



GFR17439815  
ESS

**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

**Sekce metodiky a výkonu daní**

Č. j.: 174034/15/7100-40123-050030

Vyřizuje: Mgr. Václav Čepelák, Oddělení daňového procesu I  
Tel: (+ 420) 296 854 127, (+ 420) 296 852 222  
E-mail: Vaclav.Cepelak@fs.mfcr.cz

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu  
Odvolacímu finančnímu ředitelství  
Odboru daní z příjmů Generálního finančního ředitelství  
Odboru nepřímých daní Generálního finančního ředitelství  
Odboru majetkových daní, oceňování a ost. agend Generálního finančního ředitelství  
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství  
Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství  
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství  
Odboru evidence daní Generálního finančního ředitelství  
Odboru nefiskálních agend Generálního finančního ředitelství  
Odboru komunikace Generálního finančního ředitelství

Na vědomí:  
Odboru 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí  
Odboru 39 - Správní činnosti Ministerstva financí

### **Metodická pomůcka k institutu stížnosti podle § 261 daňového řádu**

Za účelem sjednocení postupů při aplikaci institutu stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), vydává Generální finanční ředitelství tuto metodickou pomůcku:

#### **Čl. I**

#### **Obecná charakteristika institutu stížnosti**

**1. [Charakteristika stížnosti]** Stížnost ve smyslu § 261 daňového řádu je prostředkem ochrany práv daňového subjektu a dalších osob zúčastněných na správě daní. Cílem právní úpravy stížnosti je poskytnout stěžovateli rychlou možnost nápravy pochybení na straně správce daně, resp. jeho úředních osob. Pro správce daně pak může být podaná stížnost cenným upozorněním na případné vady postupu, resp. řízení.

**2. [Méně formalizovaný postup]** Vyřizování stížnosti i prošetření způsobu vyřízení stížnosti patří mezi méně formální postupy, u nichž by tak měl být kladen důraz především na výsledek těchto postupů (tj. zejména odstranění případné nezákonnosti). Správce daně by měl s podanou stížností v první řadě pracovat z hlediska „vytěžení informací“ ohledně

případného procesního pochybení, které by mohlo mít za následek nezákonnost prováděného postupu a popř. též nezákonnost konečného rozhodnutí v řízení. To může mít totiž pro správce daně za určitých okolností fatální důsledky v podobě změny či zrušení jeho rozhodnutí, či povinnosti hradit vzniklou škodu apod. Je tedy zřejmé, že i přes méně formalizovaný postup vyřizování stížností, je řádné vyřízení stížnosti zájmem jak stěžovatele, tak správce daně.

**3. [Žádost o prošetření]** Součástí právní úpravy stížností je i žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti (dále jen „**žádost o prošetření**“). Žádost o prošetření může podat stěžovatel poté, co byl vyrozuměn o vyřízení stížnosti správcem daně<sup>1</sup>, pokud se domnívá, že tento správce daně jeho stížnost nevyřídil řádně. Žádost o prošetření se podává u nejbližší nadřízeného správce daně<sup>2</sup> a ten je rovněž příslušný k jejímu vyřízení.

## ČI. II

### Podmínky podání stížnosti

**1. [Kdo může stížnost podat]** Stížnost může podat kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní<sup>3</sup>, které se týká stížností napadený postup správce daně nebo stížností napadené chování jeho úřední osoby.

**2. [Kdy je možné stížnost podat]** Stížnost je možné podat v zásadě kdykoli (tj. v jakékoli fázi daňového řízení nebo postupu správce daně). Pro podání stížnosti není zákonem výslovně stanovena žádná lhůta, a tedy stěžovatel není při jejich podání formálně časově omezen. Stížností však z povahy věci samozřejmě nelze napadnout postup, který dosud nenastal (ačkoli jeho provedení stěžovatel třeba očekává). A dále v některých případech bude nesprávné „načasování“ podání stížnosti znamenat její nepřipustnost<sup>4</sup>.

**3. [Komu stížnost podat]** Stížnost se podává tomu správci daně, který provedl či provádí postup napadený stížností, nebo jehož úřední osoba se měla dopustit nevhodného chování.

**4. [Subsidiarita stížnosti]** Ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu uvádí, že: „Osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, **neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.**“ Platí tedy, že pokud jakýkoli daňový zákon poskytuje proti příslušnému postupu správce daně, resp. proti chování úřední osoby jiný prostředek ochrany<sup>5</sup>, není podání stížnosti přípustné. Přitom je až na výjimky<sup>6</sup> zpravidla nerozhodné, zda se jedná o jiný prostředek ochrany, který bude uplatnitelný teprve v budoucnu, nebo který byl uplatnitelný již v minulosti (i když by byl např. osobou zúčastněnou na správě daní využit a bezvýsledně vyčerpán)<sup>7</sup>. Tedy „počítají se“ všechny prostředky ochrany, bez ohledu

<sup>1</sup> Nevyřízení stížnosti v zákonné lhůtě je rovněž aspektem toho, že stížnost nebyla vyřízena „řádně“, ovšem vzhledem k dikci právní úpravy ochrany před nečinností (obsažené v § 38 daňového řádu) bude námitka, že správce daně dosud nevyřídil stížnost, ačkoli pro to již uplynula zákonná lhůta, ze své podstaty podnětem na ochranu před nečinností, spíše než žádostí o prošetření.

<sup>2</sup> Jedná se o nejbližší nadřízeného správce daně tomu správci daně, který stížnost vyřídil.

<sup>3</sup> K definici „osob zúčastněných na správě daní“ viz § 5 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 20 až 22 daňového řádu. Stížnost samozřejmě může podat rovněž zástupce této osoby, který ji však podává jménem zastoupeného.

<sup>4</sup> Viz níže závěr *bodu 4 [subsidiarita stížnosti]* – stížnost podaná proti postupu správce daně poté, co bylo vydáno rozhodnutí, k němuž směřuje dané řízení.

<sup>5</sup> K pojmu „jiný prostředek ochrany“ viz níže *bod 6. [Jiný prostředek ochrany]*.

<sup>6</sup> Blíže viz níže *bod 5 [Budoucí prostředky ochrany - výjimky]*.

<sup>7</sup> V důvodové zprávě k daňovému řádu v části B. *Zvláštní část*, je k § 261 Stížnost výslovně uvedeno, že „Podmínkou pro využití stížnosti je nutnost předchozího vyčerpání všech prostředků ochrany, které daňový zákon obsahuje.“ Ze samotného znění zákona a z povahy subsidiarity stížnosti však plyne, že k nepřipustnosti stížnosti

na to, kdy je bylo nebo bude<sup>8</sup> možné proti danému postupu, resp. chování osobou zúčastněnou na správě daní uplatnit.

**5. [Budoucí jiné prostředky ochrany - výjimky]** Výjimku z pravidla, které stanoví, že při zkoumání existence jiných prostředků ochrany ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu je brán ohled i na všechny budoucí prostředky ochrany proti danému postupu správce daně, tvoří **odvolání, resp. jiné prostředky ochrany proti rozhodnutí**, k němuž směřuje příslušné řízení vedené správcem daně. A tedy pokud je stížností napaden postup správce daně, který by mohl stěžovatel napadnout i v budoucnu (tj. poté, co bude vydáno rozhodnutí, k němuž dané řízení směřuje) odvoláním či dalším prostředkem ochrany proti tomuto rozhodnutí, nebude tento budoucí jiný prostředek ochrany překážkou pro podání stížnosti proti danému postupu nyní v průběhu řízení. Avšak to platí **pouze do okamžiku vydání rozhodnutí** – od té chvíle totiž tento jiný prostředek ochrany již skutečně existuje. Na tom v budoucnu nic nezmění ani skutečnost, že příjemce rozhodnutí opravný prostředek neuplatnil, nebo jej vyčerpal bezúspěšně – stížnost podaná **z důvodů, které mohl příjemce rozhodnutí uplatnit v opravném či dozorčím prostředku** proti danému rozhodnutí, bude i do budoucna nepřijatelná.

Obdobně to platí pro **vyjádření k výsledku kontrolního zjištění** ve smyslu § 88 daňového řádu (dále také „**vyjádření k VKZ**“), a proto nelze jakoukoli stížnost podanou během daňové kontroly označit za nepřijatelnou jen proto, že bude mít daňový subjekt možnost podat vyjádření k VKZ, nicméně od okamžiku seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění je daňový subjekt oprávněn se k němu vyjádřit, a proto bude stížnost napadající vše, co by mohl daňový subjekt uplatnit ve vyjádření k VKZ, z důvodu existence tohoto jiného prostředku ochrany nepřijatelná.

Důvodem pro uvedené výjimky je mimo jiné skutečnost, že v tomto bodě uvedené jiné prostředky ochrany mohou být v četných případech uplatnitelné až s relativně dlouhým odstupem od okamžiku, kdy se udál stížností napadený postup. Při vyloučení možnosti podat stížnost v časové souvislosti s prováděným postupem, by byla popřena funkce a význam institutu stížnosti, jakožto operativního prostředku ochrany v případech, kdy jiná procesní možnost včasného („kvalifikovaného“) upozornění správce daně na nutnost nápravy chybí.

**6. [Jiný prostředek ochrany]** Jiným prostředkem ochrany je jakýkoliv zákonem předvídaný prostředek, který je způsobilý poskytnout ochranu právům osoby zúčastněné na správě daní v daňovém řízení a který může tato osoba iniciovat (bez ohledu na skutečnost, zda je dán právní nárok podatele na to, aby správce daně příslušný postup či řízení skutečně zahájil).

**Dle daňových zákonů jsou jinými prostředky ochrany zejména:**

- **Žádost o prodloužení lhůty** (§ 36 daňového řádu)
- **Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav** (§ 37 daňového řádu)
- **Podnět k ochraně před nečinností** (§ 38 daňového řádu)
- **Žádost o vyslovení neúčinnosti doručení** (§ 48 daňového řádu)
- **Výhrada proti obsahu protokolu** (§ 62 odst. 2 daňového řádu)
- **Námítka podjatosti úřední osoby** (§ 77 daňového řádu)
- **Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění** (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu)
- **Vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností** (§ 90 odst. 2 daňového řádu)
- **Podnět k opravě zřejmých nesprávností rozhodnutí** (§ 104 daňového řádu)

---

postačuje, aby byl prostředek ochrany proti příslušnému postupu obecně uplatnitelný, ač třeba v minulosti. Proto předchozí vyčerpání všech prostředků ochrany je nikoli podmínkou podání stížnosti, nýbrž naopak jasným signálem, že zde jiný prostředek ochrany proti danému postupu existoval, a proto je stížnost nepřijatelná.

<sup>8</sup> Kromě výjimek uvedených níže v *bodě 5 [Budoucí prostředky ochrany - výjimky]*.

- **Podnět k prohlášení nicotnosti rozhodnutí** (§ 105 daňového řádu)
- **Rozklad** (§ 108 odst. 2 daňového řádu)
- **Odvolání** (§ 109 daňového řádu)
- **Návrh na povolení obnovy řízení** (§ 117 daňového řádu)
- **Podnět k nařízení obnovy řízení** (§ 117 daňového řádu)
- **Podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí** (§ 121 daňového řádu)
- **Žádost o povolení posečkání** (§ 156 daňového řádu)
- **Podnět k povolení posečkání z moci úřední** (§ 156 daňového řádu)
- **Námitka** (§ 159 daňového řádu)<sup>9</sup>
- **Stížnost na postup plátce daně** (§ 237 daňového řádu)
- **Podnět k projednání přestupku porušení mlčenlivosti** (§ 246 daňového řádu)
- **Žádost o prominutí daně či jejího příslušenství** (§ 259 až 260 daňového řádu)

**7. [Posouzení podle skutečného obsahu]** Pokud je učiněno podání označené jako stížnost, popř. je z něj jiným způsobem patrné, že si podatel „stěžuje“ na postup správce daně (popř. nevhodné chování jeho úřední osoby), avšak správce daně dospěje k závěru, že **existuje jiný prostředek ochrany**, a proto je podání stížnosti nepřijatelné, je třeba, aby správce daně v souladu s pravidlem obsaženým v § 70 odst. 2 daňového řádu **podání napřed posoudil podle jeho skutečného obsahu**, bez ohledu na to, jak je označeno. Pokud správce daně po tomto posouzení dospěje k závěru, že podání není stížností, ale právě tímto jiným prostředkem ochrany, bude s ním jako s tímto jiným prostředkem ochrany nakládat a nebude je vyřizovat jako stížnost<sup>10</sup>. Pokud by bylo z podání nebo jiných úkonů podatele naopak zcela a jednoznačně zřejmé, že výslovně trvá na tom, aby bylo jeho podání vyřizováno jako stížnost ve smyslu § 261 daňového řádu (samotné označení podání k tomu zpravidla nestačí), pak má toto jednoznačné určení podatelem přednost před jeho posouzením podle skutečného obsahu.

**8. [Důvody nepřijatelnosti]** Stížnost, jejíž podání zákon nedovoluje<sup>11</sup>, je **nepřijatelná**. Z toho je zřejmé, že důvody nepřijatelnosti se vztahují k podání stížnosti a tedy musí být dány v tomto okamžiku. Výše byl uveden případ nepřijatelnosti stížnosti spočívající v tom, že existuje jiný prostředek ochrany.

#### **O nepřijatelnou stížnost se bude jednat zejména pokud:**

- **Stížnost podala osoba, která k tomu nebyla oprávněna**  
Nepřijatelná je stížnost, pokud ji podala osoba, která vůbec není osobou zúčastněnou na správě daní, popř. osoba, která sice obecně zúčastněná na správě daní je, avšak se jí stížností napadený postup správce daně, nebo napadené chování úřední osoby **vůbec netýká**.

<sup>9</sup> Daňový řád v § 159 odst. 1 stanoví, že „**Proti úkonu** správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku...“ Naproti tomu stížnost lze dle dikce § 261 odst. 1 daňového řádu uplatnit **proti postupu** správce daně. Pro správnou aplikaci námítky a stížnosti podané při placení daní je tedy nezbytné mít na paměti vztah úkonu a postupu. Z hlediska teorie lze uzavřít, že *postup je souborem jednotlivých úkonů*, a proto **při placení daní bude mít osoba zúčastněná na správě daní v případech, kdy by jinak přicházela v úvahu stížnost, zpravidla dání možnost uplatnit námitku, a z tohoto důvodu bude stížnost nepřijatelná, neboť existuje tento jiný prostředek ochrany** (výjimku tvoří například stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby, které nelze napadnout námitkou).

<sup>10</sup> Např. pokud podatel napadá již vydané rozhodnutí správce daně o stanovení daně (platební výměr), je zřejmé, že obsahem se zpravidla bude jednat spíše o odvolání či o podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí.

<sup>11</sup> Toto „dovolání“ k podání stížnosti je v zákoně vymezeno pozitivně, tj. jsou uvedeny případy, kdy je možné stížnost podat. Z toho je pak třeba dovodit, že pokud zákonné podmínky splněny nejsou, stížnost možné podat není, tj. podání stížnosti je v těchto případech *nepřijatelné*. Stejně tak lze ze zákona a zásad, na nichž je postaven, dovodit další případy nepřijatelnosti podání stížnosti.

- **Stížnost nesměruje ani proti postupu správce daně, ani proti chování jeho úřední osoby**

Typickým příkladem stížnosti, která nesměruje proti postupu správce daně, ani proti chování jeho úředních osob je stížnost proti:

- **tomu jak správce daně hodnotí (zhodnotil) shromážděné důkazy, nebo**
- **závěru správce daně o tom, že některý důkaz provede či neprovede a proč.**

V rámci dokazování je třeba odlišovat procesní postup provádění důkazů<sup>12</sup>, který stížností zpravidla napadnutelný je, od „myšlenkového procesu“ hodnocení důkazů správcem daně<sup>13</sup>, proti němuž je podání stížnosti nepřipustné. Hodnocení důkazů je ucelený a komplexní myšlenkový proces příslušných osob správce daně, při němž v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů správce daně hodnotí každý jednotlivý důkaz zvlášť a následně všechny relevantní důkazy ve vzájemných souvislostech. Jednotlivé kroky hodnocení důkazů od sebe nelze oddělit a posuzovat je jednotlivě, proto se nejedná o *postup* správce daně ve smyslu použití tohoto pojmu v § 261 odst. 1 daňového řádu.

Stejně tak nelze samostatně přezkoumávat úsudek správce daně o tom, který důkaz pro objasnění věci je třeba ještě provést, a který již nikoliv<sup>14</sup>. Tento úsudek totiž opět vychází z komplexního myšlenkového procesu a uceleného hodnocení, a ani v tomto případě se proto nejedná o *postup* ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu.

- **Proti danému postupu, resp. proti chování úřední osoby existuje jiný prostředek ochrany**

Blíže k tomu viz výše **body 5 až 7**.

- **Byla podána stížnost totožná s dříve podanou a vyřízenou stížností**

Pokud stížnost směřuje proti zcela shodnému postupu správce daně nebo chování jeho úřední osoby a **vytýká tytéž nedostatky** jako stížnost již dříve podaná a vyřízená, je taková stížnost v souladu s procesní zásadou *ne bis in idem* (tj. ne dvakrát v téže věci) nepřipustná.

- V této souvislosti je však nezbytné řádně vyhodnotit, zda podaná „opakovaná stížnost“ není svým obsahem žádost o prošetření.
- Pokud se stížnost opakuje jen v některých svých částech, ale současně napadá již dříve napadený postup správce daně nebo chování úřední osoby **z nových důvodů**, nebo napadá i jiný než dříve napadený postup správce daně nebo chování úřední osoby, není stížnost v této části nepřipustná z důvodu opakovanosti.
- Pokud stěžovatel podá opakovanou stížnost před tím, než správce daně předchozí, obsahově shodnou, stížnost vyřídil, může správce daně obě stížnosti vyřídit shodným odůvodněním jedné písemnosti, v níž však musí odkázat na obě podané stížnosti.
- Pokud stěžovatel podává opakovaně stále dokola tytéž stížnosti a je tak zřejmé jeho obstrukční, či jinak zneužívající jednání, **správce daně nemusí po vyřízení první z tohoto důvodu nepřipustné stížnosti o vyřízení každé další obsahově totožné (a rovněž z uvedeného důvodu nepřipustné) stížnosti stěžovatele vyrozumívat.**

- **Stížnost směřuje proti výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti**

Proti vyrozumění nadřízeného správce daně o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti je podání stížnosti nepřipustné, neboť **stěžovatel již vyčerpал zákonem**

<sup>12</sup> Tj. zejm. hodnocení způsobu, kterým byly důkazy opatřeny (např. postup vedení svědecké výpovědi, zda o jejím konání správce daně řádně a včas vyrozumí daňový subjekt, zda mu umožní klást svědkovi otázky atd.).

<sup>13</sup> Tj. zejm. otázka toho, jakou váhu tomu kterému důkazu správce daně přikládá a co konkrétně z něj dovozuje.

<sup>14</sup> Např. proto, že dle názoru správce daně nemůže mít žádný nový přínos pro objasnění věci, nebo proto, že se k dané věci nevztahuje apod.

**předvídaný postup a jednalo by se o nové posuzování téhož**, které je v rozporu se zásadou *ne bis in idem* (ne dvakrát v téže věci).

- **Je od počátku zcela zřejmé, že i kdyby správce daně shledal stížnost důvodnou, neměl by procesní nástroj, jak zjednat nápravu**

V tomto případě je projednávání stížnosti bezpředmětné<sup>15</sup>, neboť stížnost není v daném případě prostředkem, který je schopný dosáhnout stěžovatelem požadovaného cíle<sup>16</sup>. Zde je opět zvlášť nutné na prvním místě zkoumat, zda se obsahově nejedná o jiný typ podání. Dále platí, že pokud je, **byť jen částečně**, náprava možná, nebo pokud je možné jako nápravná přijmout např. určitá opatření k zamezení případně nezákonného postupu / nevhodného chování úředních osob do budoucna, nejsou splněny výše uvedené podmínky nepřípustnosti a stížnost proto nelze z důvodu uvedeného v tomto bodě odmítnout jako nepřípustnou.

**9. [Zpětvzetí stížnosti]** Pokud stěžovatel vezme svou stížnost před jejím vyřízením zpět, správce daně podání obsahující zpětvzetí stížnosti pouze založí do spisu a stížností se v rozsahu, v jakém byla vzata zpět, nemusí zabývat. Zpětvzetí stížnosti však správci daně neznemožňuje učinit v dané věci nápravu z moci úřední, pokud dojde k závěru, že je to potřebné.

Správci daně samozřejmě nic nebrání, aby dle okolností případu, resp. dle vlastní potřeby, o zpětvzetí stížnosti sepsal úřední záznam. Obecně to však není nezbytné, neboť ve spise bude již samotnou stížností a podáním obsahující její zpětvzetí dostatečným způsobem zdokumentováno, k čemu v daném postupu došlo.

### Čl. III

#### Stížnost proti výzvě k postupu k odstranění pochybností

**[Stížnost proti výzvě k odstranění pochybností<sup>17</sup>]** Pokud je podána stížnost směřující proti výzvě k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu (dále jen „**výzva k POP**“), je třeba v souladu s výše uvedenými pravidly rozlišit dvě základní situace podle **cíle, k jehož dosažení stížnost směřuje**:

1. **Správce daně po prostudování stížnosti dospěje k závěru, že vytýkané procesní pochybení, pokud bude při podrobnějším prošetřování stížnosti shledána jeho opodstatněnost, bude možné odstranit, aniž by nutně musela být výzva k POP (tj. původní písemnost vydaná správcem daně) změněna či zrušena**

Jedná se o případy, kdy stěžovatelem namítané konkrétní nezákonnosti postupu správce daně lze odstranit, **aniž by bylo nezbytně nutné rušit nebo měnit samotnou původně vydanou výzvu k POP**. Jde například o situaci, kdy stěžovatel napadá nekonkrétnost pochybností vyjádřených ve výzvě k POP, přičemž dalším dialogem, vedeným v rámci postupu k odstranění pochybností, je možné tyto pochybnosti konkretizovat. Pak není k dosažení stěžovatelem požadovaného cíle (konkretizace pochybností vyjádřených ve výzvě) nutné rušit původní výzvu k POP, byť se toho možná stěžovatel ve svém

<sup>15</sup> A rovněž v rozporu mimo jiné se zásadami hospodárnosti a rychlosti řízení.

<sup>16</sup> Např. správce daně nemůže mimo přesně daný procesní režim znovu „otevřít“ již definitivně ukončený proces (např. vrátit se do procesu daňové kontroly po jejím řádném ukončení, či změnit řádně projednaný dokument zprávy o daňové kontrole, čímž byla daňová kontrola ukončena), nebo změnit či zrušit vydané rozhodnutí správce daně atp.

<sup>17</sup> Ke stížnosti proti vydané výzvě k odstranění pochybností blíže viz **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17. 12. 2014**, strana 10 a násl., příspěvek *SPRÁVA DANÍ: 437/18.11.14 Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností*. Dostupný na webu Finanční správy ČR: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2014>

podání formálně přímo dovolává, ale postačí mnohem jednodušší řešení, spočívající ve sdělení správce daně, kterým pochybnosti konkretizuje. Správce daně, pokud není dán jiný důvod nepřipustnosti, prošetří danou stížnost jako přípustnou a bude tedy zkoumat její důvodnost. Podobně dále např. v případě, že stěžovatel například napadá příliš dlouhé dokazování, není důvod rušit ani měnit původní výzvu k POP.

#### **Blíže k některým častým typům případů stížností proti výzvě k POP:**

- **Stížnost proti nedostatečnému vymezení pochybností správce daně, které neumožňuje příjemci výzvy k POP na ni adekvátně reagovat**

Pokud bude podaná stížnost důvodná, je v tomto případě možné zjednat nápravu tím, že správce daně prostřednictvím probíhajícího „dialogu“ v rámci postupu k odstranění pochybností, ve výzvě k POP původně uvedené pochybnosti upřesní tak, aby na ně mohl příjemce výzvy adekvátně reagovat. Upřesnění pochybností však nesmí nikdy přesáhnout rozsah původní výzvy k POP. Správce daně může pochybnosti stěžovateli objasnit jakýmkoli způsobem, tj. i neformálně, s tím, že objasněním těchto pochybností je stížnost vyřízena. V případě neformálního objasnění pochybností o výsledku šetření a opatření přijatých k nápravě učiní správce daně dle § 261 odst. 5 daňového řádu úřední záznam, který bude obsahovat totožné náležitosti, které by obsahovalo vyrozumění o výsledku šetření a opatření přijatých k nápravě (viz níže). Nebude-li stěžovatel se správcem daně na objasnění pochybností spolupracovat, správce daně mu řádně doručí vyrozumění o výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě.

Pokud by v tomto případě správce daně dospěl po prošetření stížnosti k závěru, že jsou dány důvody, pro které je zcela nezbytně třeba výzvu k POP změnit či zrušit, bude tato stížnost **nepřípustná** přinejmenším z důvodu existence jiného prostředku ochrany (podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí), ovšem správci daně v této situaci nic nebrání podat podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí (tj. výzvy k POP) nadřízenému správci daně.

- **Stížnost proti složitému a / nebo dlouhotrvajícímu dokazování, které vybočuje z rozsahu a / nebo délky dokazování přípustných během postupu k odstranění pochybností**

Pokud bude podaná stížnost důvodná, je v tomto případě možné zjednat nápravu přechodem do daňové kontroly.

#### **2) Stížnost je formulovaná tak, že nápravu by bylo možné zjednat jedině a pouze změnou nebo zrušením výzvy k POP**

Pokud jsou ve stížnosti uvedeny **konkrétní a dostatečně závažné důvody** skutečně (rozuměj pokud by se ukázaly jako pravdivé) obhajující závěr, že výzva k POP musí být **jedině a pouze** změněna nebo zrušena, bude stížnost (přinejmenším v této části) nepřipustná, z důvodu, že existuje jiný prostředek ochrany a tím je podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí (výzvy k POP<sup>18</sup>). Dále je rovněž zřejmé, že výsledkem nápravných opatření přijatých v rámci vyřízení stížnosti nemůže být změna nebo zrušení výzvy k POP jakožto rozhodnutí, neboť změna či zrušení rozhodnutí je možná jen zákonem předvídaným způsobem, v daném případě typicky v přezkumném řízení. Proto (přinejmenším v této části) správce daně posoudí podání podle jeho skutečného obsahu jako podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí a podle toho s ním naloží.

Nutno zvláště upozornit, že v tomto případě nestačí, aby podatel pouze formálně vyslovil požadavek na zrušení výzvy, ale záleží na tom, zda poskytl i konkrétní a dostatečně závažné důvody, které jsou dostatečnou oporou pro změnu či zrušení původní výzvy k POP. Vedle toho samozřejmě platí, že i pokud takové důvody stěžovatel neuvede, ale

<sup>18</sup> Výzva k POP je rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu, viz § 109 odst. 2 daňového řádu.

správci daně je zřejmé, že výzva k POP vykazuje natolik intenzivní vady, že je třeba ji zcela nezbytně změnit nebo zrušit, bude sám iniciovat nařízení přezkumného řízení.

## Čl. IV

### Postup správce daně při vyřizování stížnosti

**1. [Procesní povaha vyřizování stížnosti]** Podáním stížnosti není zahájeno řízení. Stížnosti jsou správcem daně vyřizovány v rámci specifického procesního postupu, jehož výsledkem není vydání rozhodnutí.

**2. [Posouzení podání]** Z hlediska posuzování podání došlých správcem daně, je třeba vždy **pečlivě posuzovat a vážit, o jaký typ podání se ve skutečnosti jedná**. Daňový řád v § 70 odst. 2 ukládá správcem daně posuzovat podání dle jeho skutečného obsahu, bez ohledu na to, jak je označeno. Není ani výjimkou, že v jednom podání (v jedné písemnosti) osoby zúčastněné na správě daní je obsaženo více druhů podání (např. stížnost dle § 261 daňového řádu, podnět k ochraně před nečinností dle § 38 daňového řádu atp.). Je proto zcela nezbytné, aby správce daně hned na počátku všechna podání pečlivě posoudil, správně vyhodnotil o jaký typ podání se jedná, popř. zjistil, zda v sobě jedna písemnost neobsahuje více různých druhů podání a tyto vyřídil dle jejich příslušného procesního režimu.

Pokud bude správcem daně doručeno podání učiněné **jinou osobou než osobou zúčastněnou na správě daní** s obsahem napadajícím postup správce daně či chování jeho úředních osob, je třeba, aby správce daně vyhodnotil, zda dané podání nelze posoudit jako podání dle Směrnice Generálního ředitele č. 12/2013 Vyřizování zvláštních podání, čj. 46433/12-1930.

**3. [Vyřizující úřední osoba]** Ačkoli zákon určuje pouze to, že stížnost vyřídí ten správce daně, jehož postup je stížností napaden, resp. u něhož je zařazena úřední osoba, jejíž chování je napadáno, a blíže osobu vyřizujícího nespécifikuje, je v zájmu zachování objektivit a v souladu s dozorovou funkcí stížnosti nutné, aby stížnost, pokud je to v rámci zákonných mantinelů možné, vyřídila jiná úřední osoba, než ta, která se na napadeném postupu bezprostředně podílela, resp. jejíž chování je stížností napadáno.

Z uvedených důvodů bude stížnost zpravidla vyřizovat:

- **V případě stížnosti proti postupu správce daně** → jiná úřední osoba než ta, která provedla postup napadený stížností, nebo která je této úřední osobě podřízena.
- **V případě stížnosti proti nevhodnému chování úřední osoby** → úřední osoba nadřízená úřední osobě, která se měla nevhodného chování dopustit.
- **Pokud by byl napadený postup proveden přímo nejvyšším představeným daného správce daně, resp. by jemu bylo přisuzováno napadené chování** → vyřídí stížnost sám tento představený.

**4. [Změna místní příslušnosti]** Pokud je po změně místní příslušnosti správce daně podána stížnost na postup původně místně příslušného správce daně, nebo pokud dojde ke změně místní příslušnosti správce daně před vyřízením stížnosti příslušným správcem daně, **je třeba při určení správce daně příslušného k vyřízení stížnosti postupovat podle pravidla, že je jím ten správce daně, který má v pravomoci přijmout opatření k nápravě** v případě, že se stížnost ukáže důvodnou. Proto po postoupení spisu nově příslušnému správcem daně (u neregistrovaných daňových subjektů), resp. ode dne přechodu



místní příslušnosti stanoveném rozhodnutím správce daně (u registrovaných daňových subjektů), popř. od data, ke kterému byla delegována místní příslušnost ve smyslu § 18 daňového řádu:

- **Stížnost proti postupu správce daně vyřídí zpravidla nově místně příslušný správce daně, neboť je to právě on, kdo může činit další kroky v postupu, resp. řízení a tím pádem přijmout příslušná opatření k nápravě, je-li to důvodné.**
- **Stížnost proti chování úředních osob vyřídí zpravidla ten správce daně, u něž jsou úřední osoby zařazeny, resp. byly zařazeny v době, kdy k napadenému chování došlo, neboť ve vztahu k nim, resp. ve vztahu k pravidlům uplatňovaným v prostředí výkonu jejich činnosti, má bezprostřední možnost provedení nápravných opatření právě tento správce daně.**

**5. [Kroky vyřízení stížnosti]** Správce daně příslušný k vyřízení stížnosti musí, **v níže uvedeném pořadí**, vyhodnotit zejména:

**a) Zda se jedná skutečně o stížnost (a pokud ne, o jaký typ podání se jedná)**

V případě, že se jedná o jiný typ podání, než je stížnost (byť jen částečně), musí s ním (s touto částí) správce daně naložit dle příslušných procesních pravidel, tj. dle situace podání sám vyřídí v souladu s jeho procesním režimem, nebo je postoupí příslušnému správci daně (popř. jinému orgánu veřejné moci) k jeho vyřízení.

**b) Zda je podaná stížnost přípustná**

V případě, že se jedná o nepřipustnou stížnost (podmínky nepřipustnosti viz výše), nebude ji správce daně vyřizovat věcně, pouze konstatuje a řádně **odůvodní nepřipustnost** podané stížnosti (tj. dle okolností případu uvedení např. že není podatel osobou zúčastněnou na správě daní a proč; nebo uvede **konkrétně** jaký jiný prostředek ochrany může podatel využít atd.) a vyrozumí o tom podatele („stěžovatele“) ve lhůtě dle § 261 odst. 4 věty druhé daňového řádu.

Pokud je stížnost částečně přípustná a částečně nepřipustná (a správce daně nevyhodnotil nepřipustnou část stížnosti dle jejího skutečného obsahu jako jiný typ podání), je možné ji vyřídit jedním vyrozuměním, v němž se správce daně vypořádá jak s přípustnou, tak i s nepřipustnou částí stížnosti.

**c) Zda je podaná stížnost důvodná**

Pokud je podaná stížnost přípustná, zkoumá správce daně důvodnost podané stížnosti, tj. zejména prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti.

- **V případě, že podaná stížnost je důvodná, nebo alespoň částečně důvodná**  
→ **správce daně bezodkladně učiní všechna nezbytná opatření k nápravě a vyrozumí o tom stěžovatele**

Přitom není vázán jen návrhem na provedení opatření k nápravě uvedeným ve stížnosti, ale přijme všechna nezbytná opatření, která jsou v jeho pravomoci, resp. bude je iniciovat, pokud v jeho pravomoci nejsou, ale může-li k nim dát podnět nebo jiný návrh. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě správce daně vyrozumí stěžovatele bezodkladně po skončení šetření, nejpozději ve lhůtě dle § 261 odst. 4 daňového řádu (viz níže). Je zřejmé, že pokud byla dostatečná opatření k nápravě přijata již dříve, správce daně není nyní povinen formálně přijímat opatření další, ale vyrozumí stěžovatele o těchto dříve přijatých opatřeních k nápravě.

Zcela výjimečně se může stát, že nebude možné opatření k nápravě provést, i když bude stížnost shledána přípustnou a důvodnou, pak je třeba stěžovateli kromě dalšího sdělit také důvody, proč nemohla být opatření k nápravě přijata.

➤ **V případě, že podaná stížnost není důvodná → správce daně o tom vyrozumí stěžovatele**

Správce daně nemá důvod činit opatření k nápravě, vyrozumí pouze stěžovatele o skutečnosti, že podaná stížnost není důvodná, přičemž odůvodní, proč tomu tak je, a to bezodkladně po skončení šetření, nejpozději ve lhůtě dle § 261 odst. 4 daňového řádu (viz níže).

**6. [Lhůta pro vyřízení stížnosti]** Lhůtu pro vyřízení stížnosti upravuje § 261 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že:

- Stížnost musí být vyřízena **do 60 dnů ode dne jejího doručení** správci daně příslušnému k jejímu vyřízení.
- Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti.
- Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena **nejpozději do ukončení daňové kontroly**.

Při vyřizování stížností je tedy třeba vždy důsledně dbát na to, aby stížnost **byla vyřízena nejpozději do 60 dnů**. Tj. aby vyrozumění o výsledku šetření (dle situace též s uvedením opatření přijatých k nápravě) bylo stěžovateli odesláno, nejpozději do 60 dnů od doručení stížnosti správci daně příslušnému k jejímu vyřízení<sup>19</sup>. Zákon výslovně stanoví, v jakém jediném případě lze tuto lhůtu překročit (nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti), je proto zřejmé, že v jiných případech k překročení lhůty nesmí docházet.

Vyřízení stížnosti, podané při daňové kontrole, podléhá ještě dalšímu časovému omezení, a to, že tuto stížnost, je, kromě výše uvedené 60denní lhůty, třeba vyřídit **nejpozději do ukončení daňové kontroly**<sup>20</sup>.

**7. [Stížnost podaná při daňové kontrole]** Výše uvedené lhůty pro vyřízení stížnosti (ať již 60denní lhůta, či lhůta určená „do ukončení daňové kontroly“) jsou svou povahou **lhůtami pořádkovými**<sup>21</sup>, a proto jejich nedodržení **nepředstavuje absolutní překážku** pro možnost ukončení daňové kontroly před tím, než správce daně stížnost podanou během daňové kontroly vyřídí. To však neznamená, že nedodržení uvedené lhůty zůstane pro správce daně vždy bez následků, zvláště když bude podaná stížnost důvodná! Především ve vztahu k daňové kontrole je třeba si uvědomit, že pokud daňový subjekt prostřednictvím stížnosti upozorní správce daně na skutečně existující závažné porušení zákona a správce daně uvedenou nezákonnost neodstraní (nenapraví) procesně adekvátním způsobem (což může být potřebné provést ještě v rámci daňové kontroly), je reálné, že zatíží daňové řízení vadou, která bude **následně možným důvodem pro zrušení nebo změnu rozhodnutí o stanovení daně**. Lhůtu pro vyřízení stížnosti je proto nutné zásadně vždy za zákonných podmínek dodržet, a pokud by mělo dojít k vyřízení stížnosti po této lhůtě, je třeba, aby pro tento postup existovaly relevantní a závažné důvody<sup>22</sup>.

Jeden z takto výjimečných případů může nastat například při postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, pokud po odeslání zprávy o daňové kontrole, ale ještě před jejím doručení

<sup>19</sup> Pokud tedy bylo stížnost nutné postoupit ve smyslu § 75 daňového řádu, začíná lhůta pro její vyřízení běžet až ode dne doručení příslušnému správci daně.

<sup>20</sup> Okamžik ukončení daňové kontroly je vymezen v § 88 odst. 4 až 6 daňového řádu.

<sup>21</sup> Zákon s jejich uplynutím totiž přímo nespojuje zánik práva, resp. povinnosti stížnost vyřídit, ani nezakládá žádnou právní fikci (např. uznání pochybení ze strany správce daně), která by se při nedodržení lhůt aplikovala.

<sup>22</sup> Přičemž stejně jako v případě obecného posuzování nečinnosti, platí, že i při vyřizování stížností mohou být „kapacitní důvody“, resp. „nedostatečné personální zabezpečení“ takovým závažným důvodem jen výjimečně (např. z důvodů živelné katastrofy, podjatosti či pracovní neschopnosti většiny úředních osob správce daně atd.)

daňovému subjektu<sup>23</sup>, doručí (podá) tento daňový subjekt správci daně stížnost (tj. stížnost formálně uplatněná ještě během daňové kontroly). V daném případě je zřejmé, že správce daně z objektivních důvodů (tj. nikoli na základě vlastní liknavosti, resp. nečinnosti) nemohl stížnost vyřídit v zákonné lhůtě, neboť po odeslání zprávy o daňové kontrole nemohl ukončení daňové kontroly (tj. okamžik doručení zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu) jakkoli ovlivnit. Jak je uvedeno výše, nevyřízení stížnosti do ukončení daňové kontroly není absolutní překážkou pro ukončení daňové kontroly, a proto pokud neexistuje jiná překážka pro ukončení daňové kontroly<sup>24</sup>, nebude daňová kontrola ukončena nezákonně jen z toho důvodu, že nedošlo k vyřízení takto podané stížnosti před ukončením daňové kontroly. I takto podanou stížnost je však třeba standardně vyřídit v souladu se zákonem a dle postupů uvedených v této metodické pomůcce.

**8. [Prošetření skutečností]** Pokud je stížnost přípustná, je správce daně povinen prošetřit skutečnosti uvedené ve stížnosti. Při prošetření stížnosti může správce daně vycházet ze všech jemu známých skutečností, ať již jde o informace a podklady:

- předložené stěžovatelem,
- již obsažené v příslušném daňovém spise, nebo
- získané mimo příslušné daňové řízení.

Pokud je třeba získat další podklady, které správce daně nemá k dispozici, avšak jež jsou nezbytné pro vyřízení stížnosti, může k jejich získání správce daně využít obecně aplikovatelné instituty daňového řízení<sup>25</sup> – vždy však musí být dána nezbytnost těchto podkladů pro vyřízení stížnosti.

Daňový řád v § 261 odst. 3 výslovně stanoví, že správce daně může vyslechnout stěžovatele nebo další osoby, jejichž výpověď může přispět k objasnění věci. Procesní režim výslechu osob je upraven zejména v § 96 daňového řádu, v rámci právní úpravy dokazování v průběhu řízení. Tato právní úprava je při postupu vyřizování stížnosti obecně aplikovatelná, avšak v podobě zohledňující specifika daného postupu – ustanovení § 96 odst. 1 až 4 daňového řádu (postavení samotného svědka) budou zpravidla plně aplikovatelná, kdežto § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu (práva daňového subjektu) nebude mít správce daně komu přiznat, neboť při provádění svědecké výpovědi v rámci vyřizování stížnosti, stěžovatel (ani jiná osoba) není daňovým subjektem, a proto zde není nikdo, komu by práva podle § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu příslušela. Vzhledem k významu zásahu spojenému s prováděním svědecké výpovědi do práv osob zúčastněných na správě daní je výslech svědka v rámci prošetřování stížnosti možné provést pouze pokud nelze požadované informace zajistit jinými, méně invazivními způsoby (zejména prostřednictvím „prostého“ ústního jednání, popř. za použití institutu vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu), nebo pokud by tyto jiné způsoby neposkytly důkazní prostředky v nezbytně nutné kvalitě.

**9. [Nápravná opatření]** Pokud je podaná stížnost (alespoň částečně) důvodná, je správce daně dle § 261 odst. 5 daňového řádu povinen bezodkladně přijmout nezbytná opatření k nápravě (samozřejmě pokud již nebyla přijata dříve). Volbu typu a konkrétního způsobu provedení nápravných opatření ponechává zákon na správci daně a správce daně tedy není vázán návrhem opatření k nápravě uvedeným ve stížnosti<sup>26</sup>. Je však zřejmé, že se musí jednat o úkon, resp. postup, k němuž je správce daně oprávněn<sup>27</sup>. Pokud správce daně

<sup>23</sup> Tj. před ukončením daňové kontroly, která je při postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu ukončena až doručením zprávy o daňové kontrole.

<sup>24</sup> Např. pokud nebyla zpráva o daňové kontrole doručena dle zákonných požadavků.

<sup>25</sup> Např. dožádání dle § 17 daňového řádu, výzvu k poskytnutí informací dle § 57 a násl. daňového řádu, vysvětlení dle § 79 daňového řádu nebo místní šetření dle § 80 a násl. daňového řádu.

<sup>26</sup> Ve stížnosti ani žádný návrh nápravných opatření být uveden nemusí.

<sup>27</sup> Správce daně např. není oprávněn mimo příslušný procesní režim změnit nebo zrušit již vydané rozhodnutí, což plyne z komplexní právní úpravy rozhodnutí a možností jeho přezkumu.

neprovede opatření k nápravě navrhovaná stěžovatelem, zpravidla uvede, proč je neprovedl, resp. proč zvolil provedení jiných opatření k nápravě.

**10. [Vyrozumění stěžovatele]** Dle § 261 odst. 5 daňového řádu je správce daně **povinen o výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě vyrozumět stěžovatele** a učinit též úřední záznam.

- **Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě**
  - Vždy musí obsahovat, kromě dalších formálních náležitostí, přinejmenším:
    - Nezaměnitelné označení správce daně a stěžovatele
    - Jednoznačný odkaz na stížnost (datum podání a přidělené číslo jednací)
    - Pokud byla stížnost shledána nepřipustnou, pak uvedení konkrétních důvodů, proč se tak stalo
  - Pokud stížnost byla shledána přípustnou, pak též:
    - Popis uskutečněného šetření
    - Jak se správce daně vypořádal s námitkami a návrhy uplatněnými stěžovatelem
    - Pokud bylo v rámci prošetření skutečností uvedených ve stížnosti provedeno dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce
    - Uvedení důvodů, na jejichž základě byla stížnost shledána důvodnou či nedůvodnou
  - Pokud stížnost byla shledána (alespoň částečně) důvodnou, pak rovněž:
    - Popis opatření přijatých k nápravě

- **Úřední záznam**

Vzhledem k povaze, účelu a náležitostem úředního záznamu<sup>28</sup> a při zohlednění zásad hospodárnosti a rychlosti řízení lze dovodit, že správce daně není povinen sepisovat úřední záznam o všem, co již je předmětem vyrozumění stěžovateli, neboť uvedené skutečnosti jsou již v tomto dokumentu zachycené formou, která se v zásadě podstatně neliší od úředního záznamu, resp. je přísnější, a stejně jako úřední záznam bude i vyrozumění stěžovateli součástí spisu. Pokud tedy správce daně uvede všechny rozhodné skutečnosti týkající se vyřizování stížnosti v potřebné kvalitě do vyrozumění stěžovateli, není povinen úřední záznam vyhotovovat vůbec, neboť by se jednalo o duplicitu, která by neměla praktický přínos.

## Čl. V

### Podání žádosti o prošetření

**1. [Žádost o prošetření]** Poté, co byla stížnost příslušným správcem daně (dále také „**podřízený správce daně**“) vyřízena, může stěžovatel dle § 261 odst. 6 věty první daňového řádu požádat nejbližší nadřízeného správce daně (dále také „**příslušný nadřízený správce daně**“) o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti.

**2. [Kdo může žádost o prošetření podat]** Žádost o prošetření může podat **pouze stěžovatel**<sup>29</sup>, tj. osoba zúčastněná na správě daní, která podala původní stížnost, k jejímuž

<sup>28</sup> Viz § 63 daňového řádu.

<sup>29</sup> Popř. samozřejmě též jeho zástupce, který však podává stížnost jménem zastoupeného.

vyřízení se žádost o prošetření vztahuje. Pokud by žádost o prošetření podala jiná osoba, byla by taková žádost o prošetření nepřipustná, proto správce daně podatele, který není stěžovatelem ani osobou oprávněnou za stěžovatele jednat, zpravidla dle § 74 daňového řádu vyzve k prokázání oprávnění jednat za stěžovatele<sup>30</sup>.

**3. [Kdy je možné žádost o prošetření podat]** Žádost o prošetření je možné podat až poté, co byla stížnost vyřízena. Žádost o prošetření podaná před vyřízením stížnosti je proto **nepřipustná**. Pokud podatel namítá, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, neboť dosud neobdržel vyrozumění o výsledku šetření, ačkoliv již uplynula zákonná lhůta dle § 261 odst. 4 daňového řádu, bude se spíše než o žádost o prošetření jednat podle skutečného obsahu podání o podnět k ochraně před nečinností ve smyslu § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a jako takový jej pak bude nutné vyřídit.

**Pro podání žádosti o prošetření není zákonem výslovně stanovena žádná lhůta**, a tedy stěžovatel při jejím podání není formálně časově omezen. Nicméně (jak plyne i z výše uvedeného v tomto bodě), v některých případech bude nesprávné „načasování“ žádosti o prošetření znamenat její nepřipustnost.

**4. [Komu žádost o prošetření podat]** Žádost o prošetření se podává správci daně nejbližší nadřízenému tomu správci daně, který vyřídil původní stížnost. Pokud je tedy žádost o prošetření podána jinému správci daně, je povinen ji tomuto příslušnému správci daně postoupit dle § 75 daňového řádu<sup>31</sup>.

**5. [Co lze v žádosti o prošetření namítat]** V žádosti o prošetření může stěžovatel namítat pouze to, že nebyla jeho stížnost vyřízena řádně, a to **at' již po formální stránce** (tj. vyřizující správce daně nedodržel procesní režim stížnosti – např. vyrozumění o výsledku šetření vykazuje vady, neboť se správce daně nevypořádal se všemi stížními důvody), **nebo věcně** (tj. vyřizující správce daně učinil při posuzování skutečností uvedených ve stížnosti nesprávné závěry).

**Stěžovatel proto v žádosti o prošetření může zejména:**

- Rozporovat závěry správce daně uvedené ve vyrozumění o vyřízení stížnosti
- Podporovat svá dřívější tvrzení obsažená ve stížnosti dalšími skutečnostmi
- Precizovat či rozšiřovat právní argumentaci
- Rozporovat vhodnost či dostatečnost opatření přijatých k nápravě

**Stěžovatel však v žádosti o prošetření nemůže:**

- Napadat jiný než původně napadený postup, resp. chování
  - Rozšiřovat oproti původní stížnosti důvody vadnosti napadaného postupu či chování<sup>32</sup>
- ➔ Pokud bude žádost o prošetření obsahovat rozšíření důvodů vadnosti postupu či chování, nebo napadení nového postupu, resp. chování, bude se v tomto rozsahu jednat o **novou stížnost**.

<sup>30</sup> Pokud podatel ve stanovené lhůtě nedoloží oprávnění za stěžovatele jednat, stane se žádost o prošetření dle § 74 odst. 3 daňového řádu neúčinným podáním, a tedy správce daně nebude v tomto případě podatele vyrozumívat o nepřipustnosti podané žádosti o prošetření, nýbrž o neúčinnosti jeho podání.

<sup>31</sup> Blíže k tomu viz: Čl. V – Postup správce daně při vyřizování žádosti o prošetření – bod 3. [Podání nepřislušnému správci daně].

<sup>32</sup> Např. stěžovatel ve stížnosti proti postupu správce daně při výslechu svědka namítal pouze to, že mu nebylo v rámci výslechu svědka umožněno klást svědkovi otázky. V žádosti o prošetření pak stěžovatel nemůže rozšířit důvody vadnosti postupu provádění svědecké výpovědi správcem daně o to, že např. úřední osoba pokládala svědkovi zjevně návodné otázky. Ačkoli se jedná o ten samý postup správce daně, v původní stížnosti nebylo užití návodných otázek úřední osobou namítáno, a proto se v tomto rozsahu bude jednat o novou stížnost.

**6. [Zpětvzetí žádosti o prošetření]** Pokud stěžovatel vezme žádost o prošetření před jejím vyřízením zpět, správce daně podání obsahující zpětvzetí žádosti o prošetření pouze založí do spisu a žádosti o prošetření se (v rozsahu, v jakém byla vzata zpět) nemusí zabývat. Správci daně samozřejmě nic nebrání, aby dle okolností případu, resp. dle vlastní potřeby, o zpětvzetí stížnosti sepsal úřední záznam. Obecně to však není nezbytné, neboť ve spise bude již samotnou žádostí o prošetření a podáním obsahující její zpětvzetí dostatečným způsobem zdokumentováno, k čemu v daném postupu došlo.

## ČI. VI

### Postup správce daně při vyřizování žádosti o prošetření

**1. [Procesní povaha vyřizování žádosti o prošetření]** Ustanovení § 261 odst. 6 věta druhá daňového řádu stanoví, že se při vyřizování žádosti o prošetření **postupuje dle § 261 odst. 3 až 5 daňového řádu, tj. uplatní se v zásadě shodný procesní režim jako při vyřizování stížnosti** (s níže uvedenými odchylkami, které jsou dány povahou vyřizování žádosti o prošetření).

**2. [Posouzení podání]** Stejně jako v případě stížnosti, je třeba došlé podání v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu vždy pečlivě posoudit a určit, o jaký typ podání se ve skutečnosti jedná. Pokud příslušný nadřízený správce daně v rámci vyřizování žádosti o prošetření zjistí, že již samotná původní **stížnost měla být posouzena podle skutečného obsahu jako jiný typ podání**, pak zjedná nápravu tak, že s tímto podáním naloží dle jeho skutečného procesního režimu, tj. podle situace jej vrátí podřízenému správci daně k vyřízení, vyřídí jej sám nebo popř. jej postoupí jinému příslušnému orgánu veřejné moci, resp. to dle situace uloží podřízenému správci daně (zejm. pokud nemá originál původního podání k dispozici). O tomto postupu vždy vyrozumí podřízeného správce daně, který podání původně obdržel.

**3. [Podání nepřislušnému správci daně]** V praxi je běžným jevem, že je žádost o prošetření **podána správci daně, který vyřizoval původní stížnost**. Jedná se o případ podání žádosti o prošetření nepřislušnému správci daně<sup>33</sup> a ten je proto v souladu s § 75 daňového řádu povinen žádost o prošetření postoupit správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Vzhledem k tomu, že jako následný krok příslušného nadřízeného správce daně lze očekávat vyžádání si stanoviska a relevantního spisového materiálu právě od tohoto podřízeného správce daně, který vyřizoval původní stížnost, **bude tento nepřislušný správce daně v uvedené situaci postupovat tak, že vyhotoví bezodkladně své stanovisko k podané žádosti o prošetření a postoupí žádost o prošetření, nejpozději do 15 dnů od jejího doručení, i s tímto stanoviskem a relevantním spisovým materiálem příslušnému správci daně**<sup>34</sup>.

#### **Podřízený správce daně tedy zašle příslušnému nadřízenému správci daně zejména:**

- **Originál postupovaného podání** (tj. žádost o prošetření); pokud je žádost o prošetření součástí jiného podání, pak zašle jen kopii tohoto podání<sup>35</sup>
- **Své stanovisko** k podané žádosti o prošetření (k obsahu stanoviska blíže viz bod 5 níže)

<sup>33</sup> Příslušným správcem daně je správce daně nejbližší nadřízený tomu správci daně, který stížnost vyřizoval, a tedy tomuto správci daně se žádost o prošetření podává.

<sup>34</sup> Uvedený postup reflektuje zásady hospodárnosti a rychlosti ve smyslu § 7 daňového řádu. K formě stanoviska a předávaného spisového materiálu viz níže body 5. [*Stanovisko podřízeného správce daně*] a 6. [*Elektronická podoba stanoviska*].

<sup>35</sup> Pokud ovšem nejsou příslušnému nadřízenému správci daně postupovány všechny části daného podání (dané písemností).

- **Kopii relevantních plných mocí**
- **Kopii příslušné části spisového materiálu**, nutné pro posouzení podané žádosti o prošetření; je třeba důsledně vyčlenit vše, co může vyřizující správce daně pro vyřízení žádosti o prošetření ze spisového materiálu k posouzení potřebovat a neopomenout žádný z dokumentů podstatných pro posouzení věci

Pokud je žádost o prošetření **podána u jiného nepříslušného správce daně** než u toho, který vyřídil původní stížnost, tento správce daně žádost o prošetření v souladu s § 75 daňového řádu bezodkladně postoupí správci daně příslušnému k jejímu vyřízení.

**4. [Žádost o stanovisko]** Pokud je žádost o prošetření podána nebo postoupena příslušnému správci daně aniž by současně obdržel (popř. již měl k dispozici) relevantní spisový materiál a stanovisko podřízeného správce daně, který vyřídil původní stížnost, příslušný nadřízený správce daně si je od něj vyžádá. **Žádost o stanovisko je zaslána v zásadě elektronicky.**

**Žádost o stanovisko obsahuje alespoň:**

- **Číslo jednací**, pod kterým byla žádost o prošetření zaevidována a **den jejího přijetí** příslušným správcem daně
- **Jméno vyřizující úřední osoby, včetně jejího e-mailu**
- **Stanovení lhůty, ne kratší než 15 dnů**, pro zaslání spisového materiálu a stanoviska podřízeného správce daně
- **Přílohu v podobě kopie<sup>36</sup> žádosti o prošetření**

**5. [Stanovisko podřízeného správce daně]** Podřízený správce daně, který vyřídil původní stížnost, zašle příslušnému nařízenému správci daně **své stanovisko** k podané žádosti o prošetření a **kopii relevantní části spisového materiálu**, včetně **kopie relevantních plných mocí**, a to buď na žádost příslušného správce daně, nebo i bez vyžádání, byla-li žádost o prošetření stěžovatelem doručena správci daně, který stanovisko vypracovává<sup>37</sup>.

**Stanovisko podřízeného správce daně obsahuje alespoň:**

- **Odkaz na číslo jednací** žádosti o stanovisko
- **Jednoznačné identifikační údaje stěžovatele** a další jeho údaje (zejm. titul, jméno a příjmení / název, DIČ / rodné číslo, adresa místa pobytu / sídla, adresa pro doručování)
- **Uvedení údajů o zastoupení**, zejména o relevantní plné moci – nadto, pokud dojde ke změnám v zastoupení v průběhu vyřizování žádosti o prošetření, správce daně tuto skutečnost bezodkladně sdělí správci daně vyřizujícímu žádost o prošetření
- **Skutečnost, že jsou některé části podání vyřizovány zvláště'** (pokud tomu tak je)
- **Identifikaci stížnosti** (zejm. datum jejího podání a číslo jednací, pod kterým byla zaevidována)
- **Identifikaci vyrozumění o výsledku šetření stížnosti** (zejm. číslo jednací vyrozumění, kdy bylo toto stěžovateli odesláno a kdy mu bylo oznámeno)
- **Uvedení, zda byla stížnost shledána přípustnou** a pokud ano, pak též zda byla shledána důvodnou či nedůvodnou, v případě důvodné či částečně důvodné stížnosti zda a jaká opatření k nápravě byla učiněna
- **Stručný popis průběhu řízení či postupu** bezprostředně souvisejícího s podanou stížností a žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, se zaměřením na všechny skutečnosti podstatné pro vyřízení stížnosti a žádosti o prošetření

<sup>36</sup> Popř. písemnosti ve vyšší kvalitě (zejm. originál), pokud je to pro správce daně efektivnější, resp. hospodárnější (tj. např. pokud byla žádost o prošetření doručena příslušnému správci daně elektronicky).

<sup>37</sup> Viz výše postup dle bodu 3. [Podání nepříslušnému správci daně].

- **Stanovisko k jednotlivým skutečnostem, resp. námitkám uvedeným v žádosti o prošetření**
- **Stanovisko ohledně důvodnosti podané žádosti o prošetření**, pokud nebyla shledána nepřipustnou
- **Soupis postupovaného spisového materiálu**

**6. [Elektronická podoba stanoviska]** Podřízený správce daně zašle příslušnému nadřízenému správci daně své stanovisko, včetně kopie<sup>38</sup> příslušné části spisového materiálu, **především elektronicky**, pokud tomu nebrání technické možnosti nebo jiné okolnosti. Pokud je stanovisko zasíláno na základě žádosti příslušného nadřízeného správce daně, bude toto vyřizujícím referentem (či jinou určenou osobou) zasláno **i na e-mailovou adresu** vyřizující úřední osoby příslušného nadřízeného správce daně (nejlépe bezodkladně po schválení či podepsání oprávněnou úřední osobou), a to kromě originálu též ve formátu způsobilém k přečtení a úpravě v textovém editoru (zejména ve formátu .doc / .docx). Přílohou tohoto e-mailu bude také spisový materiál, pokud je zasílán elektronicky.

**7. [Lhůta pro vyřízení]** Podle § 261 odst. 6 daňového řádu se lhůta pro vyřízení žádosti o prošetření řídí pravidly stanovenými pro lhůtu k vyřízení stížnosti (viz výše). Podle § 261 odst. 4 ve spojení s odst. 6 daňového řádu je proto třeba žádost o prošetření vyřídit ve lhůtě 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení.

Naproti tomu, pokud je žádost o prošetření podána při daňové kontrole, nebude se pravidlo obsažené ve vztahu ke stížnosti v § 261 odst. 4 věta třetí daňového řádu (tj. že je třeba ji vyřídit nejpozději do ukončení daňové kontroly) na žádost o prošetření vztahovat. To je odůvodněno specifiky procesu vyřizování žádostí o prošetření, protože zatímco v případě stížnosti je správcem daně příslušným k jejímu vyřízení ten samý správce daně, který současně daňovou kontrolu vede, a tedy se na něj uvedené pravidlo přímo vztahuje a současně je to on, kdo může bezprostředně ovlivnit ukončení daňové kontroly, v případě žádosti o prošetření je příslušným orgánem nadřízený správce daně, který daňovou kontrolu sám nevede a navíc ani nemůže okamžitě ukončení daňové kontroly přímo ovlivnit. Proto je třeba učinit závěr, že i přes přímý odkaz uvedený v § 261 odst. 4 větě třetí daňového řádu, **není dána povinnost správce daně vyřídit žádost o prošetření nejpozději do ukončení daňové kontroly**.

**8. [Způsob vyřízení žádosti o prošetření]** Stejně jako v případě podané stížnosti, i v případě žádosti o prošetření zkoumá příslušný nadřízený správce daně napřed její přípustnost a až když dojde k závěru, že není dán žádný důvod nepřipustnosti, pak její důvodnost.

Pokud vyřizující správce daně zjistí, že je **žádost o prošetření nepřipustná**, pak o této skutečnosti v 60denní lhůtě dle § 261 odst. 4 věta první a druhá ve spojení s odst. 6 daňového řádu vyrozumí stěžovatele. Součástí vyrozumění o nepřipustnosti musí být vždy stejně jako u nepřipustné stížnosti **odůvodnění, proč je žádost o prošetření nepřipustná** (tj. dle okolností případu uvedení např. že není podatel stěžovatelem, protože je jím jiná osoba a podatel nemá ani oprávnění k jejímu zastupování; nebo v případě nepřipustnosti již původní stížnosti např. konkrétně jaký jiný prostředek ochrany mohl podatel využít atd.).

Pokud je žádost o prošetření přípustná, zabývá se vyřizující správce daně její **důvodností**, tj. zejména prošetří skutečnosti, resp. námitky v ní uvedené, dále zákonnost postupu podřízeného správce daně atd. Příslušný nadřízený správce daně přitom přezkoumává v potřebném rozsahu napadený postup podřízeného správce daně a vyjádří se k němu ve vyrozumění stěžovateli. Prošetření a zhodnocení postupu podřízeného správce daně

<sup>38</sup> Popř. písemnosti ve vyšší kvalitě (zejm. originál), pokud je to pro správce daně efektivnější, resp. hospodárnější (tj. např. pokud byla žádost o prošetření doručena příslušnému správci daně elektronicky).



v tomto případě **není porušením zásady (dvoj)instančnosti**, neboť zákon přímo předvídá přezkoumání způsobu vyřízení stížnosti nejbližše nadřízeným správcem daně.

**Na základě posouzení důvodnosti podané žádosti o prošetření postupuje příslušný nadřízený správce daně následujícím způsobem:**

- **V případě, že podaná žádost o prošetření je důvodná, nebo alespoň částečně důvodná → správce daně bezodkladně učiní všechna nezbytná opatření k nápravě a vyrozumí o tom stěžovatele**
  - Přitom není vázán jen návrhem na provedení opatření k nápravě uvedeným v žádosti o prošetření, popř. v původní stížnosti, ale přijme všechna nezbytná opatření, která jsou v jeho pravomoci, resp. bude je iniciovat, pokud v jeho pravomoci nejsou, ale může-li k nim dát podnět nebo jiný návrh.
  - O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě správce daně vyrozumí stěžovatele bezodkladně po skončení šetření, nejpozději v 60denní lhůtě dle § 261 odst. 4 věta první a druhá ve spojení s odst. 6 daňového řádu.
- **V případě, že podaná žádost o prošetření není důvodná → správce daně o tom vyrozumí stěžovatele**
  - Správce daně nemá důvod činit opatření k nápravě, vyrozumí pouze stěžovatele o skutečnosti, že podaná žádost o prošetření není důvodná, přičemž odůvodní, proč tomu tak je, a to bezodkladně po skončení šetření, nejpozději v 60denní lhůtě dle § 261 odst. 4 věta první a druhá ve spojení s odst. 6 daňového řádu.

Způsob, jakým příslušný nadřízený správce daně žádost o prošetření vyřídil **zašle na vědomí vždy též podřízenému správci daně, který vyřídil původní stížnost.**

**9. [Rozsah prošetření]** Při prověřování důvodnosti podané žádosti o prošetření postupuje příslušný nadřízený správce daně v souladu s § 261 odst. 3 ve spojení s odst. 6 daňového řádu, a tedy je vždy **povinen prověřit** skutečnosti, resp. námitky, uvedené v (přípustné) žádosti o prošetření, přičemž však není vázán jen těmito námitkami, ale přihlédne ke všemu, co při vyřizování žádosti o prošetření vyšlo najevo.

Předmětem vyřizování žádosti o prošetření je posouzení, zda byla původní stížnost vyřízena řádně, tj. v souladu se zákonem – jak po formální, tak i po věcné stránce<sup>39</sup>.

**Proto příslušný nadřízený správce daně prověří zejména, zda podřízený správce daně:**

- **Dodržel procesní postup** pro vyřízení stížnosti

**A pokud byla stížnost přípustná, pak též zejména, zda podřízený správce daně:**

- **Zaujal stanovisko ke všem stížním důvodům** uvedeným v původní stížnosti
- **Dostatečně zjistil skutkový stav**
- **Správně věc skutkově a právně posoudil**

**A pokud byla stížnost (alespoň částečně) důvodná, pak rovněž, zda podřízený správce daně:**

- **Přijal všechna nezbytná opatření k nápravě**

**10. [Nápravná opatření]** Obdobně jako v případě stížnosti platí, že pokud je podaná žádost o prošetření (alespoň částečně) důvodná, je správce daně dle § 261 odst. 5 ve spojení s odst. 6 daňového řádu **povinen bezodkladně přijmout (všechna) nezbytná opatření**

<sup>39</sup> V případě nepřípustné stížnosti se správce daně nezabývá věcnou podstatou a stížnost formálně odmítá pro nepřípustnost, proto ani nelze prošetřovat, jak tento správce daně stížnost vyřídil po věcné (obsahové) stránce.

**k nápravě** (samozřejmě pokud již nebyla přijata dříve). Volbu typu a konkrétního způsobu provedení nápravných opatření ponechává zákon na správci daně a správce daně tedy není vázán návrhem opatření k nápravě, který je uvedený v žádosti o prošetření<sup>40</sup>. Je však zřejmé, že nápravná opatření musí představovat úkon, resp. postup, k němuž je správce daně oprávněn<sup>41</sup>.

**Přijetí nápravných opatření v rámci vyřizování žádosti o prošetření probíhá takto:**

- **Příslušný nadřízený správce daně může zjednat nápravu sám**  
Pokud tak učinit z jeho pozice lze a odpovídá-li to zákonu, zejm. základním zásadám správy daní (tj. je to hospodárné atd.). Bude se jednat spíše o výjimečnou situaci, avšak pokud by k tomu byly vhodné podmínky, není důvod, proč by nemohl opatření k nápravě přijmout sám příslušný nadřízený správce daně.
- **Pokud nezjedná nápravu příslušný nadřízený správce daně přímo, uloží zjednání nápravy podřízenému správci daně**  
Příslušný nadřízený správce daně uloží podřízenému správci daně provedení konkrétních opatření k nápravě a informace o tom bude součástí vyrozumění stěžovatele. V takovém případě podřízený správce daně po provedení opatření k nápravě **vyrozumí o tom, že byla opatření k nápravě provedena a jejich podobě příslušného nadřízeného správce daně.**
- **Zcela výjimečně může nastat situace, že nebude objektivně možné opatření k nápravě provést, i když byla stížnost shledána přípustnou a důvodnou**  
Pak je třeba stěžovateli kromě dalšího ve vyrozumění sdělit také důvody, proč nemohla být opatření k nápravě přijata.

**11. [Vyrozumění stěžovatele]** Ohledně náležitostí, jež musí obsahovat vyrozumění stěžovateli, který žádost o prošetření podal, a ohledně nutnosti sepsat úřední záznam, platí obdobně to, co bylo uvedeno výše v **Čl. IV - Postup správce daně při vyřizování stížnosti, bod 10. [Vyrozumění stěžovatele]**. Vyrozumění zašle příslušný nadřízený správce daně současně na vědomí i podřízenému správci daně, popř. jej o výsledku prošetření dle okolností jinak vyrozumí.

## Čl. VII Účinnost

Tato metodická pomůcka je účinná od 1. 1. 2016

Ing. Jiří Fojtík  
ředitel sekce

v zastoupení  
JUDr. Alena Schillerová, Ph.D.  
ředitel odboru

<sup>40</sup> V žádosti o prošetření ani žádný návrh nápravných opatření být uveden nemusí.

<sup>41</sup> Správce daně není oprávněn např. mimo příslušný procesní režim změnit nebo zrušit již vydané rozhodnutí, což plyne z komplexní právní úpravy rozhodnutí a možností jeho přezkumu.