

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní

Další ochranné prostředky při správě daní  
Diplomová práce

2022

Pavel Vajrauch

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2021/2022

# ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Pavel Vajrauch**  
Osobní číslo: **E20826**  
Studijní program: **N0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**  
Specializace: **Ekonomika veřejného sektoru**  
Téma práce: **Další ochranné prostředky při správě daní**  
Zadávací katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

## Zásady pro vypracování

Cílem diplomové práce je vymezení a analýza škály dalších prostředků ochrany za vybraná roční období. Na základě empirických dat zjistit množství, strukturu a další charakteristiky týkající se dalších prostředků ochrany, které uplatnily daňové subjekty. V případě zjištění slabých stránek formulovat návrhy na zlepšení.

Osnova:

- Vymezení základních pojmů zkoumané oblasti.
- Charakteristika dalších prostředků ochrany.
- Analýza dalších prostředků ochrany.
- Závěry plynoucí z provedeného výzkumu a případné návrhy na zlepšení.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 50 stran**  
Rozsah grafických prací:  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

DENHARDT, R. B., DENHARDT, J. V., BLANC, T. A. *Public Administration An Action Orientation*. Belmont: Wadsworth/Cengage Learning, 2014. 445 s. ISBN 978-1285434018.  
KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2013. 1194 s. ISBN 978-80-7263-769-0.  
KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.  
LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2016. 918 s. ISBN 978-80-7400-604-3.  
MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, E. M. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. Praha: Leges, 2015. 1024 s. ISBN 978-80-7502-081-9.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jan Fuka, Ph.D.**  
Ústav správních a sociálních věd

Datum zadání diplomové práce: **1. září 2021**  
Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2022**

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

L.S.

**doc. Ing. Jan Černošský, Ph.D. v.r.**  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2021

Prohlašuji:

Práci s názvem Další ochranné prostředky při správě daní 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 9. 6. 2022

Bc. Pavel Vajrauch

## **Poděkování**

Tímto bych chtěl poděkovat svému vedoucímu Ing. Janu Fukovi, Ph.D., za jeho trpělivost, odbornou pomoc, věnovaný čas a cenné rady, které mi pomohly při zpracování diplomové práce. Dále bych chtěl poděkovat svým rodičům za podporu jak ve studijních, tak i mimostudijních aktivitách.

## **ANOTACE**

*Tato diplomová práce si klade za cíl vymezit a analyzovat další ochranné prostředky při správě daní za vybrané období. Oblast dalších ochranných prostředků při správě daní je nedílnou součástí finanční správy. Tato práce nejprve vysvětluje základní pojmy, které se týkají dané problematiky. Následně charakterizuje již zmíněné další ochranné prostředky a na základě zpracovaných dat devíti dalších ochranných prostředků zkoumá a vyhodnocuje tato data za vybrané období na vybraném území. Práce obsahuje data, která eviduje Finanční úřad pro Pardubický kraj.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

finanční správa, další ochranný prostředek, žádost, rozhodnutí, vyrozumění

## **TITLE**

Other Protective Measures in Tax Administration

## **ANNOTATIONS**

*The aim of this thesis is to define and analyse other protective measures in tax administration for the selected period. The area of additional protective measures in tax administration is an integral part of the financial administration. This thesis first explains the basic concepts involved in the subject. It then characterizes the aforementioned additional safeguards and, based on the processed data of nine additional safeguards, analyzes and evaluates this research for the selected period in the selected territory. The work contains data recorded by the Financial Office for the Pardubice Region.*

## **KEYWORDS**

financial administration, other protective measures, request, decision, notification

## Obsah

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK .....	9
SEZNAM ZKRATEK .....	10
ÚVOD .....	11
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ ZKOUMANÉ OBLASTI .....	13
1.1 Veřejná správa .....	13
1.1.1 Státní správa .....	14
1.1.2 Samospráva.....	15
1.1.3 Dekoncentrace .....	16
1.1.4 Státní služba.....	16
1.2 Finanční správa ČR .....	17
1.2.1 Správa daní .....	18
1.2.2 Správce daně.....	19
1.2.3 Daň .....	20
1.2.4 Daňový subjekt.....	21
1.2.5 Daňové řízení.....	22
1.2.6 Zásady řízení.....	23
1.2.7 Daňová kontrola .....	24
1.2.8 Další ochranné prostředky .....	25
2 CHARAKTERISTIKA DALŠÍCH PROSTŘEDKŮ OCHRANY .....	26
2.1 Žádost o prodloužení lhůty .....	26
2.2 Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav.....	27
2.3 Žádost o vyslovení neúčinnosti doručení .....	29
2.4 Ochrana před nečinností .....	30
2.5 Oprava zřejmých omylů a nesprávností – oprava rozhodnutí .....	31
2.6 Rozhodnutí o nicotnosti.....	31

2.7	Námitka podjatosti.....	33
2.8	Posečkání daně a příslušenství daně.....	34
2.9	Prominutí daně a příslušenství daně.....	35
2.10	Námitka při placení daní.....	37
2.11	Stížnost.....	37
2.12	Stížnost poplatníka na postup plátce daně.....	38
3	ANALÝZA DALŠÍCH PROSTŘEDKŮ OCHRANY PŘI SPRÁVĚ DANÍ.....	40
3.1	Rozhodnutí o prodloužení lhůty.....	40
3.2	Rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav.....	42
3.3	Vyrozumění o nečinnosti.....	43
3.4	Rozhodnutí o nicotnosti.....	45
3.5	Rozhodnutí o podjatosti.....	46
3.6	Rozhodnutí o posečkání.....	47
3.7	Rozhodnutí o prominutí.....	50
3.8	Rozhodnutí o námitce.....	54
3.9	Vyrozumění o stížnosti.....	55
4	ZÁVĚRY PLYNOUCÍ Z PROVEDENÉHO VÝZKUMU A NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ 57	
4.1	Grafické schéma využitelnosti dalších ochranných prostředků.....	57
4.2	Vyhodnocení provedeného výzkumu.....	58
4.3	Silné a slabé stránky dalších ochranných prostředků.....	60
4.4	Návrhy na zlepšení.....	62
	ZÁVĚR.....	65
	POUŽITÁ LITERATURA.....	66



## SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

<b>Obrázek 1</b> – Dílčí daňová řízení .....	22
<b>Obrázek 2</b> – Automatické prodloužení individuální lhůty dle podané žádosti .....	27
<b>Obrázek 3</b> – Prodloužení lhůty a navrácení lhůty v předešlý stav .....	28
<b>Obrázek 4</b> – Formy doručení .....	30
<b>Obrázek 5</b> – Grafické schéma využitelnosti dalších ochranných prostředků .....	57
<b>Obrázek 6</b> – Počet rozhodnutí 2019 – 2021 .....	58
<b>Obrázek 7</b> – Výše posečkané částky 2019 – 2021 .....	59
<b>Obrázek 8</b> – Výše prominuté částky 2019 – 2021 .....	60
<b>Tabulka 1</b> – Cíl správy daní .....	19
<b>Tabulka 2</b> – Daňová kontrola .....	24
<b>Tabulka 3</b> – Rozhodnutí o prodloužení lhůty § 36 DŘ .....	41
<b>Tabulka 4</b> – Rozhodnutí o prodloužení lhůty dle § 36 odst. 4 DŘ .....	42
<b>Tabulka 5</b> – Navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 DŘ .....	42
<b>Tabulka 6</b> – Vyrozumění o nečinnosti dle § 38 DŘ .....	44
<b>Tabulka 7</b> – Rozhodnutí o nicotnosti dle § 105 DŘ .....	45
<b>Tabulka 8</b> – Rozhodnutí o vyloučení úřední osoby dle § 77 DŘ .....	46
<b>Tabulka 9</b> – Rozhodnutí o posečkání dle § 156 DŘ .....	48
<b>Tabulka 10</b> – Rozhodnutí o prominutí za rok 2019 .....	52
<b>Tabulka 11</b> – Rozhodnutí o prominutí za rok 2020 .....	52
<b>Tabulka 12</b> – Rozhodnutí o prominutí za rok 2021 .....	53
<b>Tabulka 13</b> – Rozhodnutí o námitce dle § 159 DŘ .....	54
<b>Tabulka 14</b> – Vyrozumění o stížnosti dle § 261 DŘ .....	56
<b>Tabulka 15</b> – Počet rozhodnutí/vyrozumění 2019 - 2021 .....	56
<b>Tabulka 16</b> – Vyhodnocení silných a slabých stránek dalších ochranných prostředků .....	60

## **SEZNAM ZKRATEK**

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
DS	Daňový subjekt
FÚ	Finanční úřad
NSS	Nejvyšší správní soud
SD	Správce daně

# ÚVOD

Primárním zdrojem pro financování činností státu jsou v České republice (dále jen ČR) daně. ČR je vyspělým právním státem, a proto je i tato povinnost regulována zákonnými úpravami, na základě kterých se proces správy daní vztahuje na každého daňového rezidenta. Nicméně nelze dopředu ovlivnit okolnosti a proces správy daní natolik, aby nedocházelo k situacím, které se od zákonem stanovených postupů odchýlí. Pro minimalizaci tohoto rizika, a především pro ochranu procesu správy daní, tak existuje hned několik opravných prostředků. Opravné prostředky se využívají vůči rozhodnutí správce daně (dále jen SD) a slouží pro ochranu daňového subjektu (dále jen DS) před postupem správce daně. Tato práce se zaměřuje na další ochranné prostředky, které jsou při správě daní využívány. Jejich využití je nezbytné především pro stabilní, ale i zodpovědnou a transparentní finanční správu. V případě dostatečného využití je to zároveň i zpětná vazba na práci úředníků a nastavených procesů při správě daní, což může vést ke zvýšení kvality výkonu Finanční správy ČR.

Cílem této práce je vymezení a osvětlení škály dalších ochranných prostředků při správě daní. Na základě empirického výzkumu je dále provedeno zjištění, jaké je jejich množství, struktura či další charakteristiky. Z tohoto rozboru jsou dále určeny silné a slabé stránky na základě kterých, jsou formulovány návrhy na zlepšení.

Při zpracování této práce je čerpáno z odborné literatury, a to primárně ze zákona č. 280/2009 Sb., Daňový řád (dále jen DŘ), ve znění pozdějších předpisů a manuálů k DŘ, webových stránek Ministerstva financí, rozhovoru s pracovníkem finančního úřadu (dále jen FÚ) a dat poskytnutých FÚ pro Pardubický kraj.

Vzhledem k tomu, že další ochranné prostředky využívá Finanční správa ČR, což je orgán veřejné správy, se první část této práce zaměřuje na vymezení základních pojmů veřejné správy. Dále se práce zabývá charakteristikou pojmů finanční správy a v závěru této části jsou zmíněny další ochranné prostředky. Úvod druhé kapitoly je věnován už samotným dalším ochranným prostředkům. Charakterizováno je celkem dvanáct dalších ochranných prostředků, přičemž primárním zdrojem pro vymezení je zejména odborná literatura a související judikatura. Ve třetí části práce je provedena analýza dalších ochranných prostředků, které byly využity v letech 2019 - 2021 v Pardubickém kraji. Data pro analýzu byla poskytnuta FÚ pro Pardubický kraj. V souvislosti s jednotlivými dalšími ochrannými prostředky jsou popsány i tzv. generální pardony, pro které jsou hlavním zdrojem metodické pokyny Finanční správy ČR. Práce je v této části doplněna především o komentáře pracovníka FÚ pro Pardubický kraj, které pomáhají

utvářet celistvý rámec charakteristiky analyzovaných dat. Tato část práce také analyzuje jednotlivé praktické případy využití dalších ochranných prostředků a demonstruje tak jejich správné využití v reálných situacích. Závěrem této práce je provedeno vyhodnocení již zmíněných dalších ochranných prostředků a definování jejich silných a slabých stránek. Na základě těchto dat jsou dále navržena opatření na zlepšení procesu jejich využití.

# 1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ ZKOUMANÉ OBLASTI

V první kapitole této diplomové práce se autor práce věnuje základním pojmům. Kapitola bude rozdělena na oblast veřejné správy a finanční správy a bude vysvětlen vztah mezi nimi. Z důvodu omezenosti počtu zdrojů bude vycházet zejména z legislativy, webových stránek a vnitřních předpisů Finanční správy ČR.

## 1.1 Veřejná správa

Veřejnou správu je podle většiny autorů velice obtížné definovat nebo alespoň přesvědčivě a výstižně popsat. Mnohem snadnější je nejprve vymezit správu jako takovou a až dodatečně určit její funkci a samotnou podstatu (Pomahač, 2011, s. 7).

V obecném pojetí členění správy je základním kritériem to, zda se jedná o správu veřejných, nebo soukromých záležitostí. Dříve bylo možné definovat rozdíl mezi správou soukromou a správou veřejnou, nyní se to zdá téměř nemožné. K tomu přispívá neurčitost definice toho, co je a není ve veřejném zájmu, ale také rozšiřování služeb poskytovaných veřejnosti, a to nejen veřejnými subjekty (obce, kraje, stát apod.), ale i soukromými subjekty (nadace, obecně prospěšné společnosti apod.). I přesto je nezbytné vydefinovat alespoň základní rozdíly mezi veřejnou a soukromou správou. Z věcného hlediska spočívá rozdíl mezi veřejnou a soukromou správou v míře právní vázanosti a také v cíli, který soukromá nebo veřejná správa sleduje. U soukromé správy se obvykle vychází z předpokladu, že její nositel je volný ve svém jednání, protože právní řád jej váže jen negativně – vymezuje mu pouze rámec jednání. Oproti tomu veřejná správa je právním řádem spojovaná nejen negativně, ale také pozitivně stanovením působnosti a pravomoci každému jejímu vykonavateli zvláště, případně druhově stejné skupině vykonavatelů. Dané rozdíly nemohou a ani nejsou absolutizovány. Platí hlavně v kontinentální Evropě (Hendrych a kol., 2014, s. 13).

Označení veřejná správa má v podstatě dva významy. Pod tímto pojmem rozumíme druh činností (správa) nebo organizační jednotku – instituci (úřad), která vykonává veřejnou správu. V prvním případě jde o správu v materiálním pojetí, v organizační jednotce jde o správu ve formálním pojetí (Hendrych a kol., 2014, s. 14).

V materiálním pojetí je veřejná správa správou činností státních nebo jiných orgánů veřejné moci nebo také subjektů, kterým byl propůjčen výkon veřejné správy za účelem plnění

konkrétních úkolů, které jsou označovány jako veřejné úkoly. V materiálním pojetí je možné vymezit veřejnou správu pozitivně, nebo negativně. Pozitivní vymezení je většinou propojováno s veřejnými úkoly, které má zajišťovat veřejná správa. Nicméně je tento způsob vymezení veřejné správy vzhledem k objemu a formě správních činností problematický. Častěji je proto využíváno k definici tohoto pojmu negativního vymezení, kdy se jedná o výčet aktivit, jimiž se veřejná správa naopak nezabývá. Počátek negativního vymezení tak spočívá především v nepřesvědčivých pokusech vymezovat veřejnou správu pozitivně (Hendrych a kol., 2014, s. 14-15).

Formální pojetí veřejné správy neklade důraz na činnost, ale na organizace, které mají oprávnění řešit konkrétní veřejné úkoly, jestliže nejsou uloženy zastupitelským sborům nebo soudům. Ve formálním pojetí je správa v principu soustavou jednotlivých správních úřadů nebo orgánů jako vykonavatelů veřejné správy v materiálním významu, tj. jako konkrétní činnosti (Hendrych a kol., 2014, s. 15).

Posledním zmíněným je právní rozměr veřejné správy. Ten byl vyvíjen jako součást staletého úsilí o efektivní začlenění rozsáhlých správních činností do ústavního systému státní správy. Jednalo se o velice obtížný úkol. Pro některé země bylo pak snazší přepsat ústavy a změnit konfiguraci vlád tak, aby přizpůsobily své závislosti na moderní technokratické veřejné správě (Rosenbloom, Leary a Chanin, 2010, s. 4).

### **1.1.1 Státní správa**

Státní správu vykonávají nejen ústřední orgány, ale i územní orgány na základě přenesené působnosti, a to na úrovni územních samosprávných celků. Stát část úkolů, jejichž zajištění patří mezi jeho povinnosti, zákonem deleguje na nestátní subjekt, v daném případě na územní samosprávný celek (Vavrochová, Kuš, 2012, s. 53).

Vykonavatelem státní správy v ČR v pravém slova smyslu jsou dle Hendrycha a kol. (2014, s. 138):

- ministerstva,
- jiné správní úřady,
- veřejné sbory jako přímí vykonavatelé,
- orgány územní samosprávy,
- jiné subjekty veřejného nebo soukromého práva, pokud je na ně delegován výkon státní správy zákonem či rozhodnutím na základě zákona (tzv. nepřímí vykonavatelé).

Specifické postavení mají úřady, které tvoří státní správu, a které nejsou řízeny v této činnosti vládou a ani jí nejsou ze své činnosti odpovědny. Tyto úřady nazýváme správní úřady mimo soustavu státní správy (Hendrych a kol., 2014). Mezi přímé vykonavatele státní správy řadíme již zmíněná ministerstva. Do nepřímých vykonavatelů státní správy je řazena přenesená působnost, tedy státní správa, která je uskutečňována orgány obcí (Hendrych a kol., 2014).

### **1.1.2 Samospráva**

Samospráva je vykonávána orgány jiných právních subjektů než státu, jestliže je na ně výkon veřejné správy delegován zákonem a trvale svěřen do jejich samotné odpovědnosti. Takto se přenesená veřejná správa odděluje od státní správy a procedur souvisejících s jejím výkonem. Nepřichází však o charakter plnění veřejných úkolů a nositelé samosprávy o charakter veřejné moci. Samosprávu rozdělujeme na územní a zájmovou (Hendrych a kol., 2014, s. 143).

Pro samosprávu je také charakteristické, že je nezávislá na státu. Především ve smyslu nepodřízenosti orgánům státní správy. Samospráva vzniká a její působnost je dána na základě vymezeného právního rámce, stát může zasahovat do působnosti samosprávných celků, pokud to vyžaduje zákonná ochrana, a pouze způsobem stanoveným zákonem. Příslušné záležitosti si samospráva spravuje samostatně a tvoří o nich rozhodnutí přímo, nebo pomocí volených orgánů (Hendrych a kol., 2001, s. 801). Dle Lochmannové (2017) má samospráva možnost tvořit vlastní právní normy, ať už vyhlášky či předpisy, ale současně nesmí být tyto normy v rozporu se zákonem. Samospráva má také možnost vytvářet a řídit činnosti institucí, které spadají pod samosprávu.

Předpokladem pro plnění samosprávních záležitostí je již výše zmíněná delegace práv jednotlivé úkony vykonávat. K tomu je určen systém decentralizace veřejné správy, který přenáší část výkonu správních činností z nositele, kterým je stát na odlišné právní subjekty, a to včetně odpovědnosti a všech příslušných kompetencí. Tento systém tak umožňuje provádět rozhodovací procesy na úrovni, která má především dostatek informací k dobrému a včasnému řešení potíží a je lidem nejbližší. Současně je ale nezbytné dbát i na to, aby byla zabezpečena vysoká odbornost rozhodování ve věci. Pro decentralizovaný právní systém je charakteristická relativně vysoká samostatnost jeho prvků – nezávislost právních subjektů, které jsou ve své činnosti vázány právním řádem, nikoli interními předpisy či příkazy státních úřadu nebo orgánů. Danými příkazy či předpisy jsou na tyto subjekty jako nositele veřejné správy vázány

pouze v případech, kdy na základě zákona vykonávají přenesenou působnost, což znamená výkon státní správy.

### **1.1.3 Dekoncentrace**

Dekoncentrace se projevuje jako vertikální nebo horizontální slučování či rozlučování správních úřadů nebo orgánů, které jsou spojeny se změnou správní agendy ve formě jednoho organizačního systému veřejné správy. Horizontální dekoncentrace rozděluje úkoly do více úřadů na shodné úrovni. Vertikální dekoncentrace rozděluje působnost mezi nižším a vyšším stupněm (např. Ministerstvo financí ČR – Generální finanční ředitelství – Odvolací finanční ředitelství), tedy delegování působnosti na úřad nižšího stupně. Mezi vertikální dekoncentrací a vertikální decentralizací je zásadní rozdíl. Z pohledu výstavby veřejné správy má rozeznávání vertikální dekoncentrace a decentralizace mimořádný význam. Volba mezi těmito principy rozhoduje o přípustnosti a podobě ingerence do činnosti nižších úřadů v rozsahu jednoho organizačního uspořádání a do činnosti orgánů odlišných nositelů veřejné správy ze strany státu. Nemění se ani vztahy mezi nižší a vyšší úrovní úřadu, které jsou dány právem vyššího příkazovat níže postavenému, včetně nároku dozoru (Hendrych a kol., 2014, s. 120).

### **1.1.4 Státní služba**

Zákon o státní službě byl zveřejněn ve Sbírce zákonů ČR dne 6. listopadu 2014 pod číslem 234 a jeho plná platnost počala k 1. lednu 2015. Upravuje zejména právní vztahy státních zaměstnanců, kteří vykonávají státní správu ve správních úřadech a představuje významný krok k zavedení stálé a profesionální státní správy. Mezi podstatné cíle zákona o státní službě patří zefektivnění státní správy a modernizace. Uspořádání služebních úřadů je ve všeobecné rovině vymezeno právním předpisem a množství služebních míst státních zaměstnanců povoluje vláda ČR. Na státní službu dohlíží nezávislá sekce pro státní službu vytvořená Ministerstvem vnitra ČR, kdy ve vedení je náměstek jmenovaný vládou.

Za podstatný přínos zákona je třeba označit profesionalizaci státní správy. Na zaplnění volného služebního místa se uskutečňuje výběrové řízení, kdy nároky a podmínky uchazeče o přijetí do služebního poměru jsou stanoveny přímo zákonem. Zákon o státní službě počítá s vytvořením pravidel pro vzdělávání státních zaměstnanců a dává povinnost státnímu zaměstnanci úspěšně vykonat úřednickou zkoušku. Nadále reguluje hodnocení státních zaměstnanců a vymezuje přesně daná pravidla jejich odměňování. Přijetím zákona o státní službě splnila ČR závazek k Evropské unii, a to zřídit profesionální státní správu (Ministerstvo vnitra ČR, 2022).



## 1.2 Finanční správa ČR

Finanční správa ČR je podřízena Ministerstvu financí ČR a je tvořena soustavou orgánů veřejné správy, která je tvořena Generálním finančním ředitelstvím, kterému je dále podřízeno Odvolací finanční ředitelství, Specializovaný finanční úřad, FÚ a jednotlivé územní pracoviště. Finanční správu ČR spravuje zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, ve znění pozdějších předpisů. V daném zákoně jsou uvedeny kompetence (obecné působnost) i postavení samotné Finanční správy ČR.

Podstatnou kompetencí Finanční správy ČR je hlavně správa daní. Jedná se o (Finanční správa ČR, 2015):

- daň z příjmu fyzických osob,
- daň z příjmu právnických osob,
- daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“),
- daň silniční,
- daň z nemovitých věcí,

ale současně vykonává i mnoho dalších činností, které nalezneme ve speciálních daňových zákonech (Finanční správa ČR, 2015).

Pojem finanční správa je širším pojmem nežli veřejná správa veřejných financí, kromě toho zahrnuje i správu veřejného majetku tvořící souhrn hodnot, jenž může obsahovat možnou materiální základnu veřejného sektoru. Dále se pak jedná o veřejnosprávní a také veřejnoprávní působení na ekonomický systém včetně zacházení se strategickými statky. Jelikož i společenské vztahy, které jsou realizované v daných oblastech, mohou mít vliv na veřejné finance a mohou tak ovlivnit vykonávání veřejných úkolů, přesněji produkci veřejných statků. Finanční správa ČR má za úkol pečovat o materiální prostředí, v širším významu, které požaduje veřejný sektor (Mrkývka a kol., 2004, str. 108).

Finanční správa je chápána v užším i širším slova smyslu. Podstatné je, zda nositelé veřejné správy danou činnost vykonávají jako svou základní kompetenci, která jim specificky náleží. Dle tohoto měřítka je možné finanční správu v širším slova smyslu pokládat za veškerou činnost, která metodami a podáním veřejné správy působí na materiální základ veřejného sektoru, včetně vlivu na soukromý sektor. V užším slova smyslu je finanční správa definována jako činnost dekoncentrovaných orgánů, do jejichž pravomocí patří realizace výkonné moci při nakládání s veřejnými finančními prostředky, tím se finanční správa ohraničuje jen na správu

veřejných financí. S ohledem na spojitost materiálního základu veřejného sektoru a veřejných financí je žádoucí, aby finanční správa byla chápána především v širším slova smyslu (Mrkývka a kol., 2004, str. 109).

Finanční správa se vztahuje na dvojí činnost státu, veřejných korporací a jiných dalších subjektů veřejného a soukromého sektoru. Dané činnosti však tkví v činnostech alokačních vedoucích k seskupení prostředků v konkrétních fondech, činnostech distribučních, což znamená výdaje, a také v neutrálních činnostech, které se vztahují na předešlé činnosti, ale primárně nemění množství ve fondech (Mrkývka a kol., 2004, str. 109).

Finanční správu ČR tvoří (Finanční správa ČR, 2015):

- Generální finanční ředitelství.
- Odvolací finanční ředitelství.
- FÚ.
- Specializovaný FÚ.

Řídícím pracovníkem Generálního finančního ředitelství je generální ředitel. Jeho funkci zastupuje zástupce generálního ředitele. Výběr, jmenování a odvolání se řídí zákonem o státní službě. Stejně jako u Generálního finančního ředitelství je u Odvolacího finančního ředitelství a FÚ řídícím pracovníkem ředitel, při jehož výběru, jmenování a odvolání se postupuje dle zákona o státní službě. Působnost FÚ je vykonávána prostřednictvím územních pracovišť. Územní pracoviště řídí ředitel sekce nebo ředitel odboru územního pracoviště FÚ, který je podřízen řediteli FÚ (Finanční správa ČR, 2015).

### **1.2.1 Správa daní**

Definice správy daní je dle Vančurové (Vančurová a Boněk, 2011, s. 21) následující: „*Správou daní se rozumí postup, jehož cílem je správné zajištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ Daný pojem „postup“ má zahrnovat co největší spektrum shromážděných úkonů při správě daní.

Těmito postupy jsou myšleny zejména (Vančurová a Boněk, 2011, s. 21):

- příjem plateb z daní,
- stanovení daně DS,
- vyhledávání dílčích DS,
- případně vymáhání v případě, kdy DS nezaplatí jemu vyměřenou daň dobrovolně.

Správa daní se řídí DŘ, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o proces, jehož cílem je správné zjištění, stanovení a zabezpečování úhrady daní. Základem pro správné zjištění a vyměření daní je pak daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a také dodatečné daňové přiznání, dodatečné vyúčtování či následné hlášení, které podává DS (Mrkývka a kol., 2004a, str. 4038). Na správu daní se používají všechny obecné principy, které platí pro veřejnou správu a její právní regulaci, ale také zvláštní zásady vycházející ze zvláštnosti jejího předmětu a právních předpisů, které ji upravují (Radvan a kol., 2008, s. 76).

V tabulce níže je uvedeno shrnutí cíle správy daní.

**Tabulka 1 - Cíl správy daní**

<b>Cíl správy daní</b>	
<b>Zjistit a stanovit daň</b>	<b>Zajistit úhradu daně</b>
- DS má povinnost podat daňové tvrzení.	- DS má povinnost zaplatit přiznanou daňovou povinnost.
- Správce daně zjišťuje dílčími postupy správnost tvrzené daně a vyměřuje či doměřuje daň.	- Správce daně provádí potřebné úkony k tomu, aby byly zaplacený nedoplatky, především formou daňové exekuce.

Zdroj: vlastní zpracování dle (Hrstková Dubšeková a Hanych, 2017, s. 9)

Vykonavatelem správy daní je orgán veřejné správy – SD. V rámci správy daní je zahrnuta i mezinárodní spolupráce na základě mezinárodních smluv i zvláštních zákonů (především zákon o mezinárodní pomoci při správě daní a zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání nějakých finančních pohledávek) (Vančurová a Boněk, 2011, s. 21).

### **1.2.2 Správce daně**

SD je dle DŘ (Hrstková Dubšeková a Hanych, 2017): „každý správní orgán, popř. i jiný státní orgán, pokud jej zvláštní zákon v příslušném rozsahu zmocňuje k výkonu správy daní. Správní orgán nebo jiný státní orgán jsou považovány za orgány veřejné moci. SD má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní.“

SD je organizačně odpovědný za příslušné řízení, daňové řízení, postupy a také je ve vrchnostenské funkci vůči DS a třetím osobám. Třetí osoby a DS jsou osoby, které se účastní na správě daní, a to ze zákona či na základě pokynu SD, kdy se podílí na zabezpečení cíle správy daní. FÚ a celní úřady jsou typickými SD (Hrstková Dubšeková a Hanych, 2017, str. 19).

Pozici SD dle rozsahu stanoveného zákonem mají (Radvan a kol., 2008, s. 82):

- Ministerstvo financí ČR,
- územně dekoncentrované specializované správní úřady, a to
  - FÚ,
  - celní úřady (clo, spotřební daň),
- jiné správní úřady (správní poplatky),
- obce a obecní úřady (správní a místní poplatky),
- soudy (soudní poplatky).

### 1.2.3 Daň

Jedná se o pojem právní a ekonomický, který není v právním řádu ČR nijak přesně definován. Finanční teorie definuje daň (Radvan a kol., 2008, s. 23) jako: *„povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.“*

Daň představuje transfer finančních prostředků ze soukromého sektoru k veřejnému sektoru. Definicí daně je dle Kubátové (Kubátová, 2018, s. 15): *„povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností.“*

Neúčelovost daně je chápána jako skutečnost, že konkrétní daň v určité výši nemá financovat určitý vládní projekt, ale že se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou podporovat různé veřejné potřeby. Pojem neekvivalentnost pro poplatníka pak znamená, že nemá právo na protihodnotu ve výši, která odpovídá jeho platbě. Z ekonomického pohledu lze mezi daně zařadit i cla, protože se jedná o povinnou neúčelovou platbu do státního rozpočtu, hrazenou při přechodu zboží či služby přes státní hranici.

V současné době se můžeme setkat jen se cly dovozními, jejichž záměr je ochranný, sloužící ke snížení dovozu určitého zboží nebo služeb do země či k cenovému zvýhodnění domácí produkce. V případě, že je platba daňového charakteru vložena jednorázově, je označována jako dávka (Kubátová, 2018, s. 16).

Dále je vhodné zmínit pojem daň i z jiného hlediska. Je zřejmé, že daný pojem se v DŘ velice často opakuje. DŘ ale neupravuje pouze správu daní. Aby nebylo třeba mnohdy opakovat

stejná slovní spojení, zavádějí se v zákonech tzv. legislativní zkratky. Z tohoto důvodu zavádí DŘ legislativní zkratku daň, která obsahuje dle Vančurové (Vančurová a Boněk, 2011, s. 23):

- finanční plnění, které zákon označuje jako daň, clo či poplatek,
- finanční plnění, jestliže zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- finanční plnění v rámci dělené správy (např. pokuty udělené Policií ČR).

Za daň je dále považováno i to, co tímto pojmenováním v pravém slova smyslu nelze určit, a to (Vančurová a Boněk, 2011, s. 23):

- daňový odpočet (jedná se o částku, kterou SD zaplatí DS na základě určení daně), daňovým odpočtem se rozumí například nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty nebo daňový bonus u daně z příjmů fyzických osob,
- daňová ztráta, což je „záporný“ základ daně z příjmů, ale pro řádný postup správy daní je její jednoznačné určení nezbytné,
- příslušenství daně, a to jsou finanční sankce uložené při správě daní.

#### **1.2.4 Daňový subjekt**

DS se rozumí osoba, která je buď přímo zákonem označována jako DS anebo osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka či jako plátce daně. Na správě daní jsou přítomny DS a třetí osoby. Nejedná se jen o účastníky řízení, jelikož jejich procesní práva jsou dána i mimo odehrávající se řízení, například v rámci vyhledávací činnosti SD. Třetí osoby a DS jsou označovány za osoby zúčastněné na správě daní (Hrstková Dubšeková a Hanych, 2017, str. 23).

Dle DŘ jsou DS (ČESKO, 2009):

- poplatník – jedná se o osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani; sama za sebe vstupuje do daňového řízení, jedná svým jménem před SD, a pokud dojde k neplnění daňových povinností, ručí svým majetkem. Jedná se pouze o obecné a konkrétní vymezení tohoto pojmu;
- plátce daně – jedná se o osobu, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí SD daň, kterou vybírá od poplatníků nebo kterou sráží poplatníkům, daňový důsledek ale určitě dopadá na poplatníka, nikoliv na plátce daně;
- právní nástupce fyzické či právnické osoby, kterou jako DS vymezuje zákon.

### 1.2.5 Daňové řízení

Od správy daní je nutné odlišovat daňové řízení. Cíl správy daní naplňují právě daňová řízení. Jedná se však o samostatné řízení s konkrétním DS o konkrétní dani za jedno zdaňovací období. Jinými slovy tak lze odlišit např. řízení na DPH za zdaňovací období únor 2021 a řízení na DPH za zdaňovací období březen 2021 nebo řízení na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2020. Platí však, že daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho DS, výsledkem ale poté bude více platebních či dodatečných platebních výměrů (Vančurová a Boněk, 2011, s. 23-24).

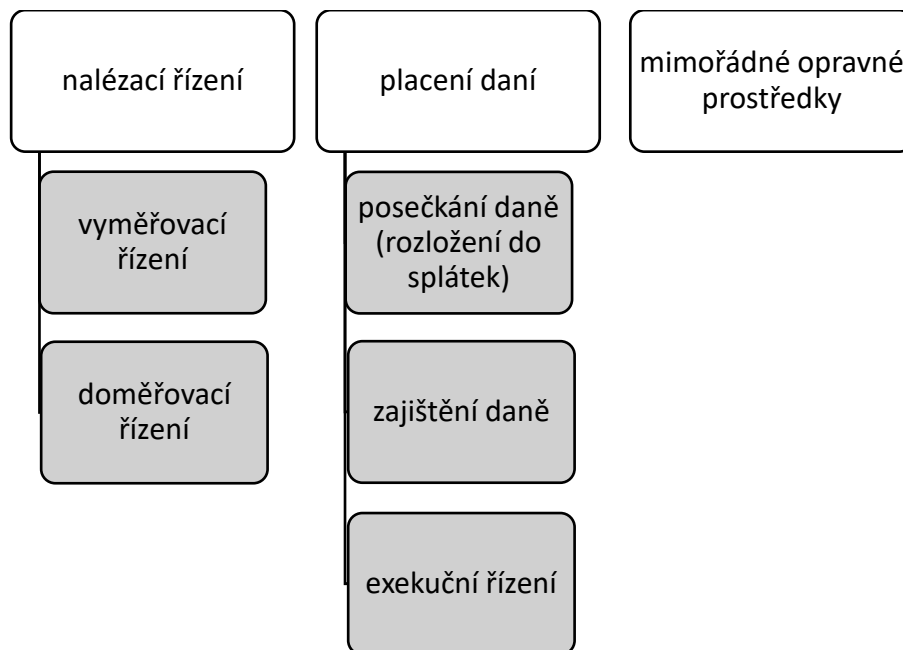
Daňové řízení dle Hrstkové Dubškové a Hanycha (2017, s. 93) je vedeno za účelem správného zjištění a určení daně a zabezpečení jejího uhrazení, což je i záměrem správy daní, a končí splněním či jiným zánikem daňové povinnosti, která s danou daní souvisí. Daňové řízení trvá po celou dobu trvání daňové povinnosti, což znamená po dobu, po kterou je možné daň určit, vybrat a vymoci. Příznačnost daňového řízení tkví v tom, že probíhá souvisle a stále s existencí daňové povinnosti, jestliže není dosaženo cíle správy daní. V rovině nalézací končí daňové řízení nejpozději uběhnutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Předmět daňového řízení obsahuje (Hrstková Dubšková a Hanych, 2017, s. 93):

- daň, která je posuzována ke zdaňovacímu období – vztahuje se např. k dani z příjmů, dani z přidané hodnoty, dani silniční, dani z nemovitých věcí, spotřebních daní,
- daň, která je posuzována ve vztahu k jednotlivým skutečnostem – vztahovaly se např. k dani z nabytí nemovitých věcí, předmětem však může být pouze kontrola výstupů na DPH.

Z charakteru daňového řízení plyne to, že se podle okolností může skládat z mnoha dílčích řízení, kdy v každém z nich jsou vydávána individuální rozhodnutí (Vančurová a Boněk, 2011, s. 72). Dílčí daňová řízení jsou uvedena v obrázku 1.

V obrázku níže jsou znázorněna dílčí daňová řízení.



**Obrázek 1 – Dílčí daňová řízení**

Zdroj: zákon 280/2009 Sb., daňový řád

### 1.2.6 Zásady řízení

Základní zásady daní představují principy, které platí pro všechny části správy daní, tudíž i pro úkony a postupy vykonávané v rámci daňového řízení. Jsou to principy, pravidla, které je třeba respektovat v každé fázi správy daní. Většina těchto zásad je stejná či podobná jako v jiných oblastech veřejného práva (např. správního práva), ale jsou zde také zásady typické jen pro správu daní.

Přehled zásad správy daní je zobrazen v následujícím seznamu (Vančurová a Boněk, 2011, s. 24-25):

- zákonnost,
- přiměřenost úkonů SD,
- zákaz zneužití pravomoci,
- rovnost procesního postavení osob zúčastněných při správě daní,
- vzájemná součinnost a spolupráce SD a DS,
- hospodárnost (ekonomie času),
- rychlost,
- volné hodnocení důkazů,
- zásada materiální pravdy,
- oficialita,

- mlčenlivost,
- neveřejnost.

### 1.2.7 Daňová kontrola

Dle Hrstkové Dubškové a Hanycha (2017, s. 51) se jedná o postup, kdy SD prověřuje tvrzení DS a další skutečnosti, které mají vliv na stanovení jejich daňových povinností. Záměrem daňové kontroly je správné zjištění a stanovení daně. Na rozdíl od místního šetření, které je SD oprávněn provádět jak u DS, tak i u dalších osob, které se účastní správy daní, je SD zmocněn provádět daňovou kontrolu u DS.

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení DS či další okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (jedno zdaňovací období, jedna daň). Z důvodu hospodárnosti může být daňová kontrola uskutečňována společně pro více zdaňovacích období, nebo i více daní. Rozsah daňové kontroly stanovuje, jaká tvrzení, jaké povinnosti či okolnosti budou v rámci předmětu SD ověřovány. Rozsah může být neomezený (prověřování celkové daňové povinnosti v daném zdaňovacím období), popř. omezený (prověřování plnění vybraných povinností), a je možné jej v průběhu kontroly zúžit, nebo rozšířit (Hrstková Dubšková a Hanych, 2017, s. 51).

V tabulce níže je uveden proces daňové kontroly.

**Tabulka 2** – Daňová kontrola

<b>Daňová kontrola</b>		
Zahájení – doručením oznámení o zahájení daňové kontroly	Průběh	Ukončení – doručením oznámení o ukončení daňové kontroly
- vymezení rozsahu a předmětu daňové kontroly a začátek ověřování	- stanovování a ověřování, provádění dokazování	- součástí je zpráva o daňové kontrole, která obsahuje i konečný výsledek kontrolního zjištění

Zdroj: vlastní zpracování (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022)

Daňová kontrola se může uskutečňovat přímo u DS či na místě nejhodnějším vzhledem k záměru kontroly a má základní význam pro zaručení dodržování daňových zákonů, a tedy i pro dosažení příjmů státního rozpočtu v nezkrácené výši (Hrstková Dubšková a Hanych, 2017, s. 51).

Daňovou kontrolu je možné opakovat, a to pokud (Hrstková Dubšková a Hanych, 2017, s. 51):



- SD zjistí nové skutečnosti či důkazy, které nemohly být bez zavinění SD uplatněny v prvotní daňové kontrole,
- DS učiní úkon, který změní své dosavadní tvrzení.

### **1.2.8 Další ochranné prostředky**

DŘ upravuje kromě opravných a dozorčích prostředků také další prostředky vůči rozhodnutí SD, které především slouží na ochranu DS před postupem SD. Opravné prostředky jsou buď řádné (odvolání, rozklad), nebo mimořádné (návrh na obnovu řízení), anebo dozorčí (obnova řízení z moci úřední a přezkumné řízení), pak máme ještě další ochranné prostředky při správě daní. Jako příklad dalšího ochranného prostředku je možné uvést podnět na ochranu před nečinností SD, námitku na podjatost úřední osoby, stížnost proti nevhodnému chování úředních osob či námitku proti úkonu SD při placení daní. DS má také možnost podávat různé typy žádostí k tomu, aby mohl splnit své daňové povinnosti. S podáním některých žádostí v daňovém řízení je spojena povinnost uhradit správní poplatek. Tyto další prostředky ochrany jsou v DŘ umístěny dle příslušných oblastí správy daní a nejsou (na rozdíl od řádných, mimořádných a dozorčích prostředků) koncentrovány na jednom místě (Hrstková Dubšeková a Hanych, 2017, s. 72,84). Vzhledem k tématu této práce proto budou další ochranné prostředky detailněji charakterizovány v následujících kapitolách.

## **2 CHARAKTERISTIKA DALŠÍCH PROSTŘEDKŮ OCHRANY**

Druhá kapitola této diplomové práce je věnována dalším opravným prostředkům v daňovém řízení. Podstatné je slovo „další“. Opravné prostředky se totiž, jak již bylo výše uvedeno, dělí na řádné (odvolání nebo rozklad), mimořádné (obnova řízení na návrh), dozorčí (obnova řízení z moci úřední a přezkumné řízení) a na další ochranné prostředky při správě daní (stížnost, námitka apod.). Toto rozdělení je důležité pro další možné využití při právní ochraně. DS se těmito prostředky může domáhat nápravy v daňovém řízení, nebo ho může ochránit před nesprávným či nezákonným postupem SD.

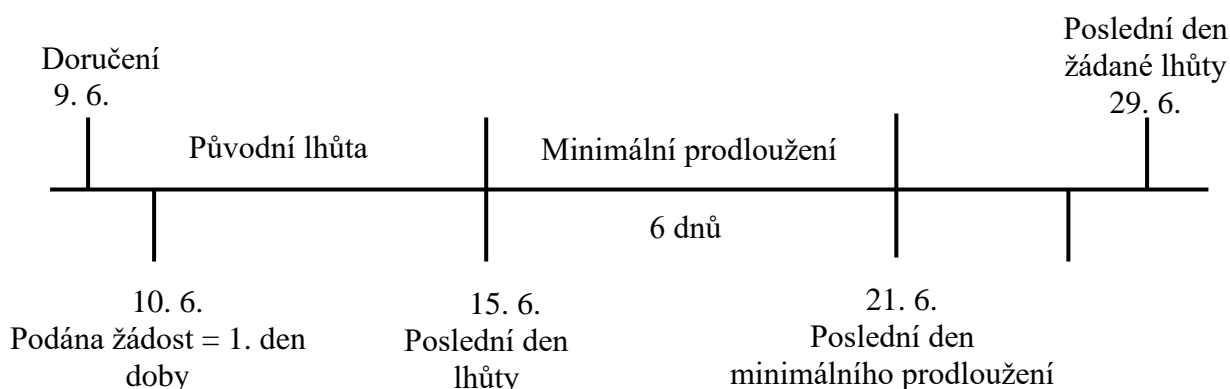
### **2.1 Žádost o prodloužení lhůty**

Dle Vančurové a Boňka (2011, s. 55) může vést nedodržení lhůty k zániku práva nebo povinnosti, ale také může být spojeno s uložením sankce. Z tohoto důvodu jsou stanovena pravidla, kdy a jak je možné lhůtu při správě daní prodloužit. Ovšem jiný přístup je vybrán u individuální lhůty, kterou by SD měl nastavit adekvátně podmínkám a možnostem DS, jež samozřejmě pouze odhaduje, a u zákonných lhůt, jejichž možnost prodloužení je málo početná. Ojedinele je také možné pro další průběh daňového řízení (lépe řečeno některých postupů při správě daní) obnovit lhůtu, která už uplynula – týká se navrácení lhůty v předešlý stav, o které bude pojednáno v další podkapitole.

Dále Vančurová a Boněk (2011, s. 56) uvádí, že SD může na žádost osoby zúčastněné na řízení (mnohdy to bude pochopitelně DS, ale někdy i třetí osoba) prodloužit lhůtu vymezenou SD – tedy lhůtu individuální, a to jen ze závažných důvodů. Prodloužení samotné lhůty je možné u individuální lhůty ve skutečnosti vymoci, ale pouze u první žádosti o prodloužení uvedené lhůty. Danou lhůtu musí SD prodloužit alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je požádáno.

Jako praktický příklad dle Hrstkové Dubškové a Hanycha (2017, s. 33) je situace, kdy SD stanovuje lhůtu ve výzvě DS, jejíž konec je 15. 6. Žádost o prodloužení této lhůty o 14 dnů byla předložena SD dne 10. 6. SD je povinen prodloužit lhůtu nejméně o šest dnů, což znamená do 21. 6. V případě, že by DS požadoval prodloužení lhůty o tři dny, tak by v daném případě měl SD povinnost prodloužit lhůtu pouze do 18. 6.

V následujícím obrázku je zobrazen praktický příklad automatického prodloužení individuální lhůty dle podané žádosti.



**Obrázek 2** – Automatické prodloužení individuální lhůty dle podané žádosti

Zdroj: vlastní zpracování dle (Vančurová a Boněk, 2011, s. 56)

Zákonnou lhůtu je možné prodloužit, pouze pokud to jednoznačně stanoví zákon. V žádném případě není možné u zákonné lhůty prodloužit lhůtu pro stanovení a placení daně a dále např. pro podání opravných prostředků anebo dodatečného daňového tvrzení (Vančurová a Boněk, 2011, s. 57).

DŘ dále upravuje tzv. odkladný účinek zavčas podané žádosti o prodloužení vymezené lhůty, jestliže SD vydá rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, a dané rozhodnutí bude žadateli sděleno (tj. doručeno), teprve když uplyne vymezená lhůta, o jejíž prodloužení je žádáno (Hrstková Dubšeková a Hanych, 2017, s. 33). Toto lze demonstrovat na následující situaci: 1. 4. 2022 je datum označené jako konec vymezené lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2021 a dne 27. 3. 2022, což je 6 dnů před uplynutím vymezené lhůty, předloží poplatník žádost o prodloužení vymezené lhůty, v jejímž rámci požaduje prodloužit lhůtu do 31. 6. SD vydá zamítavé rozhodnutí, jež bude poplatníkovi doručeno dne 15. 4. 2022, což znamená po uplynutí vymezené lhůty. Konec lhůty je dne 21. 4. 2022 (15 + 6), tj. běh lhůty končí uplynutím tolika dnů po oznámení rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. Jestliže poplatník podá daňové přiznání do 21. 4. 2022, bude ho mít zavčas podané.

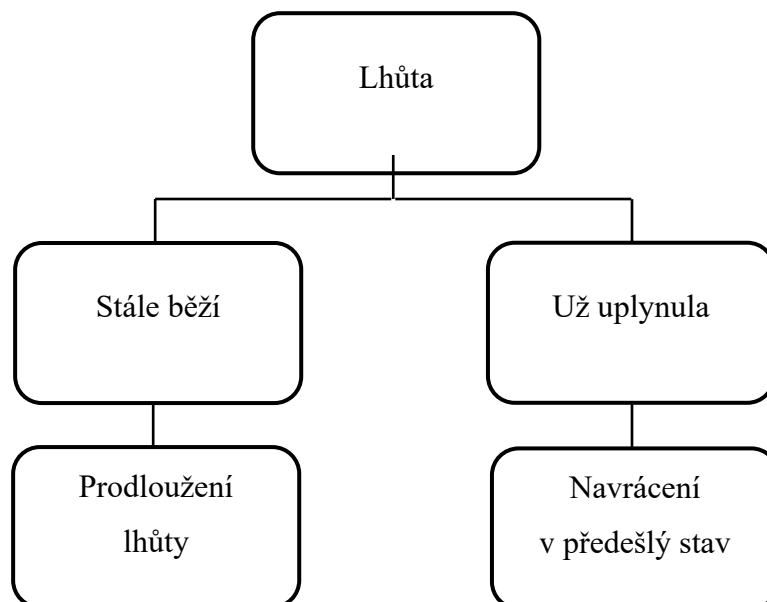
## 2.2 Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav

Mimo prodloužení lhůty je možné také navrátit lhůtu v předešlý stav, tj. obnovit průběh promeškané lhůty a vymezit lhůtu novou. O navrácení lhůty v předešlý stav může být zažádáno

tehdy, uplynula-li už původní lhůta před předložením žádosti, nešlo-li již o prodlouženou lhůtu a neuběhlo-li více jak 15 dnů (subjektivní lhůta) ode dne, kdy zanikly důvody zmeškání lhůty původní. Pro navrácení lhůty v předešlý stav není právní nárok a na straně žadatele musí existovat významné důvody, kvůli kterým nemohl zákonnou či SD vymezenou lhůtu dodržet, tj. objektivní důvody nezpůsobené žadatelem. DS může navrátit lhůtu v předešlý stav z významného důvodu, tak jak stanovuje zákon. Tyto významné důvody však nejsou nijak konkretizovány, tudíž je možné vycházet z důvodové zprávy k návrhu DŘ. Mezi významné důvody tak patří např. zdravotní komplikace, hospitalizace v nemocnici, živelní katastrofa apod. (Hrstková Dubšeková a Hanych, 2017, s. 34).

Dle Vančurové a Boňka (2011, s. 58) zkrátka nelze prodloužit něco, co již neexistuje. Není možné tedy prodloužit lhůtu, která již uplynula. Jenže i v tomto případě je zde jakási možnost, jak v závažných případech ozdravit nedodržení lhůty. Osoba, která se účastní na správě daní je v těchto případech oprávněna požádat SD o navrácení promeškané lhůty v předešlý stav. Pokud jsou důvody zmeškání lhůty opravdu závažné, SD povolí navrácení lhůty v předešlý stav, ať už se jedná o individuální nebo zákonné lhůty, což znamená, že stanoví lhůtu novou.

Rozdíl, kdy se využívá žádost o prodloužení lhůty a navrácení lhůty v předešlý stav, je uveden v obrázku 3.



**Obrázek 3** – Prodloužení lhůty a navrácení lhůty v předešlý stav

Zdroj: vlastní zpracování dle (Vančurová a Boněk, 2011, s. 56)

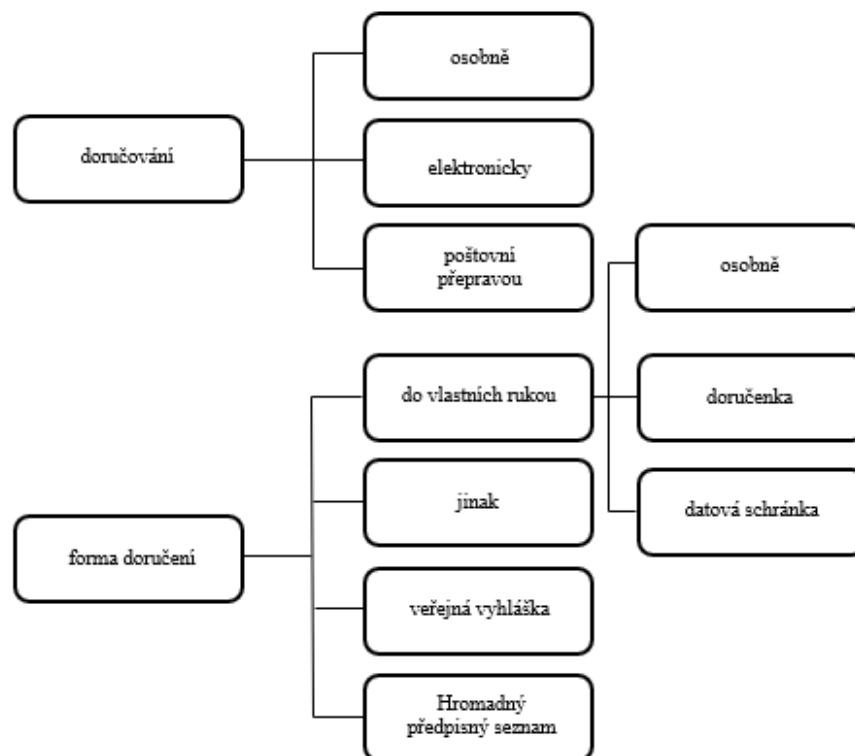
Pro snadnější pochopení je výše uvedeno grafické znázornění vztahu prodloužení lhůty a navrácení lhůty v předešlý stav. Vždy tedy záleží na tom, zda už lhůta uplynula či stále trvá. Tuto možnost může využít DS nebo třetí osoba při daňovém řízení. Samozřejmě to musí být v souladu s podmínkami, které ukládá zákon a DS nebo třetí osoba pro to musí mít závažné důvody. Konečné rozhodnutí je na SD.

### **2.3 Žádost o vyslovení neúčinnosti doručení**

Podle DŘ (ČESKO, 2009) je neúčinnost doručení definována jako situace, kdy *„adresát, který si ze závažného a předem nepředvídatelného důvodu nemohl uloženou písemnost ve stanovené lhůtě vyzvednout, může požádat SD, který písemnost doručil, o vyslovení neúčinnosti doručení.“*

V mnoha záležitostech nastávají účinky doručení i v případě, kdy se ve skutečnosti adresát o obsahu písemnosti nedozvěděl, protože si uloženou písemnost ve vymezené lhůtě nevyzvedl. V tomto případě se jedná o fikci doručení. Pokud si ji nemohl vyzvednout ze závažného a předem neočekávaného důvodu, tak může požádat SD o vyslovení neúčinnosti doručení, a to do 15 dnů ode dne, kdy se s písemností reálně seznámil, nejdéle však do 6 měsíců od „fiktivního“ doručení. Jako důvod je možné uvést např. živelnou katastrofu anebo nepředvídatelnou hospitalizaci v nemocnici, což jsou důvody, které jsou spatřovány i v rámci důvodů pro podání žádosti o prodloužení lhůty nebo její navrácení v předešlý stav. Shledá-li SD žádost jako důvodnou, vysloví neúčinnost doručení a poté se písemnost pokládá za doručenu až dnem oznámení rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti rozhodnutí (Vančurová a Boněk, 2011, s. 62).

V obrázku níže jsou graficky znázorněny formy doručení.



**Obrázek 4** – Formy doručení

Zdroj: vlastní zpracování dle (Vančurová a Boněk, 2011, s. 59)

## 2.4 Ochrana před nečinností

DŘ (ČESKO, 2009) definuje ochranu před nečinností jako situaci, kdy osoba, která se účastní na správě daní, je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému SD, jestliže SD nejedná v řízení bez zbytečného prodlení, protože:

- zbytečně uplynula zákonem vymezená lhůta, v níž měl SD provést úkon,
- neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro realizaci takového úkonu při správě daní běžná, nebo
- nevydal rozhodnutí neprodleně poté, co došlo k shromáždění podkladů nezbytných pro rozhodnutí.

Pokud je podnět důvodný, nařídí nadřízený SD odstranění zjištěného porušení. Nedojde-li k nápravě ve lhůtě 30 dnů od doručení podnětu DS, zabezpečí nápravu samotný nadřízený orgán a DS o této nápravě uvědomí (Radvan a kol., 2008, s. 160).

Jako praktický příklad Kratochvíl a Šustr (2015, s. 74) uvádí situaci, kdy DS podal daňové tvrzení a byl FÚ zahájen postup k odstranění pochybností o správnosti a prokazatelnosti podaného daňového tvrzení. DS vyčítá FÚ, že řízení k odstranění pochybností bylo už před měsícem náležitě ukončeno, přesto nebylo vydáno rozhodnutí o stanovení daně, o dané situaci bude rozhodovat Odvolací finanční ředitelství.

## 2.5 Oprava zřejmých omylů a nesprávností – oprava rozhodnutí

Opravy očividných nesprávností slouží k opravě rozhodnutí postiženého chybami. Dané chyby mohou spočívat v chybách v psaní (přesmyčky, psací chyby), chybných počtech (chybný součet) či jiných zřetelných nesprávnostech (technické vady při vystavení rozhodnutí (Baxa a kol., 2011, s. 635).

Opravu zřetelných nesprávností v rozhodnutích o vyměření daně je možné provést, jestliže neuplynula lhůta pro stanovení daně. Pokud jde o rozhodnutí vydané při placení daně, končí tato lhůta uplynutím lhůty pro placení daně. U jiných rozhodnutí se lhůta posuzuje dle daňové povinnosti, se kterou souvisí opravné rozhodnutí (ČESKO, 2009).

## 2.6 Rozhodnutí o nicotnosti

Dle DŘ je rozhodnutí o nicotnosti definováno (ČESKO, 2009) tak, že: „*Nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje z moci úřední, a to kdykoliv, SD nejbližše nadřízený SD, který rozhodnutí vydal. Jde-li o rozhodnutí, které vydala úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, nicotnost rozhodnutí zjišťuje a prohlašuje tato úřední osoba na základě návrhu jí ustanovené komise.*“ Samotné rozhodnutí o prohlášení nicotnosti se doručuje všem adresátům, jejichž nicotnost se prohlašuje.

Dle DŘ nastává nicotnost rozhodnutí v případě, že (ČESKO, 2009):

- SD nebyl k jeho vystavení vůbec věcně příslušný,
- trpí vadami, jež je činí zřejmě vnitřně rozporným či právně nebo fakticky neuskutečnitelným,
- je vystaveno na základě jiného nicotného rozhodnutí vystaveného SD.

V praxi se nejčastěji jedná o vady typu absolutního nedostatku příslušnosti či jurisdikce, vady zásadního nedostatku projevu vůle vykonavatele veřejné správy (neurčitost, absurdita, neomezený nedostatek formy), nebo případ, kdy bude rozhodnutím požadováno trestné plnění či plnění nemožné.

Nejvyšší správní soud (dále jen NSS) konstatuje, že nicotný akt není možné pozměnit, a proto je nicotností automaticky stíženo i rozhodnutí o odvolání nebo o rozkladu, které pozměňuje nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně (Nejvyšší správní soud, 2005).

DŘ (ČESKO, 2009) nedovoluje proti rozhodnutí o prohlášení nicotnosti uplatnit žádný opravný prostředek. Zároveň SD prohlásí za nicotná veškerá navazující rozhodnutí, která vystavil, nebo která byla vystavena jemu podřízeným SD. Byla-li na sebe navazující rozhodnutí vystavena různými SD, prohlásí nicotnost předmětného rozhodnutí a všech navazujících rozhodnutí správce, který je daným SD nejbližše společně nadřízen. Neoprávněný podnět SD odloží a vyrozumí o tom podatele do 30 dnů.

Dle NSS (2020) právní úprava nezahrnuje komplexní a detailní definiční vymezení nicotnosti. K různým pohledům pojmu nicotnosti se proto v minulosti vyjadřovala početná rozhodnutí správních soudů. Rozšířený senát NSS už v rozsudku ze dne 13. 5. 2008, čj. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. sdělil, že nicotnost představuje specifickou skupinu vad správních rozhodnutí. Dané vady jsou s ohledem ke své povaze vadami nejtěžšími, nejzávažnějšími a také i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které vadami trpí, je nicotné rozhodnutí. Nicotné rozhodnutí není „běžným“ nezákonným rozhodnutím, ale rozhodnutím, které pro jeho vady není absolutně možné pokládat za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu a které nevyvolává veřejnoprávní účinky. Pokud se jedná o „obvyklé vady“ správních rozhodnutí, uplatní se zásada presumpce správnosti a platnosti správních aktů. V případě dané zásady se na tato rozhodnutí pohlíží jako na existující a způsobilá vyvolávat náležité právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů. Naopak během nicotných správních rozhodnutí se tato zásada neuplatní. Z charakteru nejtěžších vad pak vyplývají i ty nejtěžší dopady v podobě nicotnosti. Za nicotný správní akt je možné definičně pokládat akt, který vykazuje tak závažné vady, že není absolutně schopen vyvolat žádné právní účinky.

Pokud toto shrneme, pak musíme odlišovat rozhodnutí, které je nicotné, nezákonné nebo které vykazuje zřejmé nesprávnosti. V návaznosti na toto rozlišení lze poté uplatnit i příslušné prostředky ochrany, tj. podnět na nicotnost v případě nicotného rozhodnutí, odvolání nebo např. podnět na přezkum rozhodnutí v případě nezákonného rozhodnutí, nebo podnět na opravu zřejmých nesprávností v případě zřejmých chyb v psaní, počtech a jiných zřejmých nesprávností.



## 2.7 Námitka podjatosti

Pro naplnění cíle správy daní je nutné mít takové podmínky, které dovolí objektivní a nestranné rozhodování. K tomu slouží námitka podjatosti úřední osoby, která je ochraňujícím právem pro spravedlivý proces, vyjádřený na ústavní úrovni v článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Zároveň umožňuje vyloučení úředních osob z řízení či jiného postupu při správě daní pro podjatost. DŘ rozeznává celkem 3 důvody vyloučení, které lze dělit na důvody subjektivní a objektivní (Kopřiva a Novotný, 2013, s. 236).

Dle DŘ (ČESKO, 2009) je úřední osoba z řízení či jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, v případě, že:

- je předmětem řízení nebo jiného postupu právo či povinnost její či osoby jí blízké,
- se v dané věci na řízení nebo jiném postupu účastnila na jiném stupni nebo
- její poměr k osobě, která se účastní na správě daní nebo k předmětu daně vyvolává jiné pochybnosti o její nepodjatosti.

Osoba, která se účastní na správě daní, je oprávněna namítat podjatost úřední osoby, hned jak se o tom dozví. Daná úřední osoba má povinnost bezodkladně sdělit úřední osobě stojící v čele SD skutečnosti nasvědčující podjatosti. Úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou oprávněné nejasnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést v konkrétní záležitosti jen neodkladné úkony. Při nejasnostech o nepodjatosti úřední osoby, která stojí v čele SD, rozhodne o tom, jestli je vyloučena, nejbližší nadřízený SD. Pokud dojde k vyloučení úřední osoby, rozhodne nejbližší nadřízený SD o delegaci dle § 18 DŘ na jiného SD. Rozhodnutí o podjatosti se doručuje dotčené úřední osobě a DS. Proti rozhodnutí nelze využít žádné opravné prostředky, dokonce je toto rozhodnutí i stěžejně napadnutelné ve správním soudnictví, protože se jedná o procesní rozhodnutí, nikoli rozhodnutí v meritu věci. Lze si však představit žalobu na nezákonný zásah SD.

Z výše uvedeného je zřejmé, že námitku podjatosti podává účastník daňového řízení, tedy DS nebo třetí osoba. Úřední osoba je tak v případě uznání námítky vyloučena z řízení nebo postupu při správě daní. Předmět řízení o podjatosti se tak vztahuje k osobě blízké, nebo se v dané věci úřední osoba už účastnila řízení či postupu, nebo vzbuzuje jiné pochybnosti o její (ne)podjatosti. Rozhodnutí o tom, zda bude úřední osoba vyloučena z procesu řízení, vydá osoba stojící v čele SD, tj. ředitel FÚ.

## 2.8 Posečkání daně a příslušenství daně

Dle Hortové (2010, s. 160) je posečkání daně prostředek, který pomáhá DS k posunutí splatnosti daně nebo jejího příslušenství na pozdější dobu. Splátkování pak rozkládá zaplacení daně na splátky. Daňová povinnost posečkáním nepřichází o status nedoplatku, přesto v potvrzení o stavu osobního daňového účtu DS je nezbytné posečkání zohlednit. Nejedná se o opravný prostředek, který směřuje proti rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti. Záměrem institutu posečkání je tlumit dopad hrazení daně na DS, jestliže by to jinak pro ně znamenalo zásadní ohrožení.

Předpokladem pro možnost rozhodování o posečkání je zaplacení správního poplatku podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně podle části I položky 1 odst. 1 písm. d) sazebníku k tomuto zákonu. SD musí o posečkání rozhodnout vždy v souladu s cílem správy daní, tj. se zabezpečením úhrady daně. V momentě rozhodování o posečkání musí být zřejmý objektivně zdůvodnitelný závěr SD, že není ohroženo vybrání posečkané daně, jestliže by DS podmínky posečkání nedodržel a daň nezaplatil dobrovolně. Pokud SD rozhoduje o žádosti o posečkání, tak vychází z materiálů, které má již shromážděné v daňovém spise DS, z úřední evidence, kterou sám vede, z tvrzení uvedených v žádosti a z dokladů, které ke své žádosti připojil DS. SD hodnotí, zda existují a jsou prokázány zákonné podmínky, pro které může úhrada daně posečkat (Finanční správa ČR, 2021a).

DS může požádat nebo z moci úřední může SD povolit posečkání úhrady daně, případně rozložení její úhrady na splátky dle § 156 DŘ (ČESKO, 2009):

- v případě, že by neprodlená úhrada znamenala pro DS závažnou újmu,
- v případě, že by byla ohrožena výživa DS či osob na jeho výživu odkázaných,
- v případě, že by neprodlená lhůta směřovala k zániku podnikání DS, a přitom výnos z ukončení podnikání by byl zřejmě nižší než jím vytvořená daň v dalším zdaňovacím období,
- pokud není možné vybrat daň od DS zároveň nebo
- při důvodném očekávání částečného či úplného zániku povinnosti zaplatit daň.

Dle § 156 DŘ SD rozhodne o žádosti o posečkání daně do 30 dnů ode dne jejího podání. Samotné rozhodnutí, které povoluje posečkání, obsahuje dobu posečkání, kdy posečkání může být vázáno i na další podmínky. Posečkání je možné povolit nejdříve ode dne splatnosti, a to i zpětně. Zároveň nesmí být posečkání povoleno na dobu delší, než je lhůta pro placení daně. Důležité je i dodat, že po dobu posečkání nevzniká úrok z prodlení, ale úrok z posečkání. Tento

úrok z posečkání je v poloviční výši, než je úrok z prodlení [tzn. (repo sazba stanovená Českou národní bankou k příslušnému kalendářnímu pololetí zvýšená o 8 %) / 2].

Toto je podstatné u posečkání daně, kdy tedy DS hradí sankci za to, že neuhradil daň včas v nižší výši. Neplatí to však v případě posečkání příslušenství daně, protože u příslušenství daně úroky nevznikají – nejzásadnějším výsledkem posečkání příslušenství tak není snížení částky úročení, ale jistý odklad vymahatelnosti příslušenství daně, kdy po dobu povoleného posečkání se daň ani příslušenství daně nevymáhají.

## 2.9 Prominutí daně a příslušenství daně

Dle DŘ nelze individuálně prominout daň na základě žádosti DS, prominutí na základě žádosti se tak vztahuje pouze k příslušenství daně – úroku z prodlení, penále, úroku z posečkání, pokutě za nepodání kontrolního hlášení, nebo k pokutě za opožděné tvrzení daně. Prominutí daňového příslušenství lze chápat jako určitou pomoc pro občany s tíživou finanční situací, tedy pro ty, kteří pro prominutí mají objektivní důvody. Samozřejmě není možné tuto pomoc nikterak zneužívat, musí být dodrženy určité podmínky, které určuje DŘ. V české právní úpravě existuje i tzv. hromadné prominutí daně nebo příslušenství daně, toto nelze zaměňovat s individuálním prominutím příslušenství daně na základě žádosti DS. Dle § 260 DŘ může z moci úřední ministr financí prominout daň nebo její příslušenství z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo při mimořádných, zejména živelních událostech. Typickým příkladem je v nedávné době např. prominutí DPH u respirátorů, DPH na energiích a samozřejmě jednotlivého příslušenství daně, a to na základě jednotlivých rozhodnutí ministra financí ve spojitosti s pandemií Covid-19 (rozhodnutí se poté zveřejňuje ve Finančním zpravodaji).

Dle DŘ (2017, s. 85) může daň prominout orgán veřejné moci, jestliže mu pravomoc k prominutí vyplývá z jiného zákona, anebo může daň prominout ministr financí na základě zmocnění, které udává DŘ. Jestliže je pravomoc orgánů veřejné moci k prominutí příslušenství daně vymezena v jednotlivých hmotně právních normách či v jiných právních předpisech, tak tento orgán může příslušenství daně prominout na požádání DS. Dané rozhodnutí musí být zdůvodněno a není možné proti němu uplatnit opravné prostředky. K prominutí daně smí dojít až do doby uběhnutí lhůty pro placení daně. Jak již bylo uvedeno, zvláštní pravomoc má ministr financí, který může jedině z moci úřední prominout daň nebo její příslušenství.

Důvodem pro hromadné prominutí daně může být jen (Vančurová a Boněk, 2011, s. 131):

- nesrovnalost, která plyne z uplatňování daňových zákonů (jako typický příklad nesrovnalosti lze uvést skutečnou neproveditelnost anebo zřetelná nelogičnost daňového zákona – například před několika lety zákon o daních z příjmů přiznával určitou úlevu majitelům letadel za předpokladu, že letadla jsou používána ke koncesované dopravě),
- mimořádné, především živelní události (např. povodně – bez ohledu na pandemii Covid-19).

Od 1. ledna 2015 DŘ upravuje i individuální prominutí penále, úroku z posečkané částky a individuální prominutí úroku z prodlení. DS smí požádat o prominutí části penále, jestliže bude zaplacen daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost zaplatit penále vznikla. SD smí prominout až 75 % penále. DS je oprávněn požádat i o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, jestliže bude zaplacen daň, v důsledku jejíhož nezaplacení úrok vznikl. SD smí prominout dané úroky zcela nebo zčásti. Žádat o prominutí penále anebo úroku z prodlení anebo úroku z posečkané částky je možné v případě úroků a penále, které vznikly nejdříve od 1. ledna 2015 (Hrstková Dubšeková a Hanycha, 2017, s. 85).

S platností od 29. 7. 2016 vešla v platnost právní úprava, která se týká individuálního prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení podle § 101k zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů. Mezi příslušenství daně dle § 2 odst. 5 DŘ, ve znění pozdějších předpisů, patří i pokuty. Na prominutí pokuty za nepředložení kontrolního hlášení je použita obecná právní úprava individuálního promíjení příslušenství daně upravená dle § 259 a 259c DŘ (Generální finanční ředitelství, 2016). Také je možné prominout pokutu za opožděné tvrzení daně na základě novely DŘ, která nabyla účinnosti v lednu 2021, viz § 259 DŘ (ČESKO, 2009).

Od roku 2021 má SD možnost požádat o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně v případě, že bylo podáno daňové tvrzení, v důsledku, jehož včasného nepodání daná pokuta vznikla, nebo v případě, kdy se dané podání stalo bezpředmětným. SD může zčásti nebo zcela prominout pokutu za opoždění tvrzení daně, pokud k prodlení s podáním daňového tvrzení došlo z příčiny, kterou lze s přihlédnutím na dané okolnosti ospravedlnit. Při rozhodnutí o prominutí pokuty za opožděné tvrzení SD přihlédne k tomu, zda sociální či ekonomické problémy DS zakládají tvrdost vzniklé pokuty (ČESKO, 2009).

## 2.10 Námitka při placení daní

V oblasti inkasní správy, a to konkrétně v řízení vymáhacím a zajišťovacím, může DS využít námitku proti jakémukoliv úkonu SD. Podstatné je dodat, že to nemusí být pouze v rámci vymáhacího nebo zajišťovacího řízení, příkladem může být vyrozumění o předpisu úroku z prodlení po pravomocně doměřené dani, pokud nebude DS s výší předpisu úroku z prodlení souhlasit, je právě oprávněn učinit námitku při placení daní, přičemž se nenacházíme ve vymáhacím ani zajišťovacím řízení. Námitka musí být vždy podána písemně, či ústně. SD zhodnotí námitky, rozhodne o nich a dané rozhodnutí odůvodní. Proti tomuto rozhodnutí se není možné odvolat, rozhodnutí je však napadnutelné v rámci správního soudnictví. Předložená námitka nemá odkladný účinek (Radvan a kol., 2008, s. 151).

DŘ (ČESKO, 2009) říká, že proti úkonu SD při placení daní, pokud nejde o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba, která se účastní na správě daní, uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se dozvěděla o úkonu. Vyrozumí-li SD osobu, která se účastní na správě daní o úkonu při placení daní, vůči němuž lze uplatnit námitku, tak ji zároveň poučí o možnosti jejího uplatnění. V případě, že SD neakceptuje oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, tak námitku rozhodnutím zamítne. Samotné rozhodnutí, kterým je námitce plně vyhověno, se nezdůvodňuje.

Podle Kratochvíla a Šustra (2015, s. 366) jsou případy, kdy je uplatněná námitka osobou, která se účastní na správě daní, shledána SD jen zčásti důvodnou, pak uplatněné námitce svým rozhodnutím vyhoví jen zčásti, kterýmžto rozhodnutím napadený úkon změní či zjedná nápravu odlišným způsobem v případech, kdy změnou napadaného úkonu námitkou osoby zúčastněné na správě daní není možné zjednat odpovídající nápravu v oblasti placení daní.

## 2.11 Stížnost

Podle zákonodárců je stížnost zařazena do katalogu opravných prostředků, nicméně opravným prostředkem není. V rámci daňového procesu nesprávního je opravným prostředkem ve vztahu plátce daně – poplatník (Radvan a kol., 2008, s. 151). Dle DŘ (2017, s. 87) se jedná o obecný prostředek ochrany osob, které se účastní na správě daní, jestliže se setkají v úředním styku s nevhodným postupem SD či nevhodným chováním jeho zaměstnanců, tedy úředních osob. Podmínkou pro užití stížnosti je nezbytné vyčerpání všech dalších prostředků ochrany, jež daňový zákon poskytuje, což jsou především opravné prostředky, možnost domáhat se

ochrany před nečinností, možnost uplatnění námitky proti úkonu SD při placení daní apod. Jedná se tudíž o subsidiární prostředek ochrany.

DŘ dává DS dostatek možností brojit opravnými prostředky proti rozhodnutím či postupům SD, dále se pak může DS ve většině případů obrátit i na správní soud. Vyskytují se i případy, kdy tyto prostředky nepostačují. Zákon tak dovoluje osobě zúčastněné na správě daní (tedy nejen DS, ale i třetí osobě) podat SD stížnost (Vančurová a Boněk, 2011, s. 131):

- proti nevhodnému chování jeho úředních osob,
- proti postupu SD, ale jen v případech, kdy žádný daňový zákon neposkytuje další prostředek ochrany.

Pokud jde o vyřízení stížností, tak DŘ vymezí lhůtu 60 dnů. Jestliže stížnost směřuje proti nevhodnému chování úředních osob či postupu SD při daňové kontrole, nemusí být stížnost vyřízena do ukončení daňové kontroly. V případě, že stěžovatel bude mít za to, že jeho stížnost nebyla vyřízena řádně, tak může požadovat nejbližší nadřízeného SD, aby prozkoumal způsob vyřízení stížnosti, tj. Odvolací finanční ředitelství (Hrstková Dubšeková, Hanych, 2017, s. 87).

Dle zmíněné charakteristiky se jedná o ochranné prostředky, které mohou využít DS v případě, pokud nejsou v souladu s rozhodnutím nebo postupem SD. Může se jednat i o stížnost proti nevhodnému chování úředních osob SD. Vše musí být dle daňových zákonů a jen v případě, že neexistuje další jiný ochranný prostředek, který by mohl DS využít.

## **2.12 Stížnost poplatníka na postup plátce daně**

V rámci procesu daní jsou aktivní dva DS. Jedním z těchto subjektů je poplatník, který má primární daňovou povinnost. Druhou osobou, která provádí srážky, je plátce daně, což je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí SD sraženou daň poplatníkům, popřípadě od poplatníků daň vybranou (Ministerstvo financí ČR, 2022a, s. 34-35).

Podle Vančurové a Boňka (2011, s. 132) je stížnost poplatníka na plátce daně vysvětlena tak, že pokud má poplatník pochyby o správnosti daně, kterou mu srazil plátce daně, může plátce daně požádat o vysvětlení. V tomto případě může poplatník nejdéle do 60 dnů ode dne, kdy se o výši sražené či vybrané daně dozvěděl, požádat o vysvětlení plátce daně. V dané žádosti musí být vždy uvedeny důvody jeho pochybností (Ministerstvo financí ČR, 2022a, s. 34-35).

Pokud ani po vysvětlení nesouhlasí poplatník s postupem plátce daně (nebo pokud případně plátce na jeho žádost absolutně nereaguje), tak v tento moment může podat ve

stanovených lhůtách stížnost na postup plátce daně věcně a místně příslušnému SD (Vančurová a Boněk, 2011, s. 132), a to do 30 dnů ode dne, kdy poplatník dostal sdělení plátce daně. Rozhodnutí SD o stížnosti zašle SD jak poplatníkovi, tak plátcí daně. Proti tomuto rozhodnutí se může odvolat plátce daně i poplatník v průběhu 30 dnů ode dne jeho doručení. Z toho je zřejmé, že reálně nejde o opravný prostředek jako takový, svoji pozici mezi opravnými prostředky si nezasluhuje (Radvan a kol., 2008, s. 151).

Jako typický příklad dle Vančurové a Boňka (2011, s. 132) je stížnost, kdy si zaměstnanec stěžuje na postup zaměstnavatele při srážení záloh ze mzdy na daň z příjmů či na jeho způsob vyplácení záloh na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti při ročním zúčtování. V tomto případě se jedná přímo o stížnost na osobu v daňovém řízení, tedy na plátce daně. Poplatník ji může využít v případě, kdy má pochybnosti o správnosti, ale až po tom, co nesouhlasí s vysvětlením, které mu plátce daně poskytne.

### **3 ANALÝZA DALŠÍCH PROSTŘEDKŮ OCHRANY PŘI SPRÁVĚ DANÍ**

Po konzultaci s pracovníkem FÚ pro Pardubický kraj bylo pro rozbor dat zvoleno období let 2019 – 2021. Tyto roky byly zvoleny ze dvou zásadních důvodů. Prvním důvodem je fakt, že v těchto letech významně narostl rozdíl v počtu žádostí a rozhodnutí oproti rokům předchozím. Zároveň se do těchto let výrazně promítla pandemie Covid-19. V neposlední řadě se jedná o nejaktuálnější data, která jsou dostupná za celé kalendářní roky.

Finanční správa ČR nakládá s daty primárně prostřednictvím celorepublikové aplikace ADIS. Právě jejím prostřednictvím byl pro účely této práce pracovníky FÚ Pardubického kraje poskytnut výběr dat. Tento výběr byl proveden na základě písemné žádosti autora práce podané dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Proces získání dat je poměrně komplikovaný. V programu ADIS není možné filtrovat a následně exportovat potřebná data, a proto výběr dat probíhal pomocí kontingenčních tabulek, které sloužily pro jejich uspořádání. Následně bylo možné tato data exportovat do tabulkové podoby. Po exportu dat bylo zjištěno, že četnost využitelnosti dalších třech opravných prostředků - vyslovení neúčinnosti doručení, stížnost poplatníka na plátce daně a oprava rozhodnutí, byla velmi nízká. Z tohoto důvodu bylo pro analýzu vybráno z celkových dvanácti dalších prostředků ochrany pouze níže zmíněných devět.

V rámci zpracování poskytnutých podkladů je využíváno analýzy s využitím možnosti dedukce a se zapojením matematické metody a empirického výzkumu ve formě měření dle zákonitosti a veřejných metodik. Byl užit také standardizovaný rozhovor s doplňujícími otázkami s pracovníkem Finanční správy ČR.

#### **3.1 Rozhodnutí o prodloužení lhůty**

Při stanovování dne podání žádosti o prodloužení lhůty ve smyslu § 36 DŘ postupuje SD dle § 36 odst. 7 DŘ ve spojení s § 35 odst. 1 DŘ (jedná se o specifické pravidlo). V případě, že není možné určit den podání žádosti o prodloužení lhůty (není splněna podmínka z § 35 odst. 1 DŘ), tak se jím stanoví den podání dle § 73 odst. věty druhé DŘ (náhradní obecné pravidlo). Den podání žádosti o prodloužení lhůty je důležitým dnem pro posouzení včasnosti předložení žádosti o prodloužení lhůty (§ 36 odst. 1 DŘ) a stanovení doby, která v den podání ještě zbývá ze lhůty, jejíž prodloužení je požadováno (§ 36 odst. 2 a 3 DŘ). Rozhodným dnem pro stanovení počátku běhu lhůty 30 dnů pro vystavení rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty



SD dle § 36 odst. 3 DŘ je všeobecně den, kdy příslušný SD ve skutečnosti tuto žádost obdržel ve smyslu § 73 odst. 1 věty druhé DŘ.

V praxi to může být situace, kdy DS podal žádost o prodloužení lhůty poštou místně příslušnému SD dne 1. 3. 2022 (poslední den lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno je 2. 3. 2022). Tento den je rozhodný pro stanovení dne podání žádosti o prodloužení lhůty a následně pro určení včasnosti podání žádosti a vymezení minimální délky prodloužení. Dne 4. 3. 2022 obdržel SD žádost, tímto dnem je tedy uskutečněno podání dle § 73 odst. 1 DŘ a jedná se o den, který určuje začátek běhu lhůty SD pro vystavení rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty (Finanční správa ČR, 2021b). Následující tabulka souhrnně zobrazuje celkový počet žádostí a rozhodnutí o prodloužení lhůty dle § 36 DŘ.

**Tabulka 3** – Rozhodnutí o prodloužení lhůty § 36 DŘ

<b>Rok</b>	<b>Počet žádostí</b>	<b>Počet rozhodnutí</b>
<b>2019</b>	139	121
<b>2020</b>	144	104
<b>2021</b>	242	139
<b>Celkem</b>	525	364

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

Dle informací z FÚ pro Pardubický kraj (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022) se počty žádostí nemusí rovnat počtu rozhodnutí. To je dáno tím, že v řízení o prodloužení lhůty je umožněna fikce souhlasu s prodloužením lhůty dle § 36 odst. 3 DŘ, tj. pokud SD nevydá rozhodnutí o prodloužení lhůty do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí o prodloužení lhůty do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Může se jednat ale i o situace, kdy je dán důvod pro zastavení řízení (např. žádost byla podána po uplynutí lhůty, nebo byla vzata zpět), nebo nebyla odstraněna vada žádosti o prodloužení lhůty, pak se stává žádost neúčinnou a rozhodnutí se nevydává. Může se jednat i o doplnění žádosti.

Tabulka 4 znázorňuje celkový počet žádostí a rozhodnutí o prodloužení lhůty dle § 36 odst. 4 DŘ.

**Tabulka 4** – Rozhodnutí o prodloužení lhůty dle § 36 odst. 4 DŘ

<b>Rok</b>	<b>Počet žádostí</b>	<b>Počet rozhodnutí</b>
<b>2019</b>	134	117
<b>2020</b>	92	60
<b>2021</b>	227	186
<b>Celkem</b>	453	363

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

Tabulka 4 zobrazuje počet žádostí o prodloužení lhůty dle § 36 odst. 4 DŘ, kdy má SD možnost na základě žádosti DS anebo z vlastního podnětu prodloužit lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení až o 3 měsíce. V případě, že předmět daně vytváří i příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, SD může na žádost DS ve zdůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání až na 10 měsíců po ukončení zdaňovacího období (ČESKO, 2009). Opět je stejně zřetelné jako v Tabulce 9, že počet žádostí se nemusí rovnat počtu rozhodnutí.

### 3.2 Rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav

Do žádostí o navrácení lhůty v předešlý stav se promítla v posledních letech především covidová krize. Konkrétním příkladem je mimořádné opatření Ministerstva zdravotnictví s účinností od 30. 9. 2021 až do odvolání, které se týká omezení maloobchodního prodeje a služeb s výjimkou provozování taxislužby (Ministerstvo zdravotnictví ČR, 2021). V souvislosti s omezováním činností byl vytvořen tzv. kompenzační bonus, tedy jako určitá podpora subjektům z důvodu neočekávaného omezení či zákazu činnosti, který se projevuje i do počtu žádostí o navrácení lhůty v předešlý stav. V následující tabulce je zobrazen počet žádostí o navrácení lhůty v předešlý stav dle 37 DŘ.

**Tabulka 5** – Navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 DŘ

<b>Rok</b>	<b>Počet žádostí</b>	<b>Počet rozhodnutí</b>	<b>Vyhověno</b>	<b>Zamítnuto</b>
<b>2019</b>	3	1	0	1
<b>2020</b>	2	2	2	0
<b>2021</b>	209	67	50	14
<b>Celkem</b>	214	70	52	15

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

Z tabulky 5 je na první pohled vidět, že počet žádostí se nerovná počtu rozhodnutí. Tento rozdíl je dán tím, že vždy nemusí být o žádosti meritorně rozhodnuto. Řízení může být například zastaveno z důvodu nepřijatelné žádosti nebo dojde k jejímu zpětvzetí žadatelem. Žádost se může také stát neúčinnou na základě neodstranění vad podání (popř. se může jednat pouze o její doplnění, které je v datech započteno jako žádost samotná) (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022).

Dále je zřejmé, že počtu žádostí v roce 2021 bylo několikanásobně více než v předcházejících letech. Jejich počet byl výrazně ovlivněn již zmíněným kompenzačním bonusem, který v kontextu institutu navrácení lhůty v předešlý stav upravoval zákon č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu (ve smyslu žadatelů v podobě osob provozujících taxislužbu). Ač byl zákon schválen již ve druhé polovině roku 2020 v souvislosti se snahou mírnit dopady pandemie viru Covid-19, došlo k jeho rozšíření např. i na provozovatele taxislužby a další subjekty. Tyto žádosti se mohly podávat za období od 22. října 2020 do 18. ledna 2021. K dané žádosti o kompenzační bonus museli provozovatelé taxislužby připojit žádost o navrácení lhůty v předešlý stav. Správní poplatek byl v těchto případech prominut na základě rozhodnutí ministryně financí. Pro vytvoření žádosti sloužila aplikace na webu Finanční správy ČR (Finanční správa ČR, 2021c).

V souvislosti s kompenzačním bonusem došlo k nárůstu počtu rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav i vlivem více podaných žádostí v závislosti na jednotlivých bonusových obdobích, neboť bylo vydáváno vždy rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav za každé bonusové období zvlášť. Pokud tedy DS, tj. osoba provozující taxislužbu, žádal o navrácení lhůty v předešlý stav u více zdaňovacích období, např. u tří, pak byla vydávána tři rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022).

### **3.3 Vyrozumění o nečinnosti**

Podnět na ochranu před nečinností může DS uplatnit dle § 38 DŘ v případě, že SD nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů (Finanční správa, 2022). Možnosti využít tohoto opravného prostředku však DŘ přiznává poměrně širokému spektru osob. Konkrétně všem osobám zúčastněným na správě daní, avšak současně neočekává, že by tento ochranný prostředek inicioval SD ze své vůle. V případě, že by situace iniciativu ze strany SD vyžadovala, má nadřízený SD k dispozici širokou škálu interních postupů (dozorčí a řídicí činnost), aby mohlo dojít k nápravě vzniklého stavu, a to i bez nutnosti vyrozumět dotčené

osoby, které se účastní na správě daní, jako je to nutné v případě podnětu na ochranu před nečinností. SD by tedy měl dle DŘ při konání jednotlivých úkonů postupovat bezodkladně v souladu se zákonnou, obvyklou či obecnou lhůtou. Na základě podkladů, které v případě podání podnětu vyhotoví SD, je následně posouzena nečinnost nadřízeným SD. Pokud se jedná o nedůvodný podnět, nadřízený SD jej odloží. Následně je vyrozumění o odložení zasláno osobě zúčastněné na správě daní, která podala podnět k ochraně před nečinností. Tento úkon musí být proveden nejpozději do 30 dnů od přijetí.

Pokud je nadřízeným SD podnět naopak označen jako důvodný, je SD přikázáno, aby co nejrychleji sjednal nápravu, nejpozději však do 30 dnů od vystavení příkazu (Žákovec, 2015). Počet vyrozumění o nečinnosti dle § 38 DŘ souhrnně zobrazuje následující tabulka.

**Tabulka 6** – Vyrozumění o nečinnosti dle § 38 DŘ

<b>Rok</b>	<b>Počet podnětů</b>	<b>Počet vyrozumění</b>	<b>Prohlášena nečinnost</b>	<b>Odloženo</b>
<b>2019</b>	6	6	1	5
<b>2020</b>	1	1	0	1
<b>2021</b>	4	4	0	4
<b>Celkem</b>	11	11	1	10

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

Z tabulky je zřejmé, že počet vyrozumění při uplatnění ochrany před nečinností je velice malý. Nejedná se tedy o často využívaný další ochranný prostředek. V posledních třech letech byl dle pracovníka Finanční správy ČR (2022) pouze jeden podnět na ochranu před nečinností shledán jako neúčinný, a to konkrétně v roce 2019. V tomto případě se jednalo o situaci, kdy nebyly odstraněny vady podání na základě zasláné výzvy k jejich odstranění.

Počtu odložených podnětů na nečinnost je naopak více. Zmínit lze např. případ, kdy DS podal žádost o posouzení nečinnosti v případě daňové kontroly. K tomuto případu pracovník SD (2022) v rozhovoru zmínil, že byl podnět odložen, neboť v dané věci nebyly shromážděny všechny potřebné důkazní prostředky ze strany SD, a daňovou kontrolu nešlo tudíž ukončit. SD v tomto případě nebyl vůči DS nečinný. Komunikace totiž probíhala v rozumných časových intervalech a také bylo nutné při vydání rozhodnutí přihlížet k předmětu daňové kontroly, neboť její rozsah a složitost byly velmi individuální. Další situací, kdy nemohl být naplněn důvod nečinnosti, byl podnět, který DS podal, neboť nebylo vydáno rozhodnutí o odvolání. Rozhodnutí o odložení podnětu o nečinnosti bylo odůvodněno tím, že daná záležitost má být dle DŘ řešena v kompetenci Odvolacího finančního ředitelství, nikoliv SD.

### 3.4 Rozhodnutí o nicotnosti

Nejvíce podnětů k rozhodnutí o nicotnosti bylo zaznamenáno v roce 2021. V tomto roce bylo z celkového počtu 9 podnětů celkem 6 rozhodnutí prohlášeno za nicotné a 3 rozhodnutí byla odložena. Jednotlivé počty podnětů jsou zaznamenány v tabulce níže.

**Tabulka 7** – Rozhodnutí o nicotnosti dle § 105 DŘ

<b>Rok</b>	<b>Počet podnětů</b>	<b>Počet rozhodnutí</b>	<b>Prohlášena nicotnost</b>	<b>Odloženo</b>
<b>2019</b>	0	0	0	0
<b>2020</b>	3	3	1	2
<b>2021</b>	9	9	6	3
<b>Celkem</b>	12	12	7	5

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

Mezi odloženými rozhodnutími se objevil např. podnět na prohlášení nicotnosti výzvy k odstranění pochybností, kdy podatel shledával předmětnou výzvu nicotnou z důvodu uvedeného v § 105 odst. 2 písm. b) DŘ, tj. z důvodu, že rozhodnutí trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným. Zjevnou vnitřní rozpornost výzvy shledával v tom, že jsou mu ukládány povinnosti ve vztahu k nikdy neuskutečnitelnému právnímu jednání – (ne)podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmu fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Jinou situací bylo podání podnětu na prohlášení nicotnosti v případě platebního výměru na daň z nemovitých věcí. Podatel spatřoval nicotnost rozhodnutí ve skutečnosti, že stavba měla být zdaněna jinou sazbou daně. Uvedená námitka byla námitkou případné nezákonnosti předmětného rozhodnutí, jakkoli nespovídá o jeho nicotnosti, neboť nicotná jsou pouze taková rozhodnutí, která pro jejich vady vůbec nelze za veřejně mocenská rozhodnutí správního orgánu považovat, a která nejsou s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Tento podnět byl proto odložen a podatel byl o odložení vyrozuměn (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022).

Nicotným rozhodnutím byl např. podnět SD, kdy rozhodnutí bylo dle § 105 odst. 2 písm. b) DŘ nicotné, a to z důvodu, že neobsahovalo označení příjemce rozhodnutí, tj. jednu ze základních náležitostí rozhodnutí dle § 102 odst. 1 písm. c) DŘ (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022). Nutno však dodat, že příčinou bylo technické selhání stránky věci, kdy systém ADiS do hlavičky rozhodnutí nezaznamenal příjemce rozhodnutí, což však nebrání pracovníkům SD v tom, že si danou záležitost měli ověřit a zkontrolovat.

### 3.5 Rozhodnutí o podjatosti

Nejvíce podnětů k rozhodnutí o podjatosti bylo zaznamenáno v roce 2021. V tomto roce bylo celkem 14 rozhodnutí, kdy ani jedna úřední osoba SD nebyla vyloučena. Jednotlivé počty podnětů jsou zaznamenány v tabulce níže.

**Tabulka 8** – Rozhodnutí o vyloučení úřední osoby dle § 77 DŘ

Rok	Počet rozhodnutí	Počet vyloučení
2019	10	2
2020	8	0
2021	14	0
<b>Celkem</b>	32	2

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

V roce 2019 se ve dvou případech jednalo o vyloučení znalce, nikoliv úředních osob, neboť dle § 77 odst. 8 DŘ se ustanovení o vyloučení úřední osoby použijí obdobně i na vyloučení znalce nebo tlumočnicka. V tomto rozhodnutí byla podána námitka podjatosti znalce, kterého jmenoval SD, kdy znalec byl vyloučen pro podjatost. DS namítal, že znalec je jeho přímým konkurentem a také poukazyval na to, že získal konkurenční výhodu. V dalším podnětu na podjatost DS uvedl, že úřední osoby, které se podílejí na daňové kontrole, jsou vedeny možností získání příslibu cílové odměny, kdy právě DS odkazuje na článek, který se zabýval vyplacením odměn zaměstnancům Finanční správy ČR, vázaných na výši doměřené daně, a to i odměnami za kontroly v oblasti daňových odpočtů na vědu a výzkum. V jednom podnětu DS namítá nedostatek nestrannosti na straně označené úřední osoby pro její poměr k věci vyplývající z výměny názorů, ke které došlo během ústního jednání, kdy byly SD verifikovány skutečnosti sdělené svědkem při telefonickém hovoru.

Objevila se i situace, kdy DS namítal, že se úřední osoba v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni. V žádosti o podjatosti bylo uvedeno, že úřední osoba má zájem na výsledku odvolacího řízení ve vztahu ke zbývajícím částem nadměrného odpočtu, když se v rámci prvního stupně podílela na zadržování nadměrných odpočtů. DS poukazyval na podjatost úřední osoby pro ekonomickou motivaci výsledku řízení. V roce 2022 DS také namítal podjatost úředních osob z důvodu formulace jiného rozhodnutí při správě daní vydaného v rámci daňové kontroly, avšak ani neuvedl konkrétní osobu, vůči které je námitka podjatosti podána (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022). Důvody rozhodnutí u podjatosti jsou různé, neboť vychází z individuálních situací, a nelze tedy najít stejný průsečík mezi nejčastějšími důvody.

### 3.6 Rozhodnutí o posečkání

Z důvodu trýznivé ekonomické nebo sociální situace může DS požádat SD o posečkání úhrady daně, příp. o rozložení na splátky. Pro podání žádosti o posečkání však neexistuje žádný speciální tiskopis. Žádost je možné podat listinnou, ústní formou, prostřednictvím datové schránky, anebo využitím aplikace pro elektronické podání žádosti SD, která je dostupná na webové adrese [www.mojedane.cz](http://www.mojedane.cz). V aplikaci pro podání žádosti o povolení posečkání je nejprve nutné uvést, o který typ úhrady se jedná – úrok z prodlení, úrok z posečkání, penále, pokuty za opožděné tvrzení, nebo jestli se jedná o posečkání úhrady daně. Následně DS vybere daňovou povinnost, které se posečkání týká, přidá odůvodnění a zvolí způsob úhrady dlužné částky. Online žádost je velice intuitivní a jsou v ní uvedeny i vysvětlivky k jednotlivým položkám. V samotné žádosti musí být vždy zřejmé, kdo žádost činí, k čemu se vztahuje a co navrhuje. Také musí obsahovat veškeré relevantní důvody, které mají vliv na neschopnost uhradit daň v plné výši a musí k ní být přiloženy všechny doklady a důkazy, které potvrzují tvrzení DS. V neposlední řadě je povinnost doložit i způsob a prostředky, ze kterých bude v budoucnu daň nebo příslušenství daně zapláceno (nevztahuje se na důvod dle § 156 odst. 1 písm. b) DŘ). SD má dle § 156 odst. 3 DŘ možnost vymezit i další podmínky, které jsou s posečkáním spjaté. Žádost o posečkání podléhá správnímu poplatku ve výši 400 Kč dle sazebníku zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. DS může zaplatit správní poplatek např. vylepením kolkové známky na žádost nebo v hotovosti na pokladně územního pracoviště příslušného FÚ. V případě, že o žádosti bude rozhodnuto kladně, pak musí být DS zároveň i informován o nezbytnosti dodržení podmínek, které jsou stanoveny v rozhodnutí, mezi něž může patřit i dodržení splátkového kalendáře a dílčích splátek. Při rozhodování o žádosti o posečkání se SD řídí Metodickým pokynem k posečkání, který je veřejně publikován na webových stránkách Finanční správy ČR (Havránková, 2015).

Samotné rozhodnutí o posečkání je vystavováno na základě záznamu z jednání komise, které dokumentuje průběh jednání k projednávané záležitosti rozhodování o posečkání. Z daného záznamu musí být patrné, zda DS splnil, nebo nesplnil zákonem předpokládané podmínky pro posečkání platby daně (§ 156 odst. 1 DŘ). V rozhodnutí o posečkání musí být splněny formální náležitosti dle § 102 DŘ a příslušné ustanovení § 156 odst. 1 DŘ, včetně daného písmene (případně více písmen), dle kterého (kterých) SD rozhoduje. A dále je speciálně konkretizována nezbytná částka k posečkání a také k ní se vážíci lhůta k plnění. Dle § 156 DŘ může SD v rozhodnutí vymezit i další podmínky, na něž se posečkání váže.

V neposlední řadě musí výrok rozhodnutí obsahovat i odůvodnění rozhodnutí (Havránková, 2015).

DS může také požádat o rozložení daně na splátky, resp. odložení úhrady daně. Aby příslušný FÚ mohl zaplacení daně odložit, musí DS splnit určité podmínky. DS také musí podat žádost o posečkání danému FÚ, kde doloží i zákonný důvod pro povolení této žádosti.

V případě, kdy se jednalo o obtíže, které byly způsobeny mimořádnými opatřeními přijatými v souvislosti s výskytem Covidu-19, mohl DS důvody žádosti dokládat veškerými podstatnými doklady, kterými prokázal vliv karanténního opatření, nemoci a péče o člena domácnosti, přičemž na dokládání těchto skutečností nebyly kladeny příliš vysoké nároky, ve vysoké míře se využívala neformální komunikace. Dále se mohlo jednat o seznam zrušených zájezdů, letenek, vstupenek a související korespondence, srovnání výše obsazenosti nebo tržeb vzhledem k předchozímu období, dokázání výroby pro zábrany související s mimořádnými opatřeními u dodavatele apod. Do žádosti o posečkání v případě rozložení splátek musí DS vždy uvést, v jak vysokých splátkách a jakých lhůtách je schopen nedoplatek hradit (Finanční správa ČR, 2021d). Následující tabulka zobrazuje počet rozhodnutí o posečkání dle § 156 DŘ.

**Tabulka 9** – Rozhodnutí o posečkání dle § 156 DŘ

<b>Rok</b>	<b>Počet rozhodnutí</b>	<b>Vyhovující</b>	<b>Zamítavé</b>	<b>Počet posečkání (Covid-19)</b>	<b>Posečkaná částka (covid 19)</b>	<b>Celkové posečkaná částka</b>
<b>2019</b>	97	63	34	0	0	57 209 311
<b>2020</b>	552	510	42	355	85 637 236	135 503 531
<b>2021</b>	336	282	54	138	54 000 981	130 548 476
<b>Celkem</b>	985	855	130	493	139 638 217	323 261 318

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

Tabulka výše obsahuje i posečkání z důvodu pandemie Covidu-19, kdy důvodem posečkání bylo např. omezení či zákaz činnosti DS na základě jednotlivých opatření či zákazů. Veškeré částky jsou uváděny v českých korunách. V roce 2020 byly u posečkání z důvodu pandemie Covidu-19 celkem 4 zamítavá rozhodnutí a následně v roce 2021 už 8 zamítavých rozhodnutí.

Nejvyšší částka, která byla pro posečkání povolena, byla ve výši 2 046 441 Kč u žádosti z 28. 7. 2021. Žádost byla sepsána dle § 156 odst. 1 písm. a) DŘ. Jednalo se o žádost o rozložení



do splátek a příslušenství ze dne 27. 1. 2021. Dále se jednalo o žádosti ze dne 20. 7. 2021 o úpravu předchozího rozhodnutí o posečkání, kdy DS žádal o změnu splátkového kalendáře na 1. 1. 2022 z důvodu covidových opatření. Pro povolení této žádosti byly dány podmínky:

- Veškeré daně splatné u uvedeného SD budou ode dne doručení daného rozhodnutí do dne ukončení posečkání uhrazeny v plné výši ve lhůtách splatnosti, resp. náhradní splatnosti. Veškeré daňové povinnosti mimo daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti budou uhrazeny v plné výši ve lhůtách splatnosti, resp. náhradní splatnosti 1. 1. 2022.
- Přeplatek, který vznikl na jiné dani, bude SD použit na úhradu daně, jejíž zaplacení je tímto rozhodnutím povoleno ve splátkách, nejsou-li současně evidovány jiné neposečkané nedoplatky u téhož SD.
- Splátky daně budou hrazeny v částkách a termínech stanovených tímto rozhodnutím.

Nejmenší částka, která byla pro posečkání povolena, byla ve výši 3 091 Kč u žádosti ze dne 23. 7. 2021. Žádost byla sepsána dle § 156 odst. 1 písm. d) DŘ, která se týkala posečkání úhrady DPH z 1. 7. 2021. Jednalo se o svatebního fotografa a kameramana, který měl v roce 2020 a 2021 kvůli Covidu-19 velmi nízké množství zakázek. Další činností, která se týkala posečkání, byla taxi služba přes platformu UBER a BOLT. DS doložil výpis z účtu a obrat. Opět musel DS splnit podmínky, které jsou stejné jako v předchozím případě (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022).

Naopak nejvyšší částka, která nebyla pro posečkání povolena, byla ve výši 12 068 234 Kč u žádosti ze dne 19. 8. 2021 dle § 156 odst. 1 písm. d) DŘ, která se vztahovala na úhradu DPH za zdaňovací období červen 2021. DS v žádosti uvedl, že důvodem odkladu úhrady DPH je splatnost vydaných daňových dokladů 60 a více dní, která vychází ze smluv o dílo, zejména v případech, kdy nebyla v průběhu díla částečná plnění. DS měl v době žádosti ve splatnosti téměř 170 mil. Kč dle soupisu pohledávek. Dalším důvodem vysoké částky daňové povinnosti za zdaňovací období červen 2021 bylo zpoždění dodávek materiálu a zkoncentrování předání linek a následné fakturace do jednoho zdaňovacího období. K žádosti byla doložena kopie předmětné faktury, soupis pohledávek a výpis z běžného účtu. Na druhou stranu DS nedoložil aktuální výkazy hospodaření, souvislý přehled o stavu finančních prostředků a ani nenavrl možnost zřízení zástavního práva k majetku. SD neformálně kontaktoval účetní a upozornil ji, že k odůvodnění žádosti je potřeba doložit dané podklady a navrhnout majetek ke zřízení zástavního práva. Následně účetní kontaktovala SD, že nedoplatek na DPH bude částečně uhrazen přeplatkem na dani z příjmu právnických osob za rok 2020 ve výši 5 612 825 Kč, část

DS uhradil v následujícím týdnu po přijetí došlých plateb a zbývající část navrhl uhradit tak, jak budou docházet úhrady splatných daňových dokladů. Dále sdělila, že nejspíš požádají o zpětvzetí žádosti o posečkání. Ke dni vydání rozhodnutí nebyla žádost doplněna a ani nebyla provedena další úhrada nedoplatku. Oproti tomu nejmenší částka, která byla v žádosti o posečkání zamítnuta, byla ve výši 41 070 Kč. Žádost byla podána v souladu s § 156 odst. 1 písm. a) a d) DŘ dne 12. 8. 2021 a týkala se posečkání zálohy daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Důvodem byla dlouhodobá finanční neschopnost hradit evidované nedoplatky na jednotlivých daních z důvodu dlouhodobé pracovní neschopnosti jednatele. DS doložil výpisy z účtu, smlouvy o úvěru, splátkové kalendáře od pronajímatele, vyúčtování mezd a rozhodnutí o pracovní neschopnosti. Dle metodické pomůcky k posečkání nelze posečkat plátcí daně úhradu záloh na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a daň z příjmu vybíranou srážkou podle zvláštní sazby, a to ani daňovou povinnost, pokud by na této dani vznikla (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022)

### **3.7 Rozhodnutí o prominutí**

S platností od 1. 1. 2015 byla přijata nová právní úprava, která se týká individuálního promíjení příslušenství daně dle zákona č. 267/2014 Sb., kterým se pozměnil zákon č. 586/1992 Sb., ve znění pozdější předpisů, a další navazující zákony. S platností od 1. 1. 2021 dochází k rozšíření možnosti promíjení zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se změnil DŘ, a další navazující zákony. Obecné individuální promíjení příslušenství daně je upraveno v § 259 až 259c DŘ. Pokyn GFŘ-D-47 stanovuje postup orgánů Finanční správy ČR při rozhodování o prominutí příslušenství dle DŘ (Generální finanční ředitelství, 2021).

Dle pokynu (Generální finanční ředitelství, 2021) je cílem spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování v žádostech o prominutí příslušenství daně. Tímto pokynem vymezuje skutečnosti, v jejichž naplnění je možné spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně. Zároveň je tímto vyjádřena snaha zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím tak, aby byla šetřena veřejná práva DS, která spočívají na zákazu diskriminace a na právu na řádný proces.

Podle čl. VII. části čtvrté zákona č. 267/2014 Sb., bodu 4 je možné žádat o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky jen v případě úroku vzniklého ode dne nabytí platnosti tohoto zákona. Podle bodu 5 pak platí, že od předepsání úroku z posečkané částky vzniklého přede dnem nabytí platnosti tohoto zákona lze upustit dle dosavadních právních předpisů. Režim promíjení úroků se rozkládá na dvě fáze. První fáze je do 31. 12. 2014, kdy

úrok z prodlení prominout nelze a při upuštění od předepsání úroku z posečkané částky je nutné postupovat podle zrušeného § 157 odst. 7 DŘ. Druhá fáze je od 1. 1. 2015, kdy pro oba druhy úroků je nutné použít právní úpravu § 259 až 259c DŘ. Vzhledem k tomu, že úrok vzniká podle zákona kontinuálně za každý den posečkání/prodlení, je nutné mít na zřeteli, že prominuty mohou být jen ty částky, které vznikly od 1. 1. 2015. Pro příklad je možné uvést situaci, kdy DS je v prodlení s úhradou daně od 30. 10. 2014 a k zaplacení daně dojde 1. 3. 2015, tak je možné prominout částky úroku z prodlení, které vznikly v časovém období od 1. 1. 2015 do 1. 3. 2015.

Podle čl. II. bodu 13 zákona č. 283/2020 Sb. je možné žádat o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně (pokuta dle § 250 DŘ) vzniklé ode dne nabytí platnosti tohoto zákona. SD rozhoduje o povinnosti zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně platebním výměrem. Žádat o prominutí a prominout danou pokutu je možné pouze v případech, kde byla sdělena platebním výměrem začínajíc 1. 1. 2021. Užití právní úpravy promíjení závisí na datu oznámení platebního výměru, ne však na zdaňovacím období daní (Generální finanční ředitelství, 2021).

Kromě individuálního prominutí daně se do žádostí o prominutí projevila i hromadná prominutí daně, která nastala např. v nedávné minulosti ovlivněné Covidem-19. Ministryně financí ČR rozhodla osobám povinným přiznat nebo zaplatit DPH v oblastech energetiky prominout tu daň. Jednalo se tedy o DPH za dodání elektřiny a plynu, tzv. generální pardony, pokud vznikla povinnost přiznat daň podle § 20a odst. 1 ve spojení s § 21, případně dle § 24 či § 25 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. DPH se za těchto podmínek promíjela v případě, že se zdanitelné plnění uskutečnilo nebo úplata, u které vznikla povinnost přiznat daň, byla přijata v období od 1. 11. 2021 do 30. 12. 2021 (Fasora, 2021).

V souvislosti s další mimořádnou událostí – tornádem rozhodla ministryně financí ČR o vydání Rozhodnutí o prominutí daně, příslušenství daně a zálohy na daň. Rozhodnutí se vztahovalo na DS, které mají místo pobytu či sídlo na území správních obvodů obcí s rozšířenou působností Hodonín a Břeclav, pro něž byl s ohledem na mimořádnou událost hejtmanem Jihomoravského kraje vyhlášen stav nebezpečí od 25. 6. 2021. Rozhodnutí se týkalo i DS, které vykonávají převážnou část své činnosti na území těchto správních obvodů za podmínky, že daný fakt oznámily příslušnému SD. Samotné Rozhodnutí se vztahovalo na DPH, daň z příjmu fyzických a právnických osob, neoznámení osvobozeného příjmu dle § 38v zákona o daních z příjmu a daň silniční. Žádost podaná v daňovém řízení v důsledku živelné pohromy na území ČR, která podléhá správnímu poplatku, byla od správního poplatku osvobozena (Finanční

správa ČR, 2021e). Následující tabulka zobrazuje počet žádostí o prominutí penále, úroku z prodlení, úroku z posečkané částky a pokuty za nepodání KH.

**Tabulka 10** – Rozhodnutí o prominutí za rok 2019

	Počet rozhodnutí	Vyhovující	Zamítavé	Celková částka prominutí
<b>Penále</b>	34	30	4	1 153 454
<b>Úrok z prodlení</b>	371	280	91	982 765
<b>Úrok z posečkané částky</b>	5	5	0	48 567
<b>Pokuta za nepodání KH</b>	85	77	8	2 040 000
<b>Celkem</b>	495	392	103	4 224 786

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

V roce 2019 bylo oproti roku 2020 počet žádostí o prominutí téměř poloviční, což se samozřejmě týká i celkové částky k prominutí. Je to dáno tím, že neexistovaly ještě žádné mimořádné události, a tedy ani žádné úlevy v podobě generálních pardonů pro DS.

V tabulce níže je zobrazen počet rozhodnutí o prominutí za rok 2020. V roce 2020 se do počtu žádostí o prominutí projevila prominutí související s Covidem-19, která dvojnásobně zvedla celkový počet těchto žádostí.

**Tabulka 11** – Rozhodnutí o prominutí za rok 2020

	Počet rozhodnutí	Vyhovující	Zamítavé	Počet prominutí Covid-19	Prominutá částka	Prominutá částka Covid-19
<b>Penále</b>	23	23	0	0	4 323 574	0
<b>Úrok z prodlení</b>	770	641	129	5303	1 860 973	10 816 983
<b>Úrok z posečkané částky</b>	2	2	0	145	68 790	640 671
<b>Pokuta za nepodání KH</b>	77	70	7	0	1 825 000	0
<b>Pokuta za opožděné tvrzení daně</b>	0	0	0	10 384	0	30 545 548
<b>Celkem</b>	872	736	136	15 832	8 078 337	42 003 238

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

Dle informací poskytnutých FÚ pro Pardubický kraj (2022) byly žádosti o prominutí, a tedy i konečný výsledek prominutí ovlivněny tzv. generálními pardony. Bylo to např. u daně z příjmu ze závislé činnosti v případě, kdy daňová povinnost vznikla z důvodu příjmů v podobě

peněžní náhrady za vykonání pracovní povinnosti nebo výpomoci nebo za dobrovolnou pomoc v rámci krizových opatření vlády ČR po dobu platnosti všech nouzových stavů vyhlášených v souvislosti s výskytem pandemie Covidu-19.

V tabulce níže je počet rozhodnutí o prominutí za rok 2021, kde byl celkový počet rozhodnutí menší než v roce 2019, tedy před pandemií Covidu-19.

**Tabulka 12** – Rozhodnutí o prominutí za rok 2021

	Počet rozhodnutí	Vyhovující	Zamítavé	Počet prominutí Covid-19	Prominutí částka	Prominutá částka Covid-19
<b>Penále</b>	26	22	4	0	565 435	0
<b>Úrok z prodlení</b>	255	107	148	3731	877 490	6 308 587
<b>Úrok z posečkané částky</b>	1	1	0	221	656	1 199 152
<b>Pokuta za nepodání KH</b>	67	61	6	1	1 645 000	30 000
<b>Pokuta za opožděné tvrzení daně</b>	23	14	9	769	122 352	3 001 076
<b>Celkem</b>	372	205	167	4722	3 210 933	10 538 815

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

V roce 2020 a 2021 tabulky obsahují i počet hromadných prominutí a prominuté částky z důvodů souvisejících s pandemií Covidu-19, např. podle Finančního zpravodaje 38/2020 – prominutí úroku z prodlení na DPH za listopad 2020 za podmínky, že k úhradě daně, k níž se úrok z prodlení váže, dojde nejpozději k 16. 8. 2021, nebo Pokyn GFŘ-D-44 k promíjení úroků z prodlení, úroku z posečkané částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení (dále jen „KH“), který obsahuje individuální prominutí uvedeného příslušenství daně za předpokladu, že prodlení s úhradou daně je důsledkem působení mimořádných opatření, nebo vznik pokuty za nepodání KH je důsledkem mimořádných opatření (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022).

V roce 2021 byla nejvyšší zamítnutá částka u penále v celkové výši 211 487 Kč, kdy DS žádal o prominutí penále na DPH za květen, červen, červenec a září roku 2016. DS se domníval, že jsou v jeho případě naplněny všechny požadavky dané právními předpisy a pokynem GFŘ-D-47, kdy žádal o prominutí v maximální výši 75 % předepsaného penále v souladu s tímto pokynem. SD zjistil, že DS uplatnil neoprávněně nárok na odpočet daně z plnění, která vůbec nepřijal a na která měl jiné kapacitní zabezpečení. Zjištění jednoznačně prokazují, že DS nemohl být v dobré víře a že o neexistenci reálného plnění musel vědět. DS tyto pochybnosti

nijak nevysvětlil. SD tak z důvodu skutkového základu doměřené daně odepřel DS právo na prominutí daně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 236/2019-83 ze dne 26. 1. 2021).

Nejčastějším důvodem pro zamítnutí žádosti o prominutí úroku z prodlení bylo v roce 2021 to, že nebyl shledán žádný ospravedlnitelný důvod k prodlení. U žádosti o prominutí pokuty za opoždění tvrzení daně se stejně jako u prominutí úroku z prodlení nejčastěji objevoval důvod zamítnutí, kdy SD neshledal žádný ospravedlnitelný důvod prodlení k prominutí předmětné pokuty dle pokynu GFŘ-D-47, a to ani nad jeho rámec (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022).

### 3.8 Rozhodnutí o námitce

Jak je uvedeno v kapitole 2.10, je námitka podávaná dle § 159 DŘ ze strany DS proti úkonu SD při placení daní. Námitka se podává u SD, který úkon provedl. V samotném řízení o námitce se postupuje obdobně dle § 111 odst. 5 a § 112 DŘ. Pokud námitka směřuje vůči rozhodnutí SD, je řádným opravným prostředkem proti danému rozhodnutí. Ochrany před nečinností SD při hrazení daní je možné se namísto podnětu na nečinnost domáhat prostřednictvím námítky (ČESKO, 2009). Následující tabulka zobrazuje počet námítek dle § 159 DŘ za uplynulé tři roky.

**Tabulka 13** – Rozhodnutí o námitce dle § 159 DŘ

Rok	Počet rozhodnutí	Vyhovující	Částečně vyhovující	Nevyhovující
2019	11	1	0	10
2020	9	2	1	6
2021	31	5	2	24
<b>Celkem</b>	51	8	3	40

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

Z tabulky vyplývá, že počet vydaných rozhodnutí v Pardubickém kraji má za uplynulé dva roky stoupající trend, a to více než trojnásobný. Stejný nárůst platí i pro počet nevyhovujících (zamítnutých) rozhodnutí, kterých je podstatně více než vyhovujících. Za poslední tři roky je možné poměr vyhovujících rozhodnutí ku nevyhovujícím vyjádřit poměrem 1 : 5.

Mezi nejčastější typy nevyhovujících (zamítnutých) rozhodnutí patřila námitka proti vyrozumění o úroku z prodlení a námitka proti vyrozumění o nedoplatku. Námitka proti vyrozumění o úroku z prodlení se v posledních 3 letech objevila z vybraných případů celkem čtyřikrát. Jednalo se o případy, kdy byl rozhodnutím ministryně financí podle § 260 odst.

1 písm. b) DŘ prominut úrok z prodlení podle § 252 DŘ a úrok z posečkané částky podle § 253 DŘ. Toto rozhodnutí se automaticky vztahovalo na DS, které podávají daňové přiznání k dani z příjmu dle § 136 odst. 2 písm. a) DŘ za předpokladu, že došlo k zaplacení daně z příjmu za zdaňovací období roku 2020 nejpozději k 1. 6. 2021 (Dvořák, 2021). Rozhodnutí bylo označeno ve všech případech za nevyhovující (zamítavé), neboť DS neuhradil daň v plné výši či uvedeném termínu a nesplnil tak podmínku pro jeho prominutí. Mezi další důvody neoprávněných námitek patřilo nevyplacení úroku z neoprávněného jednání SD, úroku z nesprávně stanovené daně, vrácení přeplatku v subjektem požadované jiné výši, nerespektování lhůt při vrácení přeplatků, zrušení zástavního práva apod. Námitky směřují i proti exekučním příkazům. Analýza vyhovujících a alespoň částečně vyhovujících rozhodnutí nemá pro účely této práce hlubší význam, neboť se jedná o oprávněné námitky DS, kdy SD opravuje svá původní rozhodnutí. Jejich počet je také velmi malý, a proto není možné prokázat jakoukoliv statisticky významnou souvislost. Z hlediska nevyhovujících rozhodnutí je valná většina námitek zamítnuta především z důvodu, že nebyla naplněna právní podstata podání námítka, tj. že nebyly splněny podmínky § 159 DŘ (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022).

### **3.9 Vyrozumění o stížnosti**

Podat stížnost může kterákoliv osoba, jež se účastní na správě daní a které se týká stížností napadený postup SD anebo stížností napadané chování jeho úřední osoby. Stížnost lze podat v zásadě kdykoli, samozřejmě ale pokud by měla být učiněna po ukončeném řízení, pak její efekt bude minimální, resp. nulový. Stížnost se předkládá tomu SD, který provedl nebo provádí postup napadený stížností, či jehož úřední osoba se měla dopustit nevhodného chování. Předložením stížnosti není zahájeno řízení. Stížnost SD vyřizuje specifickým procesním postupem, kdy výsledkem není vydání rozhodnutí. Vždy je třeba pozorně posuzovat a vážit, o jaký typ podání se reálně jedná. V případě, že je stížnost podána vůči postupu SD, musí ji vyřídit jiná úřední osoba než ta, která provedla postup napadený stížností, nebo která je dané úřední osobě podřízena. V případě stížnosti proti nevhodnému chování úřední osoby vyřizuje danou stížnost úřední osoba nadřízená úřední osobě, která se měla nevhodně chovat. A pokud by byl napadený postup uskutečněn přímo nejvyšším představeným určitého SD, tedy jemu by bylo připisováno napadené chování, tak tuto stížnost vyřídí sám tento představený. Po vyřízení stížnosti je SD dle § 261 odst. 5 DŘ povinen vyrozumět stěžovatele o výsledku šetření a přijatých opatřeních k nápravě (Čepelák, 2015).

V tabulce níže je uveden počet žádostí za uplynulé tři roky, které jsou rozděleny na důvody rozhodnutí. V posledním sloupci tabulky je zobrazen počet žádostí o prošetření způsobu vyřízení, což je opravný prostředek proti Vyrozumění o vyřízení stížnosti.

**Tabulka 14** – Vyrozumění o stížnosti dle § 261 DŘ

Rok	Počet stížností	Důvodné	Částečně důvodné	Nedůvodné	Nepřípustné	Žádost o prošetření způsobu vyřízení
<b>2019</b>	17	1	0	10	6	7
<b>2020</b>	23	1	1	14	3	5
<b>2021</b>	19	1	2	11	4	3
<b>Celkem</b>	59	3	3	35	13	15

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

V roce 2020 bylo dle Finančního úřadu pro Pardubický kraj (2022) ve dvou případech rozhodnuto o 2 stížnostech v rámci jednoho vyrozumění o vyřízení stížnosti a v jednom případě bylo o třech stížnostech rozhodnuto v rámci jednoho vyrozumění. V roce 2021 bylo v rámci jednoho vyrozumění rozhodnuto o 2 stížnostech.

Jako příklad důvodné stížnosti z praxe je možné uvést situaci, kdy byl SD požádán o vyjádření, zda potvrzení o bezdlužnosti bylo vydáno FÚ, na koho žádost byla vystavena, kdo si ji převzal, kdy a jak. SD neposkytl údaje, i když měl. Mlčenlivost se prolamuje dle § 52 odst. 1 DŘ, což znamená, že úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To ale neplatí pro DS, jestliže jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní. Příklad pro částečně důvodnou stížnost byla např. událost, kdy zástupce DS požadoval řádné doručení dodatečného platebního výměru a také dovysvětlení výpočtu lhůty pro stanovení daně dle DŘ. SD doručil dodatečný platební výměr DS, ale dle plné moci měl daný dodatečný platební výměr doručit zástupci DS. Proto SD zjednal nápravu v podobě přehodnocení plné moci tak, že byla učiněna zástupci DS, tomu byl následně ex post doručen i dodatečný platební výměr. SD přehodnotil rozsah plné moci a doručil zástupci dodatečný platební výměr – důvodná stížnost. Ohledně lhůty ke stanovení daně nedošlo k pochybení SD, neboť lhůta ještě neuplynula a tato stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

Nedůvodná stížnost byla např. v případě, kdy měl DS výhrady na dotazy, které SD pokládal při svědecké výpovědi. SD měl v rámci dané svědecké výpovědi oprávnění svědka se dotazovat, např. i v oblastech dotýkajících se jeho jednání s dodavateli (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022).

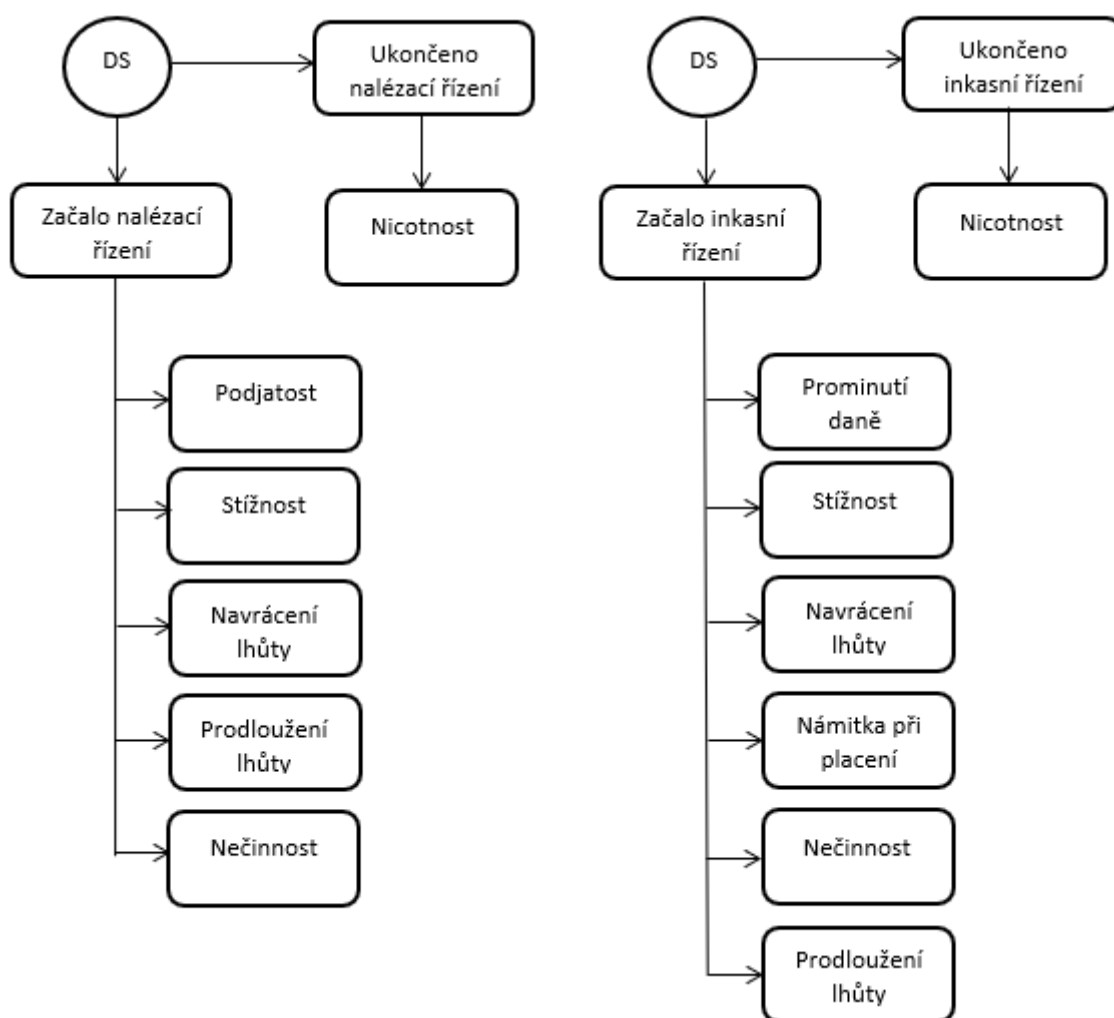


## 4 ZÁVĚRY PLYNOUCÍ Z PROVEDENÉHO VÝZKUMU A NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ

V této kapitole vytvořil autor práce pro lepší pochopení využitelnosti dalších ochranných prostředků grafické schéma. Následně je provedeno vyhodnocení a porovnání jednotlivých prostředků. Závěrem kapitoly je poukázáno na silné a slabé stránky jednotlivých nástrojů a návrhy na zlepšení.

### 4.1 Grafické schéma využitelnosti dalších ochranných prostředků

Možnosti využití dalších ochranných prostředků jsou graficky znázorněny níže.



**Obrázek 5** – Grafické schéma využitelnosti dalších ochranných prostředků

Zdroj: vlastní zpracování

Ve schematickém grafickém znázornění je zobrazen proces využitelnosti dalších ochranných prostředků při správě daní. Jednotlivé prostředky se používají ve dvou dílčích

řízení správy daní. Nalézací řízení se týká stanovení daně, tedy vyměřovací a doměřovací činnosti. Pokud je stanovena daň, poté na stanovení navazuje platba daně neboli inkaso. Inkasní řízení se týká právě placení daně a navazuje na řízení nalézací. Prostředky, které je možné využít jak v nalézacím, tak inkasním řízení, jsou stížnost, prodloužení lhůty, navrácení lhůty a nečinnost. Po skončení obou řízení se v praxi využívá pouze jeden ochranný prostředek, který je zkoumán v této diplomové práci, a to nicotnost. Podstatné je ještě doplnit, že ochranné prostředky při správě daní nemusí být uplatněny pouze v řízení daňovém, tj. v řízení při stanovení nebo při placení daně, ale také např. v rámci řízení registračního, které nespadá pod pojem řízení daňové (Rozhovor s pracovníkem FÚ - Další ochranné prostředky při správě daní, 2022).

## 4.2 Vyhodnocení provedeného výzkumu

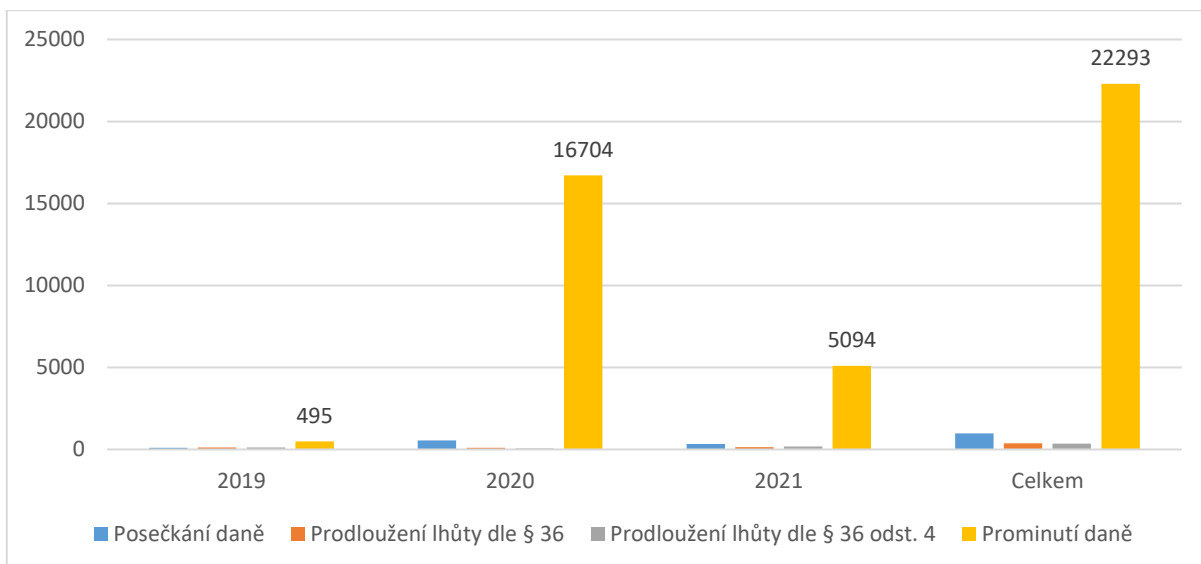
Na základě provedené analýzy je v tabulce níže zobrazena využitelnost dalších ochranných prostředků za roky 2019 – 2021.

**Tabulka 15** - Počet rozhodnutí/vyrozumění 2019 – 2021

Ochranný prostředek	Počet rozhodnutí/vyrozumění
Prominutí daně	22 293
Posečkání daně	1478
Prodloužení lhůty	727
Navrácení lhůty v předešlý stav	70
Stížnost	59
Námitka při placení daní	51
Námitka podjatosti	32
Nicotnost	12
Nečinnost	11

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

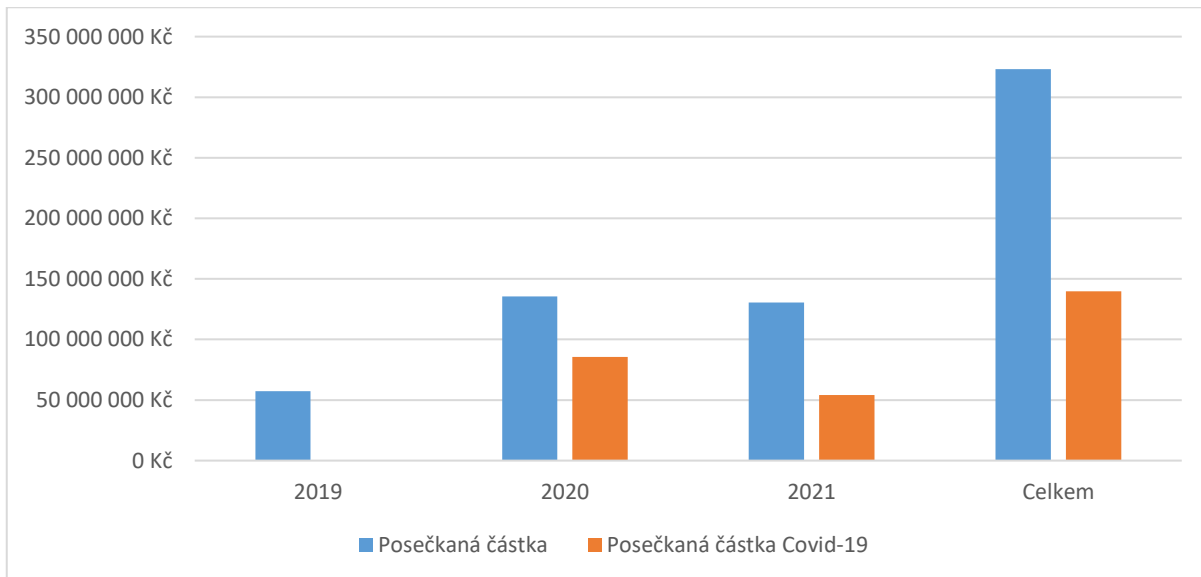
Z tabulky výše je patrné, že mezi nejčastějšími dalšími ochrannými prostředky, které využívají DS patří prominutí daně, posečkání daně a prodloužení lhůty. Následné vyhodnocení se tedy zabývá zejména těmito dalšími ochrannými prostředky. V obrázku níže je zobrazen počet rozhodnutí o posečkání, prodloužení lhůty a prominutí za uplynulé tři roky.



**Obrázek 6 – Počet rozhodnutí 2019 – 2021**

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

Z obrázku výše je patrné, že počtu rozhodnutí bylo nejvíce v roce 2020, kdy největší příčinou podání byla mimořádná událost Covid-19. Oproti roku 2019 se jednalo o několikanásobný nárůst těchto rozhodnutí. Celkový počet těchto rozhodnutí za uplynulé tři roky byl 24 498. Níže je pak znázorněna výše posečkané částky za uplynulé tři roky.

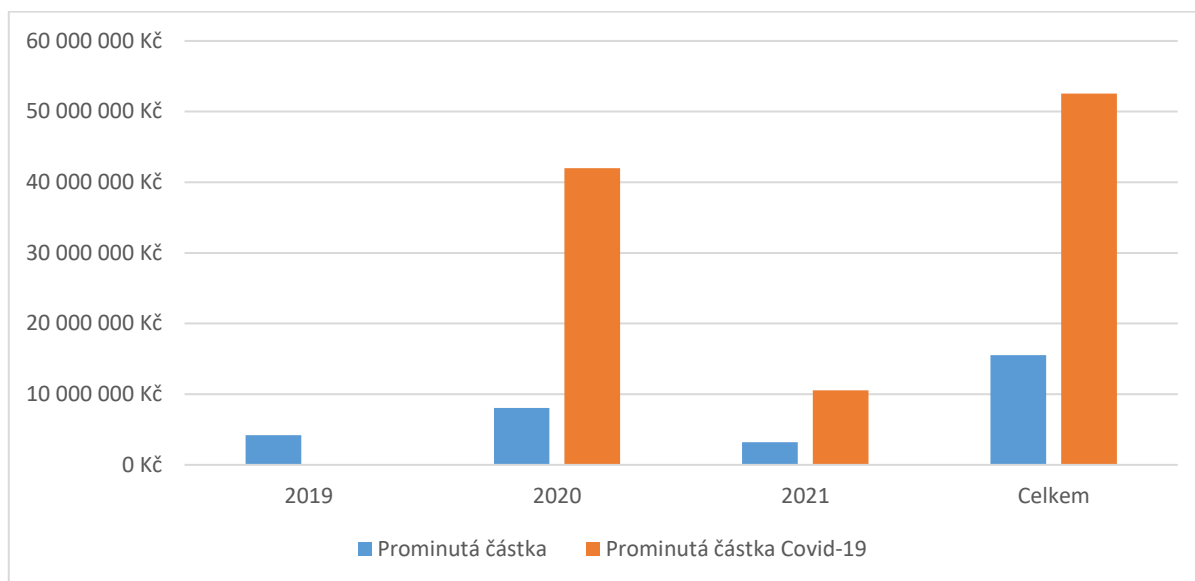


**Obrázek 7 – Výše posečkané částky 2019 – 2021**

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

Dle obrázku 7 se do výše posečkané částky od roku 2020 projevila i částka související s výskytem Covidu-19, konkrétně částka 85 637 236 Kč. Počet rozhodnutí o posečkání byl v roce 2020 výše než pětinasobný oproti roku 2019. Celková výše posečkané částky za uplynulé tři roky byla 323 261 318 Kč, posečkaná částka z důvodu Covidu-19 byla

139 638 217 Kč. V následujícím obrázku je zobrazena výše prominuté částky od roku 2019 až do roku 2021.



**Obrázek 8** – Výše prominuté částky 2019 – 2021

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa ČR, 2022a)

V obrázku 8 je od roku 2020 opět přidán sloupec, který znázorňuje prominutou částku z důvodu pandemie Covidu-19. V roce 2020 prominutá částka v souvislosti s touto mimořádnou událostí byla více než 42 mil. Kč a v roce 2021 více než 10 mil. Kč. Rozdíl mezi rokem 2020 a 2021 je způsoben generálními pardony, které jsou zmíněny ve třetí kapitole. Celková prominutá částka je však několásobně nižší než u posečkané částky, a to 15 514 056 Kč. Prominutá částka způsobená covidem-19 byla celkem 52 542 053 Kč.

### 4.3 Silné a slabé stránky dalších ochranných prostředků

Při vyhodnocení dalších ochranných prostředků byly porovnány jednotlivé silné a slabé stránky, a to na základě provedeného výzkumu a konzultace s pracovníkem Finanční správy ČR.

**Tabulka 16** – Vyhodnocení silných a slabých stránek dalších ochranných prostředků

Silné stránky	Slabé stránky
Průběžná aktualizace	Správní poplatky
Ochrana před tíživou finanční situací	Častá legislativní úprava
Obrana DS	Neinformovanost o využití

Zdroj: vlastní zpracování

Jako první silná stránka je uvedena průběžná aktualizace, kdy Finanční správa ČR upravuje podmínky dle aktuálních potřeb, což je ale dáno „životem“, každodenními událostmi, ale také i např. soudní judikaturou. Příkladem je již nedávna zmíněná mimořádná událost související s onemocněním Covid-19. Samozřejmě s tímto souvisí i aktualizace s případnou novou právní úpravou. Jako další silná stránka je uvedena ochrana před tíživou finanční situací. Zejména u některých ochranných prostředků je pamatováno na DS, které se vlivem různých mimořádných okolností dostanou do tíživé finanční situace a nejsou schopny plnit své závazky. S tímto úzce souvisí i ochrana před ztrátou zisku, kdy DS nemá možnost vydělávat finanční prostředky z důvodu vládních nařízení (Covid-19), a tedy hradit své finanční závazky v plné výši a včas. V tomto případě se jedná především o posečkání, rozložení úhrady daně na splátky a žádosti o prodloužení lhůty. Důvody podání jednotlivých ochranných prostředků musí být vždy jasně a striktně dodrženy. Mezi nejčastějšími důvody, např. v oblasti posečkání, patří ztráta bydlení, ztráta podnikatelských zakázek, nespokojování základních životních potřeb apod. Poslední silnou stránkou je určitá obrana DS při nečinnosti, podjatosti SD. Zároveň má možnost podat i stížnost v případě nespokojenosti s řešením anebo chováním úřední osoby, a to subsidiárně, pokud nelze uplatnit jiný prostředek ochrany při správě daní. Jedná se o nástroje, které nejsou samozřejmostí, DŘ myslí i na ty situace, kdy má DS právo se bránit. Pro nadřízenou osobu SD jde i o jakousi zpětnou vazbu nebo kontrolu podřízených, zda svoji pracovní činnost vykonávají v souladu s předpisy a právními normami. Jedná se tedy o kontrolní mechanismus a win - win situaci pro obě strany procesu správy daní.

Slabou stránkou ochranných prostředků je úhrada správního poplatku. Pro DS se jedná o finanční náklad, který musí uhradit, pokud chce uplatnit ochranný prostředek, a pro SD je to zase větší míra administrativy, protože musí vystavit potvrzení o zaplacení tohoto poplatku a zároveň má velkou zodpovědnost za pokladnu na příslušném územním pracovišti. Na druhou stranu správní poplatek v určité míře brání tomu, aby Finanční správa ČR nebyla zahlcována nedůvodnými podáními až obstrukčními. Vhodné je také dodat, že v období pandemie Covid-19 byla většina správních poplatků prominuta, výjimkou byl např. správní poplatek za podání žádosti o prominutí penále, protože to souvisí s důvody doměřené daně, nikoliv s pandemií Covid-19.

Častou legislativní úpravu uvedl autor práce jako slabou stránku, jelikož se samotný DŘ od jeho platnosti upravoval více než desetkrát, což může působit celkovou nepřehlednost DS v dané platné legislativě. Ochranné prostředky jsou mnohdy navozovány prostřednictvím pokynů, které vydává Generální finanční ředitelství a jednotliví SD se těmito pokyny musí řídit.

Pracovníci Finanční správy ČR musí procházet školením pro platné aktuální znění, aby byli nápomocni DS. Zároveň se dané školení může negativně projevit v efektivnosti práce SD, jelikož to kapacitně omezí obsluhu DS.

V souvislosti s častou legislativní úpravou je v tabulce uvedena i neinformovanost o využití dalších ochranných prostředků. Mnohdy DS neznají veškeré možnosti své ochrany při správě daní, a pokud ano, tak neví, jak je využít. Jedná se hlavně o DS, které se danou problematikou nezabývají nebo jsou úplnými laiky a nemají potřebu ani zájem si k tomu hledat informace. Dle autora práce je v této záležitosti ze strany Finanční správy ČR malá aktivita k propagaci využitelnosti těchto ochranných prostředků k DS. Jednou z mála aktivit bylo např. vytvoření přehledných informačních letáků k posečkání a propagace již zmíněných generálních pardonů formou médií, což mohla způsobit větší „poptávka“ DS po ochranných prostředcích při správě daní v období mimořádných událostí.

#### **4.4 Návrhy na zlepšení**

Na základě určení silných a slabých stránek a konzultace s pracovníkem Finanční správy ČR byly určeny možné návrhy na zlepšení.

##### **Lepší informovanost DS**

Prvním návrhem je větší informovanost DS ohledně dalších ochranných prostředků. Jednou z cest, jak přiblížit další ochranné prostředky DS může být například forma videonávodů zveřejněna na internetových stránkách Finanční správy ČR. Pro představu lze inspiraci hledat například v kampani elektronické identity. Přispět může i určitá informační kampaň, kterou by zorganizovala Finanční správa ČR ve spolupráci s Ministerstvem financí ČR, jejíž cílem by bylo podrobně informovat DS a poskytnout jim informační servis tak, aby byly obeznámeni o využití všech dalších ochranných prostředků. Součástí by bylo pořádání seminářů, konferencí, tvorba informačních letáků a mediální kampaň. V minulosti proběhla podobná kampaň u zavedení elektronické evidence tržeb (Finanční správa ČR, 2017). Informační letáky byly už využity u posečkání a rozložení úhrady daně na splátky, které obsahovaly stručné a srozumitelné informace. Zároveň mohou sloužit i pro pracovníky Finanční správy ČR, kteří taktéž mohou tyto informační letáky využít pro informovanost DS a současně si tím potvrzují i své vědomosti získané studiem a školeními.

##### **Online podání**

Druhým návrhem pro zlepšení v této oblasti je online podání všech žádostí pro uplatnění ochranných prostředků. V současnosti je v online FÚ je nově zmodernizovaná daňová

informační schránka (dále jen DIS), která přináší zrychlení, zjednodušení a vyšší komfort elektronické komunikace s Finanční správou ČR. Pomocí DIS může DS získávat informace, které jsou shromážděny ve spisu a na osobním daňovém účtu a zároveň může získávat informace o svých právech a povinnostech (Ministerstvo financí ČR, 2022b). DIS vznikala v roce 2021 a díky propojení s aplikací EPO umožňuje předvyplnění vybraných údajů do EPO formuláře a obsahuje spoustu dalších funkcionalit. Aplikace EPO slouží pro elektronické podání formulářů, které se následně odesílají do Finanční správy ČR (Finanční správa ČR, 2022b). DIS je možné zřídit pomocí Identity občana nebo Bank ID. Mezi výhody lze zařadit nejen přihlášení moderními způsoby, ale také možnost přidělení přístupu třetí osobě bez zásahu SD, přehledné platební informace, notifikace a zejména odeslání podání bez nutnosti dalšího podepisování (Finanční správa ČR, 2022c). Což potvrzuje, že se pro DS jedná o pohodlnější možnost, kdy nemusí docházet na příslušné územní pracoviště a danou žádost či požadavek vyřeší prostřednictvím internetového rozhraní.

Prostřednictvím výše zmíněných aplikací je už v současné době možné online zažádat o kompenzační bonus, posečkání, prominutí příslušenství daně a oznámení o splnění podmínek (např. výskyt tornáda). Nicméně zbytek dalších ochranných prostředků nemá vlastní formulář a elektronické podání je realizováno přes univerzální elektronickou žádost. V případě, že formulář není pro další ochranný prostředek přizpůsoben nelze systémově nastavit určité funkcionality, které by bránily podání bez zjevných vad, tedy je nezbytná kontrola takto podané žádosti a zároveň je nezbytné, aby SD rozřadil tyto žádosti jednotlivým řešitelům. Proto je velkou výhodou mít pro podání žádosti konkrétní formulář k tomu určený, jelikož je tato žádost automaticky odeslána příslušnému řešiteli bez nutnosti kontroly a dalšího rozřazení. Zároveň se jedná i o rychlejší způsob podání, neboť v případě osobního podání je nutné požadavek přijmout, překontrolovat formální náležitosti, zaevidovat a přiřadit řešiteli. V případě elektronického podání žádosti konkrétního dalšího ochranného prostředku, kterému je formulář přizpůsoben dojde k překontrolování formálních náležitostí již při odesílání systémem (pokud nějaký údaj chybí nebo je ve špatném formátu, tak na to formulář upozorní a nepustí DS k odeslání žádosti). Tím tedy odpadá administrativní zátěž a dochází k zrychlení alespoň části tohoto procesu. V případě následné elektronické komunikace i k urychlení a zjednodušení dalších kroků. DS může sledovat stav vyřízení své žádosti online. Pro SD je to rovněž výhodou, jelikož se na podatelkách netvoří dlouhé fronty a DS není limitován úředními hodinami. V případě potvrzení identity existují různé způsoby, jak lze podepisovat dokumenty, smlouvy

a dodatky na dálku, proto by se zajisté mohl najít i způsob, jak všechny tyto žádosti podávat online, aby to bylo v souladu s platnou právní legislativou, například DŘ.



## ZÁVĚR

V diplomové práci byly zkoumány a vyhodnoceny další ochranné prostředky při správě daní na území Pardubického kraje za období 2019 – 2021. Na základě provedeného empirického výzkumu následně navrhnuty podněty na zlepšení. Data k výzkumné části této práce poskytl FÚ pro Pardubický kraj. V práci byla zvolena jako metodologie analýza s využitím možnosti dedukce a se zapojením matematické metody a empirického výzkumu ve formě měření dle zákonitosti a veřejných metodik. Jako dílčí metodou byl zvolen standardizovaný rozhovor s doplňujícími neformálními otázkami s expertem finanční správy, který poskytl podnětné komentáře a odůvodnění k jednotlivým výsledkům výstupům. Na základě kvantitativních dat bylo pro bližší výzkum vybráno devět dalších ochranných prostředků z celkových dvanácti. Důvodem byla marginálnost využití tří zbývajících prostředků. V číselných datech je možné vidět nárůst využití ochranných prostředků za rok 2020 a 2021, jehož zásadní příčinou byla celosvětová pandemie Covidu-19. Zejména z tohoto důvodu vznikly tzv. generální pardony, které umožnily například prominutí daně.

Pro lepší a srozumitelnější přehled využitelnosti dalších ochranných prostředků autor práce sestavil grafické znázornění, jaký ochranný prostředek lze využít při nalézacím řízení a inkasním řízení. Všechny nástroje jsou využitelné až po zahájení, tedy během řízení. Výjimkou je nicotnost, využívaná až po skončení samotného nalézacího a inkasního řízení. Z výzkumu je i patrné, že nejvíce využívané další ochranné prostředky jsou rozhodnutí o posečkání, prominutí a prodloužení lhůty. Následně bylo zjištěno více slabých stránek nežli silných. Na základě zjištění čtyř slabých stránek a provedeného výzkumu byl jako návrh na zlepšení uvedena lepší informovanost DS a online podání. V případě lepší informovanosti byla navržena informační kampaň a tvorba videonávodů za podpory Finanční správy ČR a Ministerstva financí ČR. V rámci online podání bylo navrženo rozšíření elektronického podání žádosti pro všechny další ochranné prostředky. Díky pravidelné aktualizaci právní legislativy a metodiky je proces správy daní kvalitnější a flexibilnější k mimořádným situacím (pandemie Covid-19), což naplňuje podstatu ochranných prostředků a jejich využití mezi občany.

## POUŽITÁ LITERATURA

BAXA, J. a kol., 2011. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-564-9.

ČEPELÁK, V., 2015. *Metodická pomůcka k institutu stížností dle § 261 daňového řádu* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství [cit. 2022-03-02]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015\\_MetPom-k-institutu-stiznosti-podle-par261-DR.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-institutu-stiznosti-podle-par261-DR.pdf).

ČESKO, 2009. Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009 daňový řád. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 87. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280?text=37#Sum>.

DVOŘÁK, M., 2021. Rozhodnutí o prominutí daně a příslušenství daně z důvodu mimořádné události. *Finanční zpravodaj* [online]. LV(16), 1–9 [cit. 2022-03-08]. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj\\_2021-c-16.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2021-c-16.pdf).

FASORA, O., 2021. Rozhodnutí o prominutí daně a příslušenství daně z důvodu mimořádné události. *Finanční zpravodaj* [online]. LV(34), 1–5 [cit. 2022-03-20]. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj\\_2021-c-34.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Financni-zpravodaj_2021-c-34.pdf).

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2015. Kompetence a činnosti FS. *Financnisprava.cz* [online] 1. 7. 2015 [cit. 2021-10-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2017. Zakázku na kreativní řešení kampaně k EET vyhrála nejkvalitnější nabídka. *Financnisprava.cz* [online], 21. 4. 2017 [cit. 2022-05-29]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nepresnosti-v-mediich/nepresnosti-v-mediich-2017/zakazku-na-kreativni-reseni-kampane-k>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2021a. Metodický pokyn k posečkání: Č. j.: 46126/20/7700-10123-500852, 2021. *Financnisprava.cz* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství [cit. 2022-03-08]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/MP\\_k\\_poseckani\\_46126\\_20.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/MP_k_poseckani_46126_20.pdf).

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2021b. Metodický pokyn k určení dne podání žádosti o prodloužení lhůty a rozhodného dne pro určení počátku běhu lhůty podle § 36 daňového řádu pro vyřízení žádosti o prodloužení, 2021. *Financnisprava.cz* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství

[cit. 2022-03-01]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/17996\\_21\\_Metodicky\\_pokyn.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/17996_21_Metodicky_pokyn.pdf).

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2021c. *Provozovatelé taxislužby mohou žádat o kompenzační bonus*. *Financnisprava.cz* [online]. 21. 1. 2021 [cit. 2022-02-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/novinky-2021/provozovatele-taxislužby-mohou-zadat-o>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2021d. Informace k posečkání a rozložení úhrady daně na splátky v souvislosti s mimořádnými opatřeními. *Financnisprava.cz* [online]. Praha: FS ČR [cit. 2022-02-28]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2020-07-22\\_Info-GFR-k-POSECKANI-uhrady-dane.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2020-07-22_Info-GFR-k-POSECKANI-uhrady-dane.pdf).

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2021e. Informace ke generálnímu pardonu. *Financnisprava.cz* [online], 29. 6. 2021 [cit. 2022-03-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/danove-ulevy-zivelni-pohroma/informace-ke-generalnimu-pardonu>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2022a. *Zdrojová data dalších ochranných prostředků 2019 - 2021, 2022*. Pardubice: Finanční úřad pro Pardubický kraj [cit. 2022-04-21].

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2022b. Daňová informační schránka vs. Daňová informační schránka PLUS. *Financnisprava.cz* [online], 2022. [cit. 2022-04-24]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/Moje-dane-Srovnani-DIS-verus-DISplus.pdf?fbclid=IwAR344do8DcZ466Ni04yipclK2hrBigQV6sStdI\\_dAhg9THLxSNe8HlSbHr8](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/Moje-dane-Srovnani-DIS-verus-DISplus.pdf?fbclid=IwAR344do8DcZ466Ni04yipclK2hrBigQV6sStdI_dAhg9THLxSNe8HlSbHr8).

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2022c. Online finanční úřad (DIS+). *Financnisprava.cz* [online], 2022. Praha: Finanční správa ČR [cit. 2022-04-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane-elektronicky/danovy-portal/online-financni-urad-dis>.

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2016. *Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení: Č.j.: 111096/16/7100-20116-050484* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství [cit. 2022-04-10]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D-29.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-29.pdf).

- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2021. *Pokyn č. GFŘ-D-47: čj. 15921/21/7700-10123-050167 k promíjení příslušenství daně* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství [cit. 2022-03-14]. Dostupné z: <https://www.sagit.cz/info/fz21024>.
- HAVRÁNKOVÁ, M., 2015. *Metodický pokyn k posečkání* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství [cit. 2022-02-28]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015-Metodicky-pokyn-k-poseckani.pdf>.
- HENDRYCH, D. a kol., 2001. *Právní slovník*. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-360-4.
- HENDRYCH, D. a kol., 2014. *Správní věda: teorie veřejné správy*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7478-561-0.
- HORTOVÁ, Z., 2010. *Správa daní: [podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-578-6.
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. a M. HANYCH, 2017. *Daňový řád 2017-2018*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7552-716-5.
- KOPECKÝ, M., 2019. *Správní právo: obecná část*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-727-9.
- KOPŘIVA, M. a J. NOVOTNÝ, 2013. *Manuál k daňovému řádu: výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zpracování změn účinných od 1. 1. 2013*. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7208-947-5.
- KRATOCHVÍL, J. a A. ŠUSTR, 2015. *Průvodce daňovým řádem s příklady, vzory a judikáty*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7478-890-1.
- KUBÁTOVÁ, K., 2018. *Daňová teorie a politika*. 7., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7598-165-3.
- LOCHMANNOVÁ, A., 2017. *Veřejná správa: základy veřejné správy*. Prostějov: Computer Media. ISBN 978-80-7402-295-1.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2022a. *Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry* [online]. 3. vyd. Praha: MF ČR [cit. 2022-04-21]. Dostupné z: [file:///C:/Users/HP/Downloads/Skripta\\_2-Dane\\_poplatky\\_JOPP\\_a\\_hazardni\\_hry\\_-\\_20220310.pdf](file:///C:/Users/HP/Downloads/Skripta_2-Dane_poplatky_JOPP_a_hazardni_hry_-_20220310.pdf).

- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2022b. *Moje daně* [online], 2022 [cit. 2022-04-24]. Dostupné z: <https://adisspr.mfcr.cz/pmd/home>.
- MINISTERSTVO VNITRA ČR, 2022. Státní služba. *Mvcr.cz* [online] © 2022 [cit. 2021-09-22]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/sluzba/clanek/statni-sluzba.aspx> .
- MINISTERSTVO ZDRAVOTNICTVÍ ČR, 2021. *Mimořádné opatření: Č. j.: MZDR 14601/2021-25/MIN/KAN*, 2021 [online]. Praha: Ministerstvo zdravotnictví ČR [cit. 2022-03-20]. Dostupné z: <https://www.mzcr.cz/wp-mi%E2%80%93omezen%C3%AD-maloobchodn%C3%ADho-prodeje-a-slu%C5%BEeb-s-%C3%BA%C4%8Dinnost%C3%AD-od-30.-9.-2021-do-odvol%C3%A1n%C3%AD.pdf>.
- MRKÝVKA, P. a kol., 2004. *Finanční právo a finanční správa*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 80-210-3578-1.
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 2005. *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005 č. j. 6 A 76/2001 – 96*. In: *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu* [online]. Dostupné také z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2001/0076\\_6A\\_\\_\\_0100096A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2001/0076_6A___0100096A_prevedeno.pdf).
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 2020. *Správní řízení: nicotnost rozhodnutí*. In: *Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu* [online]. 18(4) [cit. 2022-03-08]. Dostupné z: <https://sbirka.nssoud.cz/cz/spravni-rizeni-nicotnost-rozhodnuti.p3987.html>.
- PEKOVÁ, J., J. PILNÝ a M. JETMAR, 2005. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 2., přeprac. vyd. Praha: ASPI. ISBN 80-7357-052-1.
- POMAHAČ, R., 2011. *Základy teorie veřejné správy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-330-8.
- RADVAN, M. a kol., 2008. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-7239-230-8.
- ROSENBLOOM, D. H., R. O'LEARY a J. CHANIN, 2010. *Public administration and law*. 3. vyd. London: Routledge. ISBN 978-1-4398-0398-1.
- Rozhovor s pracovníkem FÚ – *Další ochranné prostředky při správě daní*, 2022. Finanční úřad pro Pardubický kraj.
- VANČUROVÁ, A. a V. BONĚK, 2011. *Správa daní pro ekonomy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-701-8.

VAVROCHOVÁ, S. a P. KUŠ, 2012. *Územní samosprávné celky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Institut pro veřejnou správu Praha. ISBN 978-80-86976-26-6.

ŽÁKOVEC, D., 2015. *Metodická pomůcka k ochraně před nečinností: Č. j.: 28231/15/7100-40124-050230* [online], Praha: Generální finanční ředitelství [cit. 2022-02-27]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015\\_MetPom-k-ochrane-pred-necinnosti.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-ochrane-pred-necinnosti.pdf).