

Mimořádné opravné prostředky v daňovém řízení

Eva Dlabalová

Mimořádnými opravnými prostředky, které lze v daňovém řízení proti již pravomocným rozhodnutím podat, jsou dle části páté zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, **obnova řízení, prominutí daně, přezkoumání daňových rozhodnutí a oprava zřejmých omylů a nesprávností.**

V řízení o mimořádných opravných prostředcích se vždy vychází z právního a skutkového stavu existujícího v době vydání rozhodnutí, které je předmětem mimořádného opravného prostředku. Nelze tedy přihlížet ke změnám právních předpisů účinným po vydání původního rozhodnutí, jakož i ke změnám skutkového stavu (např. změnám smluv), které nastaly až po vydání rozhodnutí.

Současné využití mimořádného opravného prostředku, kterým je obnova řízení, přezkoumání daňových rozhodnutí, oprava zřejmých omylů a nesprávností proti pravomocnému rozhodnutí, včetně prominutí daně dle ust. § 55a zákona o správě daní a poplatků, a podání soudní žaloby dle části páté, hlavy druhé občanského soudního řádu je neslučitelné. Řízení o mimořádném opravném prostředku nelze zahájit proti těm rozhodnutím, která byla pravomocně přezkoumána soudem, jakož i u rozhodnutí, u kterých již přezkoumané řízení u soudu probíhá.

Jestliže však řízení o mimořádném opravném prostředku dle zákona o správě daní a poplatků bylo

zahájeno před podáním soudní žaloby na přezkoumání správního rozhodnutí, soud řízení v dané věci až do doby rozhodnutí o mimořádném opravném prostředku přeruší.

V případě, že v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku bylo napadené rozhodnutí správce daně zrušeno nebo změněno, soud řízení zastaví. Pokud v řízení o mimořádném opravném prostředku bylo napadené rozhodnutí potvrzeno nebo mimořádný opravný prostředek nebyl na návrh povolen, soud po právní moci takového zamítavého rozhodnutí o mimořádném opravném prostředku pokračuje dál v řízení.¹

Zákon o správě daní a poplatků dále nepřipouští použití mimořádných opravných prostředků stejně jako odvolání proti rozhodnutím, zejména výzvám dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, která předcházejí stanovení daňového základu a daně. To platí i v případě, mají-li být daňový základ a daň stanoveny či přezkoumány dodatečně, a to bez ohledu na to, zda v řízení pak k dodatečnému stanovení daňového základu daně skutečně dojde.

Platnost podání dodatečného daňové přiznání na nižší daňovou povinnost či vyšší daňovou ztrátu závisí mimo jiné i na skutečnosti, nejsou-li zákonem podmínky pro užití obnovy řízení či přezkumu daňového rozhodnutí splněny.

¹ Boněk, V.: Zákon o správě daní a poplatků, komentář, 1. vydání, Praha, Codex Bohemia, s.r.o., 1997, str. 178

Zákonem č. 255/1994 Sb., kterým se s účinností od 1. ledna 1995 novelizoval zákon o správě daní a poplatků, byl s cílem stanovit poslední instanci opravných prostředků do ustanovení § 56a citovaného zákona doplněn odstavec 4, podle kterého nelze v případě opravného prostředku – řádného či mimořádného, o kterém rozhodoval ministr nebo vedoucí ústředního orgánu státní správy, takovému rozhodnutí již přezkoumávat opravnými prostředky podle části čtvrté a páté zákona o správě daní a poplatků.

Obnova řízení

Tento mimořádný opravný prostředek slouží v daňovém řízení k nápravě nesprávných pravomocných rozhodnutí, tj. rozhodnutí, která vycházela z nedostatečně nebo nesprávně zjištěného skutkového stavu, který byl pro napadené rozhodnutí podkladem.

Obnova řízení se nařídí nebo obnoví, stejně jako je tomu u obnovy řízení upravené správním řádem, pouze tehdy, je-li naplněn alespoň jeden ze tří taxativně stanovených důvodů:

- a) Jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Posouzení této otázky závisí na konkrétním případě.

Nemůže se například jednat o případ, kdy neuplatnění těchto skutečností nebo důkazů v původním řízení bylo zaviněno daňovým subjektem například tím, že listinné důkazy ztratil nebo opomenul předložit. Musí se vždy jednat o skutečnosti nebo důkazy, které již v době původního řízení existovaly, u nichž se kromě zavinění také zkoumá, zda jejich uplatnění mohlo mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

- b) Rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem.
- c) Rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky dle ust. § 28 zákona o správě daní a poplatků a příslušný orgán o ní dodatečně rozhodl jinak, a to tak, že jeho rozhodnutí podstatně ovlivnilo výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu.

Dle ustanovení § 28 citovaného zákona je správce daně oprávněn učinit si úsudek o všech otázkách, které mají význam pro daňové řízení, o nichž do-

sud orgán oprávněný o nich rozhodnout nerozhodl, s výjimkou úsudku o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek nebo o osobním stavu občana.

Daňové řízení může správce daně obnovit jak na žádost příjemce rozhodnutí, tak i z vlastního podnětu, jestliže v řízení prováděném před ním vyjdou najevo dříve neznámé skutečnosti či důkazy, nebo je mu oznámeno rozhodnutí jiného orgánu o podstatných skutečnostech, podle kterých byla daň původně stanovena.

Žádost o obnovu řízení se podává u prvoinstančního správce daně, a to i tehdy, bylo-li proti původnímu rozhodnutí podáno odvolání, o němž rozhodoval odvolací orgán.

V případě, že od doby vydání rozhodnutí došlo ke změně místní příslušnosti, návrh na obnovu řízení se podává u prvoinstančního správce daně, který je místně příslušným v době podání návrhu. Je-li příslušným k povolení nebo nařízení obnovy řízení dle § 55 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků orgán druhé instance, prvoinstanční správce daně mu věc včetně spisového materiálu a předkládací zprávy postoupí.

Žádost o obnovu řízení musí být podána v subjektivní lhůtě šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně o důvodech obnovy řízení dozvěděl, nejpozději však před uplynutím objektivní lhůty, ve které zaniká právo daně vyměřit či doměřit upravené v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Stejně jako je tomu u správního řádu, jedná se o lhůtu prekluzivní, které nelze prodloužit ani povolit jejich navrácení v předešlý stav.

Jestliže jsou splněny podmínky taxativně stanovené v ust. § 54 zákona o správě daní a poplatků, správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, obnovu řízení na žádost povolí, popřípadě ji nařídí z úřední povinnosti.

Při změně místní příslušnosti rozhoduje o návrhu na obnovení řízení správce daně místně příslušný v době podání návrhu.

Obnova řízení probíhá v daňovém řízení ve dvou stádiích. Výsledkem prvního stádia je rozhodnutí příslušného správce daně, o tom, zda se obnovu řízení povolí, nařídí či zamítá. Povolení či nařízení obnovy řízení má vůči přezkoumávanému rozhodnutí, pokud ovšem nebylo již vykonáno, odkladné účinky. Tyto odkladné účinky však nenastávají v případě zajišťovacího příkazu vydaného za účelem zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň či v případě rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva.

V případě, že přezkoumávaným rozhodnutím je na základě povolení či nařízení obnovy řízení platební výměr na daň, která nebyla dosud zaplacená,

nelze provést daňovou exekuci.

O povolení či zamítnutí obnovy řízení správce daně vydává rozhodnutí, proti kterému je možné podat odvolání pouze v případě, že žádost o obnovu řízení byla zamítnuta. V případě, že obnova řízení byla nařízena či povolena a daňový subjekt nesouhlasí s rozsahem povolené obnovy řízení, nemůže se samostatně odvolat, ale svůj nesouhlas může vyjádřit až v případném odvolání proti novému rozhodnutí ve věci.

Ve výroku rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy řízení je správce daně povinen přesně stanovit rozsah obnovy řízení, jakož i toto rozhodnutí řádně odůvodnit.

Ve druhém stádiu dochází k vlastnímu, tj. obnovenému řízení, které provádí správce daně, který rozhodl v prvním stupni, veden názorem odvolacího orgánu, pokud tento o obnově rozhodl. Jestliže tedy obnovu řízení nařídil nebo povolil odvolací orgán, je prvoinstanční správce daně jeho právním názorem, který v rozhodnutí o nařízení nebo povolení obnovy řízení vyjádřil, vázán.

Obnova řízení se týká jenom těch úkonů, které byly dotčeny skutečnostmi, kvůli kterým se obnova řízení povoluje nebo nařizuje. Rozsah povoleného či nařízeného přezkoumání, výslovně v rozhodnutí uvedený, je pak ve vlastním obnoveném řízení nepřekročitelný. Ostatní části rozhodnutí, u nichž zákonné důvody pro obnovu řízení nebyly splněny, zůstávají v platnosti.

Výsledkem vlastního obnoveného řízení je rozhodnutí ve věci samé. Tímto novým rozhodnutím se současně původní přezkoumané rozhodnutí v rozsahu povolené obnovy řízení ruší. Doručením tohoto rozhodnutí, které musí být odůvodněno, současně pominou suspenzivní účinky. Proti rozhodnutí o obnoveném řízení je připuštěno odvolání v obecné třicetidenní lhůtě.

Prominutí daně

Prominutí daně je opravným prostředkem, který se používá v případech, kdy rozhodnutí správce daně není ani nesprávné ani nezákonné, avšak jsou shledány důvody pro částečné nebo úplné prominutí daně, popřípadě příslušenství daně.

Z povahy věci vyplývá, že na prominutí daně není právní nárok, neboť orgán příslušný k rozhodnutí je vydá na základě vlastního posouzení důvodů uvedených v žádosti daňového subjektu.

K prominutí daně může dojít v jakémkoliv stádiu daňového řízení, tzn., že daňové penále nemusí být ani předepsáno platebním výměrem, nebo platební výměr nemusí být ještě v právní moci, lze tedy

konstatovat, že institut prominutí daně není z tohoto pohledu klasickým mimořádným opravným prostředkem.

Orgánem příslušným k prominutí daně, a to zcela či částečně, je pouze Ministerstvo financí, které tak může učinit pouze z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. Prominout daň, popřípadě její příslušenství, může Ministerstvo financí i bez žádosti a zpravidla tak činí opatřením, jehož znění je publikováno ve finančním zpravodaji.

Orgánem příslušným k prominutí příslušenství daně je Ministerstvo financí a na základě zmocnění daného vyhláškou MF č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně, ve znění pozdějších předpisů, také Finanční úřady. Dle této vyhlášky může Finanční úřad na základě žádosti daňového subjektu z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo z důvodu tvrdosti zákona příslušenství daně, s výjimkou exekučních nákladů, zcela nebo z části prominout, a to maximálně do výše 300 000,-Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového subjektu a jedné daně.

Rozhodnutí o žádosti o prominutí daně, případně příslušenství daně, nemusí obsahovat odůvodnění a opravné prostředky se proti němu nepřipouštějí.

Prominout nebo snížit příslušenství daně není finanční úřad oprávněn, jen-li se o :

- sankci za nesplnění registrační povinnosti a nepředložení daňového přiznání, jde-li o daň z přidané hodnoty nebo spotřební daň,
- opakování nedostatku, za který již bylo stajné příslušenství daně uplatněno,
- penále stanovené trojnásobnou sazbou (dle současné právní úpravy obsažené v ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků již penále v této sazbě nelze předepsat).

V jiných případech než uvedených ve vyhlášce č. 299/1993 Sb., je příslušné k rozhodnutí Ministerstvo financí.

Žádost o prominutí, pokud byla zamítnuta, lze podat u finančního úřadu nejdříve po 60-ti dnech ode dne doručení zamítavého rozhodnutí. V této nové žádosti nesmí být opakovány stejné důvody, pro které byla předchozí žádost zamítnuta, jinak je nová žádost odložena a řízení v dané věci zastaveno.

Přezkoumání daňových rozhodnutí

Jedná se o mimořádný opravný prostředek, jehož prostřednictvím lze přezkoumat pravomocné rozhodnutí jak na základě žádosti daňového sub-

jektu, tak z úřední povinnosti, zjistí-li správce daně sám splnění zákonných podmínek pro provedení přezkumu. Na přezkoumání daňového rozhodnutí však není právní nárok.

K přezkoumání rozhodnutí správce daně může dojít ze dvou podmínek a jen v případě, že obě tyto podmínky existují současně. První podmínkou je to, že rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení. Druhou podmínkou je, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.²

Mimo jiné z druhé podmínky vyplývá i to, že nemůže dojít k přezkoumání jiných rozhodnutí než těch, kterými byla stanovena daň. Nemohou tak být například přezkoumávána rozhodnutí o zřízení zastavního práva apod.

Podobně jako u obnovy řízení, probíhá přezkoumání ve dvou fázích:

- první je povolení přezkoumání, které vydává vždy instančně vyšší správce daně než ten, který rozhodnutí vydal a které má být přezkoumáno,
- druhá fáze je vlastní přezkoumání, které provádí ten správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.

Doručením žádosti daňového subjektu o povolení přezkumu nebo doručení podnětu k přezkumu, který podává některý ze správců daně z úřední povinnosti, tomu správci daně, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, je řízení o povolení přezkumu zahájeno.

Vlastní řízení, kterým se přezkoumává rozhodnutí je zahájeno až tehdy, kdy je vydáno rozhodnutí, kterým se přezkum povoluje nebo nařizuje. Toto rozhodnutí musí být vydáno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Jedná se o lhůtu prekluzivní, kterou nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav.

Proti rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání či zamítnutí žádosti daňového subjektu o povolení přezkumu se nelze odvolat ani uplatnit mimořádné opravné prostředky. Výrok rozhodnutí musí být řádně odůvodněn a je-li takovýmto rozhodnutím přezkoumání povoleno či nařízeno, má vůči rozhodnutí přezkoumávanému odkladné účinky.

Správce daně, který přezkoumání provádí, tj. správce daně, který rozhodl v posledním stupni, je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil z úřední povinnosti, nebo na žádost povolil. Shledá-li však po přezkoumání, že pod-

mínky pro povolení přezkumu nebyly splněny, přezkoumávané rozhodnutí svým rozhodnutím potvrdí. Vázanost právním názorem, vysloveným v povolení nebo nařízení přezkumu, není dle mého názoru absolutní a platí jen v případech, kdy ani po doplnění řízení nedošlo k jiné právní situaci, než která byla při povolení nebo nařízení přezkumu posuzována.

Nejčastějším výsledkem přezkumu nebývá rozhodnutí o zrušení přezkoumávaného rozhodnutí, ale rozhodnutí o změně přezkoumávaného rozhodnutí tak, aby zjištěné nezákonnosti byly touto změnou odstraněny.

Pokud je při přezkumu zjištěno, že rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, může být přezkoumávané rozhodnutí zrušeno. Při zrušení pak dochází k vytvoření procesní překážky věci pravomocně rozhodnuté a bez dalšího pak v téže věci nemůže být vůči stejnému daňovému subjektu rozhodováno.

Zcela ojedinělým oprávněním, které nelze využít u jiných mimořádných opravných prostředků, je možnost přezkoumávané rozhodnutí nahradit rozhodnutím jiným.

Proti výsledku přezkumu se lze odvolat do šedesáti dnů po jeho doručení.

Opravy zřejmých omylů a nesprávností

Institutu tohoto mimořádného opravného prostředku může být použito k opravě zřejmých nesprávností a omylů, kterých se v rozhodnutí dopustil pouze správce daně. Nelze ho ovšem aplikovat na případy, kdy jde o omyly, které mají dle ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků za následek neplatnost daného rozhodnutí, nebo které lze napravit přezkumem nebo obnovou řízení. Opravu zřejmých omylů a nesprávností uvedených v ust.

§ 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, lze provést jak z úřední povinnosti, tak na žádost daňového subjektu.

Dle tohoto ustanovení správce daně stanovenou daň rozhodnutím opraví nebo zruší, pokud:

- a) byla stanovena někomu, kdo podle zákona není povinen platit (například se jedná o silniční daň, kterou zaplatí místo držitele vozidla zapsaného v technickém průkazu manžel držitele),
- b) při stanovení daňové povinnosti došlo ke zřejmé chybě v psaní, počítání nebo jinému omylu, zejména ke stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu. Je-li v tomto případě stanovena dvojí

² Doležalová, M., Kalous, S., Polák, J.: K části čtvrté a páté zákona o správě daní a poplatků, Finanční a účetní bulletin, 1996, číslo 4, str. 27

daňová povinnost různě vysoká, zruší se dle zákona daňová povinnost nižší.

Důvody pro opravu zřejmých omylů a nesprávností stanovené v písměnu b) lze přiměřeně použít i při opravě zřejmých nesprávností v jiných rozhodnutích, kterými nebyla stanovena daňová povinnost.

Opravy či zrušení stanovené daně však lze provést pouze v prekluzivní lhůtě pro vyměření či doměření daně obsažené v § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Jako i u ostatních opravných prostředků řádných i mimořádných, příslušenství sleduje osud daně. Při opravě výše daně se tedy v odpovídající výši opraví s výjimkou pokut i penále, úrok a pod.

SUMMARY

The legal arrangement of the additional means of correction in tax proceedings is included in Part Five of the Law of Tax and Fees Administration. It deals especially with procedures of proceedings reopening, revisions of decisions concerning taxes; and also it deals with tax relief and correction of evident mistakes and inaccuracies.

The proceedings reopening is designed to provide remedy for enumeratively described cases of incorrect legitimate decisions, i.e. decisions resulting from insufficient or incorrect knowledge of facts of the case that served as the basis for the decision. On the other hand, revision of decision can be realized in cases of decisions that are either inconsistent with the current legal regulations or are based on substantial errors and mistakes of the proceedings, and furthermore, the circumstances imply that the amount of the tax imposed was stated incorrectly.

Revision of other decisions than tax imposing decisions is not allowed. There are preclusive notice terms stated by the Law for filing both of the above stated means of correction.

Tax relief is a means of correction used in cases when the decisions by tax authority are neither incorrect nor illegal but nevertheless there are reasons for partial or complete tax relief, or as the case may be, tax appurtenances. The decision concerning tax relief can be made at any stage of the proceedings.

In order to remedy the mistakes and inaccuracies of the writing and calculating included in the decision by the tax authority there is established the institute of correcting evident mistakes and inaccuracies.