

OBSAH:

1. PŘEDMLUVA.....	- 6 -
1.1. CÍL PRÁCE	- 6 -
1.2. MINIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI	- 8 -
1.2.1. Daňová úspora.....	- 8 -
1.2.2. Vyhnutí se dani.....	- 8 -
1.2.3. Daňový únik	- 9 -
2. DAŇOVÁ KONTROLA.....	- 10 -
2.1. SUBJEKTY ZÚČASTNĚNÉ NA DAŇOVÉ KONTROLE, RESP. ŘÍZENÍ.....	- 11 -
2.1.1. Správce daně.....	- 11 -
2.1.2. Daňový subjekt.....	- 14 -
2.1.3. Třetí osoby	- 16 -
2.2. PROCES DAŇOVÉ KONTROLY	- 16 -
2.2.1. Zahájení daňové kontroly	- 17 -
2.2.2. Provádění daňové kontroly a související zákonná ustanovení	- 21 -
2.2.3. Ukončení a následky daňové kontroly	- 23 -
2.3.2.1. Dodatečný platební výměr	- 24 -
2.3.2.2. Penále	- 25 -
2.3. MOŽNOSTI OBRANY	- 26 -
2.3.1. Řádné opravné prostředky.....	- 26 -
2.3.2. Mimořádné opravné prostředky.....	- 29 -
3. SANKCE V DŮSLEDKU DAŇOVÉ KONTROLY	- 34 -
3.1. TRESTNÍ SANKCE DAŇOVÉ	- 34 -
3.2. SPRÁVNÍ SANKCE DAŇOVÉ.....	- 35 -
3.2.1. Vývoj penále v České republice do 31.12.2006	- 35 -
3.2.2. Platná úprava s účinností od 1.1.2007	- 43 -
3.2.3. Sumarizace vývoje penále v České republice.....	- 47 -
3.2.4. Sankce v daňovém řízení uplatňované v členských státech EU	- 49 -
4. PRAKTICKÁ ČÁST	- 55 -
4.1. VYHODNOCENÍ PENÁLE V NOVÉ ÚPRAVĚ ZSDP	- 55 -
4.2. EFEKTIVNOST SPRÁVY DANÍ.....	- 60 -
4.3. NÁVRHY ZMĚN V OBLASTI PENÁLE A ÚROKU Z PRODLENÍ.....	- 66 -
5. ZÁVĚR.....	- 70 -
5.1. SHRnutí NÁVRHŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE.....	- 70 -
5.2. ZHODNOCENÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE.....	- 73 -
6. LITERATURA.....	- 74 -



1. Předmluva

Termín penále se v právních předpisech České republiky vyskytuje v nejrůznějších podobách a souvislostech. Ve spojení s daňovým právem nabývá zajímavosti především s ohledem na diskuzi v odborném tisku, která se zabývá otázkou, zda je značná výše penále přiměřená, ekonomicky únosná a v souladu s evropským právem.

Velmi úzce s tímto tématem souvisí problematika daňové kontroly, která bývá ze strany finančních úřadů stále více systematičtější a sofistikovanější, a jejímž výsledkem poměrně často bývá doměrek daně doprovázený sankcí v podobě zmíněného penále, resp. úroku z prodlení, což lze označit ve své podstatě za důsledek daňové kontroly.

Téma diplomová práce byla vybráno na základě podnětů získaných při spolupráci se společností zabývající se auditorským, daňovým a účetním poradenstvím. Své služby poskytuje mnoha mezinárodním společnostem s aktivitami v České republice. Vedlejším cílem diplomové práce bylo ověření orientačních schopností mé osoby jakožto uchazeče o pracovní pozici ve společnosti při zpracování obšírného daňového tématu. Kooperace s oponentem diplomové práce JUDr. Ondřejem Trubačem, LL.M. přinesla poznatky, které by mohly být následně rozpracovány v jeho disertační práci, která se však soustřeďuje na problematiku daňové penalizace z právního pohledu.

1.1. Cíl práce

Bohaté zkušenosti mnoha podnikatelských subjektů s daňovou kontrolou nejsou vždy pozitivní. V průběhu daňové kontroly zažívá daňový subjekt období minimální jistoty, přičemž jsou vyžadovány odpovědi na nejrůznější otázky, kterými se předtím nezabýval. Proč právě jeho společnost skončila v hledáčku správce daně? Kdy bude daňová kontrola zahájena a jak dlouho bude trvat? Co všechno musí správci daně předložit? Jakým způsobem je počínání správce daně omezeno zákonem? V jakých případech bude přizvání daňového poradce potřebné a výhodné? A především, jakým způsobem se daňový subjekt může bránit?



Problém však vyvstává při hledání odpovědi na takovéto základní otázky, které trápí daňový subjekt, protože žádná zákonná úprava jednoznačné odpovědi neobsahuje. Principy daňové kontroly jsou definovány zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), a spolu s bohatou judikaturou, která bude vzhledem k omezené velikosti diplomové práce použita pouze v nejdůležitějších nebo nejproblematictějších pasážích, budou použity k nalezení odpovědi a poskytnutí základního obrazu o daňové kontrole.

Jestliže daňová kontrola zjistí nedostatky v podaném daňovém přiznání a skončí doměřením daňové povinnosti, postižený daňový subjekt je vystaven zaplacení sankce, která se skládá z penále a úroku z prodlení. Jako vstup do problematiky poslouží popis vývoje penále od vzniku České republiky do současnosti, přičemž jednotlivé úpravy systému penále budou podrobeny srovnání, jakým směrem se vývoj ubíral. I když zavedení novely ZSDP od 1.1.2007 podstatným způsobem změnilo způsob výpočtu penále, což práce náležitě okomentuje srovnávacími výpočty s předchozí úpravou, a přineslo určitý posun, stále lze v současné době mluvit o značné až nepřiměřené výši sankcí, což je podloženo přehledem sankcí v daňovém řízení v některých členských státech Evropské unie, do kterého byl vzhledem k mému studijnímu pobytu na Technické univerzitě v Drážďanech zapracován rovněž systém daňové penalizace v Německu.

Smyslem a účelem procesu daňové kontroly a vyměření dodatečné daňové povinnosti s navazujícím penále, resp. úrokem z prodlení, je úsilí státu o zaplacení správné výše daně, která by odpovídala hospodářskému výsledku daňového subjektu, a snížení daňových úniků. Problematiku daňové poslušnosti však nelze vyřešit pouze návrhy v oblasti výše penále, resp. způsobu jeho výpočtu. Ochota daňových subjektů o odvedení správné výše daně může být ovlivňována a podněcována rovněž změnami ve výběru daní.

Snahou diplomové práce bude navržení různých změn v oblasti výběru a správy daně, které poslouží jako prevence před daňovými úniky. Změny v oblasti výpočtu a výše penále, resp. úroku z prodlení budou inspirovány legislativami členských zemí



Evropské unie, které se problematikou zabývají. Cílem návrhů je zvýšení daňové poslušnosti a ochoty daňových subjektů ve spolupráci se správci daně.

1.2. Minimalizace daňové povinnosti

„Je naprosto pochopitelné, že každý daňový subjekt se snaží minimalizovat velikost své daňové povinnosti. Minimalizace daňové povinnosti je racionálním ekonomickým chováním daňového subjektu. Stát s tímto chováním nejen počítá, ale snaží se ho i využít k tomu, aby nasměroval aktivitu daňového subjektu žádoucím směrem. Bylo by v kontextu všech daní, se kterými daňový subjekt v běžné činnosti přijde do styku, vhodnější hovořit o optimalizaci daňové povinnosti, ale takovéto uvažování je vzhledem k možnostem diplomové práce příliš obsáhlé, a tak se budu držet pojmu minimalizace daně. Ta nabývá celou řadu podob, od těch, které zákonodárce nejen předpokládá, ale i vítá, až po trestně právní jednání daňových subjektů.“¹

1.2.1. Daňová úspora

Jestliže daňový subjekt využívá možností snížení základu daně v rámci všech alternativních postupů stanovených daňovým zákonem, případně všech povolených způsobů úpravy daňového základu při splnění zákonem stanovených podmínek, jedná se o daňové úspory. Vytváření prostoru pro daňové úspory mohou být státem motivovány snahou snížit administrativní náklady výběru daně. Např. u daně z příjmů fyzických osob zákon umožňuje v některých případech, aby si poplatník zvolil, zda chce uplatňovat uznané výdaje podle skutečnosti či zjednodušeně procentem z příjmů. Zjednodušené uplatňování výdajů přitom znamená podstatné snížení výdajů na správu daně, především na daňovou kontrolu.

1.2.2. Vyhnutí se dani

Další stupeň minimalizace daňové povinnosti představuje vyhnutí se dani, tedy vyhledávání zákonodárcem nezamýšlených skulin ve stylizaci daňových zákonů. Jestliže se konkrétní způsob využívání nedokonalé formulace daňového zákona začne

¹ VANČUROVÁ A. *Daňový systém 2004*; Praha 2004, s. 24



využívat v širším měřítku, vede to zpravidla ke změně daňového zákona, proto je dosahování těchto nezamýšlených výhod zpravidla jen dočasné.

Takové jednání není v rozporu se zákonem ve smyslu trestní postizitelnosti, je však nemorální. Je třeba mít na paměti, že vyhnutí se dani jedním daňovým subjektem nepřímou zvyšuje míru daňové povinnosti všech ostatních, čímž porušuje daňovou spravedlnost.

1.2.3. Daňový únik

Spektrum způsobů minimalizace daňové povinnosti uzavírá daňový únik, tedy protiprávní jednání daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti. Jestliže jednání úmyslně krátí rozpočtové příjmy ve větší míře, může se jednat dokonce o trestný čin zkrácení daně či obdobné trestné činy. Daňové úniky omezují předpokládaný daňový výnos a jsou pro společnost škodlivé. Snaha o daňové úniky je také jedním z faktorů vzniku tzv. šedé ekonomiky.

Na hranici mezi legální a nelegální minimalizací daňové povinnosti se nachází fiktivní přenesení sídla společnosti do zemí, kde některé daně neexistují nebo jejich výše je podstatně nižší, do tzv. daňových rájů. „Daňovými ráji označujeme „offshore centra“. Většinou se jedná o země, jejichž zákony, tradice a v některých případech i smluvní ustanovení umožňují snížení celkového zatížení, jsou to oblasti s privilegovaným daňovým režimem. Daňovými ráji jsou rovněž „onshore centra“, kdy země v rámci svého území vyčlení pouze určitou část, popř. typ ekonomické aktivity, které daňově zvýhodní.“²

² ŠIROKÝ J. *Daňová teorie s praktickou aplikací*; Praha 2003, s. 229



2. Daňová kontrola

V souvislosti s daňovou kontrolou musíme nejdříve zmínit **daňové řízení**, jehož definici obsahuje § 2 odst. 1 ZSDP, který říká, že „*při správě daně jednají správci daně v řízení o daních*“ (dále jen „daňové řízení“). Pod pojmem daň ZSDP rozumí kromě daně také poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků nebo státních fondů nebo Národního fondu.

S daňovou kontrolou jsou spojeny mnohé procesní důsledky ZSDP, i přesto v něm definice **daňové kontroly** není obsažena, § 16 odst. 1 ZSDP označuje pouze účel, za jakým je daňová kontrola prováděna: „*Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.*“ Proto k určité definici daňové kontroly přistoupil Nejvyšší správní soud v rámci své rozhodovací povinnosti.

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2.11.2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004: „*Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004-60, publikovaném pod č. 437/2005 Sb. NSS, pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v daňovém řádu – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vplynuvších. Tuto zprávu charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, spis. zn. II. ÚS 334/02, Sb. n. u. ÚS, sv. 30, č. 63, s. 129 tak, že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním, a nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly. Pokud dodatečný platební výměr následuje, je to až po skončení*



daňové kontroly a přirozeně pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně.“

Z uvedeného lze definici daňové kontroly formulovat jako déle trvající úkon správce daně, případně dílčí procesní postup správce daně vedený s cílem prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, který se skládá z jednotlivých dílčích úkonů.

Daňová kontrola se vztahuje pouze na daňový subjekt. Naopak **místní šetření** za účelem objektivního zjištění správné výše daňové povinnosti může správce daně provádět nejen u subjektu daně, ale také v místě tzv. třetích osob, kterými mohou být např. obchodní partneři subjektu daně.

2.1. Subjekty zúčastněné na daňové kontrole, resp. řízení

Daňového řízení se zúčastňují kromě kontrolovaného subjektu a tzv. třetích osob samozřejmě rovněž správce daně, resp. jeho pověřeni pracovníci. Všichni účastníci se dle § 7 ZSDP nazývají subjekty zúčastněné na daňovém řízení, resp. daňové kontrole. Správce daně je subjektem oprávněným a daňové subjekty a třetí osoby subjekty zavázanými.

„Před správcem daně se jedná v **úředním jazyce**, kterým je čeština nebo slovenština. V těchto jazycích se předkládají všechna písemná podání. Listinné důkazy musí být opatřeny úředním překladem do jednoho z těchto jazyků, pokud od něho správce daně neupustí. Správce daně může při ústním jednání připustit tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků, pokud si jej na své náklady obstará daňový subjekt.“³
V případě občana ČR patřícího k národnostním a etnickým menšinám nese náklady správce daně.

2.1.1. Správce daně

ZSDP rozlišuje správce daně, tj. orgán nadaný kompetencí k výkonu správy daní, a pracovníka správce daně, tj. zaměstnance pověřeného správcem daně. Správce daně

³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ L. *Správa daní a daňové řízení*; Brno 2005, s. 40



nejčastěji představují orgány soustavy územních finančních orgánů, kterou tvoří ve smyslu zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZÚFO“), finanční úřady a finanční ředitelství, které podléhají Ministerstvu financí ČR jako ústřednímu orgánu státní správy.

Příslušnost správce daně vymezuje okruhy působnosti mezi jednotlivými správci daně k řešení věci, ke kterým musí mít rovněž pravomoc a působnost. Věcná příslušnost určuje, který správce daně rozhoduje v prvním stupni (např. vyměření daně finanční úřad, uložení pokuty za porušení mlčenlivosti finanční ředitelství, prominutí daně ministerstvo financí). Funkční příslušnost vymezuje rozsah působnosti mezi správci daně různého druhu při projednávání téže věci po sobě (např. o doměření daně rozhoduje finanční úřad, o zrušení v odvolacím řízení finanční ředitelství). § 4 ZSDP vymezuje místní příslušnost správce daně u PO místem jeho sídla, u FO bydlištěm, jinak místem, kde se převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů v roce. Bydlištěm se rozumí místo trvalého pobytu. Pokud se neurčí místní příslušnost podle předchozích kritérií, postupuje se podle dalších ustanovení ZSDP, nebo je stanovena zvláštní místní příslušnost.

Tzv. **dožádáním** dle § 5 odst. 1 ZSDP místně příslušný správce daně požádá k provedení jednotlivých úkonů jiného správce daně za účelem hospodárnější a rychlejší daňové kontroly, pokud má podnikatel provozovny na různých místech ČR. K **delegaci** místní příslušnosti dle § 5 odst. 3 ZSDP dochází na návrh daňového subjektu nebo z podnětu správce daně a rozhoduje o tom správce daně vyššího stupně nadřízený oběma správčům.

Ze ZSDP vyplývají **práva a povinnosti správce daně** v souvislosti s výkonem správy daní ve vztahu k daňovému subjektu a třetím osobám:

- ❖ „právo stanovit daň podle pomůcek nebo sjednat základ daně a daň,
- ❖ právo ustanovit zástupce pro daňové řízení a rovněž právo vyloučit zástupce,
- ❖ právo sdružovat v rámci vyhledávací činnosti informace a informační systémy,
- ❖ právo uložit pokutu, a to i v blokovém řízení,
- ❖ právo pozastavit daňovému subjektu podnikatelskou činnost,



- ❖ právo stanovit daň i v případě nepodání daňového přiznání,
- ❖ právo prominout daň nebo příslušenství daně,
- ❖ právo prominou daňový nedoplatek,
- ❖ právo stanovit zálohy jinak nebo zrušit povinnost daň zálohovat,
- ❖ právo zajistit úhradu na nesplatnou nebo nestanovenou daň, zřídit zástavní právo,
- ❖ právo povolit posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách,
- ❖ právo uložit daňovému subjektu vést zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně a s tím spojené oprávnění přesvědčovat se již v průběhu zdaňovacího období o plnění záznamní povinnosti,
- ❖ povinnost poučit před výsledkem svědka nebo osobu přezvědnou o možnosti odepřít výpověď, o jeho povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet, o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi,
- ❖ povinnost ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjišťovat též všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměru a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně,
- ❖ povinnost postoupit podání a platbu příslušnému správci daně.⁴

ZSDP určuje **práva a povinnosti pracovníků** správce daně:

- ❖ „povinnost zachovávat mlčenlivost o tom, co se v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli. Povinnost zachovávat mlčenlivost se vztahuje na pracovníky správce daně i po skončení výkonu této funkce,
- ❖ pracovník správce daně může zajistit věci, u nichž jejich nezajištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení. Věci, které nelze na místě spolehlivě zajistit, může na náklady jejich majitele nebo držitele nechat převést na místo, kde je to možné. Je-li to pro dokazování nezbytné nebo vhodné, může pracovník správce daně odebrat bezúplatně vzorky zajišťovacích věcí pro účely bližšího ohledání nebo expertizy. K provedení místního šetření je pracovník správce daně povinen prokázat se služebním průkazem,
- ❖ v rámci prováděného místního šetření jak u subjektu daně, tak i u jiných osob má pracovník správce daně právo na přístup do každé provozní budovy,

⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ L. *Správa daní a poplatků*; Brno 2003, s. 49



místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním písemnostem, záznamům a informacím na technických nosičích dat v rozsahu nezbytně nutném. Má právo provést nebo si vyžádat výpis nebo kopii z účetních písemností, záznamů nebo informací na technických nosičích dat bez náhrady nákladů na vyhotovení.“⁵

Další práva a povinnosti pro pracovníky správce daně vyplývají ze „ZÚFO“. Pracovník správce daně může být dle § 26 ZSDP vyloučen, pokud jsou splněny absolutní nebo relativní důvody, a rozhoduje o tom vedoucí pracovník správce daně.

2.1.2. Daňový subjekt

Fyzické a právnické osoby představují subjekty daňového řízení, tzn. mají procesní práva a povinnosti, rovněž procesní způsobilost samostatně jednat v daňovém řízení. Za PO jedná statutární orgán nebo oprávněná osoba.

Zastupování v daňovém řízení může probíhat na základě zákona, rozhodnutí správce daně nebo plné moci. „Plnou moc lze udělit písemně nebo ústně, přitom ústně smí být udělena pouze u správce daně do protokolu, tzn. její udělení má formu veřejné listiny.“⁶ Využívá se plná moc neomezená, tzn. pro celé daňové řízení, nebo omezená pro jednotlivé úkony, části daňového řízení. Ze zastupování vznikají práva a povinnosti přímo zastupovanému. Zvláštními zástupci v daňovém řízení jsou ve smyslu legislativní zkratky „daňový poradce“ v § 11 odst. 2 ZSDP daňoví poradci a advokáti, kteří na rozdíl od jiných zástupců mají výhodu, že nemohou být vyloučeni z podání daňového přiznání nebo hlášení a z podání řádných a mimořádných opravných prostředků a mohou zastupovat současně u jednoho správce daně více než jeden daňový subjekt. V případě zastoupení „daňovým poradcem“ platí podle ustanovení § 40 odst. 3 ZSDP delší lhůta pro podání daňového přiznání.

„Ministerstvo financí ČR vydalo pokyn č. D-159 k zastupování daňových poradců a advokátů v daňovém řízení (Finanční zpravodaj č. 11/1997). Pro daňové řízení je třeba

⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ L. *Správa daní a poplatků*; Brno 2003, s. 49

⁶ ZATLOUKAL T. & KOL. *Obrana před daňovou kontrolou*; Praha 2006, s. 77



rozlišit vlastní zastoupení daňového subjektu a substituční zastoupení zvoleného (zplnomocněného) daňového poradce či advokáta. Zvolený (zplnomocněný) daňový poradce či advokát je oprávněn v souladu s platnou právní úpravou nechat se dát zastoupit jiným daňovým poradcem či advokátem, případně i svými zaměstnanci, pokud s tímto substitučním zastoupením daňový subjekt (klient) nevyjádří nesouhlas. Tento nesouhlas musí být učiněn srozumitelně, určitě a závazným způsobem, tj. písemně nebo ústně do protokolu.“⁷

Povinnosti daňového subjektu k pracovníku správce daně dle § 16 odst. 2 ZSDP:

- a) sám nebo jím určeným pracovníkem poskytovat informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oběhu a uložení účetních a jiných dokladů,
- b) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
- c) předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti. Pracovník správce daně má při provádění daňové kontroly oprávnění podle § 15 odst. 3,
- d) nezatajovat doklady, které má daňový subjekt k dispozici nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí,
- e) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly,
- f) umožnit vstup do každé provozní budovy, místnosti, místa i obydlí a dopravních prostředků, které daňový subjekt užívá buď též k podnikání, nebo souvisí s předmětem daně, dále do přepravních obalů a umožnit jednání s jakýmkoliv svým pracovníkem,
- g) zapůjčit potřebné doklady a jiné věci mimo prostor kontrolovaného subjektu.

Práva daňového subjektu k pracovníku správce daně dle § 16 odst. 4 ZSDP:

- a) na předložení služebního průkazu pracovníkem správce daně,
- b) být přítomen jednání s jeho pracovníky,
- c) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhopvat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- d) podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně,
- e) klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření,
- f) vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění,
- g) nahlížet u správce daně kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů.

⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ L. *Správa daní a daňové řízení*; Brno 2005, s. 57



Novelou č. 260/2006 Sb. bylo do ZSDP vloženo právo daňových subjektů na ochranu před nečinností správců daně. Daňový subjekt tak může nejbližší nadřízeného správce daně (zpravidla finanční ředitelství) upozornit tzv. podnětem, že věcně a místně příslušný správce daně „*nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů*“.

2.1.3. Třetí osoby

Osoby zúčastněné na řízení (tzv. třetí osoby) definuje § 7 odst. 2 ZSDP. Za svědka se považuje osoba, která určité skutečnosti viděla, zúčastnila se události, která je důležitá pro výsledek rozhodování správce daně. Výpověď svědka je důkazním prostředkem. Osoba předzvědná se přímo předmětné události nezúčastnila, domnívá se však, jakým způsobem se událost mohla stát, ale může se i mýlit. Její výpověď může být pomůckou.

Všechny osoby zúčastněné na řízení jsou povinny na požádání prokázat svoji totožnost a musí být správcem daně poučeny o své povinnosti zachovávat mlčenlivost dle § 24 ZSDP a o právních důsledcích porušení této povinnosti dle § 25 ZSDP, tzn. pokuty do výše 500 000 Kč.

2.2. Proces daňové kontroly

„V navazujících činnostech daňové kontroly je velice významný okamžik před zahájením daňové kontroly, kdy je daňový subjekt s několikadenním předstihem kontaktován správcem daně, který s ním domluví termín zahájení daňové kontroly, k čemuž dochází většinou telefonickým nebo písemným oznámením. V časovém intervalu do faktického zahájení daňové kontroly může subjekt přizvat zkušeného daňového poradce a dodatečným daňovým přiznáním opravit případné chyby ve vykázané daňové povinnosti, o kterých věděl, což v průběhu samotné daňové kontroly nelze. Především tak má možnost snížit výši daňového penále, nehledě na lepší pozici při vyřizování případné žádosti o snížení či úplné prominutí penále. Ze zkušenosti daňových poradců lze říci, že daňové kontroly vedené za jejich účasti končí v praxi s daleko nižšími doměrky daně.“⁸

⁸ ZATLOUKAL T. & KOL. *Obrana před daňovou kontrolou*; Praha 2006, s. 77



V úvodním telefonátu je daňovému subjektu oznámeno, jaký druh daní a jaké období bude kontrolováno. Další podrobnosti, včetně skutečného zahájení, jsou sjednány se správcem daně osobně a písemně protokolem o ústním jednání o zahájení daňové kontroly.

Důvody zahájení daňové kontroly právě u kontrolované společnosti mohou být:

- ❖ dlouhodobě vykazované daňové ztráty,
- ❖ silné výkyvy hospodářského výsledku v různých zdaňovacích obdobích,
- ❖ reorganizace daňového subjektu,
- ❖ vysoký doměrek v předcházející daňové kontrole,
- ❖ tzv. nekontaktnost subjektu (nepodaná přiznání, nereagování na výzvy),
- ❖ časté chyby v daňových přiznáních (chybějící plausibilita přiznání),
- ❖ udání (konkurenční boj, rozzlobený zaměstnanec, neshoda společníků).

Provádění daňové kontroly se nejčastěji zaměřuje na daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, daň silniční. Podle rozsahu účetních dokladů a velikosti daňového subjektu správce daně rozhodne, kolik zdaňovacích období bude zkontrolováno, přičemž se obvykle zaměří na tři po sobě jdoucí zdaňovací období s přihlédnutím k tomu, aby nedošlo k promlčení od poslední kontroly. U „velkých“ podniků se prakticky daňová kontrola provádí v tříletém cyklu.

2.2.1. Zahájení daňové kontroly

V celém průběhu přezkoušení správnosti deklarované daně zaujímá klíčovou úlohu **okamžik zahájení daňové kontroly**, jelikož nesprávné zahájení má za následek nezákonnost daňové kontroly a tudíž nemožnost dodatečného vyměření daňové povinnosti, resp. penále. Daňová kontrola se považuje za zahájenou prvním dílčím úkonem směřujícím vůči daňovému subjektu, který nesmí být pouze formální, ale musí se jednat o skutečný kontrolní úkon.

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20.6.2005, sp. zn. 5 Afs 36/2003:
„Nejvyšší správní soud považuje za nutné konstatovat, že za okamžik zahájení daňové kontroly není možno v daném případě považovat protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 12. 2000, neboť se jednalo o úkon formální, kterým nebyla kontrola zahájena, ale



pouze byl daňový subjekt seznámen s tím, že v lednu roku 2001 bude kontrola prováděna. Následkem toho počala běžet další tříletá prekluzivní lhůta (třetí v pořadí, tj. podruhé obnovena; stále je přitom zachována desetiletá lhůta od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla původní povinnost podat daňové přiznání) od 31. 12. 2001 do 31. 12. 2004, v níž mohl správce daně vyměřit nebo doměřit daň, což se také stalo dodatečným daňovým výměrem ze dne 24. 6. 2002. Za situace, kdy by správce daně nepostupoval ve smyslu ust. § 46 odst. 5 daňového řádu a v roce 1998 neučinil relevantní úkon, tj. daň nevyměřil, bylo na místě konstatovat, že daňová kontrola provedená v lednu 2001 ohledně daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1996 byla provedena po zákonné lhůtě a nemohla být ani úkonem dle § 47 odst. 2 daňového řádu. Zahájil-li správce daně daňovou kontrolu v lednu 2001, resp. výzvou ze dne 14. 3. 2001 vyžádal prokázání skutečností, a to bez ohledu na formálně sepsaný protokol, neučinil tak až po uplynutí promlčecí lhůty.“

Osoby oprávněné jednat za daňový subjekt před správcem daně už byly popsány. Přesto zde dochází k určitým potížím. I když změna osoby zastávající funkci statutárního orgánu, resp. jeho člena, je údajem zapisovaným do obchodního rejstříku a zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“), ukládá povinnost podat při změně údajů zapisovaných do obchodního rejstříku bez zbytečného odkladu návrh na změnu v zápisu, bývají změny ve jménech osob vykonávajících tuto funkci prováděny často se značným zpožděním. V případě nezapsaných změn pak může dojít k tomu, že správce daně zahájí daňovou kontrolu s osobou, která již není oprávněna za právnickou osobu jednat. Pokud se však jedná o osobu, která je jako statutární orgán uvedena na aktuálním výpisu z obchodního rejstříku, je daňová kontrola přesto zahájena v souladu se zákonem. Platí zde totiž ve smyslu § 29 odst. 1 ObchZ ochrana dobré víry v zápis, neboť toto ustanovení říká, že „proti tomu, kdo jedná v důvěře v zápis v obchodním rejstříku, nemůže ten, jehož se takový zápis týká, namítat, že tento zápis neodpovídá skutečnosti“, ledaže by prokázal, že jednajícím o změně v zapisovaných údajích věděl.

Skutečnost, zda zastupující osoba obdržela plnou moc neomezenou pro celé daňové řízení, nebo omezenou pro jednotlivé úkony, má dopady na doručování písemností. Ve smyslu § 17 odst. 7 ZSDP jsou totiž písemnosti v případě udělení neomezené plné moci doručovány pouze zplnomocněnému zástupci, zatímco v případě plné moci omezené jak zplnomocněnému zástupci tak i daňovému subjektu samotnému.



Jedním z **účinků zahájení daňové kontroly** je nemožnost podat dodatečné daňové přiznání dle § 41 odst. 2 ZSDP, které říká, že „*dodatečné daňové přiznání ... není přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn správcem daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání ... týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu*“. Za dobu ukončení úkonu se považuje den, kdy rozhodnutí nabylo právní moci. V praxi to znamená, že pokud se daňový subjekt proti dodatečnému platebnímu výměru odvolá, nemůže platně podat dodatečné daňové přiznání, než mu bude rozhodnutí o tomto odvolání doručeno. Daňový subjekt je oprávněn dodatečné daňové přiznání podat do konce měsíce následujícího po zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání. Z toho důvodu je povinností správce daně od kontrolovaného daňového subjektu při zahájení daňové kontroly zjistit, zda mu nejsou známy skutečnosti zakládající povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Pokud zjistí, že ano, nelze daňovou kontrolu platně zahájit až do konce lhůty pro podání tohoto dodatečného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt i přes zahájenou daňovou kontrolu podá dodatečné daňové přiznání, bude neplatné, ale správce daně by měl skutečnosti v něm uvedené vzít v potaz v rámci daňové kontroly, resp. případného následného řízení o dodatečném vyměření daně.

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2003, sp. zn. 7 Afs 165/2004:
„...při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédnou ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. K výkladu tohoto ustanovení se vyjádřil Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 22. 1. 2002, spis. zn. II. ÚS 166/01, jež říká, že „zákon ukládá správci daně přihlédnout ke všem okolnostem, které jsou při daňové kontrole zjištěny, to znamená, že správce daně musí přihlédnout ke všemu, samozřejmě i k výhodám plynoucím daňovému subjektu, které zjistil v rámci svých zákonných možností“. Výše uvedené znamená, že správce daně je při daňové kontrole nucen zohlednit všechna zjištění, tedy i podání, která vůči správci daně učiní daňový subjekt, a též i skutečnosti, které tento subjekt ve svých podáních uvede, jestliže se v průběhu daňového řízení ukáží jako pravdivé.“

U zákonných překážek zahájení daňové kontroly se může jednat o **uplynutí lhůty pro vyměření či dodatečné vyměření daně**. „Paragraf 47 odst. 1 ZSDP stanoví, že „*nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat*“. Ustanovení druhého odstavce téhož paragrafu pak



dodává, že „*byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat*“. Podstata této tzv. prekluzivní lhůty pro dodatečné vyměření daně spočívá v tom, že právo po jejím marném uplynutí zaniká, a to bez možnosti jeho „oživení“. Správce daně tak musí k prekluzi práva na vyměření či doměření daně přihlédnout ex officio (z úřední povinnosti).⁹

Dle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP „*úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení*“ přetrhuje běh obecné tříleté lhůty pro vyměření či doměření daně. Lhůta poté začíná běžet znovu, a to „*od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*“, k čemuž může dojít opakovaně maximálně však po uplynutí desátého roku následujícího po konci zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání podat. Kromě úkonu směřujícího k vyměření nebo doměření daně musí správce daně zároveň v dané lhůtě obeznámit o tomto úkonu daňový subjekt.

Daňovou kontrolu nelze zahájit dle § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP, pokud už „*bylo v dané věci pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy (procesní)*“, jedná se tedy o **překážku věci rozhodnuté (res iudicata)**. Ustanovení se nejčastěji spojuje s problematikou tzv. zákazu opakované daňové kontroly, přičemž judikatura určuje, za jakých okolností může být zákaz porušen., např. odvolání proti vlastnímu daňovému přiznání nebo tzv. zákaz opakované daňové kontroly.

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11.1.2006, čj. 7 Afs 49/2004:
„Pro vlastní rozhodnutí ve věci je klíčovým výklad ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 48 odst. 1 cit. zákona. První ustanovení konstruuje tzv. fiktivní vyměření daně, kdy v případě, že jsou splněny zákonem stanovené podmínky, nemusí správce daně daňovému subjektu sdělovat výsledek vyměření daně, přičemž je za

⁹ ZATLOUKAL T. & KOL. *Obrana před daňovou kontrolou*; Praha 2006, s. 103



den vyměření daně a za den doručení rozhodnutí považován poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Druhé pak stanoví podmínky, za kterých je možné se odvolat proti stanovení daňového základu a daně či proti jiným rozhodnutím. Z dikce ust. § 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je tedy zřejmé, že pro to, aby se mohl daňový subjekt v dané věci odvolat proti rozhodnutí správce daně, musí být kumulativně splněny tyto podmínky: musí se jednat o rozhodnutí, kterým byl stanoven daňový základ a daň a daňový subjekt se nesmí práva se odvolat vzdát. Z ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že se jedná o rozhodnutí, kterým je stanoven daňový základ a daň, a ze správního spisu není patrné, že by se daňový subjekt vzdal práva odvolání proti tomuto rozhodnutí. Lze tedy konstatovat, že i proti tomuto typu daňového rozhodnutí je možno podat v daňovém řízení odvolání.“

2.2.2. Provádění daňové kontroly a související zákonná ustanovení

Průběh daňové kontroly se skládá z jednotlivých dílčích úkonů správce daně. Její obsah není nikterak upraven a ve své podstatě se skládá z činností správce daně, které směřují k prověření správnosti odvedené daně kontrolovaného daňového subjektu, kdy dochází do sídla subjektu a nahlíží do účetních a jiných podkladů sloužících k sestavení jeho daňového přiznání, nebo si jejich předložení vynutí písemnými výzvami. Často se provádí různá šetření u třetích osob, ať již formou místního šetření nebo tzv. křížové kontroly, za účelem potvrzení pravdivosti.

„V České republice chybí právní předpis, který by byl pro správce daně návodem, jak samotnou daňovou kontrolu provádět a za použití jakých technik, postupů a metod dospět ke stanovenému cíli, neexistuje ani jednotná vnitřní směrnice v rámci finanční správy. V praxi se tedy můžeme setkávat s různými technikami. Obecně však správce daně při daňové kontrole vychází ze zjištěného skutkového stavu, který zjistí pomocí předložených nebo obstaraných důkazních prostředků, a jehož pomocí vypočte správnou výši daně. Postup při kontrole správnosti vykázané daně v sobě zahrnuje tři základní elementy. Detekce skutkového stavu je v podstatě vyhledávání problémových oblastí a jejich ověření, jedná se tedy o nashromáždění dostatku informací a důkazních prostředků a jejich vyhodnocení za účelem zjištění skutkového stavu. Verifikace důkazních prostředků probíhá v rámci detekce a spočívá v ověřování získaných důkazních prostředků získáváním důkazních prostředků dalších, ale i v ověřování pravosti. Estimace zjištěného skutkového stavu v sobě skrývá jeho právní vyhodnocení a výpočet daňové povinnosti samotné, a to nezávisle na právním vyhodnocení a výpočtu



provedeném daňovým subjektem samotným, přičemž lze stanovit základ daně rovněž za použití tzv. pomůcek.“¹⁰

Stěžejní částí daňové kontroly je **dokazování**, jelikož její podstatu představuje shromažďování, provádění a hodnocení důkazních prostředků. Pouze na základě výsledků dokazování, resp. po neúspěšném pokusu o něj (v případě stanovení daně dle pomůcek), je správce daně oprávněn k vydání příslušného platebního výměru, který by byl jinak nezákonný. Tzv. **důkazní břemeno** leží prvotně na daňovém subjektu, avšak příslušná judikatura upravuje, kdy lze toto ustanovení porušit, např. při prokazování skutečností, které se netýkají jeho daňové povinnosti, ale daňové povinnosti třetí osoby nebo při vyzývání správce daně k prokázání, že subjektu neplynuly jiné než v přiznání deklarované příjmy).

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2005, čj. 4 Afs 2/2003:

„Výše uvedenou výzvu správce daně je tak třeba považovat za výzvu učiněnou v rozporu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona. Správce daně měl totiž při respektování ustanovení § 2 odst. 1 a 2 a § 31 odst. 2 zákona sdělit daňovému subjektu své pochybnosti o charakteru plateb, důvod těchto pochybností, a vyzvat jej k předložení nebo navržení důkazních prostředků, prokazujících stanovisko daňového subjektu, když k jakémukoliv tvrzení nebyl daňový subjekt vůbec vyzván, tj. názoru daňového subjektu, že se jednalo o činnost zajišťovanou na základě obchodně-právního vztahu, a že platby nemají charakter plateb ze závislé činnosti ve smyslu § 6 zákona č. 586/1992 Sb., nebo minimálně umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k hodnocení charakteru plateb správcem daně. Namísto toho správce daně vyzval daňové subjekt k předložení dokladů, které daňový subjekt nebyl povinen vést a mít k dispozici (podle svého stanoviska), resp. k posouzení této povinnosti měla být nejprve při respektování práva součinnosti vyřešena právě otázka, zda se jedná, či nikoliv, o závislou činnost.

Z výše uvedeného tedy plyne, že uvedenou výzvou bylo uloženo daňovému subjektu, aby prokazoval nikoliv svoje tvrzení (k němuž ostatně ani nebyl vyzván), ale bylo mu uloženo prokazovat skutečnosti vycházející ze závěru správce daně, které však byly zcela v rozporu s tvrzením stěžovatele. Je zřejmé, že touto výzvou směřoval správce daně k vytvoření procesní situace ke stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona). Správce daně však opomněl, že uvedeného ustanovení je možno použít za situace, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možná daňovou povinností stanovit dokazováním. Již na tomto místě je třeba uvést, že lze těžko dovozovat, že daňový subjekt nesplnil povinnost při dokazování jím uváděných skutečností, když k takovému dokazování vůbec nebyl vyzván.“

¹⁰ ZATLOUKAL T. & KOL. *Obrana před daňovou kontrolou*; Praha 2006, s. 172



Důkazní povinnost správce daně se dle § 31 odst. 8 ZSDP vztahuje na:

- a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu,
- b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce,
- c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Dokazování provádí správce daně a používá tzv. zásadu volného dokazování podle § 2 odst. 3 ZSDP. V okamžiku, kdy jsou vybrány relevantní a věrohodné důkazní prostředky, stanou se tyto důkazy ve smyslu § 31 odst. 4 ZSDP a začne **proces hodnocení důkazů**, v rámci jehož se přisoudí důkazům důkazní váha, tedy významnost pro prokázání určité skutečnosti. Následně je poskládán tzv. **důkazní řetězec**, kde jsou důkazní prostředky sestaveny do logického sledu, aby mohly nezvratně podpořit závěr správce daně o prokázané skutečnosti.

2.2.3. Ukončení a následky daňové kontroly

Po zjištění a prověření daňového základu daňového subjektu sepiše pracovník správce daně **zprávu o daňové kontrole**, kterou projednává s daňovým subjektem. „Co do své povahy zpráva o daňové kontrole není veřejnou listinou a nejedná se ani o rozhodnutí samotné. Proto se proti ní obleze samostatně odvolat.“¹¹ Daňový subjekt se však dle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP může vyjádřit k výsledku zprávy a ke způsobu jeho zjištění před ukončením daňové kontroly.

Návrh znění zprávy musí mít daňový subjekt v dostatečném předstihu, aby se mohl na projednání patřičně připravit. Jelikož zákon žádnou lhůtu nestanoví, je ponechána na správci daně. Protože vyjádření se ke zprávě o daňové kontrole není ze své podstaty úkonem „jednoduchým a zvláště naléhavým“ dle § 14 odst. 1 ZSDP, nesmí být lhůta kratší než osm dnů.

Na svou obranu proti obsahu návrhu zprávy o daňové kontrole může daňový subjekt využít námitky nebo návrh doplnění zprávy o skutečnosti v rámci daňové kontroly nezmiňované ve zprávě, nebo doplnění o dokazování. Dle ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP je daňová kontrola ukončena podpisem zprávy o kontrole.

¹¹ ZATLOUKAL T. & KOL. *Obrana před daňovou kontrolou*; Praha 2006, s. 267



Daňová kontrola může vyústit prakticky do tří situací:

- ❖ v praxi naprosto převažuje situace, kdy správce daně konstatuje, že na základě daňovým subjektem podaného daňového přiznání vyměřená daň je nižší, než jaká měla ve skutečnosti být. Ve smyslu § 46 odst. 7 ZSDP je správce daně v takovém případě povinen vystavit dodatečný platební výměr na zjištěný rozdíl,
- ❖ nepříliš často se v praxi vyskytuje skončení daňové kontroly tzv. bez nálezu, kdy správce daně dojde k závěru, že původně vyměřená výše daně je správná a daňová kontrola nemá následně žádné další důsledky,
- ❖ v praxi spíše teoretickou situací, do které může daňová kontrola vyústit, je kontrolní nález, kdy původně vyměřená výše daně převyšuje správnou výši daně. Také v tomto případě je správce daně ve smyslu ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP povinen vystavit dodatečný platební výměr na zjištěný rozdíl, tzn. snížit původně vyměřenou daňovou povinnost.

Z hlediska tématu diplomové práce se budeme dále zabývat pouze první variantou, tedy dodatečné stanovení daně a navazujícího dodatečného platebního výměru.

2.3.2.1. Dodatečný platební výměr

Dodatečný platební výměr je ve své podstatě rozhodnutím ve smyslu § 32 ZSDP, a tudíž musí obsahovat i všechny náležitosti zde uvedené. Jestliže tomu tak není, a nejedná se o zřejmou chybu v psaní či počítání, jde o neplatný platební výměr dle § 32 odst. 7 ZSDP.

Rozhodnutí správce daně u dodatečného platebního výměru je tzv. předčasně vykonatelné, což má za následek, že povinnosti v něm uvedené se musí splnit bez ohledu na pravomocnost rozhodnutí. Ve svém důsledku to znamená, že dodatečně vyměřenou daň je daňový subjekt povinen zaplatit v zákonné třicetidenní lhůtě, bez ohledu na podání odvolání, jinak může být zahájeno vymáhající řízení. Při nedostatku financí u daňového subjektu k úhradě dodatečně vyměřené daně, lze využít institutu tzv. **posečkání daně** nebo tzv. **splátkové daně**, přičemž je nutné doložit, že by zaplacení daně v plném rozsahu způsobilo vážnou újmu na straně daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že na využití těchto institutů není právní nárok, záleží na posouzení správce



daně. Povolení institutů se váže na splnění určitých podmínek, jejichž nedodržení má za následek okamžitou splatnost daně, na dobu kratší než šest let (existují výjimky). Za dobu posečkání nebo placení ve splátkách se hradí úrok z odložené částky ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů.

2.3.2.2. Penále

Důsledkem dodatečného platebního výměru není pouze dodatečné vyměření daně. Protože daňový subjekt byl po celou dobu ode dne následujícího po původním dni splatnosti této daně do dne jejího zaplacení na základě dodatečného platebního výměru v prodlení, musí zaplatit sankci jako náhradu škody, která vznikla státnímu rozpočtu a za porušení zákona.

S ohledem na změny zákona musíme rozlišovat, kdy nedoplatek na dani vznikl. Přechodné ustanovení zákona č.230/2006 Sb. říká, že: „*úprava obsažená v § 37b tohoto zákona se použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po účinnosti tohoto zákona Uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování do účinnosti tohoto zákona, použije se § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.*“

V praxi to znamená, že u doměrků daně, jejichž původní den splatnosti nastal do 31.12.2006 včetně, vzniká tzv. penále, které odpovídá částce 0,2% nedoplatku denně po dobu prvních 500 dní tzv. prodlení s platbou. Od 501. dne se sazba penále razantně snižuje, a to na sazbu roční úrokové míry ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

Jestliže však původní den splatnosti doměrků daně nastal 1.1.2007 a později, platí nový systém penalizace skládající se ze dvou složek, penále jakožto pokuty za nedodržení zákona a úroku z prodlení, který má charakter náhrady škody vzniklé státnímu rozpočtu. Penále činí 20% z částky doměřené daně či z částky snížení uplatněného daňového odpočtu, resp. 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty. Sazba úroku z prodlení pak odpovídá výši repo sazby stanovené Českou národní



bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

2.3. Možnosti obrany

Každé rozhodnutí správce daně vzniká s přičiněním lidského faktoru, tudíž se vznikají možnosti chyb a omylů, které nelze zcela vyloučit. Proto právní úprava obsahuje prostředky, které umožňují přezkoumání vydaných rozhodnutí a jsou konstruovány způsobem, jenž bere v úvahu jak nutnost stability rozhodnutí správce daně tak nutnost ochrany práv daňových subjektů.

2.3.1. Řádné opravné prostředky

Podstatou řádných opravných prostředků je, že směřují proti rozhodnutí, která ještě nenabyla právní moci. Jejich podání je právem, nikoli povinností, daňového subjektu. Jejich právní úpravu najdeme v §§ 48 až 53 ZSDP (část čtvrtá).

1) Odvolání

Tento řádný opravný prostředek je upraven v §§ 48 až 50 ZSDP a nejčastěji se podává proti stanovení daňového základu a daně, ale může být uplatněn rovněž proti jiným rozhodnutím, které stanovuje zákon jako např. proti rozhodnutí o uložení pokuty, přičemž se nelze odvolávat samostatně proti rozhodnutí, která předcházejí stanovení daňového základu a daně. Dle ustanovení § 48 odst. 12 ZSDP „*odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak*“.

Jelikož se nelze odvolávat samostatně proti rozhodnutí, která předcházejí stanovení daňového základu a daně, používá se odvolání proti platebnímu výměru. Dle ustanovení § 48 odst. 12 ZSDP „*odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak*“. „V případě odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zákon jinak nestanoví, a proto je dodatečný platební výměr vykonatelný bez ohledu na podané odvolání. Daňový subjekt musí dodatečně



vyměřenou daň zaplatit bez ohledu na to, zda bude v rámci odvolacího řízení ještě nějak upravena či nikoli.¹²

Odvolání lze podat písemně nebo ústně do protokolu u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru může daňový subjekt podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Pokud podané odvolání neobsahuje zákonem předepsané náležitosti, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho doplnění a stanoví pro to přiměřenou lhůtu ne kratší patnácti dnů, jinak správce daně odvolací řízení zastaví.

Obecná třicetidenní lhůta pro podání odvolání se uplatní, pokud zákon nestanoví jinak. Např. odvolání proti rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku musí být podáno do patnácti dnů od jeho doručení, nejdelší lhůta šedesáti dnů ode dne doručení je stanovena u odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání.

Dle § 48 odst. 7 ZSDP „do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat“. Vzhledem k poměrně dynamickému vývoji v judikatuře, lze doporučit například sledování a odkazování na aktuální judikaturu, která nemusela být ještě v době sepisování odvolání známa.

Správce daně v prvním stupni po projednání odvolání a provedení doplňujícího řízení sám rozhodne o odvolání v následující případech:

- ❖ tzv. **úplná autoremedura** – odvolání v plném rozsahu vyhoví, proti rozhodnutí se nelze odvolat,
- ❖ tzv. **částečná autoremedura** – odvolání částečně vyhoví, proti rozhodnutí je přípustné odvolání,
- ❖ **zamítnutí odvolání** – důvody pro zamítnutí jako podání nepřipustné, po stanovené lhůtě, osobou k tomu nepřislušnou, lze se odvolat.

¹² ZATLOUKAL T. & KOL. *Obrana před daňovou kontrolou*; Praha 2006, s. 298



Pokud správce daně nerozhodne žádným z předchozích způsobů, postupuje odvolání s předkládací zprávou k rozhodnutí odvolacímu orgánu, kterým je nadřízený územní finanční orgán, tedy finanční ředitelství. Jestliže odvolací orgán změni rozhodnutí, zamítne odvolání, zruší rozhodnutí, není odvolání přípustné.

2) Stížnost

Má-li poplatník pochybnosti o správnosti sražené daně, požádá plátce daně ve lhůtě šedesáti dnů od provedení srážky o vysvětlení. Plátce daně je povinen do třiceti dnů od obdržení žádosti podat vysvětlení nebo opravit chybu. V případě, že poplatník nesouhlasí s vysvětlením plátce daně, má právo do třiceti dnů od obdržení vysvětlení podat u správce daně stížnost na postup plátce daně. Správce daně musí ve věci rozhodnout do třiceti dnů, což oznamuje jak poplatníkovi, tak plátcí daně. Proti rozhodnutí o stížnosti se lze odvolat.

3) Námitka

Podává se proti úkonům správce daně v souvislosti s řízením vymáhajícím a zajišťovacím. Musí být podána ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl, a to u správce daně, který úkon provedl, a tentýž o nich rozhodne a rozhodnutí odůvodní. Proti rozhodnutí o námitce se nelze odvolat.

„Daleko hojnějšímu uplatnění se v rámci daňové kontroly dostává námitkám proti postupu pracovníka správce daně dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP, námitkám proti obsahu protokolu dle § 12 odst. 2 ZSDP a praxí vytvořeným námitkám proti obsahu zprávy o daňové kontrole.“¹³

4) Reklamace

Můžeme ji označit za řádný opravný prostředek velice podobný námitce a lze ji uplatnit proti postupu správce daně při placení a evidenci daně.

¹³ ZATLOUKAL T. & KOL. *Obrana před daňovou kontrolou*; Praha 2006, s. 305



2.3.2. Mimořádné opravné prostředky

Mimořádné opravné prostředky, jež jsou upraveny v §§ 54 až 56a ZSDP, směřují proti rozhodnutím, jež jsou pravomocná, není však vázáno, s výjimkou obnovy řízení, vázáno na právní moc rozhodnutí. Rozdíl oproti řádným opravným prostředkům spočívá tedy v jejich použití i po nabytí právní moci rozhodnutí. Jejich použití je však nepřipustné vůči rozhodnutím, která byla pravomocně přezkoumána soudem, nebo o kterých probíhá přezkumné řízení u soudu.

1) Obnova řízení

Je určena k nápravě vad ve skutkových zjištěních, z nichž se při vydání napadeného rozhodnutí vycházelo a jedná se o jediný mimořádný opravný prostředek v daňovém řízení, který lze použít až po právní moci rozhodnutí. § 54 odst. 1 ZSDP taxativně vyjmenovává důvody pro obnovu řízení.

Obnovu povolí, resp. nařídí správce daně, který ve věci rozhodoval v prvním stupni, přičemž žádost musí být podána do šesti měsíců (tzv. subjektivní lhůta) ode dne, kdy se daňový subjekt prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit (tzv. objektivní lhůta). Proti rozhodnutí, kterým byla žádost o obnovu řízení zamítnuta se lze odvolat. Novým rozhodnutím ve věci se původní rozhodnutí ruší a lze proti němu podat odvolání.

Obnova řízení zahrnuje dvě stadia:

- ❖ **„řízení o povolení nebo nařízení obnovy** – obnovu povolí nebo nařídí ten správce daně, který rozhodl ve věci v posledním stupni. Toto rozhodnutí má vůči přezkoumávanému rozhodnutí odkladné účinky s výjimkou zajišťovací exekuce. Proti rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy se nelze samostatně odvolat. Odvolat se lze, byla-li žádost o obnovu řízení zamítnuta.
- ❖ **nové řízení ve věci** – přichází v úvahu jen, pokud je obnovu řízení povolena nebo nařízena. Nové řízení provádí správce daně, který ve věci rozhodoval



v prvním stupni. Proti novému rozhodnutí ve věci se lze odvolat. Tímto novým rozhodnutím se původní ruší.¹⁴

2) Přezkoumávání daňových rozhodnutí

Přezkoumáním se napravuje nezákonné rozhodnutí bez ohledu, jestli je v právní moci, a napravuje se jím rozhodnutí, u kterého došlo ke stanovení daně v nesprávně výši a současně rozhodnutí správce daně je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení.

Přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumané rozhodnutí právní moci, a zahajuje se buď na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti, kdy může podnět dát jakýkoli správce daně na základě splnění zákonných podmínek.

Přezkoumání daňových rozhodnutí zahrnuje dvě fáze:

- ❖ **vydání rozhodnutí o povolení** (na základě žádosti) **nebo nařízení** (z úřední povinnosti) **přezkoumání**, a to instančně vyšším správcem daně. Toto rozhodnutí musí být odůvodněno, nepřipouštějí se proti němu opravné prostředky a má odkladné účinky vůči přezkoumávanému rozhodnutí.
- ❖ **přezkumné řízení** provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, přičemž je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání povolil nebo nařídil. Přezkoumávané rozhodnutí může být zrušeno, nahrazeno jiným, změněno nebo potvrzeno, proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání se lze odvolat do šedesáti dnů ode dne jeho doručení.

3) Prominutí daně / příslušenství

„Institut prominutí daně je upraven § 55a ZSDP. Díky tomuto ustanovení může Ministerstvo financí ČR daň v jakémkoli stádiu daňového řízení zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně (především penále) může dojít k prominutí především z důvodů

¹⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ L. *Správa daní a poplatků*; Brno 2003, s. 127



odstranění tvrdosti. K prominutí dochází na základě žádosti dotčeného daňového subjektu, která nemá odkladný účinek a na její kladné vyřízení není právní nárok.

Vyhláškou č.299/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů jsou k prominutí daně a příslušenství, s výjimkou exekučních nákladů, zmocněny rovněž územní finanční úřady, avšak v částce nejvýše do 600 000 Kč v běžném kalendářním roce u jednoho daňového subjektu a jedné daně.

Byla-li žádost o prominutí daně ze strany správce daně zamítnuta, lze novou žádost podat nejdříve po šedesáti dnech ode dne doručení zamítavého rozhodnutí, přičemž v nové žádosti pak nemohou být uplatněny stejné důvody, které již obsahovala žádost původní. Při opakování již odmítnutých důvodů bude nová žádost bez posouzení odložena. Vyřízení žádosti o prominutí příslušenství daně podléhá správnímu poplatku ve výši 1 000 Kč.¹⁵

4) Oprava zřejmých omylů a nesprávností

Stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud byla stanovena někomu, kdo podle zákona ji není povinen platit nebo došlo při stanovení daňové povinnosti k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu. Je-li v tomto případě stanovena dvojí daňová povinnost různě vysoká, zruší se daňová povinnost nižší. „Opravou zřejmých omylů a nesprávností tedy samozřejmě nelze měnit samotný smysl a význam původního rozhodnutí.“¹⁶

S opravou daňové povinnosti se opraví rovněž příslušenství daně. Opravy nebo zrušení daně nelze provést, pokud zaniklo právo daň vyměřit nebo doměřit. Proti rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností lze podat odvolání.

¹⁵ ZATLOUKAL T. & KOL. *Obrana před daňovou kontrolou*; Praha 2006, s. 310

¹⁶ ZATLOUKAL T. & KOL. *Obrana před daňovou kontrolou*; Praha 2006, s. 311



5) Přezkoumání rozhodnutí správce daně soudem

Pokud daňový subjekt vyčerpá všechny možnosti obrany stanovené ZSDP, může se obrátit na soud, což mu umožňuje Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Řízení před správním soudem je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudním řádem správním (dále jen „SŘS“), ve znění pozdějších předpisů. V tomto řízení, na rozdíl od řízení daňového, má daňový subjekt zcela rovné postavení se správcem daně.

Ve správním soudnictví jednají a rozhodují krajské soudy a Nejvyšší správní soud. Věcně příslušné k řízení o žalobách daňových subjektů proti rozhodnutím vydaným správcem daně jsou krajské soudy, jejichž místní příslušnost se řídí podle sídla správního orgánu, který ve věci vydal rozhodnutí v posledním stupni. Významnou úlohu hraje Nejvyšší správní soud se sídlem v Brně, který je vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví a zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování. Za účelem sjednocování judikatury a výkladu právních norem se vydává Sbirka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Samotné řízení před správním soudem se zahajuje na návrh žalobce (resp. daňového subjektu), tedy žalobou, proti odpůrci (resp. nejčastěji finančnímu ředitelství). Ustanovení § 5 SŘS, pokud zákon nestanoví jinak, připouští žalobu pouze proti daňovým rozhodnutím, u kterých byly vyčerpány řádné opravné prostředky. Podle § 72 odst. 1 SŘS lze žalobu podat do dvou měsíců ode dne, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí správce daně. Dle ustanovení § 41 SŘS po dobu řízení před soudem neběží lhůty pro zánik odpovědnosti za správní delikt a pro výkon rozhodnutí o správním deliktu - stejně tak neběží ani lhůty pro zánik práva ve věcech daní, poplatků. Soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení, pokud je žaloba důvodná, a věc vrátí k řízení žalovanému. Může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně. Není-li žaloba důvodná, zamítne ji.

Opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví je kasační stížnost, která musí být podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí krajského soudu. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud a



je možné ji podat pouze ze zákonem stanovených důvodů stanovených v § 103 SŘS. Dojde-li k závěru, že kasační stížnost je důvodná, rozhodnutí krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Krajský soud je následně při novém rozhodování v dané věci vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. Pokud Nejvyšší správní soud dojde k závěru, že stížnost je nedůvodná, tak ji zamítne.

Ústavní soud nepatří do soustavy obecných soudů, proto jednání před ním v daňových záležitostech je velice výjimečné a musí být tvrzením, že pravomocným rozhodnutím v řízení, jehož byla účastníkem, opatřením nebo jiným zásahem orgánu veřejné moci bylo porušeno její základní právo nebo svoboda zaručené ústavním pořádkem.



3. Sankce v důsledku daňové kontroly

Přirozeností každého daňového subjektu je, že chce samozřejmě platit co nejméně daní, s čímž koresponduje snaha státu postihovat sankcemi neodvedení či zatajení daně jako takové, nebo její odvedení v opožděném termínu. Tyto sankce mohou být dvojího druhu, a to sankce trestní nebo správní.

3.1. Trestní sankce daňové

Trestní sankce daňové jsou upraveny v zákoně č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „TZ“), zvláště v ustanoveních § 147, §148 TZ.

Trestného činu **neodvedení daně či pojistného** se dopustí podle §147, §147a TZ plátce daně či pojistného, který za poplatníka neodvede zákonem danou daň, pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, popřípadě příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Neplatí tedy pro plátce daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a daně spotřební. Pokud plátce dlužnou částku zaplatí dříve, než soud začne vyhlašovat rozsudek, trestnost zaniká. V tomto případě může být trestem odnětí svobody ve výši 6 měsíců až 3 roky (u velkého rozsahu 1 rok až 5 let), nebo peněžitý trest.

Trestný čin **zkrácení daně** dle §148 TZ vychází z činnosti, v jejímž důsledku daň nebyla vůbec vyměřena nebo byla vyměřena v nižší míře. Nejedná se jenom o zkrácení daně, nýbrž rovněž cla, pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, poplatků a jiných plateb. Za zkrácení daně se též považuje neoprávněné uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH nebo nárok na vrácení daně spotřební. Tímto případem není jednání, kdy daňový subjekt daň sice přizná, ale neodvede. V tomto případě se postupuje dle ZSDP a postihuje se sankcí.

Jelikož je tento trestný čin klasifikován tak, že musí být úmyslný a úmysl se musí vztahovat i na krácení daně, nemůže být spáchání z nedbalosti trestným činem. Pokud se poplatník splete např. při aplikování §§ 24, 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), nemůže být klasifikován podle §148 TZ. Trestem je odnětí svobody na 6 měsíců až 3 roky (pokud jsou minimálně dva



spolupachatelé, porušena účetní uzávěra nebo způsobena značná škoda 1 rok až 8 let, při škodě velkého rozsahu 5 až 12 let), peněžitý trest.

Pachatel se dopustí trestného činu **nesplnění oznamovací povinnosti** dle §148b TZ tehdy, je-li jeho důsledkem ohrožení řádného a včasného vyměření daně ve větším rozsahu. Formulace skutkové podstaty tohoto trestného činu je poněkud nejasná. Podstatné je to, že musí být současně ohroženo jak řádné, tak i včasné vyměření této daně. Splnění pouze jedné z uvedených podmínek trestnost nesplnění oznamovací povinnosti samo o sobě nezakládá. Trestem je odnětí svobody na 6 měsíců až 3 roky (pokud svým chováním způsobí značnou škodu 1 rok až 5 let).

Dalšími daňovými trestnými činy může být např. porušení předpisů o nálepkách k označování zboží, jedno, zda jde o uvádění takových předmětů do oběhu bez nálepek, padělaných nebo pozměňovaných nálepek dle §145, §145a, §148a TZ.

3.2. Správní sankce daňové

Z dohledaných zdrojů můžeme zjistit, že v období První republiky nesměl úrok z prodlení přesáhnout 10%. Naopak po druhé světové válce dochází k významné změně, kdy se poprvé hovoří o penále jako sankci za opožděnou platbu daně a jeho výše činí 0,1% denně, tedy téměř čtyřnásobek předválečného období. Jelikož některé daňové zákony upravující penále v takto vysoké výši byly účinné ještě v 90. letech, můžeme se domnívat, že došlo k pouhému převzetí ustanovení do novodobé úpravy.

3.2.1. Vývoj penále v České republice do 31.12.2006

Po vzniku České republiky zapříčinila nutnost rychlého přijetí nové procesní normy v daňové oblasti vznik ZSDP prakticky během několika dní. Zákon byl schválen ještě tehdejší Českou národní radou a účinnosti nabyl od 1.1.1993, čímž byla zrušena vyhláška Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků.

V tomto období je ZSDP členěn do osmi částí:

1. obecná ustanovení;
2. řízení přípravné;



3. řízení vyměřovací;
4. řádné opravné prostředky;
5. mimořádné opravné prostředky;
6. placení daní;
7. zvláštní ustanovení k jednotlivým druhům daní a
8. ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná.

Do 31.12.2006 bylo penále upraveno v § 63 ZSDP, který byl několikrát novelizován následujícími způsoby.

1) Stav k 31.12.1992

Daňové nedoplatky a penále

(1) Daňový dlužník je v prodlení, nezplatí-li splatnou částku daně nebo zálohu na daň nejpozději v den její splatnosti.

(2) Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,3 % z nedoplatku daně včetně zálohy na daň.

(3) Z rozdílu mezi daní vypočtenou v daňovém přiznání či hlášení a uvedenou daňovým dlužníkem v dodatečném daňovém přiznání či hlášení, se vypočte penále podle odstavce 2 poloviční sazbou. Byl-li tento rozdíl zjištěn správcem daně, vypočte se penále podle odstavce 2 dvojnásobnou sazbou. Spočíval-li zjištěný rozdíl v základu daně převážně v zatajených příjmech, vypočte se penále podle odstavce 2 trojnásobnou sazbou. Při tomto výpočtu se nepřihlíží k platbám uskutečněným před vydáním rozhodnutí o dodatečném vyměření daně. Je-li daň stanovena na základě dodatečného daňového přiznání nebo hlášení, nepřihlíží se k platbám uskutečněným před jeho podáním.

(4) Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. O tomto předpisu se daňový dlužník vyrozumí do třiceti dnů poté, co daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejdéle však do dvou let od doby splatnosti daně. Penále je splatné do patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru. Proti tomuto rozhodnutí se lze do patnácti dnů po jeho doručení odvolat. Toto odvolání nemá odkladný účinek.

(5) Byla-li rozhodnutím o odvolání proti stanovení daně nebo jiným rozhodnutím o daňové povinnosti předepsaná daň zcela nebo zčásti odepsána, odepíše se z úřední povinnosti také penále, které z odepsané daně bylo předepsáno, pokud v rozhodnutí není stanoveno jinak.

(6) Penále se nepředepíše, nepřesáhne-li v úhrnu částku 100 Kčs za jedno zdaňovací období.

(7) Ustanovení odstavců 1 až 6 se použije, není-li zvláštním zákonem stanoveno jinak.



Je patrné, že už počáteční právní úprava daňového penále podporovala jeho nepřiměřenost. Penále v té době činilo neuvěřitelných 0,3% z nedoplatku denně, což činí 109,5% ročně. Penále mohlo být dokonce ještě vyšší. Pokud byl nedoplatek zjištěn správcem daně, činilo 0,6% z nedoplatku denně, spočíval-li zjištěný rozdíl v základu daně převážně v zatajených příjmech, činilo penále dokonce 0,9 % z nedoplatku denně, čímž dojdeme k „monstrózním“ 328,5% ročně! Sankce byly bez časového omezení. Takové penále mělo vskutku likvidační charakter. Je zde nutné připomenout, že pokud se jedná o úmyslné zkrácení, resp. neodvedení daně, je namísto sankce trestněprávní, tzn. trestní stíhání dle §§ 148, 147 TZ.

2) Stav 1.1.1993 až 31.12.1994

Daňové nedoplatky a penále

(1) Daňový dlužník je v prodlení, nezplatí-li splatnou částku daně nebo zálohu na daň nejpozději v den její splatnosti.

(2) Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,3 % z nedoplatku daně včetně zálohy na daň.

(3) Z rozdílu mezi daní vypočtenou v daňovém přiznání či hlášení a uvedenou daňovým dlužníkem v dodatečném daňovém přiznání či hlášení, se vypočte penále podle odstavce 2 poloviční sazbou. Bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně, vypočte se penále podle odstavce 2 dvojnásobnou sazbou. Spočíval-li zjištěný rozdíl v základu daně převážně v zatajených příjmech, vypočte se penále podle odstavce 2 trojnásobnou sazbou. Při tomto výpočtu se nepřihlíží k platbám uskutečněným před vydáním rozhodnutí o dodatečném vyměření daně. Je-li daň stanovena na základě dodatečného daňového přiznání nebo hlášení, nepřihlíží se k platbám uskutečněným před jeho podáním.

(4) Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. O tomto předpisu se daňový dlužník vyrozumí do třiceti dnů poté, co daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejdéle však do dvou let od doby splatnosti daně. Penále je splatné do patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru.

(5) Byla-li rozhodnutím o odvolání proti stanovení daně nebo jiným rozhodnutím o daňové povinnosti předepsaná daň zcela nebo zčásti odepsána, odepíše se z úřední povinnosti také penále, které z odepsané daně bylo předepsáno, pokud v rozhodnutí není stanoveno jinak.

(6) Penále se nepředepíše, nepřesáhne-li v úhrnu částku 100 Kč za jedno zdaňovací období.

V průběhu roku 1993 bylo přijato několik novel, které změnilly znění § 63 ZSDP. Jelikož byl ZSDP přijat za existence České a Slovenské federativní



republiky, reagoval v sedmé části na specifické rozdělení federativních a republikových kompetencí, proto s ohledem a rozdělení federace byla sedmá část postupně zrušena. Dále byly zrušeny poslední dvě věty v odstavci 4, že „*proti tomuto rozhodnutí se lze do patnácti dnů po jeho doručení odvolat. Toto odvolání nemá odkladný účinek.*“ Sazby penále zůstaly stejné. Novelou v roce 1994 došlo k přidání poslední věty odstavce 3, že „*stejně se postupuje při penalizaci záloh na daň*“. Penále v tomto období lze považovat nejen za nepřiměřené, ale postavení daňového dlužníka se ještě více zhoršilo.

3) Stav 1.1.1995 až 31.12.2006

Daňové nedoplatky a penále

- (1) Daňový dlužník je v prodlení, nezplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.*
- (2) Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují.*
- (3) Z daně, doměřené podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka, se vypočte penále podle odstavce 2 poloviční sazbou. Tato sazba 0,05 % penále z rozdílu mezi daní dosud nepravomocně vyměřenou a vyšší daní vyměřenou v odvolacím řízení proti tomuto vyměření, se uplatní také v případech, kdy k tomuto rozdílu došlo v důsledku vyhovění návrhu daňového subjektu v odvolacím řízení. Poloviční sazba penále se uplatní také v případech, kdy plátce daně vybírané srážkou nesprávně sraženou a odvedenou daň nebo zálohu na ni srazí a odvede podle vlastního zjištění dodatečně ve správné výši a o této skutečnosti vyrozumí současně správce daně. Bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně, penále se vypočte podle odstavce 2 dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %. Penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno.*
- (4) Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno.*
- (5) Byla-li rozhodnutím o odvolání proti stanovení daně nebo jiným rozhodnutím o daňové povinnosti předepsaná daň zcela nebo zčásti odepsána, odepíše se z úřední povinnosti také penále, které z odepsané daně bylo předepsáno, pokud v rozhodnutí není stanoveno jinak.*



(6) Penále se nepředepíše, nepřesáhne-li v úhrnu u jedné daně částku 100 Kč za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní bez zdaňovacího období.

(7) Daňové nedoplatky, jejichž výše v úhrnu nepřesahuje u jednoho daňového dlužníka a jednoho správce daně 50 Kč nelze vymáhat; dojde-li v důsledku toho k promlčení, nedoplatek se odepíše podle druhu daně, kde byl evidován, a to k tíži příjemce těchto prostředků.

Tato úprava byla novelizována pouze jednou a měla účinnost celých 12 let. Odstavce 2, 3 byly s účinností od 1.1.1997 doplněny o poslední větu, že „*Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.*“ Doplnění můžeme chápat jako omezení likvidačního charakteru penále. V původním znění zákona totiž platilo, že pokud by zkrácení daně bylo zjištěno správcem daně, činilo by penále 73% ročně prakticky bez časového omezení. Vzhledem k tomu, že správce daně může daňovou kontrolu provést i po několika letech, znamenalo by to, že např. za 3 roky by penále činilo 219%.

Dle přechodného ustanovení k zákonu č. 230/2006 Sb. se úprava § 63 ZSDP platná do 31.12.2006 použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane do data účinnosti tohoto zákona. Proto je více než pravděpodobné, že se s touto úpravou budeme v důsledku daňové kontroly setkávat ještě několik let. Z tohoto důvodu bude k § 63 ZSDP uvedena praktická stránka věci, tzn. jak jsou jednotlivá zákonná ustanovení vykládána v praxi soudy a správními orgány.

Z rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. srpna 2005, sp. zn. 31 Ca 19/05: „*Povinnost platit penále vzniká okamžikem, kdy se dlužník ocitl v prodlení. Nevzniká tedy až vydáním platebního výměru. Platebním výměrem se jen předepisuje k úhradě nezaplacené penále. Institut promlčení pak brání, je-li promlčení namítáno, vymáhání nezaplacených částek po uplynutí zákonné lhůty, není-li zde úkon zakládající běh lhůty nové. Úkonem přerušujícím promlčecí dobu může být ovšem pouze úkon kvalifikovaný, musí se jednat o úkon směřující ke zjištění výše penále nebo k jeho předepsání za konkrétní období, respektive úkon k vymožení již předepsaného penále. Úkonem přerušujícím běh promlčecí lhůty u penále nemůže být výzva k úhradě nedoplatku ani zřízení zástavního práva k samotné dani, tyto úkony totiž nesledují zjištění skutečností rozhodných pro stanovení výše penále.*“



Z rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. března 2006, sp. zn. 59 Ca 84/04: „Podáním dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost se nevrací den vzniku přeplatku ke dni vyměření původní daňové povinnosti. Dodatečně stanovená daň nižší, než byla poslední známá daňová povinnost, je totiž vyměřena ve smyslu ustanovení § 41 odst. 1 ZSDP k poslednímu dni měsíce následujícího po zjištění důvodů pro podání dodatečných přiznání. K tomuto dni také vzniká přeplatek na dani.

Dopad vyšší daně dodatečně stanovené na základě dodatečného daňového přiznání na daň vyšší na penalizaci je stanoven v ustanovení § 63 odst. 3 ZSDP. Podle tohoto ustanovení postupuje správce daně při penalizaci dodatečných daňových přiznání, což je institut sloužící daňovému subjektu, aby mohl provést sám nápravu svých pochybení při výpočtu daně. Pokud daňový subjekt povinnost podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší splní, je penalizován sníženou sazbou 0,05 % na rozdíl od sazby zvýšené 0,2 %, kterou by uplatnil správce daně, kdyby zkrácení daně zjistil sám. Přičemž platební výměr na penále z prodlení je pouhým deklaratorním rozhodnutím. To znamená, že platebním výměrem se penále nevyměřuje, ale daňovému subjektu se jím jen sděluje jeho výše, jelikož povinnost placení penále je již konstituována zákonem.“

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. února 2005 sp.zn. 2 Afs 101/2004: „Platebním výměrem vydaným podle § 63 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. , o správě daní a poplatků, sděluje správce daně předpis penále. I takový platební výměr musí mít náležitosti podle ustanovení § 32 odst. 2 tohoto zákona a součástí jeho výroku musí být výpočet penále. Není však na újmu platnosti platebního výměru, pokud výrok obsahuje odkaz na výpočet uvedený na další stránce platebního výměru označené shodným číslem jednacím.“

V souvislosti s penálem je důležité si uvědomit, že povinnost platit penále vzniká ze zákona. Platební výměr na penále je tedy deklaratorním rozhodnutím správce daně, kterým je daňovému subjektu sděleno, k jakému datu je u něj evidováno penále v určité výši. Pokud penále přesáhne v úhrnu u jedné daně částku 100 Kč, je splatné kdykoliv, tedy i před vydáním platebního výměru.

Z rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 10. března 1997, sp. zn. 29 Ca 9/96: „Daňovému dlužníkovi vzniká povinnost platit penále okamžikem, kdy se ocitl v prodlení, tedy v den následujícím po termínu splatnosti daně. Povinnost platit daňové penále vzniká ex lege na základě zákona. Povinnost platit daňové penále tedy nezakládá správce daně vydáním platebního výměru. Tem pouze platebním výměrem sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále.“

Penále je ve smyslu § 58 ZSDP příslušenstvím daně, tzn. že nestanoví-li správce daně jinak, sleduje penále osud daně. Penále je sankcí za pozdní úhradu daně, avšak



s výjimkou poplatků. Penalizaci také nepodléhá nedoplatek vzniklý na samotném příslušenství (tzn. neexistuje penále z penále).

Z rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 23. dubna 1997, sp. zn. 30 Ca 183/96: „Příslušenstvím daně se rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle daňového zákona. Příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že jestliže byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí o dani, musí být zamítnuta rovněž žaloba proti penále.“

Rozdělení sazeb penále:

- ✚ **základní sazba 0,1%** dlužné částky denně se používá, pokud ZSDP nestanoví jinak, tzn. zejména při penalizaci záloh na daň nebo při neuhrazení přiznané a vyměřené daně,
- ✚ **zvýšená sazba 0,2%** dlužné částky denně, když správce daně zjistí krácení daně a na tomto základě vydá dodatečný platební výměr, pouze po dobu prvních 500 dnů,
- ✚ **snížená sazba 0,05%** dlužné částky denně, jestliže daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na vyšší daň, v případě nezaplacení nedoplatku. Dále pak pokud k navýšení došlo v důsledku odvolání podaného daňovým subjektem a jestliže zjistí, že srážkovou daň nebo zálohy na ni vypočítal a odvedl v nesprávné výši, provede tak dodatečně správně a vyrozumí o tom úřad tentýž den.

Penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno.

Z rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. května 2005, sp. zn. 15 Ca 218/04: „Záloha na daň se penalizuje podle ust. § 63 ZSDP. Povinnost platit penále není ukládána rozhodnutím správce daně, nýbrž vzniká ze zákona, tudíž platebním výměrem se "pouze" daňovému dlužníkovi sděluje penále. Povinnost platit penále podle ust. § 63 vzniká již okamžikem, kdy se daňový dlužník ocitl v prodlení, nezplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Splatnou částkou daně je třeba rozumět legislativní zkratku "daň" použitou v ust. § 1 odst. 1 ZSDP a to i přesto, že legislativní zkratka "daně" použitá v citovaném ustanovení ZSDP je uvedena v množném čísle, což má ospravedlnění v tom, že výčet dávek zákonodárce zvolil zcela jistě proto, že existuje více než jeden druh dávek obsažených ve výčtu.“



Jednotné číslo slova "daň" užití v ust. § 63 odst. 1 ZSDP nemá jakýkoliv význam pro gramatický výklad tohoto ustanovení. Použití jednotného čísla u slov "částka daně" má pouze ten právní význam, že se týká právě jedné z možných dávek obsažených ve výčtu v ust. § 1 odst. 1 ZSDP, jinak by konstrukce legislativní zkratky zákonodárcem postrádala smysl. Tomuto závěru koresponduje i ust. § 63 odst. 3 ZSDP, které výslovně pojednává o penalizaci záloh. Pro tento závěr svědčí i to, že pokud by neplacení nebo pozdní placení záloh nebylo sankcionováno vznikem povinnosti platit penále, dozajista by stanovení záloh ztratilo význam, neboť daňový poplatník by mohl bez hrozby sankce zaplatit až vyměřenou daň. Taktéž ze systematiky daňových předpisů jasně vyplývá, že záloha na daň jako jedna z daňových povinností peněžité povahy obsažených v legislativní zkratce "daně" je splatnou částkou daně, při jejímž neuhrazení nejpozději v den její splatnosti vzniká ze zákona podle ust. § 63 odst. 1 ZSDP penále. Tak například ust. § 63 odst. 2 ZSDP taxativně stanovuje, které daňové povinnosti se nepenalizují, dále již zmiňované ust. § 63 odst. 3 cit. zákona stanoví, kdy končí penalizace záloh, dále ust. § 67 odst. 1 ZSDP stanoví, že záloha je povinná platba na daň, či ust. § 1 odst. 1 písm. a) zák.č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech, stanovuje, že územní finanční orgány vykonávají správu daní, odvodů a záloh na tyto příjmy včetně jejich příslušenství."

Stát tvrdý sankční systém odůvodňoval tím, že daně jsou základním kamenem státního rozpočtu a pokud daňový dlužník daň neodvede, musí si stát půjčit a platit z těchto půjček úroky. Jelikož úroky ze státních dluhopisů činí 4% ročně, vyvstává otázka, zda jsou výše penalizačních sazeb přiměřené? Paradoxem v této situaci je, že pokud úrok ve výši 73 % byl sjednán mezi dvěma firmami, nemohl by tento náklad zcela jistě být uznán jako daňový, jelikož je v obchodních vztazích povinnost dodržovat „ceny obvyklé“. Úvahy docházejí dokonce tak daleko, že některé firmy si své sídlo vybírají podle pravděpodobnosti kontroly, čímž se zabýval průzkum firmy Terrinvest, který srovnával stavy berních úředníků s počtem firem platících daně u jednotlivých finančních úřadů.

Po důkladném prostudování evropských právních norem lze dojít k závěru, že česká úprava daňových postihů způsobovala neopodstatněná a nepřiměřená omezení základního práva na respektování vlastnictví, a ve svém důsledku tak porušovala ustanovení evropské Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod. Evropský soudní dvůr navíc uznává zásadu přiměřenosti jako jednu z obecních právních zásad. Z tohoto hlediska je třeba §63 ZSDP považovat za nepřiměřený, a tedy i v rozporu s evropským právem. Vzhledem k těmto okolnostem má každý postižený daňový poplatník možnost úspěšně se svých práv dovolávat u Evropského soudu pro lidská



práva, popřípadě dát podnět k řízení o předběžné otázce u Evropského soudního dvora.¹⁷

3.2.2. Platná úprava s účinností od 1.1.2007

Na základě zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, byla provedena novela ZSDP s účinností od 1.1.2007. Sankce je novou úpravou rozdělena na penále a úrok z prodlení. **Penále** je v současnosti upraveno v § 37b ZSDP.

Penále

(1) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo daňové ztráty, popřípadě daně stanovené k přímému placení tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

- a) 20 %, je-li daň zvyšována,*
- b) 20 %, je-li snižován odpočet daně, nebo*
- c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.*

(2) Správce daně sníží penále vzniklé podle odstavce 1 písm. a) o penále uhrazené podle odstavce 1 písm. c), pokud vzniklo z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu jejího snížení, které bylo penalizováno.

(3) Správce daně vyzoomí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné v náhradní lhůtě splatnosti dodatečně vyměřené daně.

(4) Pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání, dodatečného hlášení nebo vyúčtování, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.

Nově platná úprava kompletně ruší výpočet penále doposud známým způsobem za použití sazeb 0,1%, 0,2%, 0,05% z dlužné částky za každý den prodlení, stejně jako sazby 140% diskontní úrokové sazby ČNB od 501. dne prodlení. Podle nového ustanovení § 37b ZSDP je daňový subjekt povinen uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo daňové ztráty, popřípadě daně stanovené k přímému placení tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, a to v následující výši:

- a) 20%, je-li daň zvyšována,
- b) 20%, je-li snižován odpočet daně, nebo
- c) 5%, je-li snižována daňová ztráta.

¹⁷ VORLÍČKOVÁ L. *Penále je v České republice příliš vysoké*; Hospodářské noviny; 31.5.2005, s. 31



Správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence.

Při podrobném prostudování nové úpravy § 37b ZSDP dojdeme ke vzniku více i méně závažných a pravděpodobných situací, které budou demonstrovány a náležitě okomentovány v praktické části diplomové práce.

Za motivující prvek pro daňový subjekt můžeme považovat ustanovení § 37b odst. 4 ZSDP, kde se říká, že pokud je základ daně a daň dodatečně vyměřován podle dodatečného daňového přiznání, dodatečného hlášení nebo vyúčtování, tak penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. Motivací je zde míněno dobrovolné uhrazení jeho zákonné povinnosti bez uplatnění penále, protože dosud daňový subjekt vždy radši spoléhal na to, že se ho daňová kontrola nebude týkat. Za svůj prohřešek bude muset stále uhradit úrok z prodlení.

V souvislosti s problematikou nové úpravy penále je nutné zmínit i změnu ustanovení § 59 odst. 5 ZSDP, které určuje pořadí úhrady daně na úhradu daňových povinností, které od 1.1.2007 zní:

Úhrada daně se použije na úhradu daňových povinností v tomto pořadí

- a) náklady řízení,*
- b) pokuty a penále,*
- c) zvýšení daně,*
- d) nejstarší nedoplatky na dani,*
- e) běžné platby daní,*
- f) úrok.*

V úpravě, která platila do 31.12.2006, bylo penále zařazeno pod písmenem g). Nyní bylo přemístěno do písmene b), z čehož vyplývá, že od 1.1.2007 došlé platby budou použity nejprve na úhradu penále a teprve následně na úhradu samotné daňové povinnosti.

Novelou ZSDP byl zcela přeformulován § 63 ZSDP, do kterého byl vložen **úrok z prodlení** a má v současnosti následující podobu:



Úrok z prodlení

- (1) Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.*
- (2) Daňovému dlužníku vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení.*
- (3) Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik a na osobním účtu se předepisuje do evidence do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním účtu zejména v případě, že je daňový nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku.*
- (4) Úrok z prodlení, který vznikl v důsledku nedoplatku dodatečně vyměřované daně do dne jejího dodatečného vyměření, je splatný ve stejné náhradní lhůtě splatnosti jako dodatečně vyměřená daň a současně se předepíše na osobním účtu daňového dlužníka. Při výpočtu úroku z prodlení při dodatečném vyměření vyšší daně se přihlíží pouze k přeplatku, který je na příslušném osobním účtu daňového dlužníka evidován. Při dodatečném vyměření nižší daně správce daně současně stanoví, zda vznikl k tomuto dni přeplatek v důsledku snížení úroku z prodlení od původního dne splatnosti a v jaké výši. Vznikne-li takto vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 30 dnů, přesahuje-li 50 Kč.*
- (5) Úrok z prodlení u záloh se uplatní do dne splatnosti zálohované daně.*
- (6) Je-li nejasná platba po vyjasnění zaevidována na osobní účet s účinností ke dni, kdy byla vykonána, správce daně ke dni zaevidování tyto účinky na úrok z prodlení na osobním účtu, kde je tato platba evidována, vypořádá.*
- (7) O předpisu úroku z prodlení správce daně vyrozumí daňového dlužníka platebním výměrem vždy nejpozději jeden měsíc před uplynutím lhůty podle § 70 odst. 1, jinak může správce daně daňového dlužníka vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav osobního účtu daňového dlužníka, zejména před vymáháním daňového nedoplatku, zpravidla však do 30 dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela uhrazen.*
- (8) Úrok z prodlení nevzniká u daňového nedoplatku vzniklého zůstaviteli ode dne jeho úmrtí do konce běhu lhůty pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování jeho dědicem.*
- (9) U nedoplatků na příslušenství daně a na platební povinnosti podle § 1 odst. 4 úrok z prodlení nevzniká.*

Ustanovení je míněno jako sankce za prodlení úhrady daně a počítá se za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Výše úroku odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, která je zvýšená o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se přitom uplatní nejdéle za 5 let prodlení.



Vzhledem k zaměření diplomové práce na otázku přiměřenosti, se zdá více než zajímavé srovnání s Nařízením vlády č. 163/2005 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 142/1994 Sb., kterým se stanoví výše úroku z prodlení a poplatku z prodlení podle občanského zákoníku. Jedná se o prováděcí předpis k § 517 odst. 2 ObčZ, kde se stanoví, že *jde-li o prodlení s plněním peněžitého dluhu, má věřitel právo požadovat od dlužníka vedle plnění úroky z prodlení, není-li podle tohoto zákona povinen platit poplatek z prodlení; výši úroku z prodlení a poplatku z prodlení stanoví prováděcí předpis*. Tím je právě citované Nařízení, které v § 1 stanoví, že *výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o sedm procentních bodů. V každém kalendářním pololetí, v němž trvá prodlení dlužníka, je výše úroku z prodlení závislá na výši repo sazby stanovené ČNB a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.* Je zajímavé, že ačkoliv je úrok z prodlení dle § 63 ZSDP deklarován pouze jako cena peněz, kterou je daňový subjekt povinen uhradit státu za pozdní platbu, je tato cena peněz dvojnásobná, než jakou zákonodárce stanovil pro úrok z prodlení v civilněprávních vztazích. V takovém případě by ale mělo být odůvodněno, proč tomu tak je, resp. proč v případě ustanovení úroku z prodlení v případě ZSDP a ObčZ dochází k takovému nepoměru.

Pokud úrok z prodlení vznikne v důsledku nedoplatku dodatečně vyměřené daně, pak je splatný ve stejné náhradní lhůtě jako dodatečně vyměřená daň.

S problematikou penále úzce souvisí posečkání daně a povolení splátek, tzn. § 60 ZSDP, který byl rovněž novelizován:

Posečkání daně a splátek

(1) Na žádost může správce daně povolit daňovému dlužníkovi posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, bylo-li by neprodlené zaplacení spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou.

(2) Posečkání daně lze povolit také u částek, u nichž lze očekávat, že budou odepsány.

(3) Povolení může být vázáno na podmínky.

(4) Není-li v rozhodnutí stanoveno jinak, nepočítá se po dobu povoleného posečkání daně nebo splátek daně úrok z prodlení, dodrží-li daňový dlužník stanovené podmínky; uplatňovat současně úrok z prodlení podle § 63 a úrok podle odstavce 6 však není přípustné.



(5) Posečkání daně nebo zaplacení daně ve splátkách nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně.

(6) Za dobu posečkání daně nebo splátek daně zaplatí daňový dlužník úrok z odložené částky ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Správce daně úrok předepíše za celou dobu posečkání a o výši úroku daňového dlužníka vyrozumí. Tento úrok je splatný do osmi dnů ode dne doručení platebního výměru. Úrok se nepředepíše, činí-li méně než 50 Kč.

(7) Proti rozhodnutí o povolení posečkání daně nebo povolení splátek není přípustné odvolání.

(8) U nedoplatku na příslušenství daně a platební povinnosti podle § 1 odst. 4 úrok z odložené částky nevzniká.

Z ustanovení § 60 odst. 4 ZSDP vyplývá, že po dobu povoleného posečkání daně nebo splátek daně se úrok z prodlení nepočítá. Povolí-li správce daně daňovému subjektu úhradu ve splátkách nebo posečkání, je daňový subjekt povinen za tuto dobu uhradit úrok z odložené částky ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o sedm procentních bodů, což odpovídá na rozdíl od úroku z prodlení dle § 63 ZSDP výši úroku z prodlení v civilněprávní oblasti.

V neposlední řadě zmíníme, že jestliže daňový subjekt podá daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani v opožděném čase. V takovém případě může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10%.

3.2.3. Sumarizace vývoje penále v České republice

Z předešlého komentáře jednotlivých zákonných úprav penále v České republice vyplývá, že nepřiměřenost sankce byla „pěstována“ už od samého počátku. Sazby platné do 31.12.1992 ve výši 0,3% denně z nedoplatku daně, 0,6% denně doměrku daně zjištěného daňovou kontrolou a 0,9% denně, jestliže nedoplatek daně byl způsoben převážně v zatajených příjmech, měly likvidační charakter a zůstaly až do 31.12.1994 nezměněny.

Počínaje 1.1.1995 se sazby sice snížily na 0,05% denně z nedoplatku daně při dodatečném přiznání, 0,1% denně u nedoplatku daně a 0,2% denně při doměřené daňové povinnosti na základě daňové kontroly. Avšak teprve od 1.1.1997 se sankce časově omezily. Penále mohlo být uplatněno nanejvýš po dobu 500 dnů prodlení (což



činilo 100% doměřené daňové povinnosti), dále pouze ve výši 140% diskontní úrokové sazby ČNB platné první den kalendářního čtvrtletí.

K následující změně dochází až od 1.1.2007, kdy se sankce rozděluje na penále a úrok z prodlení. Penále je uplatňuje ve výši 20%, pokud se daň zvyšuje nebo se snižuje odpočet daně, a 5% při snížení daňové ztráty. K němu je připočten úrok z prodlení odpovídající roční repo sazbě stanovené ČNB, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, tzn. v současné době okolo 17,5% ročně, po dobu maximálně 5 let.

Abychom si vývoj v České republice mohli lépe představit, ukazuje nám přehled velikosti penále v jednotlivých obdobích, který je uveden v následující tabulce, jak vysokou sankcí by byl daňový subjekt absolutně postižen.

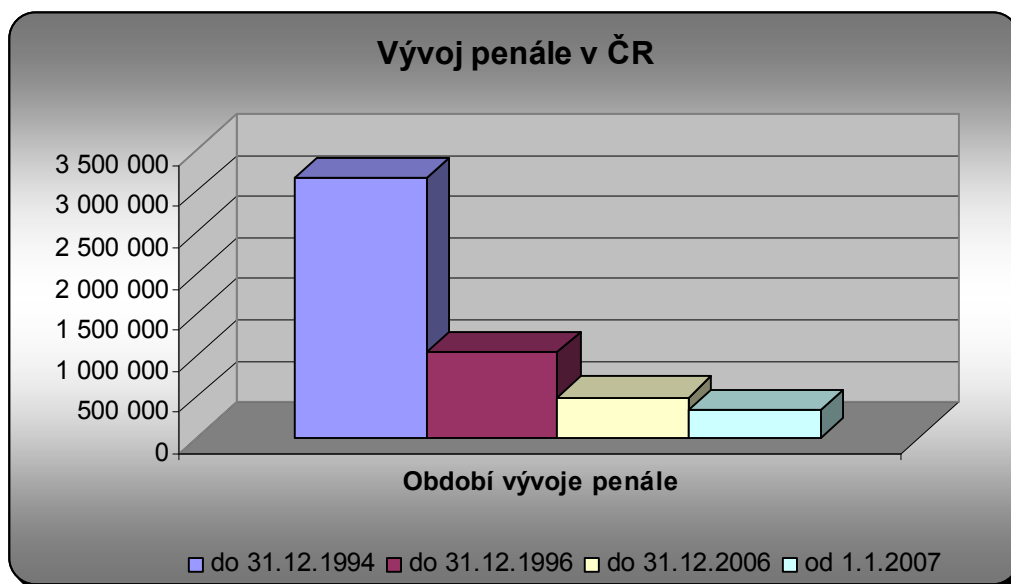
Z důvodu změn podmínek (především velikost sankcí) v jednotlivých obdobích byla tabulka rozdělena na periody do 31.12.1994, do 31.12.1996, do 31.12.2006, od 1.1.2007. Pro snadnější modelaci situace je brána v úvahu pouze skutečnost, kdy dochází k doměření daňové povinnosti na základě daňové kontroly. Výše doměrku daně činí 500 000 Kč. Doba doměření daně představuje 90 dní (tzn. přibližně 3 měsíce), 350 dní (tzn. asi rok), 1 050 dní (tzn. asi 3 roky).

Vývoj penále v České republice				
Doměření daně	do 31.12.1994	do 31.12.1996	Do 31.12.2006	Od 1.1.2007
90 dní	270 000 Kč	90 000 Kč	90 000 Kč	121 575 Kč
350 dní	1 050 000 Kč	350 000 Kč	350 000 Kč	183 904 Kč
1050 dní	3 150 00 Kč	1 050 000 Kč	500 000 Kč	351 712 Kč

Tabulka č.1: Vývoj penále v ČR

V následujícím grafu lze daleko snadněji rozpoznat klesající tendenci penále. Záměrně bylo z tabulky vybráno penále, které by bylo vyměřeno 1 050 dní od původního dne splatnosti, protože podle mého názoru charakterizuje nejčastější situaci s průběhem daňové kontroly.





Graf č.1: Vývoj penále při daňové kontrole po 3 letech

Lze konstatovat, že výše penále se v průběhu vývoje postupně snižuje, avšak ve srovnání s Evropskou unií se pohybuje stále příliš vysoko.

3.2.4. Sankce v daňovém řízení uplatňované v členských státech EU

V souvislosti s problematikou penále je zajímavé srovnání se sankcemi v daňovém řízení ve vybraných členských zemích EU. Vzhledem k absolvování semestrálního studia na Technické univerzitě v Drážďanech se nejdřív práce bude věnovat systému daňových sankcí v Německu, následně se zaměří na Rakousko a Slovensko, sousední země České republiky, a přehled doplní o jiné členské země EU.

Pokud budeme srovnávat sankce v jednotlivých státech EU, můžeme říci, že ve většině případů je postihované jednání členěno do následujících případů:

- a) pozdní podání daňového přiznání
- b) pozdní úhrada daně
- c) dodatečné vyměření daně



1) Německo

Problematika sankčního systému v Německu je uvedena v německém zákoně o správě daní a poplatků (daňovém řádu) Abgabeordnung (dále „AO“).

Za pozdní podání daňového přiznání se uděluje dle ustanovení § 152 AO *přirážka z prodlení* (fakultativní) ve výši až 10% z částky vyměřené daně, maximálně však 25 000 €. Jestliže je zpoždění omluvitelné, např. u těžkého onemocnění poplatníka, přirážka z prodlení se nevyměřuje. Výše se odvíjí od:

- ❖ délky překročení lhůty,
- ❖ výše dlužné částky,
- ❖ výhody sebou přinášející opoždění,
- ❖ platební morálka poplatníka,
- ❖ jeho ekonomická produktivita.

V případě pozdní úhrady daňové povinnosti se vyměřuje podle § 240 AO *poplatek z prodlení daně* ve výši 1% z dlužné částky, která je zaokrouhlena na 50 €, za každý započatý měsíc, dokud nebude dluh vyrovnán. Poplatek se neplatí u příslušenství daně. Funguje zde tzv. lhůta pro nápravu, což znamená, že pokud bude dluh uhrazen bezhotovostním převodem do tří dnů po dni splatnosti, poplatek se neplatí, což se však netýká plateb hotovostně nebo šekem.

Ustanovení §§ 233 až 239 zahrnuje *institut úročení*. Výše úroku činí ve všech následujících případech 0,5% z částky vyměřené daně za každý celý měsíc.

Dle § 233a AO se úročí doplatek daně nebo přeplatek daně zaokrouhlený na 50 €, pouze však u daně z příjmů FO, daně z příjmů PO, daně z majetku, daně z obratu a tzv. živnostenské daně. Doba úročení začíná 15 měsíců po ukončení roku vzniku daně a končí dobou vzniku účinnosti vyměření daně.

§ 234 AO upravuje úročení u posečkání platby daně, což se povoluje např. u přírodních katastrof. Úroky může správce daně snížit, jestliže by byla jejich výše nepřiměřená.



Podle § 235 AO jsou úročeny zkrácené daně jako rozdíl mezi vyměřenou daní a zaplacenými zálohami, bez přihlížení ke skutečnosti, jestli se jedná o dobrovolné hlášení ze strany poplatníka. Úrok je vyměřován od prvního dne šestnáctého měsíce po původním dni splatnosti daně do dne jejího skutečného zaplacení. Jestliže se ke krácení daně přišlo daňovou kontrolou, může se k úroku u nedbalostního zkrácení připočíst pokuta za přečin až do výše 50 000 €, u úmyslného krácení daně trest za přečin peněžní pokuta nebo odnětí svobody do 10 let. Oba dva přečiny mohou být uzavřeny dohodou o narovnání.

2) Rakousko

Rakouský systém bere penále jako důsledek opoždění v platbě daně, přičemž se nepřihlíží k důvodům, které k tomuto vedly. Tzn. že nerozlišuje, zda se na daňový nedoplatek přišlo díky dodatečnému daňovému přiznání nebo daňovou kontrolou. Pokud daň není ve správné výši zaplacená nejpozději v den její splatnosti, vzniká první *penále* ve výši 2% z dlužné částky. Je však brán zřetel, jestli poplatník či plátce v posledních šesti měsících před vznikem zpoždění platil všechny své daňové povinnosti včas, tzv. pětidenní *respiro*. Na první penále navazuje druhé, které vzniká, pokud není daň zaplacená do tří měsíců ode dne vykonatelnosti a třetí penále se vyměřuje, pokud daň není zaplacená do tří měsíců ode dne druhého penále.

Výjimky z penalizační povinnosti jsou dány v následujících případech:

- ❖ odložení platby na základě žádosti o usnadnění platby,
- ❖ přerušení vymáhání,
- ❖ jiné překážky vymáhání,
- ❖ přerušení vymáhání pro neúspěšnost,
- ❖ vydání usnesení o výkonu rozhodnutí před uplynutím lhůty pro zaplacení.

Vyměřovací základ penále tvoří nezaplacená, popř. ne včas zaplacená částka daně. Všechny penále jsou splatné jeden měsíc od doručení výměru stanovujícího penále. Penále do 50 € se nevyměřuje. Pokud nedošlo ke zpoždění hrubým zaviněním, je možné penále na základě žádosti poplatníka snížit.



Při nedodržení lhůty pro podání daňového přiznání, pokud není zpoždění omluvitelné, může daňový úřad uložit *přirážku z prodlení* (fakultativně) až do výše 10% z částky vyměřené daně. Přihlíží se k rozsahu překročení lhůty, k výši finanční výhody získané opožděným podáním daňového přiznání, k dosavadní daňové kázní a stupni zavinění, přičemž se nevyměří přirážky z prodlení nedosahující částky 50 €.

System v Rakousku zavádí *institut tzv. nárokových úroků*, které vyrovnávají úrokové zvýhodnění či úrokové znevýhodnění, které vznikne poplatníkovi tím, že nárok státu na určitou daň vzniká v jiném okamžiku, než k samotnému stanovení daně. Výše nárokových úroků se pohybuje 2% nad základní úrokovou sazbou v zemi, ale nevyměřují se, jestliže jsou nižší než 50 €.

Jelikož sankce v podobě penále, přirážek z prodlení a vymáhacích pokut vycházejí z různých skutkových podstat, mohou být vyměřené i současně.

3) Slovensko

Jestliže se jedná o pozdní podání daňového přiznání na kladnou daňovou povinnost, může být uložena *pokuta* (fakultativní) ve výši do 10% z částky vyměřené daně. Pokud je však pozdní daňové přiznání podáno na daňovou povinnost nulovou, nebo daňovou ztrátu, musí být uložena pokuta (povinně) ve výši 2 000 SKK.

U pozdní úhrady daně se jako sankce používá *úrok z prodlení* (povinný) ve výši 12% z částky přiznané daně v období od prvního dne po splatnosti do dne skutečného zaplacení, maximálně však 4 roky.

Dodatečné vyměření daně:

- a) dobrovolné oznámení ze strany poplatníka – *pokuta* (povinná) ve výši 4,5% z částky dodatečně přiznané daně.
- b) daňová kontrola – *pokuta* (povinná) ve výši 9% z částky dodatečně doměřené daně.



4) Velká Británie

Dodatečné vyměření daně

- a) dobrovolné oznámení ze strany poplatníka – *úrok z prodlení* (povinný) ve výši 7,5% z částky nezaplacené daně v období ode dne následujícího po původním dni splatnosti do dne zaplacení daně.
- b) daňová kontrola – *pokuta* (fakultativní) do výše částky původně nepřiznané daně, v závažných případech možnost trestního stíhání, v případě úmyslného, nedbalostního podání chybného daňového přiznání. *Úrok z prodlení* (povinný) ve výši 7,5% z částky nezaplacené daně v období ode dne následujícího po původním dni splatnosti do dne zaplacení daně. Obě sankce jsou slučitelné.

5) Francie

Dodatečné vyměření daně

- a) dobrovolné oznámení ze strany poplatníka – *úrok z prodlení* (povinný) ve výši 9% z částky dodatečně vyměřené daně v období ode dne následujícího po původním dni splatnosti do dne zaplacení dodatečně vyměřené daně. Použije se pouze v situaci, kdy rozdíl mezi původním a nově vykázaným daňovým základem činí více než 5%.
- b) daňová kontrola – *pokuta* ve výši 40% z částky dodatečně vyměřené daně, jestliže se jedná o zkrácení daně s nečestnými úmysly zjištěné v rámci daňové kontroly. Pokuta ve výši 80% z částky dodatečně vyměřené daně, pokud se jedná o zkrácení daně s podvodnými úmysly. *Úrok z prodlení* (povinný) ve výši 9% z částky dodatečně vyměřené daně v období ode dne následujícího po původním dni splatnosti do dne zaplacení dodatečně vyměřené daně. Použije se, jestliže rozdíl mezi původním a nově vykázaným základem činí více než 5%. Obě sankce jsou slučitelné.

6) Maďarsko

Dodatečné doměření daně

- a) dobrovolné oznámení ze strany poplatníka – *přirážka* (fakultativní) ve výši 50% z úroku z prodlení, který by byl vyměřen v případě daňové kontroly. Přirážka ve výši 75% z úroku z prodlení, který by bylo vyměřen v případě daňové kontroly,



jestliže se jedná o opakované zvýšení daňové povinnosti na základně dodatečného daňového přiznání.

- b) daňová kontrola – *úrok z prodlení* (fakultativní) ve výši 14,5% z částky dodatečně doměřené daně v období ode dne následujícího po původním dni splatnosti do dne zaplacení dodatečně vyměřené daně, maximálně 3 roky. Povinná *pokuta* ve výši 50% z částky dodatečně vyměřené daně. Obě sankce jsou slučitelné.

7) Nizozemí

Dodatečné vyměření daně

- a) dobrovolné oznámení ze strany poplatníka – *pokuta* (fakultativní) až do výše 4 537 € za oznámení skutečností, které vedou ke stanovení jiné daňové povinnosti než původně vyměřené daně. *Úrok z prodlení* (povinné) ve výši 5% z částky opožděně zaplacené daně v období ode dne následujícího po polovině zdaňovacího období do dne vyměření daně. Obě sankce jsou slučitelné.
- b) daňová kontrola – *pokuta* (fakultativní) až do výše 100% z částky dodatečně vyměřené daně či částky daně nezaplacené včas, pokud došlo k hrubé nedbalosti či úmyslu. *Úrok z prodlení* (povinné) ve výši 5% z částky opožděně zaplacené daně v období ode dne následujícího po polovině zdaňovacího období do dne vyměření daně. Obě sankce jsou slučitelné.



4. Praktická část

Následující část diplomové části se zaměří pomocí srovnávacích výpočtů a komentářů na vyhodnocení změn v oblasti daňového penále, ke kterým došlo zavedením nové úpravy ZSDP s platností od 1.1.2007. Následovat bude vytvoření návrhů, vyzívajících ke změně správy daně, které by měly přispět k zefektivnění výběru daně a redukci daňových úniků, čímž by se vytvořila půda pro snížení kritizované výše daňových sankcí.

4.1. Vyhodnocení penále v nové úpravě ZSDP

Základní problém nové úpravy penalizace lze spatřovat na samém počátku jeho vzniku, jelikož novelizace vznikla způsobem tzv. legislativních přílepků, což je mimochodem praxe v rozporu s nálezem sp. zn. Pl. ÚS 77/06 Ústavního soudu. Ustanovení potom bývají v rámci pozměňovacích návrhů jednotlivých poslanců „přilepena“, aniž by o nich existovala řádná parlamentní diskuse, natož důvodová zpráva, což je bohužel i tento případ.

Problematika penále byla vyjmuta z dosavadní části šesté ZSDP, která je nazvána „placení daní“, a přesouvá se do nově vloženého § 37b ZSDP, který je součástí části druhé nazvané „řízení přípravné“. Nabízí se tedy otázka, jaká je tedy podle zákonodárců souvislost přípravného řízení s vyměřením penále, když z dikce úvodního ustanovení § 37b zcela zřetelně vyznívá, že daňový subjekt má povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo daňové ztráty. Dle odborných názorů by z hlediska systematického rozdělení ZSDP bylo vhodnější zařadit problematiku daňového penále do části třetí ZSDP, která je nazvána „řízení vyměřovací“, protože se nevyměřuje, příp. nedoměřuje pouze daň, ale i daňové penále.

Pokud se zabýváme problematikou nepřiměřenosti daňových sankcí, tzn. penále a úroku z prodlení, musíme bohužel konstatovat, že v tomto směru nedošlo k příliš velkému pokroku.



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
PODNIKATELSKÁ FAKULTA

Ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP zavádí, že správce daně může penalizovat i případy, kdy došlo u daňového subjektu ke snížení daňové ztráty, a to i v případě, kdy taková ztráta ještě nebyla uplatněna jako položka snižující základ daně, což jinými slovy znamená, že státu nevznikla žádná škoda. Problém nastává v otázce, zda takové ustanovení není v rozporu s ústavními principy České republiky, a proto se ustanovení pravděpodobně brzy stane předmětem soudního přezkumu.

Na následujícím příkladě si ukážeme porovnání penále starého a nového systému za následujících podmínek:

<i>Daňové přiznání k DPPO podáno</i>		31.3.2005
<i>Daňová povinnost dle daňového přiznání</i>		648 350 Kč
<i>Dodatečně doměřená DPPO dle daňové kontroly</i>		967 900 Kč
<i>Rozdíl</i>		319 550 Kč
<i>Penále dle ZSDP od 01.01.2007</i>	<i>20% z rozdílu</i>	<i>63 910 Kč</i>
1) <i>Doměření daně</i>		16.5.2006
<i>Počet dnů prodlení</i>		411 dní
<i>Penále dle ZSDP do 31.12.2006</i>	<i>411 x 0,2% z rozdílu</i>	<i>263 670 Kč</i>
2) <i>Doměření daně</i>		29.6.2005
<i>Počet dnů prodlení</i>		90 dní
<i>Penále dle ZSDP do 31.12.2006</i>	<i>90 x 0,2% z rozdílu</i>	<i>57 519 Kč</i>

Nový systém výpočtu penále nemusí být pro daňové poplatníky za všech okolností výhodnější. Rozhodujícím faktorem bude časové hledisko, za jak dlouho po podání daňového přiznání byla daňová kontrola provedena. Po provedení propočtů, zjistíme, že stará úprava může být výhodnější, pokud daňová kontrola proběhla do 100 dní od podání daňového přiznání. V opačném případě je pro daňové poplatníky vždy výhodnější nový způsob výpočtu.

Výpočet uvedeného případu však není kompletní, jelikož nebyl brán v úvahu vliv úroku z prodlení, který hraje v nové úpravě ZSDP důležitou roli. Výše úroku z prodlení je stanovena na úroveň roční repo sazby stanovené Českou národní bankou vyhlášenou ve Věstníku ČNB, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
 PODNIKATELSKÁ FAKULTA

den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení je uplatňován nejdéle za 5 let prodlení. Jestliže vezmeme v úvahu, že se v současnosti výše repo sazby pohybovala okolo 3,5%, dosáhne úročení doměřené daně po připočtení čtrnáctiprocentního zvýšení 17,5% ročně. Jakým způsobem změní dopočet úroku z prodlení porovnání starého a nového systému a celkovou výši penalizace si ukážeme na předcházejícím doplněném příkladě:

<i>Daňové přiznání k DPPO podáno</i>	31.3.2005
<i>Daňová povinnost dle daňového přiznání</i>	648 350 Kč
<i>Dodatečně doměřená DPPO dle daňové kontroly</i>	967 900 Kč
<i>Rozdíl</i>	319 550 Kč
1) <i>Doměření daně</i>	29.7.2005
<i>Počet dnů prodlení</i>	120 dní
<i>Penále dle ZSDP do 31.12.2006</i>	<i>120 x 0,2% z rozdílu</i>
<i>Penále dle ZSDP od 1.1.2007</i>	<i>20% z rozdílu</i>
<i>Úrok z prodlení dle ZSDP od 1.1.2007</i>	<i>5,75% z rozdílu</i>
<i>Daňová penalizace dle ZSDP od 1.1.2007</i>	<i>82 295 Kč</i>
2) <i>Doměření daně</i>	16.5.2006
<i>Počet dnů prodlení</i>	411 dní
<i>Penále dle ZSDP do 31.12.2006</i>	<i>411 x 0,2% z rozdílu</i>
<i>Penále dle ZSDP od 01.01.2007</i>	<i>20% z rozdílu</i>
<i>Úrok z prodlení dle ZSDP od 1.1.2007</i>	<i>19,70% z rozdílu</i>
<i>Daňová penalizace dle ZSDP od 1.1.2007</i>	<i>126 879 Kč</i>

Z uvedeného výpočtu můžeme vyčíst významný vliv úroku z prodlení, který zvyšuje celkovou daňovou penalizaci podle nové úpravy ZSDP. Pomocí rovnice, která zobrazuje rovnost daňové penalizace podle staré a nové úpravy ZSDP, můžeme vypočítat hranici výhodnosti pro daňový subjekt:

$$20\% + (17,5\% / 365) * dny = 0,2\% * dny$$

Oproti původnímu výpočtu, která nezohledňovala úrok z prodlení se hranice výhodnosti posouvá přibližně na 131 dní. Pokud tedy doměření daně proběhne do 131 dní od původního dne splatnosti přiznané daňové povinnosti, výhodnější byla stará



úprava ZSDP. Jelikož však daňovou kontrolu, natož doměrek daně, nelze očekávat v tak brzkém období po konci zdaňovacího období, lze konstatovat, že v tomto směru došlo k určitému pokroku.

Na druhou stranu v případě doměření daňové povinnosti po uplynutí maximální doby uplatňování úroku z prodlení, která činí 5 let, může dosáhnout úhrnná výše úroku dle nastavených podmínek 87,5%. Jestliže započteme 20% penále, dosáhne penalizace více než 100% doměřené daně, čímž se dostaneme na úroveň penále dosaženého po 500 dnech dle znění § 63 ZSDP účinného do 31.12.2006, kde další penalizační sazba ve výši 140 % diskontní sazby ČNB platné v první den kalendářního čtvrtletí byla zanedbatelná. Pokud tedy přihlídneme k nestabilitě repo sazby v budoucnosti a časovému období, ve kterém je daňová kontrola, resp. doměření daně prováděna, nepřináší nová úprava daňovým subjektům žádnou úlevu.

Další nesrovnalost nastává, pokud si položíme otázka, proč zákonodárce stanovil vyšší sankci na snížení daňové ztráty, než na doměření daně. Jestliže sazba daně z příjmů u PO bude předpokládáných 19%, bude doměřený základ daně (nikoliv doměřená daň) penalizován 3,8%. Naproti tomu je snížení daňové ztráty (její hodnota odpovídá v případě doměření daně daňovému základu) penalizováno 5%. Navíc u snížení daňové ztráty státu nevzniká žádná škoda (neměl dostat nic a také nic nedostal), přesto bude muset daňový subjekt zaplatit penále. Co tím zákonodárce zamýšlel však nevíme.

Ustanovení § 37b odst. 2 ZSDP říká, že správce daně sníží penále vzniklé podle odst. 1 písm. a) (je-li daň zvyšována) o penále uhrazené podle odstavce 1 písm. c) (je-li snižována daňová ztráta), pokud vzniklo z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu jejího snížení, které bylo penalizováno. Při výkladu tohoto ustanovení může vzniknout problém, pokud v návaznosti na daňovou kontrolu dojde pouze ke snížení daňové ztráty nebo k úplnému zrušení daňové ztráty a vyměření daňové povinnosti. Po podrobném přečtení § 37b odst. 1 ZSDP totiž zjistíme, že nelze daňové penále v jednotlivých případech sankce sčítat, aby bylo vyloučeno sankcionování jednoho nedostatku dvakrát. V demonstrování následujícího příkladu se pokusím ukázat vznik problému:



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
 PODNIKATELSKÁ FAKULTA

<i>Daňová ztráta v daňovém přiznání</i>		800 000 Kč
<i>Snížení daňové ztráty daňovou kontrolou</i>		150 000 Kč
<i>Rozdíl ve snížení daňové ztráty</i>		650 000 Kč
<i>Penále ze snížení daňové ztráty</i>	5% z rozdílu	32 500 Kč

<i>Daňová ztráta v daňovém přiznání</i>		800 000 Kč
<i>Zrušení daňové ztráty a stanovení základu daně</i>		100 000 Kč
<i>Rozdíl mezi daňovou ztrátou a novým základem daně</i>		900 000 Kč
<i>Nově stanovený základ daně</i>		100 000 Kč
<i>Dodatečně vyměřená daň</i>	24 % z základu daně	24 000 Kč
<i>Penále ze zvýšené daně</i>	20 % z doměřené daně	4 800 Kč

I když se z nedoplatku daně ještě musí uhradit úrok z prodlení, je zcela zřejmé, že uvedený způsob penalizace trestá daňové subjekty zcela odlišně a nespravedlivě, především s ohledem na názor, že snížení daňové ztráty by se nemělo nijak sankciovat, jelikož státu nevznikla žádná škoda.

Další problém vzniká při realizaci § 37b odst. 2 ZSDP, který se pokusím popsat na následujícím příkladu:

<i>V daňovém přiznání za rok 2006 byla uvedena daňová ztráta ve výši</i>		150 000 Kč
<i>V následujícím roce 2007 bude základ daně v daňovém přiznání činit</i>		650 000 Kč
<i>Bude uplatněna daňová ztráta z roku 2006 a daňový základ roku 2007 bude činit</i>		500 000 Kč
<i>Daňová povinnost roku 2007 podle daňového přiznání</i>	24%	120 000 Kč

<i>V roce 2008 bude provedena daňová kontrola za rok 2006 a daňová ztráta bude zcela zrušena tzn. snížení daňové ztráty o</i>		150 000 Kč
<i>Bude vyměřeno penále v důsledku snížení daňové ztráty</i>	5%	7 500 Kč

<i>V roce 2009 bude provedena daňová kontrola za rok 2007 a daňový základ bude zvýšen o hodnotu nesprávně uplatněné ztráty z roku 2006 tzn. nový základ daně</i>		650 000 Kč
<i>Nově vypočtená daňová povinnost roku 2007 z nově stanoveného základu daně</i>	24%	156 000 Kč



<i>Dodatečně doměřená daň</i>		36 000 Kč
<i>Penále z dodatečně vyměřené daně</i>	20%	7 200 Kč
<i>Snížení penále dle § 37b odst. 2 ZSDP</i>		- 7 500 Kč
<i>Rozdíl</i>		- 300 Kč

Jak bude správce daně se vzniklým rozdílem zacházet? Bude rozdíl penále vracet nebo měl zákonodárce na mysli možnost snížení penále maximálně do výše penále z dodatečně vyměřené daně? Protože odpověď na otázky nenajdeme v žádné platné úpravě, lze předpokládat, že Ministerstvo financí ČR brzy přijde s pokynem řady D, kde bude dán podrobný výklad k dané problematice. Je však nutné si uvědomit, že podmínkou snížení penále je skutečnost, aby penále ze snížení daňové ztráty bylo uhrazeno. Běžnou praxí správců daně je provádění kontrol za více období současně. Jestliže se nedostatky budou týkat právě kontrolovaných období, znamená to, že daňový subjekt nemůže uplatňovat snížení daňového penále ze snížení daňové ztráty, protože se o platební povinnosti právě dozvěděl, tudíž penále ze snížení daňové ztráty nemohlo být uhrazeno. Což povede k tomu, že správce daně bude odmítat možné snížení penále stanoveného k dodatečně doměřené dani z důvodu nesplnění stanovené podmínky, tzn. neprovedení úhrady penále vztahujícího se ke snížení daňové ztráty.

4.2. Efektivnost správy daní

I když se výše vybraných daní finančními úřady každoročně zvyšuje, což je zapříčiněno především růstem ekonomiky České republiky a nárůstem daňových poplatníků, přesto nelze tvrdit, že efektivnost výběru daní v České republice dosahuje ideálních parametrů.

Vývoj výše nedoplatků evidovaných územními finančními orgány										
	2002	index 02/01	2003	index 03/02	2004	index 04/03	2005	index 05/04	2006	index 06/05
Staré daně	6,6	96,60%	6,3	95,00%	5,6	88,80%	4,4	78,79%	4	90,11%
Nové daně	97,1	104,90%	93,5	96,20%	97,8	104,60%	97,3	99,48%	101,3	104,11%
Σ	103,7	104,30%	99,8	96,20%	103,4	103,60%	101,7	98,36%	105,4	103,64%

Tabulka č.2: Vývoj výše nedoplatků evidovaných územními finančními orgány (v mil. Kč)¹⁸

¹⁸ http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/9_5525.html



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
 PODNIKATELSKÁ FAKULTA

Abychom si mohli představit, v jakém rozsahu se pohybují daňové nedoplatky, lze odkázat na zprávu Ministerstva financí ČR „Informace o činnosti české daňové správy“, kde najdeme předcházející tabulku, ze které můžeme vyčíst, že objem daňových nedoplatků evidovaných územními finančními orgány v České republice k 31.12.2006 dosáhl 105,4 mld. Kč. Z tohoto objemu činili daně nové daňové soustavy, které jsou platné od 1.1.1993 (dále jen „nové daně“) 101,3 mld. Kč, tzn. 96,2% celkového objemu nedoplatků, a daně staré daňové soustavy platné do 31.12.1992 (dále jen „staré daně“) 4,0 mld. Kč. V porovnání s předcházejícím rokem se zvýšila celková kumulovaná výše daňových nedoplatků o 3,7 mld. Kč. Největší objem 32,2 mld. Kč splatných daňových nedoplatků je evidován finančními úřady v působnosti Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, což činí 30,6% z celkového objemu daňových nedoplatků.

Kumulativní objem daňových nedoplatků					
Druh příjmu	2002	2003	2004	2005	2006
Daň z přidané hodnoty	38 736	37 428	38 876	40 707	43 338
Daně spotřební	4 955	4 175	4 003	3 267	3 460
Daň z příjmů právnických osob	21 231	18 322	19 246	19 469	17 846
Srážková daň § 36	378	333	371	367	401
Daň silniční	874	929	999	1 058	1 098
Daň dědická	13	12	11	11	10
Daň darovací	1 056	304	323	249	228
Daň z převodu nemovitostí	5 074	5 070	5 015	4 644	4 455
Daň z příjmů fyz. osob - podnikat.	11 592	12 333	13 987	14 230	14 644
Daň z příjmů fyz. osob ze záv. čin.	5 323	5 428	5 387	5 253	5 310
Daň z nemovitostí	1 216	1 221	1 194	1 150	1 103
Ostatní příjmy, odvody, pokuty a poplatky	6 667	7 917	8 351	6 888	9 433
Daň z příjmů obyvatelstva	660	618	451	424	361
Daň z obratu	1 087	896	828	781	3 671
Odvod ze zisku	747	684	670	647	
Odvod z objemu mezd	991	884	877	629	
Důchodová daň	1 246	483	381	369	
Daň z objemu mezd	123	55	48	43	
Ostatní zrušené daně do rozp. republiky	1 318	2 257	2 060	1 285	
Ostatní zrušené daně do místních rozp.	449	413	272	233	
CELKEM	103 736	99 762	103 351	101 705	105 354
MEZIROČNÍ PŘÍRŮSTEK	4 297	-3 974	3591	-1 646	3 649

Tabulka č.3: Kumulativní objem daňových nedoplatků (v mil. Kč)¹⁹

¹⁹ http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/9_5525.html



Analýza daňových nedoplatků z předchozí tabulky ukazuje rozdílnost dynamiky jejich vývoje podle jednotlivých druhů příjmů, zejména u nových daní členěných na daně přímé a nepřímé. Údaje dokládají, že větší objem daňových nedoplatků je vykazován u daní z příjmů, majetku a poplatků, jejichž výše dosáhla 54,5 mld. Kč, což je 51,7% z celkového objemu daňových nedoplatků evidovaných územními finančními orgány v České republice. Nejvyšší suma nedoplatků 38,2 mld. Kč je evidována na daních z příjmů.

Špatnou platební morálku daňových subjektů v České republice dokumentuje rovněž studie, která byla zpracována na Harvardské universitě, porovnávající situaci u nás s jinými vybranými zeměmi. Následující tabulka představuje hodnocení od nejnižší platební morálky (1) po nejvyšší (7).

Platební morálka poplatníků ve vybraných zemích			
Maďarskou	3,4	Singapur	6,3
Rakousko	4,2	Hongkong	6,1
Francie	4	Nizozemí	4,8
Norsko	3,4	Španělsko	4,7
Irsko	4,1	Portugalsko	2,8
Německo	3,8	Česká republika	2,6

Tabulka č.4: Daňová morálka poplatníků ve vybraných zemích²⁰

Informací a údajů, které se zabývají daňovými příjmy a daňovými nedoplatky, je více než dostatek. Naproti tomu existuje velmi málo odhadů, které se týkají výše daní, k jejichž vybrání nedošlo z důvodu daňových úniků. Ekonomická literatura bere obecně v úvahu, že podvody dosahují více méně 2 až 2,5 % HDP, což představuje příliš vysokou částku, která by ve státním rozpočtu jistě našla svoje uplatnění.

Z kritizovaných oblastí je deficit právní úpravy správy daní více než zřetelný, a proto považují za velice přínosné se v uvažovaných změnách inspirovat v jiných zemích. Vzhledem k geografické vzdálenosti, historickým i ekonomickým vztahům, není třeba inspiraci čerpat příliš daleko, jelikož právní úpravy na Slovensku, Německu,

²⁰ World Competitiveness Report 2002, University of Harvard



Rakousku jsou považovány za velmi kvalitní a rozhodně budí ze strany České republiky respekt.

Snižování a umírnění daňové penalizace, jejíž nepřiměřeně vysoká výše představuje jeden z bodů, který diplomová práce kritizuje, sebou přináší otázky v podobě, čím bude snížení kompenzováno, aby nedocházelo k vyšším daňovým únikům, jelikož by se daňový subjekt nemusel bát tvrdých postihů, které jsou uplatňovány v současnosti. Za východisko považuji změny některých částí ZSDP, které by způsobily zefektivnění výběru daně, což by přineslo více peněz do státního rozpočtu a stát by nemusel tak tvrdým způsobem postihovat doměření daňové povinnosti. Změnit by se měly především oblasti, které by umožnily daňovým subjektům lepší kontrolu nad svým daňovým přiznáním a omezily možnosti výskytu chyb v nich uvedených.

(i) Jednu z možností vidím v prodloužení lhůty pro podání daňových přiznání především u daně z příjmů fyzických a právnických osob. V německé úpravě se přiznání u daně z příjmů podává do 5 měsíců po skončení zdanitelného období (31.5.), pokud se přiznání podává prostřednictvím zákonného poradce, prodlužuje se lhůta na 12 měsíců (31.12.), u některých zjednodušených případů se jedná o 14 měsíců a u výjimek, které určí finanční úřad se může lhůta prodloužit dokonce po uplynutí 14 měsíců.

Aby nevznikla při změně zákona příliš velká mezera mezi plánovanými příjmy do státního rozpočtu a skutečným výběrem daní v upravené lhůtě, navrhuji bych podle německého vzoru prodloužení lhůty pro podání daňových přiznání na 5 měsíců (31.5.) pro daňové subjekty, které nevyužívají služeb poradců. Tento krok by uvítali hlavně poplatníci, kteří jsou většinou zaneprázdnění svou prací, nestíhají podat daňové přiznání do 31.3. a tudíž využívají služeb daňových poradců pouze k prodloužení lhůty, i když si sestavují přiznání sami. Pro poplatníky, kteří podléhají povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo využívají služeb daňového poradce, bych ponechal lhůtu 6 měsíců (30.6.). U žádostí pro výjimečné případy, které by posoudil finanční úřad, a pokud jsou součástí zdaňovaných příjmů i příjmy zdaňované v zahraničí, bych prodloužil lhůtu na 12 měsíců (31.12.).



(ii) Další variantou zefektivnění výběru daní, zvýšení příjmů státního rozpočtu a snížení daňových úniků, je uvalení povinnosti placení daňového paušálu, která by se vztahovala na určité vybrané profese. Řada zemí Evropské unie zavedla placení paušální daně pro profese jako např. taxikáře, opraváře, řemeslníky atd. Podle průzkumů jsou právě takovéto drobné služby živnou půdou pro šedou ekonomiku, kde státní pokladna přichází na daňových únicích o stamiliony korun ročně. Při placení paušální daně by nerozhodovalo, zda se poplatník nachází ve ztrátě nebo zisku, stanovenou daň by zaplatit musel. V souvislosti s podporou drobného podnikání bych považoval za vhodné zabudovat výjimku, která by zohlednila začínající podnikatelské subjekty, kteří by např. první tři roky svého podnikání platily daň z příjmů ze skutečného zisku nebo ztráty podle ZDP.

(iii) Plánování zefektivnění výběru daní se jednoznačně netýká pouze změn a zkvalitnění ZSDP, podle mého názoru se značné úsilí musí rovněž soustředit do zkvalitnění služeb správců daně. Z průzkumu provedeného serverem iDnes vyplynulo, že nespokojenost s finančními úřady souvisí především se vstřícností, zdvořilostí a solidaritou daňových úředníků, respondenti striktně vyčítají aroganci úředníků. Jejich neochota a nevědomost u předkládaných otázek značně odrazuje podnikatelské subjekty k řešení problémů, kterým v daňových otázkách čelí.

Jednou z priorit modernizace české daňové správy by měl představovat „klientský přístup“ finančních orgánů k daňovým subjektům. Princip „klientského přístupu“ spočívá v tom, že podnikatel plní řádně a zodpovědně své povinnosti vůči daňové správě bude zatěžován co nejméně a daňová správa se k němu bude chovat jako ke svému klientovi. Největší pozornost by měla být věnována těm, kteří se k dani nepřihlásili, přesto podnikají a představují tak riziko pro veřejné rozpočty a pro pověst podnikatelského stavu, čímž vytvářejí prostředí pro nezákonné konkurenční výhody a jsou brzdou potencionálního snižování daňové zátěže.

Fungování finančních úřadů by se kromě vstřícnějšího přístupu v poradenské a metodické oblasti mělo zaměřit rovněž na jednotný názor, abychom se nesetkali s dvěma rozdílnými výklady téhož problému. Klienti by jistě uvítali zkvalitnění



elektronické komunikace, čímž by omezili četnost svých fyzických návštěv na finančním úřadě a mohli si z kanceláře či z domova zjistit veškeré daňové záležitosti na internetu. V neposlední řadě bych chtěl zdůraznit, že pouhým vytvořením nějakého specializovaného finančního úřadu zlepšení nedosáhneme, především je třeba vložit značné finanční prostředky do školení a přípravy pracovníků správce daně, se kterými jsou daňové subjekty v podstatě v neustálém kontaktu.

(iv) Se vstupem do Evropské unie došlo ke zvýšení organizovanosti daňových trestních činů, např. podvody s DPH nebo pašování cigaret. Proto je důležité, přijmout v boji proti daňovým únikům globální přístup a navázat účelnou spolupráci s členskými státy. Samozřejmě se rovněž zde vyskytují některé problémy jako např. jazyková bariéra, nedostatek lidských zdrojů a znalostí postupů spolupráce na úrovni kontrolních úředníků atd. Jelikož by spolupráce měla probíhat hlavně na úrovni nejvyšších kontrolních úřadů, zlepšení spolupráce s členskými státy by bylo úkolem specializovaného finančního „superúřadu“.

V souvislosti s Evropskou unií zmíním také snahy o harmonizaci daňových soustav, které by přiblížily a přizpůsobily jednotlivé národní daňové soustavy na základě dodržování společných pravidel. Harmonizace neznamená, že daňové soustavy všech zúčastněných zemí budou totožné, ale znamená odstranění škodlivé daňové konkurence. Otázkou zůstává, jakým způsobem by taková daňová harmonizace prospěla při efektivitě výběru daní?

(v) Dalším způsobem, jak zefektivnit správu daní, může být samozřejmě zjednodušení celého daňového systému, tedy výběru daní a zdravotního a sociálního pojištění. Jakou cestou by se změna měla ubírat si však nedovoluji vzhledem k rozsahu a cíli diplomové práce odhadnout. Myslím, že toto rozhodnutí spočívá v širší debatě nejen napříč politickým ale zejména odborným a profesním spektrem.

(vi) Významné mezery shledávám rovněž v úpravě institutu daňové kontroly. Německá úprava rozděluje jednotlivé podnikatelské subjekty do čtyř kategorií podle ročního obrátu a zisku - velké podniky, střední podniky, malé podniky a menší podniky.



Velké podniky podléhají neustálé každoroční kontrole účetních uzávěrek, u středních podniků probíhá daňová kontrola v tříleté periodě a u malých a menších podniků záleží výskyt daňových kontrol na vytíženosti finančních úřadů.

Na Slovensku byl vytvořen specializovaný finanční úřad, který se zabývá daňovou kontrolou velkých daňových subjektů, která splňují jedno z následujících kritérií:

- ❖ roční obrat vyšší než 1 mil. Sk,
- ❖ jedná se o banky nebo pobočky zahraničních bank,
- ❖ jedná se o pojišťovny nebo pobočky zahraničních pojišťoven,
- ❖ jedná se o zajišťovny nebo pobočky zahraničních zajišťoven.

S ohledem na české ekonomické prostředí shledávám za vhodné, po vzoru německého systému, rozčlenění podnikatelských subjektů přibližně do třech kategorií - velké podniky, střední podniky, malé podniky. Samozřejmě pro české prostředí by se musely podmínky rozdělování podniků do kategorií přizpůsobit velikosti a možnostem domácí ekonomiky, přičemž daňovou kontrolou velkých podniků by se zabýval vytvořený specializovaný finanční „superúřad“ v prakticky nepřetržité (každoroční) periodě. Daňová kontrola ostatních podnikatelských subjektů by byla podle jejich významnosti nebo výběru správce daně prováděna v tříletém cyklu či dle vytíženosti finančních úřadů.

4.3. Návrhy změn v oblasti penále a úroku z prodlení

Ještě než vůbec přistoupím k problematice penále a úroku z prodlení, chtěl bych upozornit na nekoncepční zařazení penále v § 37b ZSDP do části druhé „řízení přípravné“. Z hlediska systematického rozdělení ZSDP by bylo podle mého názoru vhodnější zařadit problematiku penále do části třetí ZSDP, která je nazvána „řízení vyměřovací“, jelikož se nevyměřuje, resp. nedoměřuje pouze daň, ale rovněž daňové penále. Další možností může být opětovné zařazení penále do části šesté „placení daní“, ze které byla problematika při předchozích úpravách vyjmuta.



Změny ohledně samotného penalizačního systému bych rozdělil na jednotlivé oblasti, které jsou členěny podle postihovaného jednání: pozdní podání daňového přiznání, pozdní úhrada daně, dodatečné vyměření daně.

(i) Jestliže daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, následuje sankce v podobě zvýšení daně. Zvýšení bych ponechal v kompetenci správce daně až do výše 10% z vyměřené daně. Stanovil bych však horní hranici sankce, která by se mohla pohybovat okolo 500.000 Kč.

Při zvyšování daně by správce daně měl zohlednit několik skutečností, podle kterých by určil konečnou výši sankce:

- ❖ délka překročení lhůty
- ❖ výše opožděné vyměřené daně
- ❖ výhody plynoucí daňovému subjektu z opožděné platby
- ❖ předchozí nedoplatky a dluhy daňového subjektu vůči státu
- ❖ ekonomická výkonnost daňového subjektu

Zvláště u osob samostatně výdělečně činných by bylo rovněž vhodné, aby se zohlednily závažné skutečnosti, které zabraňují včasnému podání daňového přiznání nebo hlášení, a zvýšení daně by se promíjelo. Takovými skutečnostmi může být např. těžká nemoc, naopak by se prominutí netýkalo např. pracovního přetížení.

(ii) Následujícím postihovaným jednáním je pozdní úhrada daně. V tomto případě bych navrhoval odlišovat od sebe pozdní úhradu daně z důvodu nezaplacení vyměřené daně ve stanovené lhůtě nebo z příčiny dodatečného vyměření daně na základě dodatečného daňového přiznání nebo daňové kontroly.

S ohledem na inspiraci v slovenském systému bych navrhoval, aby úrok z prodlení sankcionoval pouze pozdní úhradu daně z důvodu faktického nezaplacení daně ve stanoveném termínu. Výši a dobu úroku z prodlení bych ponechal – v současné době odpovídá výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí a uplatní se



nejdéle za 5 let prodlení. Jestliže se výše repo sazby ČNB v současnosti pohybuje okolo 3,5%, činí výše úroku z prodlení přibližně 17,5% ročně. Tím by se zachoval vstřícný postup daňové správy k poplatníkům, kteří plní své povinnosti bez problémů a dobrovolně. Naopak pro neplniče daňových povinností, kteří jsou v prodlení s placením daní mnoho let, se sankce postupně zvyšuje až k hranici 87,5%, která se vzhledem k nestabilitě repo sazby ČNB bude určitě zvyšovat.

(iii) Jako poslední se budu zabývat penále, které sankcionuje dodatečné doměření daně.

V dnešní úpravě může penále postihovat daňový subjekt pouze v případě dodatečného vyměření daně či snížení ztráty na základě doměření správcem daně, nikoliv na základě podání dodatečného přiznání daňovým subjektem. Nelze však opomenout, že daňový subjekt musí z dodatečně vyměřené daně stále odvést úrok z prodlení, který činí přibližně 17,5% ročně po maximální dobu 5 let. V případě dobrovolného oznámení ze strany poplatníka bych navrhol jednorázové penále ve výši 5% z doměřené daně. Zároveň bych odboural úrok z prodlení. Takovýto krok by znovu zvýhodnil poplatníky, kteří spolupracují se správcem daně.

V případě doměření daňové povinnosti na základě daňové kontroly bych doporučoval úplně zrušit úrok z prodlení, kterým byl nedoplatek společně s penálem dosud postihován. Naproti tomu bych zavedl „pokutu za přečin“, kterou by správce daně mohl daňový subjekt potrestat, jestliže by došlo k úmyslnému zkrácení daně. Rozhodování by bylo v kompetenci finanční správy či soudů a byla by možnost uzavřít řízení narovnáním (dohodou). Pokuta by mohla dosahovat až do výše 1 mil. Kč.

Penále z částky dodatečně vyměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, bych doporučil ve výši:

- ❖ 20%, je-li daň zvyšována,
- ❖ 20%, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně.



Jak si můžete všimnout, navrhoval bych, ve své podstatě vypustil ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP, pomocí kterého správce daně může penalizovat daňový subjekt, jestliže při daňové kontrole našel určité nesrovnalosti, např. v oblasti daňových nákladů, a důsledkem toho došlo ke snížení daňové ztráty, i když tato nebyla uplatněna jako položka snižující základ daně. Z tohoto „neuplatnění“ vyplývá, že státu nevznikla ve své podstatě žádná škoda, a proto vyvstává otázka, jestli vůbec lze sankci uplatňovat, a zda uplatnění sankce není v rozporu s právními principy demokratického státu? Domnívám se, že by se ustanovení mohlo stát předmětem soudního přezkumu.

V neposlední řadě si myslím, že by správce daně měl mít větší pravomoc v rozhodování o prominutí nebo snížení sankce v rámci odstranění její tvrdosti, pokud by sankce vedla k ohrožení existence daňového subjektu.

Popsané změny penále společně se návrhy „pokuty z přečinu“ a úroku z prodlení by poukazovaly na vstřícný „klientský přístup“ správce daně vůči daňovým subjektům, kteří jsou ochotni spolupracovat na efektivnosti celé správy daní



5. Závěr

5.1. *Shrnutí návrhů diplomové práce*

Cílem diplomové práce bylo přinést určitý přehled o základních principech a metodách používaných při daňové kontrole, jejímž výsledkem poměrně často bývá doměrek daně, ze kterého se vyměřuje sankce, kterou lze ve své podstatě označit jako důsledek daňové kontroly.

Předchozí části diplomové práce dokazují, že zákonné vymezení daňové kontroly obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, není dostačující, jelikož neposkytuje odpovědi na řadu v praxi vznikajících otázek a problémů, což vede k dotváření potřebných oblastí v dnešní době již velmi obsáhlou judikaturou, popř. výklady odborné veřejnosti. Jelikož více než padesát novel, které však byly většinou technického rázu, nepřinesly očekávaný efekt zkvalitnění zákonné úpravy, měla by v úvahu přicházet náhrada novým procesním předpisem pro správu daní, tzv. „Daňovým řádem“. Ministerstvo financí má sice návrh v současnosti připravený, kritické hlasy ze strany profesních komor jsou však s jeho podobou nespokojeny. Podle mého názoru by se na přípravě a vzniku nového legislativního předpisu měla posílit účast odborné veřejnosti a zástupců podnikatelské samosprávy. Široká diskuze nad problémy vycházející z praxe by mohla přinést kvalitu správy daní.

Při doměření daňové povinnosti na základě daňové kontroly je daňový subjekt vystaven zaplacení sankce, skládající se z penále, resp. úroku z prodlení. Práce se nejdříve soustředila na popsání vývoje penále od vzniku České republiky do současnosti, přičemž jednotlivé úpravy systému penále byly podrobeny srovnání, jakým směrem se penalizační sazby a postihované chování ubíraly. Doplnění o přehled sankcí v daňovém řízení v některých členských státech Evropské unie vybízí ke srovnání.

Při prostudování úpravy ZSDP platné do 31.12.2006 dojdeme k závěru, že prohřešky v oblasti přiznávání a placení daní byly postihovány velmi přísně, jelikož se výše penále podle § 63 pohybovala od 18,25% ročně na základě dodatečného daňového



příznání a mohla se vyšplhat až na 73% ročně (během prvních 500 dnů prodlení), jestliže byla daň doměřena na základě daňové kontroly. Pokud bychom srovnávali se zahraničím, měl v České republice daňový dlužník o poznání horší postavení, jelikož většina zemí Evropské unie bere penále jako úročení dlužné částky, jeho výši tedy odvozují od diskontní nebo oficiální úrokové sazby. Pro srovnání činí v Německu penále 6% ročně, přičemž však začíná nabíhat po uplynutí 15 měsíců, v Rakousku přesahuje o dvě procenta základní úrokovou sazbu kapitálového trhu, tzn. přibližně 3,5% ročně a na Slovensku činí jednorázovou částku ve výši 9% z doměřené daně. Diskuze, která probíhala v profesních kruzích, nad problémem výše penále dospěla k názoru, že úprava daňových postihů ve svém důsledku porušuje ustanovení evropské Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, a daňový poplatník by při dovolávání svých práv u Evropského soudu pro lidská práva mohl být úspěšný, popř. by mohl dát podnět k řízení o předběžné otázce u Evropského soudního dvora.

Provedením novely ZSDP platné od 1.1.2007 se sankce v souvislosti s doměřením daně rozděluje na penále dle § 37b a úrok z prodlení dle § 63. Touto změnou došlo v mnoha ohledech k pokroku, avšak jestliže se budeme zabývat problematikou přiměřenosti výše daňových sankcí, musíme bohužel konstatovat, že postavení daňového subjektu nedoznalo větších změn. Úhrnná výše úroku z prodlení může dosáhnout v současných podmínkách 87,5% a při započtení 20% penále přesáhne sankce výše 100% doměřené daně, čímž se dostaneme za úroveň penále dosaženého po 500 dnech dle znění § 63 ZSDP účinného do 31.12.2006, kde další penalizační sazba ve výši 140 % diskontní sazby ČNB platné v první den kalendářního čtvrtletí byla zanedbatelná. Při přihlédnutí k očekávanému růstu repo sazby vyhlášené Českou národní bankou a časovému období, ve kterém je daňová kontrola, resp. doměření daně prováděna, nepřináší nová úprava daňovým subjektům výraznou úlevu.

Navrhované změny v oblasti penalizace doměřené daňové povinnosti byly inspirovány legislativami členských zemí Evropské unie, zejména Slovenska a Německa, a měly by zlepšit postavení daňových dlužníků v České republice. Jedná se o:



- ❖ zavedení „pokuty za přečin“, kterou by správce daně postihoval daňový subjekt, u něhož došlo k úmyslnému zkrácení daňové povinnosti, až do výše 1 mil. Kč. Řízení by se mohlo uzavřít rovněž narovnáním (dohodou),
- ❖ zrušení úroku z prodlení jako sankce v případě doměrku na základě dodatečného daňového přiznání. Místo toho by se zavedlo jednorázového penále ve výši 5% z doměřené daně,
- ❖ odstranění penalizace, která postihuje snížení daňové ztráty, která nebyla ani uplatněna, čímž státu nevznikla žádná škoda, protože by tato sporná oblast vedla k soudnímu přezkumu,
- ❖ odstranění penalizace doměření daně v podobě úroku z prodlení a ponechání sankce pouze v podobě penále v nezměněné 20% výši v případě zvýšení daně, snížení odpočtu daně nebo snížení nároku na vrácení daně na základě daňové kontroly.

Aby snížení daňové penalizace nemělo neblahý účinek v podobě vyšších daňových úniků, jelikož by se daňový subjekt nemusel bát tak tvrdých postihů, došlo by rovněž ke změnám, které by vedly k zefektivnění výběru daně, jako například:

- ❖ prodloužení lhůt pro podání daňového přiznání u daně z příjmů – základní lhůtu do 5 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (31.5.). U subjektů využívajících služeb daňových poradců nebo jejichž účetní závěrka podléhá ověření auditorem by lhůta zůstala nezměněna do 6 měsíců (30.6.). U výjimečných žádostí posouzených finančním úřadem a přiznání, které obsahují příjmy zdaňované v zahraničí, by se lhůta prodloužila na 12 měsíců (31.12.).
- ❖ zavedení daňového paušálu na vybrané profese jako např. taxikáře, opraváře, řemeslníky atd. s výjimkou zohledňující začínající podnikatelské subjekty (např. první tři roky by platily daň z příjmů ze skutečného zisku nebo ztráty podle ZDP),
- ❖ zkvalitnění služeb správce daně. Důraz by měl být kladen na tzv. „klientský přístup“. Kromě vstřícnějšího přístupu a jednotného názoru na problémy, by jistě bylo uvítáno zkvalitnění elektronické komunikace,



- ❖ rozčlenění daňových subjektů pro účely daňové kontroly přibližně do třech kategorií - velké podniky, střední podniky, malé podniky. Daňovou kontrolou velkých podniků by se zabýval vytvořený specializovaný finanční „superúřad“ v prakticky nepřetržité (každoroční) periodě.

5.2. Zhodnocení diplomové práce

Podle mého názoru byly cíle, které si diplomová práce předsevzala, splněny, jelikož práce nabízí mnoho různorodých alternativ, jakým způsobem je možné řešit nízkou efektivitu výběru daně a problematiku daňové poslušnosti daňových subjektů. Navazující umírnění výše penále, resp. úroku z prodlení nabízí možnosti pro snížení nepřiměřeně vysokých sankcí při doměření daňové povinnosti.

Otázkou však zůstává, jakým způsobem by se navrhované změny projevily v realitě? Autor si uvědomuje, že prosazení návrhů potřebuje nejen podporu významné daňové kanceláře, ale rovněž významného daňového subjektu, který se pohybuje nejlépe mezi „Top 10“ daňovými poplatníky. Vůli politických stran pro změny v zákonné úpravě lze získat jedině se značnou podporou, která za změnami stojí!



6. Literatura

- [1] VANČUROVÁ A. & KOL. *Daňový systém 2004*. 1.vydání Praha, Grada Publishing, 2004. 108 s. ISBN 80-247-8589-8
- [2] DRÁB O., TRUBAČ O., ZATLOUKAL T. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1.vydání Praha, Aspi Publishing, 2006. 360 s. ISBN 80-7357-223-0
- [3] KOBÍK J. *Daňová kontrola*. 1.vydání Praha, Aspi Publishing, 2006. 112 s. ISBN 80-7357-170-6
- [4] KOBÍK, J. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 2.vydání Praha, Aspi Publishing, 2002. 267 s. ISBN 80-86395-17-0
- [5] EISELE, D., SEßINGHAUS, C., WALKENHORST R. *Steuerkompendium*. 10.vydání Dresden, TU Dresden, 2007. 859 s. ISBN 978-3-482-70720-9
- [6] HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ L., *Správa daní a daňové řízení*; 5.vydání Brno, 2005, 161 s. ISBN 80-7355-043-1
- [7] HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ L., *Správa daní a poplatků*; 1.vydání Brno, Akademické nakladatelství Cerm, 2003, 160 s. ISBN 80-214-2402-8
- [8] ŠIROKÝ J., *Daňová teorie s praktickou aplikací*; 1.vydání Praha, C.H.Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9
- [9] KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*; 5. vydání Praha, ANAG, 2007. 799 s. ISBN 978-80-7263-375-3
- [10] VORLÍČKOVÁ V. *Penále je v České republice příliš vysoké*; Hospodářské noviny; 31.5.2005; s. 31
- [11] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů
- [12] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
- [13] Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon ve znění pozdějších předpisů
- [14] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů
- [15] Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů



- [16] www.vorlickova.com
- [17] www.klo.cz
- [18] www.sagit.cz
- [19] www.danovakontrola.cz
- [20] www.mfcr.cz

