10. 12. 2015

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

K obnově daňového řízení z pohledu nových skutečností či důkazů

Ustan. § 108 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) rozlišuje v daňovém řízení řádné opravné prostředky, jimiž jsou odvolání nebo rozklad, mimořádný opravný prostředek, jímž je návrh na povolení obnovy řízení a dozorčí prostředky, mezi něž zařazuje obnovu řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Autor se pak v následujícím článku zabývá konkrétně obnovou řízení, jež v daňových řízeních patří k rozhodně méně často využívaným právním institutům nežli odvolání, a to ať již z pohledu mimořádného opravného prostředku či prostředku dozorčího práva.

TOMAN, DEVÁTÝ & PARTNEŘI
ADVOKÁTNÍ KANCELÁŘ

Jak již bylo zmíněno výše, obnova řízení, které bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím, připadá v úvahu dle ustan. § 117 odst. 1 daňového řádu jednak na návrh příjemce předmětného rozhodnutí (v tomto případě pak představuje mimořádný opravný prostředek), tak i postupem ex officio správce daně (v takovém případě se jedná o prostředek dozorčího práva), za podmínky, že:

- a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,
- b) rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,
- c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo
- d) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.

Přičemž je třeba podotknout, že tyto věcné důvody pro obnovu řízení konstatované v ustan. § 117 odst. 1 daňového řádu jsou uvedeny taxativním výčtem a plyne z nich, že se obnovy řízení neužije pro nápravu právních vad. Nadto má možnost podat dodatečné přiznání nebo vyúčtování před obnovou řízení přednost a dle ustan. § 117 odst. 2 daňového řádu je přímo překážkou pro obnovu nalézacího řízení.

Jedná-li se o povolení obnovy řízení na návrh, podává se takový návrh u správce daně, který v dané věci rozhodl v prvním stupni. Návrh lze dle ustan. § 118 odst. 2 daňového řádu podat pouze ve lhůtě do šesti měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení. Návrh na povolení

obnovy musí obsahovat okolnosti svědčící o tom, že je důvodný, a dále o dodržení již zmíněné lhůty pro podání návrhu. O povolení nebo nařízení obnovy rozhoduje správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.[1] Běh subjektivní šestiměsíční lhůty pro podání návrhu začíná okamžikem, kdy se navrhovatel prokazatelně o důvodech obnovy dozvěděl a jen v této lhůtě lze návrh na povolení obnovy řízení podat.

O návrhu může správce daně rozhodnout dvojím způsobem. Buď návrhu vyhoví, tj. povolí obnovu řízení, anebo pokud neshledá důvody povolení obnovy řízení, návrh zamítne. V obou případech je připuštěno odvolání. V případě, kdy je obnovení řízení „zvažováno“ správcem daně, samozřejmě odpadá možnost zamítnutí návrhu. Pokud správce daně dospěje po posouzení k tomu, že nejsou splněny důvody pro obnovu řízení, žádné rozhodnutí nevydává. Pokud naopak důvody shledá, vydává rozhodnutí o nařízení obnovy řízení, proti kterému je rovněž připuštěno odvolání.[2]

Pokud se týče možnosti přezkoumání rozhodnutí o povolení obnovy řízení a rozhodnutí o zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení ve správním soudnictví, sjednocený názor Nejvyššího správního soudu připouští soudní přezkum obou takovýchto rozhodnutí (viz. např. rozsudek ze dne 9. 1. 2009, č.j. 2 Afs 92/2008-123).

Samotný proces obnovy řízení tak sestává ze dvou fází, kdy v prvé z nich se posuzuje, zda jsou vůbec splněny podmínky pro obnovu řízení (tzv. obnovovací řízení). Tato fáze se děje plně v dikci správce daně, jenž ve věci rozhodoval jako poslední. Pokud je v první fázi povolena nebo nařízena obnova řízení, dojde ke druhému stadiu, a sice k obnovenému řízení, které však již provádí správce daně, jenž ve věci rozhodoval v prvním stupni. V případě předpokládaném ustan. § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu, však obnovené řízení provádí ten správce daně, v jímž vedeném řízení uvedené důvody nastaly (viz ustan. § 120 odst. 1 daňového řádu).

Dle ustan. § 119 odst. 4 daňového řádu pak platí, že obnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Tato lhůta činí ve smyslu ustan. § 148 daňového řízení 3 roky a skončí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku. Lhůta pro stanovení daně se ovšem nad uvedené dle ustan. § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu prodlužuje o jeden rok, bylo-li v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně zahájeno řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku. Obnovu řízení při placení daní pak lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně, kdy tato lhůta činí ve smyslu ustan. § 160 daňového řádu 6 let a končí uplynutím nejpozději 20. roku od jejího počátku. V ostatních případech lze obnovu řízení povolit nebo nařídit do 3 let ode dne právní moci rozhodnutí ukončujícího toto řízení. Platí přitom, že správce daně musí v těchto lhůtách stihnout rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy řízení vydat a rovněž oznámit (tj. řádně doručit účastníku řízení). Odborná veřejnost se pak kloní rovněž k názoru, že je současně třeba, aby předmětné rozhodnutí v těchto lhůtách také nabylo právní moci.

Důvodová zpráva k daňovému řádu pak komentuje, že důvody, pro které lze řízení obnovit, spočívají ve zjištění skutečností, které mají zásadní vliv na vydání rozhodnutí. Jde **zejména o existenci nových skutečností a důkazů**, resp. o nové důkazní prostředky, které nemohly být dříve bez zavinění obou stran zúčastněných na řízení uplatněny, o zpochybnění použitých důkazních prostředků z hlediska jejich legality a následnou změnu výsledku předběžné otázky.[3]

Obnova řízení je tak prostředkem dozorčího práva, jež umožňuje prolomit překážku věci pravomocně rozhodnuté, a to v případech, kdy nebyl dostatečně spolehlivě zjištěn **skutkový stav věci**. Při splnění zákonných podmínek **má navrhovatel právní nárok na povolení obnovy**, stejně tak je v rámci dozoru povinen správce daně nařídit obnovu řízení ex officio i z vlastního podnětu, pokud zjistí splnění zákonných podmínek.[4] K tomu lze odkázat na judikát Nejvyššího správního soudu již z roku 2005, jenž se původně týkal aplikace ustanovení o obnově řízení zakotvené v zák. č. 337/1992 Sb., o

správě daní a poplatků, v pozdějším znění (dále jen pod označením „*ZSDP*“), nicméně je použitelný i pro výklad ustan. § 117 odst. 1 daňového řádu: „*Je-li naplněn zákonný předpoklad pro užití mimořádného prostředku dle § 54 odst. 1 písm. a) až c) zákona č. 337/1992 Sb., je povinností správce řízení obnovit; není přitom rozhodné, zda o takový postup požádá příjemce rozhodnutí.*“.[5] A obdobně pak hovoří i judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2007: „*Stanoví-li zákon, že nastanou-li podmínky zákonem předpokládané, se řízení ukončené pravomocným rozhodnutím obnoví (viz § 54 odst. 1 zák. o správě daní a poplatků), nedává správnímu orgánu na výběr, zda tak učiní, či nikoli, ale správní orgán je povinen takové řízení zahájit, tedy rozhodnout o povolení (nařízení) obnovy pravomocně ukončeného řízení, a to ať již z podnětu účastníka nebo ex offo, zjistí-li naplnění podmínek sám. Při naplnění zákonných podmínek má účastník na povolení obnovy řízení právní nárok.*“.[6]

Tento opravný prostředek neslouží k nápravě vad řízení či nápravě nezákonnosti daňového rozhodnutí. Obnova řízení pouze umožňuje, aby proběhlo řízení nové, v němž budou zohledněny dodatečně vyjevené skutečnosti, důkazy a jiné okolnosti zpochybňující provedené dokazování a posouzení předběžných otázek, s jejichž pomocí bude stanoven nový skutkový základ rozhodnutí. **Přičemž se nejedná jen o změnu původního rozhodnutí, ale o obnovení celého řízení.** Běh subjektivní šestiměsíční lhůty pro podání návrhu začíná okamžikem, kdy se navrhovatel prokazatelně o důvodech obnovy dozvěděl a jen v této lhůtě lze návrh na povolení obnovy řízení podat.

Při rozhodování o obnově řízení zkoumá správce daně jen to, zda je tu dán některý z důvodů obnovy; průběhem ani výsledkem vyměřovacího řízení se nad rámec těchto důvodů nezabývá. Námitkou poukazující na vady vyměřovacího řízení proto nelze účinně zpochybnit zákonnost rozhodnutí ve věci obnovy řízení.[8]

Rozhodnutí o povolení obnovy nebo nařízení obnovy má současně jeden podstatný efekt, a sice efekt devolutivního účinku stran původního rozhodnutí až do doby oznámení nového rozhodnutí ve věci, kterým se původně vydané rozhodnutí ruší. Výjimku z tohoto odkladného účinku pak tvoří případy zřízení zástavního práva dle ustan. § 170 daňového řádu nebo zajištění daně finanční zárukou nebo ručením dle ustan. § 173 daňového řádu.

Výrok nového rozhodnutí pak může být shodný s původním rozhodnutím, nebo může být od původního rozhodnutí odlišný, anebo dojde k vydání nového rozhodnutí, kterým je jen původní rozhodnutí zrušeno (např. pokud je v rámci obnoveného řízení zjištěno, že původní rozhodnutí nemělo být správcem daně vydáno).

V rámci problematiky obnovy řízení je jistě nejfrekventovanější aplikace ustan. § 117 odst. písm. a) daňového řádu, a sice návrh na obnovu řízení či nařízení obnovy řízení z důvodu, že vyšly najevo skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí či správce daně uplatněny v řízení již dříve a přitom mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

Správce daně tak v tomto případě zkoumá pouze to, zda označené skutečnosti či důkazy jsou vskutku nové a vyšly najevo poté, co o věci bylo již pravomocně rozhodnuto, a zda nemohly být v řízení bez zavinění obou stran (jak správce daně, tak i daňového subjektu) již dříve uplatněny. Nové skutečnosti ve smyslu ustan. § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu je nutno tedy chápat tak, že může jít jen o **skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově, tj. po právní moci rozhodnutí jen vyšly najevo** a v době rozhodování nebyly známy ani daňovému subjektu ani správci daně a nemohly být tedy vzaty v úvahu při rozhodování v původním daňovém řízení. [9]

K této problematice se v roce 2012 vyslovil i Nejvyšší správní soud, jenž zastává poměrně přísný postoj, kdy v posuzované věci daňový subjekt následně nalezl doklady, které předtím omylem přiřadil k jiné věci. Jeho návrhu na obnovu řízení nebylo vyhověno, neboť zde soud shledal zavinění na straně

daňového subjektu. Konkrétně se tak nejednalo o nové doklady, které by bez zavinění, byť neúmyslného, daňového subjektu nebylo možno v původním řízení použít: *„Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s názorem žalovaného i krajského soudu, kteří posoudili jako chybné tvrzení stěžovatele, že nalezené doklady omylem připojené k dokladům jiného daňového subjektu jsou novum v řízení a odůvodňují tak obnovení řízení. Naopak doložené doklady je nutno posoudit jako skutečnosti, které objektivně existovaly, stěžovatel o nich věděl a mohl je uplatnit již v původním řízení o dani. Skutečnost, že je* ***stěžovatel neměl k dispozici či je nemohl nalézt, není důvodem*** *podřaditelným pod zákonem stanovené podmínky pro povolení obnovy řízení…… Aby mohl správce daně povolit obnovení řízení, muselo by se jednat o skutečnosti, které stěžovatel buď vůbec neznal, nebo by je bez svého zavinění nemohl v řízení uplatnit…..*“.[10]

K otázce „novosti“ důkazů se ostatně Nejvyšší správní soud vyslovil také již v roce 2007: *„Jestliže žalobce neunesl v průběhu daňové kontroly důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků ohledně skutečností, které uváděl ve svých daňových přiznáních, nelze důkazy následně provedené v trestním řízení,* ***jejichž navržení a provedení v daňovém řízení nic nebránilo****, považovat za nové, resp. takové které nemohly být bez jeho zavinění nebo bez zavinění správce daně uplatněny již v daňovém řízení.*“.[11] Lze rovněž odkázat na některá novější rozhodnutí, např. rozhodnutí ze dne 23. 4. 2014, č.j. 6 Afs 2/2014-25, jenž prokazuje názorovou ustálenost Nejvyššího správního soudu v dané věci a uvádí: *„….Pokud by Nejvyšší správní soud přisvědčil postupu navrženému stěžovatelkou (tj. provedení jí v soudním řízení navrhovaných důkazů – pozn. autora), popřel by tím její odpovědnost za řádné a včasné splnění její důkazní povinnosti. Rovněž by tím podstatně oslabil požadavek na presumpci správnosti a nezměnitelnosti rozhodnutí, která již nabyla právní moci. (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2013, č.j. 8 Afs 24/2013-33)*“.

K poměrně častým pokusům o nárokování obnovy řízení z důvodu neúplnosti skutkových zjištění tvrzením, že nebyl v řízení před správními soudy proveden navržený důkaz (svědecká výpověď), jež by dle stěžovatele byl novým důkazem, který nebylo možné bez zavinění stěžovatele provést v řízení před správcem daně, se vyjadřoval i Ústavní soud např. ve svých usneseních ze dne 8. 1. 2015, III. ÚS 3354/14 a obdobně pak ze dne 2. 6. 2015, IV. ÚS 2257/14, které ostatně navazuje na shora citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, č.j. 6 Afs 2/2014-25 a ve kterém Ústavní soud konstatoval: *„…je v rovině vyložených zásad ústavněprávního systému přezkumu podstatné, že z odůvodnění rozhodnutí obou soudů se dostatečně podávají důvody, pro které soudy – poté, co navržený důkaz podrobily hodnocení ohledně jeho významu pro posouzení důvodů pro obnovu řízení – k jeho provedení nepřistoupily. O situaci tzv. opomenutých důkazů tak jít z povahy věci nemůže (srov. v obecné rovině sp. zn. I. ÚS 733/01, III. ÚS 569/03, IV. ÚS 570/03, II. ÚS 418/03 a další).*“ a Ústavní soud dále dodává: *„….Stěžovatelka přitom* ***neuvádí žádnou skutečnost, pro kterou nemohla požadovat provedení navržených důkazů již v řádném daňovém řízení***.“.

Za zmínku pak stojí rovněž usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 10. 2015, jež navazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2015, č.j. 6 Afs 202/2014-25, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že judikatorní změna či ustálení právního názoru nepředstavují novou skutečnost či důkaz zakládající důvod pro obnovu řízení dle ustan. § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Konkr. bylo v dané věci předmětem sporu to, zda je možné závěry rozsudku Soudního dvora EU ve věci Dankowski, který odpovídal na předběžnou otázku jemu položenou polským soudem, považovat za novou skutečnost zakládající důvod pro obnovu řízení před českým správcem daně. Nejvyšší správní soud v souladu se svou ustálenou judikaturou konstatoval, že na rozsudky je zapotřebí nahlížet nikoli jako na důkazy (okolnosti osvědčující skutkový stav věci) nebo nové skutečnosti představující důvod pro obnovu řízení, nýbrž jako na rozhodnutí, jež obsahují právní úvahy a názory toho kterého soudu. Ústavní soud pak na rétoriku Nejvyššího správního soudu v předmětné věci navázal a uvedl, že se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje: *„…ani v případě, kdy se jedná o právní výklad*

Soudního dvora EU, nelze pochybovat o tom, že se jedná o posouzení právní, nikoli skutkové otázky, na něž míří předmětné ustanovení daňového řádu.“. [12]

Mgr. Jana Čechová Náplavová,
advokát

TOMAN, DEVÁTÝ & PARTNEŘI advokátní kancelář, s. r. o.

Trojanova 12
120 00 Praha 2

Tel.: +420 224 918 490
Fax: +420 224 920 468
e-mail: ak@iustitia.cz

Poznámky:
[1] Matějka, P. Opravné a dozorčí prostředky v daňovém řádu. ASPI
[2] Jarešová, J., Daňový řád, část IX., Přezkumné řízení a obnova řízení. ASPI
[3] Důvodová zpráva k zák. č. 280/2009 Sb.
[4] Kobík, J.; Kohoutková, A. Daňový řád s komentářem. ANAG, 2010, s. 535.
[5] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, č.j. 5 Afs 223/2004-89
[6] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2007, č.j. 5 Afs 94/2006-85
[7] Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 726.
[8] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č.j. 1 Afs 59/2008-58
[9] Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 728.
[10] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012, sp. zn. 1 Afs 43/2012
[11] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č.j. 1 Afs 124/2006-59
[12] Usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 10. 2015, III. ÚS 2810/15

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc prosinec 2025
- Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2026

- Zaměstnanecké akcie (ESOP) v roce 2026: co přináší novela a jak se na ni připravit
- Ústavní soud vymezil hranice závaznosti trestního rozsudku pro rozhodování správních soudů v daňových věcech
- Regulatorní posun v oblasti platebních služeb: Stanovisko ČNB k minimální uživatelské zkušenosti mění podmínky pro Open Banking
- Několik otázek k postavení podlimitních správců kvalifikovaných fondů rizikového kapitálu v českém právním řádu
- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních
- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků
- Když společník není dodavatel. NSS znovu řešil daňový „švarcsystém“ u společníků s.r.o.
- Zaměstnanecké akciové opční programy (ESOP)