

**NEODSTRANĚNÍ VAD PODÁNÍ V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ VE SVĚTLE
NEJVÝZNAMNĚJŠÍCH PROCESNÍCH PŘEDPISŮ ČESKÉ
REPUBLIKY**

**NON-ELIMINATING DEFECTS IN THE TAX PROCEEDINGS
IN THE FRAME OF THE MOST IMPORTANT PROCEDURAL ACTS
OF THE CZECH REPUBLIC**

Tomáš Rozehnal

Abstrakt

Autor snaží upozornit na specifický postup daňových orgánů vůči daňovému subjektu v situaci, kdy tento adekvátním způsobem neodstraní vady jím podaného podání. Tento postup je zajímavý zejména z pohledu ostatních procesních předpisů České republiky. Ty obdobný postup v zásadě neznají, resp. upravují jej jiným způsobem. Autor se také snaží nastínit možné nevýhody této zvláštní úpravy.

Klíčová slova

Správce daně, daňový subjekt, podání, náležitosti, vady, výzva.

Abstract

This article is focused on specific procedural process of Czech tax bureaus in the situation when tax subject does not properly correct mistakes of its proposal. This procedural is specific because others' Czech procedural regulations regulate it another way. The author tries to show possible disadvantages and consequences of this regulation too.

Key words

tax administrator, tax subject, proposal, essentials, mistakes, prompt

I. Úvod

Účastníci řízení mají obecně možnost ovlivňovat jeho průběh pomocí určitých právních úkonů. Takovéto právní úkony se pak nazývají úkony procesními. Může jít jak o úkony zahajující řízení, tak o úkony, které jsou činěny až v jeho průběhu. Významným procesním úkonem je podání. Lze jej definovat jako procesní úkon účastníka adresovaný orgánu, který činí v době, kdy není s tímto orgánem v přímém styku v rámci jednání¹. Cílem tohoto krátkého článku je upozornit na specifika úpravy podání účastníka daňového řízení tak, jak jej upravuje zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP.). Pro dosažení cíle jsem zvolil srovnávací metodu. Stručně se snažím charakterizovat úpravu podání dle nejvýznamnějších českých procesních předpisů a to konkrétně dle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen OSŘ), zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (dále jen TrŘ), zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen správní řád), zákona č. 150/2002, soudní řád správní (dále jen soudní řád správní) a nakonec dle Řádu Rozhodčího soudu při Hospodářské a Agrární komoře České republiky. Není mým cílem popsat vyčerpávajícím způsobem všechny aspekty a problémy spojené s úpravou podání ve výše zmíněných procesních předpisech platných v České republice, ale pouze se snažím upozornit na rozdílnost v postupu orgánů správce daně vůči daňovému subjektu, jehož podání obsahuje vady.

II. Úprava podání v zákoně č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Úprava podání (jakožto úkonu účastníka civilně – právního vztahu) v občanském procesním právu nebo – li v civilním řízení - je upravena v ustanovení § 41 a násl. OSŘ. Zajímá nás konkrétně ustanovení § 43, který upravuje situace týkající se vadného podání. Pokud podání účastníka nenaplnuje požadavky zákona č. 99/1963 Sb. na něj kladené a to konkrétně z hlediska ustanovení § 42 odst. 4 a dalších, zejména ustanovení § 79, musí soud dle výše zmíněného ustanovení § 43 účastníka vyzvat k opravě nebo doplnění podání. Za vady se považují jak chybějící základní podstatné náležitosti (komu je určeno, kdo jej činí, co sleduje, v jaké věci je činěno, podpis a datum), tak neurčitost či nesrozumitelnost podání. Současně soud musí účastníka poučit jakým způsobem je třeba podání opravit či doplnit. Tato výzva

¹ Bureš, J., Drápal M., Krčmář Z., Občanský soudní řád, komentář, 1.díl, 7 vydání, C-H BECK, Praha, 2007, str.167

s poučením musí konkrétně uvádět, které údaje je účastník povinen doplnit či opravit². V případě, že tak účastník ve stanovené lhůtě neučiní, je sankcionován usnesením soudu, kterým soud podání **odmítne**. Proti tomuto usnesení je přípustné odvolání. O tomto musí být účastník taktéž poučen ve výzvě. Tuto úpravu přinesla novela OSŘ č. 30/2000 Sb. Dle předchozí úpravy soud usnesením zastavil řízení. Výše zmíněnou novelou tak byla napravena legislativní nepřesnost zákonodárce, který nerozlišoval mezi nedostatkem podmínek řízení a neodstraněním vad vadného podání³. Soud ale podání neodmítne, pokud lze i přes nedostatky v řízení pokračovat. V tomto případě pak podání obsahuje pouze nepodstatné vady, které lze odstranit bez součinnosti účastníka řízení, například výkladem obsahu podání⁴.

III. Úprava podání v Řádu Rozhodčího soudu při Hospodářské komoře a Agrární komoře České republiky

Náležitosti podání dle požadavků Řádu Rozhodčího soudu při Agrární a Hospodářské komoře České republiky jsou stanoveny vzhledem k specifičnosti rozhodčího řízení širěji, než je obvyklé v ostatních procesních předpisech. Oproti typickým podstatným náležitostem je možno jmenovat kupříkladu poukaz na založení pravomoci Rozhodčího soudu při Hospodářské a Agrární komoře České republiky či jmenování konkrétního rozhodce (anebo způsobu jeho výběru)⁵. Pokud dojde k situaci, kdy podání obsahuje vady, tajemník rozhodčího soudu vyzve k jejich odstranění a zároveň stanoví k tomuto přiměřenou lhůtu. Ta nesmí být delší než dva měsíce. Neodstraní – li povinný vady, žaloba se vůbec **neprojedná**. Vzhledem k možnosti přiměřeného užití OSŘ, usuzuji, že tajemník soudu by měl také specifikovat konkrétní vady a žalobce poučit o následcích při nesplnění podmínek výzvy. Trvá – li žalobce na projednání sporu, rozhodčí spor může rozhodčí soud projednat, ale vady nesmí být takového charakteru, že by znemožňovaly samotné projednání sporu. V opačném případě rozhodce či senát řízení usnesením **zastaví**.

²Viz. usnesení Nejvyššího soudu České republiky č.j. 20 Cdo 1574/2005 ze dne 15.února 2006, podobně 32 Cdo 6/2005 ze dne 19.12.2006.

³Hlavsa P., Občanský soudní řád, Linde Praha, a.s.,2000.

⁴ Viz ustanovení § 41 OSŘ.

⁵ Viz ustanovení § 17 Řádu Rozhodčího soudu při Agrární a Hospodářské komoře České republiky.

IV. Úprava podání v zákoně č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním

V TrŘ je institut podání upraven v ustanovení § 59. Zde jsou stanoveny obecné náležitosti podání obdobně jako v OSŘ, tedy komu je určeno, kdo jej činí, v jaké věci je podáno a co sleduje. Pochopitelně z formální stránky nesmí chybět datum a podpis podatele. Specifická podání (např. odvolání, stížnost) mají stanoveny ještě další náležitosti. Podání se posuzuje podle svého obsahu. V případě, že podání obsahuje vady je postup příslušného orgánu činného v trestním řízení upraven následovně; orgán činný v trestním řízení vrátí podání s tím, že vytkne vady a stanoví lhůtu k jejich odstranění. Pokud podatel orgánu činnému v trestním řízení nevyhoví, tento k podání dále **nepřihlíží**. Vzhledem ke specifiku trestního řízení jako takového, kde jeho účelem je chránit mimořádně citlivé a společenské jevy, stanoví TrŘ výjimku. Jde o případy, kdy se z obsahu podání dá učinit závěr o spáchání trestného činu anebo z obsahu podání plyne, že jde o opravný prostředek⁶.

V. Úprava podání v zákoně č. 500/2004 Sb., správní řád

Správní řád upravuje postup správních orgánů při veškeré veřejnoprávní činnosti těchto orgánů vůči fyzickým a právnickým osobám. Standardně jsou upraveny náležitosti podání, ze kterého musí být patrné kdo jej činí, jaké věci se týká a co je navrhováno. Nesmí chybět označení správního orgánu, kterému je podání určeno a v neposlední řadě podpis podatele⁷. Podání se posuzuje dle svého obsahu. Obsahuje – li podání vady má správní orgán na výběr ze dvou možností. Buď subjektu pomůže vady odstranit (v případě méně podstatných vad), anebo stanoví přiměřenou lhůtu k jejich odstranění. Subjekt musí být pochopitelně k tomuto vyzván. Neodstraní – li podatel podstatné vady podání včas, z ustanovení § 66 odst. 1 písm. c) správního řádu plyne, že správní orgán **zastaví** řízení. Činí tak usnesením. Z obecné poučovací povinnosti správního orgánu⁸ vyplývá, že účastník řízení musí být o následcích neodstranění vad poučen.⁹

Jiné důsledky plynoucí ze specifických situací upravují například ustanovení § 45 odst. 2, § 155 odst.2, § 139 odst.2 správního řádu.

⁶ Šámal P. a kolektiv, Trestní řád, komentář, 1. díl, 5. vydání, C-H BECK, Praha, 2005.

⁷ Viz ustanovení § 19 odst. 2 správního řádu.

⁸ Viz. ustanovení § 4 odst. 2 správního řádu.

⁹ Vedra J., Správní řád, komentář, Praha : BOVA POLYGON, 2006

VI. Úprava podání v zákoně č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

Soudní řád správní upravuje postup správních soudů při poskytování ochrany subjektivním právům a povinnostem veřejnoprávní povahy¹⁰. Ochrana je poskytována systémem správních žalob. Tyto žaloby směřují nejčastěji vůči rozhodnutím či zásahům ze strany správních orgánů, typicky vůči správci daně. Podání upravuje soudní řád správní obecně v ustanovení § 37. Úprava náležitostí a řešení případných vad je koncipována shodně s OSŘ, tedy musí být patrné kdo podání činí, v jaké věci, vůči komu směřuje a co je navrhováno. Nesmí pochopitelně chybět ani podpis a datum¹¹. Ustanovení § 37 odst. 3 některé z těchto podstatných náležitostí dále rozvíjí. Neobsahuje – li podání tyto náležitosti, soud podatele vyzve k jejich odstranění za současného stanovení příslušné lhůty. Zároveň podatele poučí o následcích stanovených pro případ nesplnění výzvy, konkrétně tedy o **odmítnutí** podání. Správní soud odmítá podání usnesením¹².

VII. Úprava podání v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Daňovým řízením se rozumí právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků, vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů¹³. Tento postup je v zásadě v ZSDP. Daňové řízení je zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt (nebo jiná osoba zúčastněná na řízení) vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu správce daně učinil. Podání může mít podobu přiznání, hlášení a vyúčtování (tyto se podávají na předepsaných tiskopisech) nebo může jít o oznámení, návrhy, žádosti, námítky, odvolání atd¹⁴. Náležitosti podání jsou stanoveny standardně a to tak, že musí být patrné, kdo jej činí, čeho se týká a co se navrhuje¹⁵. Nutno dodat, že velká část podání se v daňovém řízení podává na předepsaných tiskopisech. Podání se posuzuje dle svého obsahu, čímž lze dosáhnout odstranění nepodstatných vad a pokračovat v řízení. V případě, že podání obsahuje vady pro které není způsobilé k projednání vyzve správce daně podatele k odstranění těchto vad. Zároveň správce daně vady definuje, určí lhůtu k jejich odstranění a poučí podatele o

¹⁰ Viz důvodová zpráva k soudnímu řádu správnímu.

¹¹ Viz. ust. § 37 odst. 3 soudního řádu správního.

¹² Ustanovení § 37 odst.5 soudního řádu správního.

¹³ Bakeš M., a kol., Finanční právo, 4.aktualizované vydání, C-H.BECK, Praha 2006, str.365.

¹⁴ Bakeš M., a kol., Finanční právo, 4.aktualizované vydání, C-H.BECK, Praha 2006, str.369.

¹⁵ Viz. ust. § 21 odst. 6 ZSDP.

následcích v případě nevyhovění výzvě. Za tyto následky je považována tzv. fikce nepodání¹⁶. Na podání se v tomto případě totiž hledí jako kdyby **nebylo vůbec podáno**¹⁷, není tudíž vydáváno žádné rozhodnutí či usnesení, např. o zastavení řízení. V tomto směru se ZSDP zásadně odlišuje od většiny ostatních procesních předpisů. Jistou podobnost lze vysledovat už jen v TrŘ (viz. výše).

Modelový příklad.

Výše uvedené je možné demonstrovat na následujícím příkladu. Daňový subjekt v rámci probíhajícího daňového řízení podá návrh na vyloučení pracovníků správce daně dle ust. § 26 ZSDP (námitku podjatosti). Tento bude obsahovat všechny podstatné náležitosti podání tak, jak byly stanoveny výše, až na fakt, že daňový subjekt neuvede konkrétní jména údajně podjatých pracovníků správce daně. Navíc neuvede žádné skutečnosti, ze kterých usuzuje na podjatost.

O námitce podjatosti pracovníka správce daně bude rozhodovat vedoucí pracovník správce daně. Pokud by se námitka týkala i vedoucího pracovníka, rozhoduje orgán nadřízený dotyčnému správci daně¹⁸. Tento tedy daňový subjekt vyzve, aby zmíněné údaje ve stanovené lhůtě doplnil a poučí jej o následcích nesplnění této výzvy. Daňový subjekt skutečně v určené lhůtě uvede konkrétní jména pracovníků, ale opět nespecifikuje, v čem spatřuje jejich podjatost. Nyní nastává fáze, kdy správce daně zhodnotí podání daňového subjektu. Toto pravděpodobně posoudí pouze jako částečné vyhovění výzvě. Díky nesplnění všech podmínek stanovených ve výzvě se proto na podání hledí, jako kdyby nebylo vůbec podáno. O tomto správce daně není povinen vyrozumět daňový subjekt. Nastává tak situace, kdy daňový subjekt žije v domnění, že o jeho námitce je rozhodováno, zatímco správce daně se již danou věcí vůbec nezabývá.

Výše zmíněná situace může mít vážné důsledky. Daňový subjekt například v přesvědčení, že správce daně nevyvíjí žádnou činnost, upozorní na jeho nečinnost nejbližší nadřízeného správce daně. Tento podnět prošetří a buď jej odloží a daňový subjekt na to upozorní, anebo

¹⁶ Kaniová L., Schillerová A., Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura, 2. přepracované vydání, Praha: ASPI a.s., 2005, str. 102.

¹⁷ Viz. ust. § 21 odst. 9 ZSDP.

¹⁸ Viz. ust. § 26 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

sjedná sám nápravu¹⁹. Už v této fázi může dojít k situaci, kdy nadřízený orgán posoudí jednání podřízeného správce daně jako nečinnost a řízení se tak může protáhnou až o 6 měsíců. V případě, že by daňový subjekt nebyl spokojen s výsledkem posouzení, je oprávněn podat žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu ke správnímu soudu. Pokud by žalobce u správního soudu uspěl, byl by správce daně nucen rozhodnout o námitce podjatosti na základě původního návrhu daňového subjektu, na který se hledělo, jako by vůbec nebyl podán. Tímto postupem se může řízení protahovat až o dalších několik měsíců, ne-li roků a hrozí tak marné uplynutí promlčecích či prekluzivních lhůt.

Jak lze vidět z uvedeného fiktivního případu, je tzv. fikce nepodání dvousečnou zbraní. Na jednu stranu ulehčuje práci správcům daně. Tito nemusí složitě reagovat na zjevně provokativní podněty. Na stranu druhou pomáhá daňovým subjektům natahovat daňové řízení a spekulovat s promlčecími a prekluzivními lhůtami. Daňovému subjektu totiž stačí jen chytře reagovat na výzvu správce daně k odstranění vad a poté čekat, jestli tento spolkne udičku a na podání nereaguje.

VIII. Závěr

Provedeme-li srovnání zákonné úpravy podání tak, jak bylo naznačeno výše, je jasné, že úprava dle ZSDP je svým způsobem dosti vyjímečná a nezvyklá. Tímto je myšlena zejména zavedená fikce nepodání, protože ve všech ostatní náležitostech či v posuzování podání dle obsahu je úprava víceméně podobná, ne-li stejná. Otázkou je, co k tomuto vedlo zákonodárce. Snad to byl úmysl ulehčit práci správci daně nebo došlo jen k legislativní nepřesnosti? Výsledkem je však nejistota daňového subjektu, který neví, jak bylo s jeho podnětem naloženo. Toto může být problémem zejména u méně právně zkušených daňových subjektů, kteří se dostávají do kontaktu se správcem daně jen ve vyjímečných případech. U těch daňových subjektů (nebo na radu jejich advokátů či daňových poradců), kteří bývají se správcem daně v častějším kontaktu je pravděpodobné, že budou vyvíjet snahu co nejvíce využít stávajícího znění zákona ku svému prospěchu. V současné době je stále častějším jevem snaha daňových subjektů protahovat daňové řízení takovým způsobem, že dochází až už výše uvedeným způsobem nebo jiným k uplynutí promlčecích či prekluzivních lhůt.

¹⁹ viz. ust. §34c zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Nelze proto za stávajícího stavu doporučit nic jiného, než aby správce daně co nejpřesněji formuloval výzvu k odstranění vad a následné poučení takovým způsobem, aby daňový subjekt měl co nejmenší manévrovací prostor k obcházení této výzvy. Mělo by se také stát pravidlem, že správce daně v souladu se zásadou spolupráce a součinnosti vyrozumí alespoň neformálním dopisem daňový subjekt o tom, že byl uplatněn postup dle ustanovení § 21 odst. 9 ZSDP a předešel tak zbytečné nejistotě méně právně zkušených daňových subjektů.

Literatura:

- [1] Bakeš M., a kol., *Finanční právo* 4.aktualizované vydání, Praha : C-H.BECK , 2006, str.741
- [2] Bureš J., Drápal L., Krčmář Z., *Občanský soudní řád, komentář, 1.díl*, 7 vydání, Praha : C-H BECK, 2007
- [3] Kaniová L., Schillerová A., *Správa daní – úplné znění zákona, komentář, judikatura*, 2.přepracované vydání, Praha : ASPI a.s., 2005, str. 387
- [4] Vedra J., *Správní řád, komentář*, Praha : BOVA POLYGON, 2006
- [5] Šámal P., a kolektiv, *Trestní řád, komentář, 1. díl*, 5. vydání, Praha : C-H BECK, 2005, str. 1432
- [6] Mrkývka P. a kol., *Finanční právo a finanční správa, 2.díl*, Brno : Masarykova univerzita, 2004, str. 381
- [7] Stavinochová J., Hlavsa P., *Civilní proces a organizace soudnictví*, Brno : Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2003, str. 660
- [8] Hlavsa P., *Občanský soudní řád*, Linde Praha, a.s., 2000, str.429

Kontakt na autora – email:

Mgr. Tomáš Rozehnal

email: tray@seznam.cz