadní význam pro vykonatelnost rozhodnutí a jeho případnou vymahatelnost v řízení o výkonu rozhodnutí.

Z ustanovení § 116 odst. 3 DŘ plyne, že věc může být vrácena správci daně prvního stupně k rozhodnutí. K této problematice se vyjádřil i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 11. 2016 čj. 7 Afs 178/2016-18, kde uvedl: *„Podle § 116 odst. 3 DŘ může dále odvolací orgán vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán, pokud jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1 tj. pokud byly dány podmínky pro vydání autoremedurního rozhodnutí.“*

Odvolací orgán nemá pravomoc odvolací řízení zastavit. K tomu je oprávněn pouze správce daně prvního stupně. Proto je vrácení věci tomuto orgánu zcela na místě. Otázkou zůstává, zda je možnost věc prvostupňovému správci daně vrátit i v jiných situacích než tam, kde jsou splněny podmínky pro autoremeduru. Jak bylo uvedeno k § 113 odst. 1 DŘ, autoremedura je stav, kdy správce daně, který vydal napadené rozhodnutí, po jeho vydání rozhodne, že bylo chybné. Vychází se tak z toho, že správce daně, nikoliv odvolací orgán si uvědomí svou chybu, kterou má možnost takto odstranit. Je tedy nezbytné, aby autor napadeného rozhodnutí si uvědomil vlastní chyby. V důsledku toho bude uvedené ustanovení použitelné pouze v situacích, kde si prvostupňový orgán uvědomí svou chybu, avšak stane se tak poté, co nastane devolutivní účinek (poté, co dojde k postoupení věci dle § 113 odst. 3 DŘ). Tyto situace nastanou zejména tehdy, pokud odvolací orgán přikáže prvostupňovému správci daně

doplnění odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 DŘ. Ten příkaz splní, ale po jeho provedení zjistí, že jeho rozhodnutí již nemůže obstát, o čem sám odvolací orgán uvědomí. Z výše uvedeného vyplývá, že odvolací orgán v daňovém řízení nemá pravomoc na základě vlastního uvážení vrátit věc správci daně k provedení dalších úkonů a zavázat jej závazným právním rozhodnutím. Aplikace komentovaného ustanovení je tak zapovězena tam, kde prvoinstanční správce daně své chyby popře, avšak ta by mu měla být vnucena svrchu odvolacím orgánem (Lichnovský, 2021).

K ustanovení § 116 odst. 4 DŘ můžeme říci, že rozhodnutí o odvoláním je rozhodnutím konečným. Charakter k tomuto ustanovení specifikoval ve svém rozsudku i Nejvyšší správní soud čj. 10 Afs 332/2018-29 ze dne 22. 5. 2019, kde uvedl: *„ustanovení § 116 odst. 4 daňového řádu, stanovuje, že proti rozhodnutí odvolacího orgánu se nelze dále odvolat.“*

Jak je zmiňováno výše, proti rozhodnutí odvolacího orgánu se dále nelze odvolat. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu lze podat žalobu ve správním soudnictví dle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. Žaloba musí být podána do dvou měsíců od obdržení rozhodnutí ke krajskému soudu příslušnému podle sídla správce daně, který rozhodoval v prvním stupni.

## 4 ODCHYLKY OD SPRÁVNÍHO ORGÁNU

### 4.1 Základní odchylky v odvolacím řízení

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen SŘ) ve znění pozdějších předpisů, je zákonem, který: [...] *upravuje postup orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků a jiných orgánů, právnických a fyzických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy (dále jen, „správní orgán“)*. Na rozdíl tomu DŘ [...] *upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní*.

Daňový řád a správní řád se liší v řadě procesních otázek. Některé z těchto rozdílů jsou zcela zásadní, zatímco jiné jsou drobnými formulačními odchylkami, které často slouží pouze k upřesnění ustanovení správního řádu, nikoliv ke snaze odlišit postupy podle daňového řádu od postupů podle správního řádu.

Odvolání ve správním řízení upravuje SŘ. Ustanovení hlavy VIII SŘ upravuje odvolací řízení, zejména se jedná o ustanovení § 81 až § 92. Odvolání je základním opravným prostředkem proti rozhodnutí příslušného orgánu ve správním řízení, stejně jako tomu je i v daňovém řízení.

Odvolací řízení ve správním řízení bude příslušným správním orgánem zahájeno na základě podání účastníka řízení nebo prostřednictvím jeho zmocněného zástupce. Každý, kdo nesouhlasí s napadeným rozhodnutím, se může odvolat ke správnímu orgánu, jež rozhodnutí vydal. Stejně tak může této výsady využít každý, komu správní orgán opomněl sdělit rozhodnutí ve věci.

Co se týká náležitostí odvolání, pak požadavky na formální i obsahovou stránku jsou téměř totožné s odlišností toho, že daňový řád věnuje náležitostem odvolání pozornost v konkrétním ustanovení. SŘ v ustanovení § 82 odkazuje na náležitosti obecného podání, které jsou uvedené v ustanovení § 37 odst. 2 SŘ. Z odvolání musí být patrné, kterých věcí se týká, kdo je činí, co se navrhuje. U fyzické osoby se uvádí jméno, příjmení, datum narození a místo trvalého bydliště. Fyzická osoba musí v odvolání souvisejícím s její podnikatelskou činností uvést jméno a příjmení, druh podnikání, jež se jí týká nebo který provozuje, identifikační číslo a adresu uvedenou v obchodním rejstříku nebo jiné zákonem upravené evidenci jako místo podnikání, popřípadě jinou adresu pro doručování. Právnická osoba uvede v odvolání svůj název nebo obchodní firmu, adresu sídla, identifikační číslo. Stejně jako tomu je v daňovém řízení, i ve správním řízení musí odvolání obsahovat označení správního orgánu, jemuž je určeno. Touto oblastí se zabýval i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 1. 2021

čj. 8 As 193/2020, kde uvedl: „Dle § 37 odst. 2 SŘ musí podání obsahovat označení správního orgánu, jemuž je určeno, další náležitosti, které stanoví zákon, a podpis osoby, která je činí. Dle § 37 odst. 3 stejného ustanovení nemá-li podání předepsané náležitosti nebo trpí-li jinými vadami, pomůže správní orgán podateli nedostatky odstranit nebo vyzve k jejich odstranění a poskytne mu k tomu přiměřenou lhůtu.“

V ustanovení § 37 odst. 2 SŘ jsou stanoveny poměrně přísné obsahové a formální náležitosti odvolání, ale na rozdíl od § 112 odst. 3 DŘ nejsou s nedodržením popsaných náležitostí odvolání spojeny takto tvrdé právní následky. Toto může vytvářet náročné procesní situace při nedodržování některých základních náležitostí odvolání. Odvolání jako úkon směřující proti správnímu orgánu musí splňovat alespoň základní náležitosti, aby jej správní orgán mohl považovat za projev vůle konkrétní osoby, jejímž úmyslem je napadnout odvoláním úkony nebo případy zcela nesrozumitelných úkonů (Jemelka, Pondělíčková a Bohadlo, 2019, s. 532).

Mezi nejvýraznější odlišností mezi daňovým a správním řízením v rámci odvolacího řízení můžeme zařadit délku odvolací lhůty. Podle SŘ ustanovení § 83 odst. 1 délka odvolací lhůty činí 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí, pokud to zákon nestanoví jinak. Odvolání se považuje za podané první den odvolací lhůty, pokud bylo podáno před oznámením rozsudku odvolateli. Délka odvolací lhůty se počítá podle pravidel § 40 SŘ. To je základní možná situace. Správní řád dále uvádí případy, kdy správní orgán vydá rozhodnutí, ale poučení v něm chybí nebo je nedostatečné či nepřesné. V těchto situacích má účastník možnost podat odvolání do 15 dnů ode dne oznámení opravného usnesení, bylo-li vydáno, nejpozději však do 90 dnů ode dne oznámení rozhodnutí. Pro začátek běhu odvolací lhůty je důležité oznámení rozhodnutí, které upravuje ustanovení § 72 SŘ. Zatímco DŘ v ustanovení § 109 odst. 3 uvádí, že odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje.

## **4.2 Účinky podaného odvolání**

Kromě délky lhůty pro podání odvolání se oba právní předpisy odlišují v právní úpravě účinků podaného odvolání. Účinky podaného odvolání upravuje ustanovení § 85 SŘ. Podle SŘ má včasné a přípustné odvolání odkladný účinek, což znamená, že napadené rozhodnutí nenabývá právní moci, vykonatelnosti ani jiných právních účinků. Podle SŘ je včasné odvolání takové, které je podáno v zákonem stanovené lhůtě. Pokud zákon odvolání umožňuje proti rozhodnutí podat, považuje se tento řádný opravný prostředek za přípustný.

Ustanovení § 85 odst. 2 SŘ umožňuje správnímu orgánu za zákonem stanovených podmínek vyloučit odkladný účinek odvolání. Tím se rozhodnutí stává předběžně vykonatelným a tato skutečnost musí být uvedena v poučení o rozhodnutí. Pouze ve výjimečných případech lze vyloučit odkladný účinek odvolání, neboť je tím porušeno právo účastníka, aby byla věc posouzena odvolacím orgánem před tím, než se rozhodnutí prvního stupně stane vykonatelným. Správní orgán může odkladný účinek odvolání vyloučit, pokud to naléhavě vyžaduje veřejný zájem. Hrozí-li jednomu z účastníků řízení vážná újma, lze se vyhnout i odkladnému účinku odvolání. Lze jej rovněž vyloučit, pokud o to účastník řízení požádá. Správní orgán musí žádosti vyhovět, nikoli však v případě, že to poškodí jiné osoby nebo to není ve veřejném zájmu. Podle ustanovení § 85 odst. 3 SŘ může správní orgán přistoupit z úřední povinnosti k vyloučení odkladného účinku odvolání, aby hájil práva nabytá v dobré víře, oprávněné zájmy účastníků nebo veřejný zájem. Zmiňované ustanovení má především chránit oprávněné zájmy účastníků řízení, kteří mohou zůstat po dobu několika měsíců, nejdéle však jednoho roku, v přesvědčení, že jednají v souladu se svými právy nebo plní své povinnosti s ohledem na pravomocné a vykonatelné rozhodnutí, a podaným odvoláním by tyto jejich oprávněné zájmy či práva nabytá v dobré víře mohly být vážně ohroženy. K ustanovení § 85 odst. 3 SŘ je zdůrazněna povinnost správního orgánu odůvodnit výrok o vyloučení odkladného účinku odvolání. Výrok o vyloučení odkladného účinku odvolání je součástí rozhodnutí ve věci a nelze se proti tomuto rozhodnutí odvolat (Jemelka, Pondělíčková a Bohadlo, 2019, s. 552-553).

Oproti tomu DŘ v ustanovení § 109 odst. 5 uvádí, že odvolání nemá odkladný účinek, pokud to není zákonem stanoveno jinak. Podstata suspenzivního neboli odkladného účinku v daňovém řízení spočívá v tom, že rozhodnutí, proti němuž se podává odvolání, nebude nabývat právní moci, dokud o opravném prostředku nerozhodne odvolací orgán a posune se tak i jeho vykonatelnost.

### **4.3 Podání odvolání a postup správního orgánu**

Stejně jako v daňovém řízení se odvolání ve správním řízení podává u správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal.

Účastníci řízení, jež se mohli proti rozhodnutí odvolat, musí obdržet stejnopis odvolání od správního orgánu, který rozhodnutí vydal. Správní orgán společně se stejnopisem odvolání zasílá výzvu, ve které si mohou účastníci řízení k podanému odvolání vyjádřit. K tomu jim určí přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než pět dnů. Správní orgán stanoví lhůtu pro

vyjádření účastníků řízení, přičemž bude mít na paměti i nutnost předat spis odvolacímu správnímu orgánu do 30 dnů od obdržení odvolání a zachování možnosti doplnit řízení o případné další dokazování či rozhodnutí v autoremeduře (Jemelka, Pondělíčková, Bohadlo, 2019, s. 556).

Správce daně prvního stupně má v odvolacím daňovém řízení proti správnímu orgánu ve správním řízení větší okruh možností, co se týká posouzení podaného odvolání. V daňovém řízení v ustanovení § 113 DŘ v rámci autoremedury můžeme říci, že pokud správce daně prvního stupně uzná námitky odvolatele, může rozhodnutí plně, ale i částečně vyhovět nebo odvolání zamítne a zastaví řízení z důvodu nepřipustnosti. Oproti tomu správní orgán ve správním řízení podle § 87 SŘ může napadené rozhodnutí zrušit nebo změnit, pokud tím plně vyhoví odvolání a jestli tím nemůže být způsobena újma žádnému z účastníků řízení, ledaže s tím všichni, kterých se to týká, vyslovili souhlas. K problematice autoremedury ve správním řízení se vyjádřil i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 11. 2019 čj. 5 As 272/2019-31, kde uvedl: *„Autoremedura je postupem, který představuje výjimku ze zásady dvojinstančnosti správního řízení, podle níž má o odvolání rozhodovat nadřízený orgán – prolamuje tedy tzv. devolutivní účinek odvolání, a to v zájmu urychlení a hospodárnosti řízení jako celku. K tomu, aby se tak stalo, ovšem musí být splněny zákonné podmínky a jednou z nich je ta, že musí být plně vyhověno podanému odvolání.“*

DŘ pak výslovně stanovuje (což SŘ neupravuje a co je někdy sporné při jeho aplikaci v praxi), že odvolatel může své odvolání změnit, doplnit nebo vzít zpět až do vydání rozhodnutí o odvolání. Dále umožňuje, aby odvolání zamítl pro nepřipustnost nebo opožděnost sám správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, a nikoliv vyšší správní orgán jako při postupu podle SŘ (Jemelka, 2013).

#### **4.4 Postup odvolacího správního orgánu**

Spis se svým stanoviskem musí být předložen odvolacímu správnímu orgánu do 30 dnů ode dne doručení odvolání, pokud správní orgán prvního stupně neshledá důvody pro opravu svého rozhodnutí a domnívá se, že postup a vydané rozhodnutí jsou v souladu se zákonem a dalšími zásadami.

Rozhodnutí odvolacího správního orgánu se ve správním řízení nachází v § 90 SŘ. Rozhodnout může odvolací správní orgán stejně jako odvolací daňový orgán. Může napadené rozhodnutí změnit nebo napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit či odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

Pod písmenem a) tohoto ustanovení odvolací orgán má možnost rozhodnutí zcela nebo zčásti zrušit a zastavit řízení. V případě, že některé předpokládané důvody uvedené v § 66 SŘ nenastanou, existuje jakási obecná možnost zrušit rozhodnutí a zastavit řízení v odvolacím řízení. Pokud odvolací orgán zjistí, že nastala skutečnost, která odůvodňuje zastavení řízení podle § 66 SŘ, bez dalšího postupu zruší napadené rozhodnutí a řízení zastaví, ledaže by jiné rozhodnutí o odvolání mohlo mít vliv na náhradu škody. Pro zastavení řízení není nutné vydávat zvláštní usnesení, ale musí být výslovně vyjádřeno ve výroku rozhodnutí o odvolání. V souladu s písmenem b) tohoto ustanovení může odvolací orgán napadené rozhodnutí nebo jeho část zrušit a vrátit věc správnímu orgánu, který napadené rozhodnutí vydal, k novému projednání. Pokud správní orgán zruší pouze část napadeného rozhodnutí, ustanovení § 90 odst. 5 SŘ vyžaduje, aby byla potvrzena zbývající část rozhodnutí. Teprve po správní úvaze, zda napadené rozhodnutí nelze změnit, k čemuž vede odvolací orgán samostatný apelační princip a základní zásady § 2 až § 8 SŘ, zejména zásadou procesní ekonomie, by měl správní orgán přistoupit ke zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání. Za okolností, kdy jsou ze spisového materiálu zjevné nedostatky, musí odvolací správní orgán napadené rozhodnutí zrušit a vrátit věc k novému projednání. Odvolací orgán může vady prvostupňového rozhodnutí zjištěné v odvolacím řízení napravit pouze tak, že rozhodnutí zruší a věc vrátí zpět do prvního stupně. Třetí možností, jak je popsána v písmenu c), je změnit celý sporný rozsudek nebo jeho část. Odvolací orgán tedy nahradí celý výrok nebo jeho část rozhodnutím vycházejícím z odlišného právního názoru na skutková zjištění obsažená v předloženém spisovém materiálu či doplněná odvolacím orgánem (Jemelka, Pondělíčková a Bohadlo, 2019, s. 568-570).

Rozdíl mezi daňovým a správním řízením lze nalézt v postupu po vydání rozhodnutí odvolacího orgánu. Správní orgán může rozhodnutí zrušit, věc vrátit správnímu orgánu prvního stupně k projednání. V daňovém řízení takový postup není, rozhodnutím odvolacího orgánu odvolací řízení končí.

Možnost odvolacího orgánu změnit sporné rozhodnutí v neprospěch odvolatele je základním rozdílem mezi odvolacím daňovým a správním řízením. Ustanovení § 90 odst. 3 SŘ jasně vylučuje možnost odvolacího správního orgánu v odvolacím správním řízení, ale také vyjmenovává určité okolnosti, ve kterých lze v neprospěch rozhodnout. V daňovém řízení platí, že pokud správce daně splní podmínky pro rozhodnutí v rámci autoremedury, má odvolací orgán možnost vrátit věc správci daně k rozhodnutí a vyslovit právní názor, kterým je správce daně vázán. V odvolacím správním řízení, na rozdíl od odvolacího daňového řízení,



však odvolací správní orgán zruší celé napadené rozhodnutí nebo jeho část a současně vysloví právní názor, který je vázán pro správní orgán, který napadené rozhodnutí vydal.

Na závěr kapitoly v rámci shrnutí mohu říci, že mezi DŘ s SŘ je mnoho odlišností. Některé odlišnosti jsou zcela zásadní, jiné jsou drobnějšího původu. Odvolání v rámci daňového a správního řízení si svou povahou mají velmi blízko, přesto můžeme mezi nimi najít mnoho odlišností. V rámci odchylek mezi odvolacím řízením v DŘ a SŘ jsem se zaměřovala na odvolací lhůtu, náležitosti a účinky podaného odvolání, pak na postup správce daně prvního stupně a na závěr na rozhodnutí nejvyššího správního orgánu. Celkové lepší pochopení v odlišnostech v odvolacím řízení znázorňuje tabulka č. 2.

**Tabulka 2:** Odlišnosti v odvolacím řízení

<b>Typy odlišností</b>	<b>Odvolání v daňovém řízení</b>	<b>Odvolání ve správním řízení</b>
Odvolací lhůta	§ 109 odst. 4 DŘ 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí	§ 83 odst. 1 SŘ 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí
Náležitosti odvolání	§ 112 DŘ musí obsahovat náležitosti uvedené v tomto ustanovení	§ 82 odst. 2 SŘ odkazuje na náležitosti obecného podání, které jsou uvedené v ustanovení § 37 odst. 2
Účinky podaného odvolání	§ 109 odst. 5 Odvolání nemá odkladný účinek, pokud to zákon	§ 85 SŘ Odvolání má odkladný účinek, pokud to zákon nestanoví jinak

	nestanoví jinak	
Postup správce daně I. stupně	<p>§ 113 DŘ</p> <p>Uzná-li správce daně I. stupně částečně nebo zcela námitky odvolatele, může o odvolání rozhodnout sám nebo odvolání zamítne a zastaví řízení z důvodu nepřipustnosti</p>	<p>§ 86 SŘ</p> <p>Správní orgán může rozhodnutí zrušit nebo změnit, pokud tím plně vyhoví odvolání a jestliže tím nemůže způsobit újmu žádnému z účastníků, ledaže s tím všichni, kterých se to týká, vyslovili souhlas</p>
Rozhodnutí odvolacího orgánu	<p>§ 116 DŘ</p> <p>Napadené rozhodnutí změní</p> <p>Napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení</p> <p>Napadené rozhodnutí potvrdí a odvolání zamítne</p>	<p>§ 90 SŘ</p> <p>Napadené rozhodnutí zruší a řízení zastaví</p> <p>Napadené rozhodnutí změní</p> <p>Napadené rozhodnutí zruší a věc vrátí k projednání správnímu orgánu, který rozhodnutí vydal</p> <p>Napadené rozhodnutí potvrdí</p>

*Zdroj: vlastní zpracování*

## 5 NEJČASTĚJŠÍ VADY ZJIŠTĚNÉ V ODVOLACÍM ŘÍZENÍ

Hlavním cílem bylo zjistit, jaké nejčastější vady zjištěné z judikatury se v odvolacím daňovém řízení vyskytují. Tato kapitola podrobně popisuje postup, jakým jsem postupovala při hledání nejčastějších vad v odvolacím řízení.

Judikaturu jsem hledala na internetových stránkách Nejvyššího správního soudu, který každý měsíc publikuje Sbírku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ve které se uveřejňují vybraná rozhodnutí, stanoviska nebo zásadní usnesení Nejvyššího správního soudu.

Sbírku začal Nejvyšší správní soud publikovat od roku 2003. V rámci své problematiky jsem se zabývala Sbírkou Nejvyššího správního soudu v letech 2012 až 2022.

**Tabulka 3:** Počet rozhodnutí ve Sbírce Nejvyššího správního soudu v letech 2012–2022

<b>Rok</b>	<b>Počet celkově publikovaných judikátů</b>	<b>Počet hledaných judikátů týkající se daňového odvolacího řízení</b>
2022	143	0
2021	173	0
2020	145	2
2019	129	0
2018	164	1
2017	159	0
2016	179	2
2015	162	2
2014	199	0
2013	213	0
2012	273	0
<b>Celkem</b>	<b>1 939</b>	<b>7</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Ze součtu provedených v tabulce č. 3 je viditelné, že počet hledaných rozsudků v rámci odvolání v daňovém řízení je minimální. Z celkových 1 939 hledaných judikátů pouze 7 souvisí s hledanou problematikou, tedy vad v rámci odvolacího daňového řízení.

**Tabulka 4:** Přehled jednotlivých vad v odvolacím řízení publikovaných ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Ustanovení DŘ	Počet judikátů dané problematiky	Problematika daného judikátu
§ 109	1	Přípustnost odvolání
§ 110	0	-
§ 111	1	Disponování s obsahem odvolání
§ 112	1	Vady odvolání
§ 113	0	-
§ 114	0	-
§ 115	4	Nesprávná aplikace daného ustanovení
§ 116	0	-

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z tabulky č. 4 je patrné, že nejčastější vada zjištěná v odvolání se vyskytuje v ustanovení § 115 DŘ, který se zabývá dokazováním. Konkrétní judikatura zde bude probrána a budou zmíněny jednotlivé chyby v dané judikatuře. Zmiňovanou judikaturu budu postupně rozebírat podle let, ve kterých ho publikoval Nejvyšší správní soud ve své Sbírce rozhodnutí.

Judikát čj. 9 Afs 87/2018-38 ze dne 19. 12. 2019 souvisí s tím, že v projednané věci je mezi účastníky řízení veden spor o výklad ustanovení § 111 odst. 2 DŘ, od něhož se odvíjí, zda je napadené rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů či nikoliv. Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu v Ústí nad Labem kasační stížnost, protože se neztotožňuje se závěry krajského soudu, že je nepodstatné, zda byly námitky obsažené v doplnění odvolání doručeny ještě před vydáním předchozího rozhodnutí, nebo až po něm. Dle stěžovatele krajský soud v Ústí nad Labem dospěl k nesprávnému závěru. Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a zamítl. Podle § 111 odst. 2 DŘ platí, že „*do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.*“ Dále Nejvyšší správní soud uvádí, že až do vydání rozhodnutí o odvolání má stěžovatel právo s obsahem odvolání věcně disponovat, včetně možnosti jej doplnit či měnit. V takových případech je odvolací orgán povinen se doplněním zabývat. Tato oprávnění odvolatele nepochybně zůstávají v platnosti i v případě, že soud předchodí rozhodnutí odvolacího orgánu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud v Ústí nad Labem v tomto případě správně konstatoval, že podle § 111 odst. 2 DŘ musí odvolací

orgán před vydáním nového rozhodnutí o odvolání vypořádat všechny námitky odvolatele, které mu byly doručeny do doby, než vydá nové rozhodnutí o odvolání.

Judikát ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52 se zabývá problematikou dokazování. Stěžovatel se zde domnívá, že Krajský soud v Praze nesprávně posoudil povinnost aplikace § 115 odst. 2 DŘ. Žalobkyně uvádí, že ji žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání neseznámil s výsledkem doplněného dokazování. Rozšířený senát konstatoval, že stěžovatel musel vědět, že dokazování před správcem daně neproběhlo a že jeho vlastní postup při nakládání s písemnostmi předloženými žalobkyní je dokazování podle § 115 odst. 1 DŘ. Rozšířený senát dospěl k závěru, že ustanovení § 115 odst. 2 DŘ ukládá odvolacímu orgánu, aby v případě, že v odvolacím řízení provádí dokazování podle § 115 odst. 1 DŘ, seznámil daňový subjekt se závěry, které pro zjištěný skutkový stav vyvodil z provedených důkazů, respektive s okolnostmi, které vzal v úvahu při hodnocení důkazů, proto kasační stížnost žalovaného zamítl jako nedůvodnou.

Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikovala v roce 2018 judikát, pod čj. 4 Afs 156/2018-32 ze dne 27. 9. 2018. V posouzené věci se nejedná o posouzení otázky, zda lze provádět dokazování v řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ale o posouzení, zda stěžovatel prováděl dokazování v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu a zda porušil ustanovení § 115 odst. 2 DŘ, a pokud ano, jaké to bude mít následky. Žalobce tvrdí, že žalovaný porušil ustanovení § 115 odst. 2 DŘ tím, že ho s doplněním neseznámil před vydáním napadeného rozhodnutí a odepřel mu se k doplnění dokazování vyjádřit. V daném případě však nejde o to, zda lze či nelze provádět dokazování v řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ale o posouzení, zda stěžovatel prováděl dokazování v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu a zda pochybil, když nepostupoval v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 DŘ. Podle krajského soudu bylo vzhledem k neobvyklé povaze zajišťovacího příkazu nezbytné, aby byl zajišťovací příkaz vydán na základě důkazů, se kterými se daňový subjekt mohl seznámit. Stěžovatel prováděl dokazování a měl situaci řešit mimo jiné v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 DŘ. V této souvislosti Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem podotýká, že daňový řád ani zákon o dani z přidané hodnoty výslovně nevyklučují použití § 115 odst. 2 DŘ pro rozhodování o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Na závěr Nejvyšší správní soud uvádí, že v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 DŘ musí OFŘ před projednáním nových skutečností a důkazů, které je prokazují, informovat daňový subjekt v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu podle ustanovení § 167 DŘ. V důsledku toho byla kasační stížnost zamítnuta.

Judikát publikovaný Sbírkou Nejvyššího správního soudu čj. 59 Af 31/2013-13 ze dne 23. 1. 2014 pojednává o případě, kde stěžovatel napadl platební výměr, který žalovaný vydal po provedení řízení k vyjasnění všech otázek v souladu s ustanovením § 89 DŘ. V souladu s § 140 odst. 4 DŘ žalovaný v poučení napadeného platebního výměru výslovně uvedl, že proti tomuto platebnímu výměru nelze podat odvolání. Citované ustanoví stanovuje výjimku z obecného pravidla, podle kterého je proti platebnímu výměru správcem daně přípustné odvolání. Platební výměr vydaný na základě výsledku postupu správce daně k odstranění pochybností musí být vždy daňovému subjektu doručen a zároveň je v souladu s ustanovím § 109 odst. 1 DŘ přípustné odvolání. Pokud žalovaný poskytl žalobci v platebním výměru, který vydal na základě výsledku svého postupu dle § 89 DŘ, tak že proti němu nelze podat odvolání, poučil ho nesprávně. Proti platebnímu výměru vydanému v důsledku chybného poučení podal žalobce žalobu ve správním soudnictví, ačkoliv jej mohl napadnout řádným opravným prostředkem dle § 109 odst. 1 DŘ. Vzhledem k tomu, že závěry žalovaného o správném stanovení daňové povinnosti by v rámci odvolacího řízení nejprve přezkoumal příslušný odvolací orgán žalovaného, kterým je OFŘ, nemohl se soud námitkami žalobkyně proti platebnímu výměru zabývat.

Judikát, který Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikovala je rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, čj. 15 Af 8/2014–62, který pojednává o žalobě, ve které žalobce namítal, že žalovaný provedl dokazování, jež je nedostatečné, neboť nereflektoval skutečnosti, které z dokazování vyplynuly. Dále žalobce namítá, že již v průběhu odvolacího řízení nemohou provádět úkony osoby, které se podílely na řízení v prvním stupni. Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil, že postupoval v řízení podle § 115 odst. 1 DŘ. Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s odůvodněním, že tím, že správci daně uložil, aby učinil konkrétní úkon, a ten jej učinil, se věc nevrací do řízení v prvním stupni, ale zůstává v odvolacím řízení. Lze tedy říci, že úřední osoby správce daně v daném případě provádí úkony v odvolacím řízení, tedy v téže věci v jiném stupni, než tak činily jako správce daně. Zákonodárce pak výslovně vyloučil úřední osoby z podílu na téže věci na řízení nebo jiném postupu na jiném stupni. Pokud žalovaný tvrdil, že zásada dvojinstančnosti nebyla porušena, protože úřední osoby správce daně pouze prováděly jednotlivé úkony v rámci procesu dokazování, ale nepodílely se na hodnocení zjištěných skutečností ani nebyly zapojeny do rozhodování odvolacího orgánu, pojímá vyloučení úředních osob podle § 77 odst. 1 písm. b) DŘ příliš úzce. V § 115 odst. 1 daňového řádu lze vykládat tak, že správce daně v odvolacím řízení

pověří k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem správci daně jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni. V uvedeném případě však správce daně nepostupoval a odvolací orgán jeho procesní postup aproboval, čímž jej zatížil procesní vadou.

Mezi publikované judikáty patří i rozsudek Nejvyššího správního soudu pod čj. 9 Afs 138/2014-41 ze dne 27. 11. 2014, jež pojednává o nesprávném výkladu ustanovení § 112 odst. 3 DŘ. Žalobkyně v průběhu odvolacího řízení doplnila chybějící náležitosti, téhož dne napadla odvolání včasným odvoláním, k němuž připojila doplnění odvolání proti platebnímu výměru. Krajský soud zmiňované ustanovení spojuje se skutečností, že odvolatel nevyhoví výzvě k doplnění odvolání, nikoliv tedy, že výzvě nevyhoví ve lhůtě stanovení v ustanovení § 112 odst. 2 DŘ. Nejvyšší správní soud zmiňuje, že v odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení o blanketním odvoláním mohla žalobkyně pouze doplňovat a měnit odvolací důvody směřující vůči závěru o zastavení odvolacího řízení správcem daně, nikoliv věcné důvody směřující proti platebnímu výměru. Podle Nejvyššího správního soudu ustanovením § 112 odst. 1, 2 a 3 a § 111 odst. 2 DŘ lze vady podaného odvolání odstraňovat i po lhůtě, která je stanovené správcem daně, ale nejpozději do vydání rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení.

Poslední vyhledaný judikát ze dne 30. 10. 2014, čj. 9 Af 18/2011-28 pojednává o rozsudku Městského soudu v Praze, kde žalobce podal odvolání proti platebnímu výměru. Žalobce své odvolání doplnil o žádost o ústní projednání v přítomnosti jeho zástupce, aby tak bylo realizováno jeho právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům. Žalovaný subjekt, kterým bylo původně Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, ke dni 1. 1. 2013 zaniklo a jeho působnost přešla na OFŘ, které však ústní jednání nenařídilo ani v napadeném rozhodnutí neuvedlo, proč žalobci neumožnilo realizovat jeho právo. Dále žalobce uvádí, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, protože žalovaný se nevyjádřil k požadavkům žalobce na ústní projednání v rámci odvolání. Městský soud v Praze žalobu zamítl s tím, že ze spisového materiálu je patrné, že odvolací orgán v průběhu řízení žádné dokazování neprováděl a ve věci samé rozhodl na podkladě správního spisu. Podle zákona není povinností odvolacího orgánu provádět dokazování, je tedy na uvážení odvolacího orgánu, zda shledá důvody pro dokazování či nikoliv. Dále soud uvádí, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, protože v jeho odůvodnění jsou dostatečně a srozumitelně popsány úvahy žalovaného ohledně posouzení důvodnosti žalobcem uplatněných odvolacích námitek.

Z výše popsaných judikátů je patrné, že nejčastěji se chybuje v ustanovení § 115 DŘ, zejména ve zmiňovaném ustanovení druhého odstavce, který obsahuje: „*Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“ Nejčastěji stěžovatel namítá, že ho žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání neseznámil s výsledkem doplněného dokazování a odepřel mu možnost se k doplnění dokazování vyjádřit.



## ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce byla analýza judikatury správních soudů v rámci odvolání coby řádného opravného prostředku v daňovém řízení a jeho odchylky od správního řízení.

Teoretická část práce se zaměřila na charakteristiku odvolání v daňovém řízení. Nejprve byly popsány opravné prostředky. Z uvedených opravných prostředků bylo definováno odvolání. A to, kdo se může odvolat, jak se odvolání podává a v jaké lhůtě. Byly popsány náležitosti odvolání a jeho následné účinky. Druhá kapitola pojednává o postupu správce daně prvního stupně. Popisuje předání spisu odvolacímu správnímu orgánu a dokazování v odvolacím řízení. Další kapitola se zabývá postupem odvolacího orgánu a jeho následným rozhodnutím.

Čtvrtá kapitola pojednává o odchylkách v rámci odvolacího řízení. Byly popsány základní odchylky v rámci odvolacího daňového a správního řízení, odchylky v účincích podaného odvolání. Mezi nejvýraznější odchylky jsem zařadila odvolací lhůtu, náležitosti odvolání, účinky podaného odvolání, postup prvoinstančního správce daně a rozhodnutí odvolacího orgánu. Tato kapitola dále pojednává o odchylkách v rámci podání odvolání a postupu odvolacího správního orgánu. Na závěr této kapitoly byla vytvořena tabulka, která přehledně popisuje jednotlivá ustanovení, která se týkají odvolání jak v daňovém, tak i ve správním řízení. Z výše popsané kapitoly je patrné, že odchylky jsou důvodné.

Praktická část byla vypracována na základě teoretických znalostí z předchozích kapitol. Zabývala se judikáty publikovaných ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu od roku 2012 až do roku 2022, které se týkají odvolání v daňovém řízení. Kapitola se zaměřila na rozbor daného rozsudku a vymezila jeho vadu. Z provedeného rozboru v letech 2012 až 2022 bylo z 1939 publikovaných judikátů zjištěno, že pouze 7 z nich se týkají odvolání v daňovém řízení. Ze 7 vypracovaných judikátů je patrné, že nejčastěji se chybí v § 115 DŘ, tedy dokazováním. V daňovém odvolacím řízení je po daňovém subjektu, tak i po správci daně, který vydal napadené rozhodnutí, požadováno značné množství právních znalostí, proto se může stát, že jednotlivá ustanovení se nesprávně aplikují v praxi. Závěrem lze tedy říci, že vad v odvolacím řízení vyskytujících se v publikované judikatuře Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu není velký počet.

## POUŽITÁ LITERATURA

1. GROSSOVÁ, Marie Emilie a MAYÁŠOVÁ, Lenka. 2015. *Daňový řád s komentářem a judikaturou 2. aktualizované a doplněné vydání*. Praha : Leges, 2015. 978-80-7502-081-9.
2. KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav a BREBURDA, Jan. 2022. *Manuál k daňovému řádu: výklad k jednotlivým ustanovením zákona, judikatura, zákony. 3., rozšířené a aktualizované vydání*. Ostrava : Sagit, 2022. 978-80-7488-491-7.
3. LICHNOVSKÝ, Ondřej, Tomáš KAJNAR, Jitka KAJNAROVÁ a Tomáš RYDVAL, 2022. *Průvodce daňovým řízením se vzory podáním. 1 podání*. Praha: C.H.Beck. ISBN 978-80-7400-861-0.
4. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. 2017. *Meritum Daňový řád 2017-2018*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2017.
5. LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK Roman a kolektiv, a. 2016. *Daňový řád. Komentář 3. Vydání*. Praha : C.H.Beck, 2016. 978-80-7400-604-3.
6. NOVOTNÁ, Monika, a další. 2019. *Daňové řízení*. Praha : C. H. Beck, 2019. 978-80-7400-730-9.
7. ROZEHNAL, Tomáš. 2019. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2019. 978-80-7598-205-6.
8. JEMELKA, Luboš, Klára PONDĚLÍČKOVÁ a David BOHADLO. *Správní řád s komentářem*. 6. vydání. Praha: C.H.Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-751-4.
9. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. In: Sbíрка zákonů, 2009. ISSN 12111244
10. Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád. In: Sbíрка zákonů, 2004. ISNN 12111244

## INTERNETOVÉ ZDROJE

11. FELDEK, Mgr. Michael. Bezvadnost odvolání v daňovém řízení. *Wolters Kluwer* [online]. 17.2.2020 [cit. 2023-03-06]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7793/bezvadnost-odvolani-v-danovem-rizeni>
12. HAUZAROVÁ, Bc. Michaela. 2015. portál POHODA. *portál POHODA*. [Online] 17. červenec 2015. [Citace: 13. únor 2023.] <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/lhuty-dle-danoveho-radu/>
13. KŘIVÁNEK, Vít a Kateřina MORAVCOVÁ. *Možnosti obrany v daňovém právu – odvolání* [online]. 2019 [cit. 2022-06-16]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/legislativa-pro-podnikatele/moznosti-obrany-v-danovem-pravu-%E2%80%93-odvolani/>
14. POTĚŠIL, JUDr. Lukáš. *Účinky odvolání* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 2012, 15.3.2012 [cit. 2022-12-15]. Dostupné z: <https://www.fulsoft.cz/33/ucinky-odvolani-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eh3aG0xwp1Fc3bPm9swwVTA/>
15. VYCHOPEŇ, Jiří. § 113 DŘ Postup správce daně prvního stupně. *Verlag Dashöfer* [online]. 14.10.2014, 1 [cit. 2023-02-26]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/113-dr-postup-spravce-dane-prvniho-stupne-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ErFYnbrxVnHZL-bMrgCHxdw/>
16. TESAŘ, Radan, 2023. Některé aspekty dokazování v daňovém řízení. *DAUC* [online]. WoltersKluwer, 14.1.2023 [cit. 2023-02-28]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10941/nekte-re-aspekty-dokazovani-v-danovem-rizeni>
17. KOBÍK, Jaroslav. Odstranitelné procesní vady daňového řízení aneb jaké důsledky má porušení zákona správcem daně. *Verlag Dashöfer* [online]. 2018 [cit. 2023-03-06]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/odstranitelne-procesni-vady-danoveho-rizeni-aneb-jake-dusledky-ma-poruseni-zakona-spravcem-dane-judikat-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1IEiNjoMQIS6VNkX36nakDtktefqICg/>
18. Finanční správa. *Pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní* [online]. 2015 [cit. 2023-03-06]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_MF\\_5.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_MF_5.pdf)

19. LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK, Eva KOSTOLANSKÁ a Tomáš ROZEHNAL, 2021. *Daňový řád. Komentář. 4.* [online]. 4. Praha: C. H. Beck [cit. 2023-03-12]. ISBN 978-80-7400-838-2. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=nnptembsgfpwk232giydq&tocid=nnptembsgfpwk232giydq>
20. JEMELKA, JUDr. Mgr. Luboš. *Daňové řízení a správní řád – Rozdílnost právních úprav.* Verlag Dashöfer [online]. Praha, 21.8.2013 [cit. 2023-03-15]. Dostupné z: [https://www.fulsoft.cz/33/danove-rizeni-a-spravni-rad-rozdilnost-pravnich-uprav-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eh3aG0xwp1Fc6ev6mcMZfRMMO6VlftQMFg/?uri\\_view\\_type=44&uid=10Q10wMmzuXu3NEVwABrCJw&e=1LNq7dc5Df6ppz0xt0P6m4w](https://www.fulsoft.cz/33/danove-rizeni-a-spravni-rad-rozdilnost-pravnich-uprav-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eh3aG0xwp1Fc6ev6mcMZfRMMO6VlftQMFg/?uri_view_type=44&uid=10Q10wMmzuXu3NEVwABrCJw&e=1LNq7dc5Df6ppz0xt0P6m4w)

#### JUDIKATURA

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, čj. 9 Afs 356/2017

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2021, čj. 9 Afs 288/2020–30

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, čj. 1 Afs 172/2017-59

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 7 Afs 178/2016-18

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2019, čj. 10 Afs 332/2018-29

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2021, čj. 8 As 193/2020

Rozsudek Nejvyššího správního ze dne 8. 11. 2019, čj. 5 As 272/2019-31

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, čj. 9 Afs 87/2018-38

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, čj. 4 Afs 156/2018-32

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2014, čj. 59 Af 31/2013-13

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

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 138/2014-41

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2014, čj. 9 Af 18/2011-28