

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Mgr. Bc. Radan Tesař

Následky porušení povinností při správě daní

Rigorózní práce

Olomouc 2013

Prohlašuji, že jsem rigorózní práci na téma „Následky porušení povinností při správě daní“
vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.

Ve Strakonících dne 25. října 2013

.....

Tímto bych chtěl poděkovat JUDr. Zdeňce Papouškové, Ph.D. za spolupráci v průběhu celého rigorózního řízení a při vypracování této práce.

Obsah

1. Seznam použitých zkratk	6
2. Úvod	7
3. Základní aspekty správy daní	9
4. Odpovědnost a sankce v právu	14
4.1 Sankce jako újma za porušení právní povinnosti	16
4.2 Vztah zavinění a odpovědnosti	17
5. Následky porušení povinností při správě daní	19
5.1 Povinnost mlčenlivosti a pokuta za její porušení ve správě daní	19
5.1.1 Osobní, věcné a časové vymezení povinnosti mlčenlivost při správě daní	22
5.1.2 Zproštění povinnosti mlčenlivosti	25
5.1.3 Zneužití informací v rámci povinnosti mlčenlivosti	26
5.1.4 Negativní vymezení povinnosti mlčenlivosti	27
5.1.5 Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti	30
5.1.6 Skutková podstata pokuty za porušení mlčenlivosti	32
5.1.7 Řízení o přestupku za porušení mlčenlivosti	36
5.1.8 Odpovědnost a sankce za porušení povinnosti mlčenlivosti zástupcem daňového subjektu	38
5.2 Pořádková pokuta	43
5.2.1 První skutková podstata (§ 247 odst. 1 DŘ)	44
5.2.2 Druhá skutková podstata (§ 247 odst. 2 DŘ)	47
5.2.3 Společná ustanovení pro skutkové podstaty vymezené v § 247 DŘ	50
5.2.4 Zjednodušené řízení při uložení pořádkové pokuty	51
5.3 Pokuta za opožděné tvrzení daně	54
5.3.1 Skutková podstata pokuty za opožděné tvrzení daně	56
5.3.2 Vznik odpovědnosti a sankce dle § 250 DŘ	59
5.3.3 Sankce za porušení povinností s podáním souhrnného hlášení	61
5.3.4 Pokuta za daňové příznání u daně z nemovitosti	63
5.3.5 Vydání rozhodnutí o pokutě	65
5.3.6 Zásada rovnosti v pojetí pokuty aneb úprava de lege ferenda	69
5.4 Penále	72
5.4.1 Historická souvislost penále a úroku z prodlení	72
5.4.2 Skutková podstata penále	73
5.4.3 Platební výměr deklarující vznik povinnosti uhradit penále	77
5.4.4 Stanovení výše penále	80

5.5 Úrok z prodlení.....	83
5.5.1 Vznik úroku z prodlení daňového subjektu	84
5.5.2 Platební výměr na úrok z prodlení a jeho předepsání	89
5.5.3 Úrok z posečkání	90
5.6 Úrok z neoprávněného jednání správce daně.....	92
5.6.1 Obecný vznik sankčního úroku	93
5.6.2 Vznik sankčního úroku v dle § 254 DŘ v nalézací rovině.....	93
5.6.3 Vznik sankčního úroku dle § 254 DŘ v platební rovině.....	96
5.6.4 Stanovení úroku dle § 254 DŘ	97
5.6.5 Vratitelnost přeplatku a náhrada škody	98
5.6.6 Úrok z vratitelného přeplatku	99
6. Mezinárodní úprava porušení povinností při správě daní.....	101
7. Závěr.....	105
8. Seznam použitých zdrojů.....	107

1. Seznam použitých zkratek

DP	zákon č. 563/2009 Z.z., o správě daní (daňový poriadok), ve znění pozdějších předpisů
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
LZPS	ústavní zákon č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů
NSS	Nejvyšší správní soud
ObZ	zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OSŘ	zákon č. Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
OZ	zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
PřZ	zákon č. Sb., zákon o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů
SŘ	zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
s.ř.s.	zákon č. Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
TŘ	zákon č. Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů
TZ	zákon č. Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	zákon č. Sb., daň z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	zákon č. Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	zákon č. Sb., zákon o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů

2. Úvod

Daňové právo je každoročně dotčeno velkým množstvím změn v důsledku přijímání nových zákonů a podzákonných právních předpisů. V této souvislosti se v poslední době spustila přímo legislativní smršť, spojená s přijímáním nových zákonů v důsledku rekonstrukce soukromého práva nebo zřízením Jednotného inkasního místa. V daňové správě se rovněž realizovalo několik změn, zejména zákonem o Finanční správě České republiky nebo zřízením Specializovaného finančního úřadu, které mají významný praktický dopad na fungování správy daní.

Správa daní je v současné době primárně upravena relativně stále novým zákonem, jímž je daňový řád, který nabyl účinnosti k 1.1.2011. Za dobu působení daňového řádu se již v praxi objevily různé aplikační a výkladové problémy, a které již byly předmětem několika novel.

Jako téma své rigorózní práce jsem si zvolil následky porušení povinností při správě daní. Téma se na první pohled může zdát široké, ale předmětem práce je zejména část čtvrtá daňového řádu, která zahrnuje šest sankcí typických pro správu daní. Při správě daní samozřejmě může vznikat daleko více právních následků za porušení povinností, ať už se jedná o stanovení daně dle pomůcek nebo sjednání daně, ztrátu práva na doplnění zprávy o daňové kontrole a mnohé další spojené se správou daní. Jejich zahrnutí do práce by ale překročilo účel a rozsah rigorózní práce.

Dané téma jsem si vybral zejména z důvodu, že si nejsem vědom, že by existovala odborná publikace nebo akademická práce přímo na následky porušení povinností při správě daní. Některé akademické práce popisovaly obecně sankce v daňovém právu, ale rozsáhlá analýza sankcí v daňovém řádu zatím nebyla realizována. A jelikož již při studiu na právnické fakultě jsem se zajímal o problematiku daní a zejména daňového procesu, byla oblast tématu celkem jednoznačná. K tomuto rozhodnutí přispělo i mé profesní zaměření, kdy jsem si v rámci své praxe začal specializovat na daňový proces, a přestože jsem v praxi krátkou dobu, již jsem při některých kauzách a při rozhovorech s klienty uvědomil, že následky porušení povinností, hlavně daňového subjektu, jsou velmi žhavým a diskutovaným problémem.

Zvolil jsem analyticko-kritickou metodu psaní této práce, kdy kromě samotného popisu jednotlivých institutů jsem se kriticky zamýšlel nad mezerami v právní úpravě sankcí ve správě daní, nad jejich teoretickými i praktickými aspekty a neopomněl jsem ani analýzu soudních rozhodnutí, zejména Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Vycházel jsem

z všeobecně uznávaných publikací a odborných článků akademiků i odborníků z praxe (advokáti, daňoví poradci, soudci nebo pracovníci správců daně). Stanovil jsem si určité hypotézy, resp. odborné otázky a ty jsem se pomocí širokého okruhu zdrojů, vlastních poznatků a názorů snažil potvrdit nebo vyvrátit.

Na první pohled poněkud rozsáhlý poznámkový aparát je zapříčiněn již zmíněným zvoleným postupem při psaní práce. Jelikož smyslem je analýza litery zákona a její kritické hodnocení z hlediska teorie i praxe, bylo nezbytné při ověřování mých hypotéz se konfrontovat s názory odborníků a soudními rozhodnutími, které byly oporou při mých úsudcích nebo naopak judikáty byly podrobeny mému kritickému pohledu. V rámci mezinárodního srovnání jsem nešel daleko a stručně jsem poukázal na právní úpravu sankcí ve správě daně na Slovensku. Stručněji jsem zmínil i úpravu v některých jiných evropských zemích.

Jak řečeno výše, **cílem mé práce** je analyticko-kritický pohled na právní úpravu sankcí v části čtvrté daňového řádu. Návrh legislativních změn de lege ferenda jsem zahrnul a uvedl přímo u jednotlivých kapitol z důvodu lepší kontinuity ke konkrétní sankci.

Po seznamu použitých zkratk následuje druhá kapitola, kterou je tento úvod, jsem se zaměřil na shrnutí základních zásad správy daní, které se významným způsobem dotýkají a ovlivňují vznik sankcí při správě daní, a taktéž na vysvětlení institutu příslušenství daně. Ve třetí kapitole jsem se snažil shrnout základní teoretické poznatky a názory na právní odpovědnost a sankce v teorii práva. Poté jsem se zaměřil na samotnou podstatu jednotlivých sankcí, kdy v kapitole čtvrté jsou vymezeny následky porušení povinností při správě daní dle části čtvrté DŘ, začínající mlčenlivostí ve správě daní. Než jsem přistoupil k samotné skutkové podstatě pokuty za porušení povinnosti mlčenlivosti při správě daní, charakterizoval jsem aspekty mlčenlivosti tak, jak je vymezen daňovým řádem a související judikaturou. Následují podkapitoly o pořádkové pokutě, která je zajímavá z hlediska podobnosti její úpravy vzhledem k ostatním právním procesním předpisům, o pokutě za opožděné tvrzení daně, která byla po nabytí účinnosti daňového řádu podrobena asi nejsilnější kritice, o sankci v podobě penále, která je následována podkapitolami o úroku z prodlení a úroku z neoprávněného jednání správce daně. Do těchto subkapitol jsem zařadil i informace a pohled na úrok z posečkání nebo úrok z vratitelného přeplatku. V předposlední kapitole jsem ve zkratce zmínil právní úpravu ve Slovenské republice a jiných zahraničních jurisdikcích. Poslední kapitoly jsou rozděleny na závěr a seznam literatury.

3. Základní aspekty správy daní

Tato úvodní kapitola (nepočítaje úvod) nemá za cíl definovat a vysvětlit pojmy správy daní do hloubky, ale jen zmínit a stručně vysvětlit instituty, které mají úzkou provázanost se vznikem a ukládáním sankcí při správě daní. Těmito instituty jsou některé ze základních zásad, které ovlivňují interpretaci a aplikaci ustanovení upravující následky porušení povinností při správě daní, tj. zásada poučovací, hospodárnosti, součinnosti (spolupráce), rychlosti, přiměřenosti (proporcionality) nebo neveřejnosti správy daní. Jiný institut, který je důležitý zmínit, je příslušenství daně. Domnívám se, že by za normálních okolností bylo vhodné zmínit základní aspekty pojmů, jakými jsou zahájení řízení, daňové tvrzení, trestněprávní odpovědnost fyzických a právnických osob v trestných činech daňových nebo vztah daňových trestných činů a správních deliktů. Rozsah této práce toto však neumožňuje.

Zásada poučovací

Tato forma zásady (§ 6 odst. 3 DŘ) se realizuje ve všech hlavních procesních předpisech právního řádu, když obecně vychází z čl. 37 odst. 2 LZPS, která zakotvuje právo na právní pomoc v řízení před státními orgány. Zásada poučovací spočívá na poučení pouze o procesních ustanovení daňového řádu. Poučení o hmotněprávních ustanovení a s tím spojených následcích není připuštěno. Smyslem zásady totiž není poskytnout osobám zúčastněným na správě daní autoritativní výklad zákona.

Kdy má správce daně poučovat jednotlivé účastníky řízení, stanoví explicitně konkrétní ustanovení (např. § 74 odst. 2 DŘ) nebo se musí přihlídnout k povaze úkonu a posoudit, jestli je nezbytné danou osobu poučit. Konkrétní praktický dopad je zmíněn v kapitole o mlčenlivosti. Při posouzení, jestli osobu poučit, by se mělo přihlídnout k okolnostem situace a k osobním poměrům dotčené osoby. Velmi často je v této oblasti argumentováno, že nepochybně je rozdíl mezi daňovým subjektem, který jako profesionál by měl znát svá práva a povinnosti, a prostým občanem, který se se správcem daně potká jen v minimu případů. Toto je odrazem zásady procesní rovnosti dle § 6 odst. 1 DŘ.

Zásada rychlosti

Čl. 38 odst. 2 LZPS poskytuje každému právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů, což se odráží při správě daní v § 7 odst. 1 DŘ. V tomto ohledu daňový řád pracuje s pořádkovými lhůtami, při jejichž porušení nenastávají negativní následky ihned jako např. u prekluze nebo promlčení, ale mohou vést k využití instrumentů sloužící

k ochraně účastníků řízení před zdlouhavým správním (soudním) řízením. Ve správě daní k tomu slouží ochrana před nečinností dle § 38 DŘ, stížnost (§ 261 DŘ), správní žaloba (§ 65 a násl. s.ř.s.), eventuálně iniciace zahájení řízení dle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci.

Průtahy v rychlosti řízení nemohou být odůvodněny překážkami na straně správců daně v podobě nekvalifikovaných pracovníků, nedostatečného pracovního vybavení nebo jiné podobné jevy. Jak jsem zmínil, v daňovém řízení se objevují pořádkové lhůty, kdy vlastně ani správce daně není vázán daňovým řádem při vydávání rozhodnutí, ale tato absence je kompenzována pokyny Ministerstva financí řady D, které ale jsou interními předpisy. Avšak pokud správce daně (orgán veřejné moci) nerespektuje své vlastní předpisy o lhůtách pro vyřizování věcí (např. Pokyn MF ČR D – 348), je nutné takový postup hodnotit jako porušení práva občana na vyřízení jeho věci v přiměřené lhůtě, jelikož pokyny lze považovat za určitých okolností za projev zavedené správní praxe.¹

Zásada hospodárnosti (procesní ekonomie řízení)

Tato zásada v sobě zahrnuje hospodárnost jak v podobě finančních nákladů, tak z časového hlediska. Časová hospodárnost znamená, že správce daně dle § 7 odst. 2 DŘ může spojit některá řízení (úkony) ke společnému projednání, čímž se šetří čas všech účastníků řízení a zároveň se tím v souladu se zásadou rychlosti zrychluje daňový proces. Na druhou stranu to nesmí poškodit a zamezit uplatnění práv osob zúčastněných na správě daní. Dogmatem je z tohoto hlediska právo na spravedlivý proces.

Typickým příkladem, kdy dochází ke spojení řízení, a tím k jeho hospodárnosti, a které může být považováno za efektivní spojení, je vymáhání nedoplatků podle výkazu (vykonatelného) vzniklých v různých nalézacích řízeních.

Zásada součinnosti

Zásady jsou obecně považovány za spíše proklamativní ustanovení, jež jsou při praktické aplikaci často v pozadí a do popředí se dostávají až při argumentační nouzi. Nelze ale popřít, že zásady normují rámeček, kde by se měla správa daní pohybovat. Dle mého názoru jedním z nejobecnějších zásad je právě zásada spolupráce, jejíž obsah je tvořen vzájemnými právy a povinnostmi osob zúčastněných na správě daní a správců daně, které se navzájem prolínají. Přirovnal bych to synallagmatickému právnímu vztahu typickému pro soukromé

¹ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 28.8.2001, sp.zn. IV. ÚS 146/01

právo. Součinnost ustupuje částečně do pozadí zejména v situacích, kdy daňovému subjektu nemůže být uložena povinnost ve vlastní věci vypovídat.²

Zásada proporcionality

Jedná se o jednu ze zásad, která může být v konfliktu se základním cílem správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Princip proporcionality neboli přiměřenosti odpovídá tzv. principu klientského přístupu, to znamená, že správce daně jako orgán veřejné správy je tu pro daňový subjekt a k cíli správy daní by měl dojít jen za použití přiměřených nástrojů a při šetření základních práv osob. Zásada se často uplatní zejména v situacích, kdy správce daně rozhoduje v rámci správního uvážení. Předmětem testu proporcionality proto může být např. úvaha správce daně o výši pořádkové pokuty, která nesmí být v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti.

Přiměřenost se ve správě daní váže ke vztahu občan (daňový subjekt) a stát, kdy dochází k zásahu do práva na vlastnictví garantovaného v čl. 11 odst. 1 LZPS. Stát má zájem na výběru maximálního objemu daní na financování svých záměrů a občan má naopak zájem použít finanční zdroje na financování svých plánů.³

Vzhledem k tomu, že ve společenském systému dochází ke kolizi práv, kdy uplatněním jednoho práva dochází k omezení práva jiného, zejména pokud se jedná o kolizi práv soukromých osob ve prospěch státních orgánů, resp. státu jako celku, bylo nezbytné vymezit podmínky, za kterých jedno právo či svoboda má prioritu před jiným. Na téma principu proporcionality existuje mnoho soudních rozhodnutí nejen českých nejvyšších soudů, ale i soudů ve Štrasburku nebo Lucembursku v rámci Rady Evropy, resp. Evropské unie. Uvedu proto jeden z prvních nálezů Ústavního soudu⁴, ve kterém se Ústavní soud snažil stanovit kritéria, za jejichž splnění má prioritu jedno ze základních práv či svobod a uvedl, že je nezbytné realizovat vzájemné poměřování práv a šetřit podstatu a smysl omezovaného základního práva a svobody dle čl. 4. odst. 4 LZPS. Vzájemná komparace navíc spočívá v těchto kritériích:

- Kritérium vhodnosti,
- kritérium potřebnosti,
- kritérium závažnosti.

² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, sp.zn. 7 Aps 2/2010

³ LANDGRÁF, Roman. Zásada proporcionality při správě daní aneb kdy končí spravedlivá únosnost při správě daní. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer. 2012. č. 10. s. 25 - 31

⁴ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12.10.1994, sp.zn. Pl. ÚS 4/94

Časově pozdější náleží Ústavního soudu⁵ poupravil předchozí vymezení zásady přiměřenosti, kterou Ústavní soud nazval také jako zákaz nadměrnosti zásahů do práv a svobod a uvedl, že zahrnuje tři kritéria posuzování přípustnosti zásahu:

- Princip způsobilosti naplnění účelu (vhodnosti),
- princip potřeby,
- princip přiměřenosti.

Princip proporcionality (přiměřenosti) by mohl být předmětem samostatné akademické práce, a jelikož není účelem této práce hlubší analýza tohoto napříč právními obory často aplikovaného principu, pouze odkazují na některé další judikáty.⁶

Zásada neveřejnosti správy daní

Daňový subjekt je z důvodu odlišné koncepce daňového řízení povinen tvrdit a dokazovat, což oproti jiným veřejnoprávním řízením, jakými jsou např. trestní řízení nebo řízení o přestupcích a správních deliktech, znamená, že na něm leží břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Jelikož daňový subjekt poskytuje důvěrné informace, je nezbytné mu zároveň zaručit, že tyto informace budou předmětem zvýšené ochrany. K tomu slouží právě zásada neveřejnosti daní. Obecně jí můžeme nazvat jako legální omezení obecného principu otevřenosti veřejné správy, a tedy i širokého přístupu k informacím, získaných při postupu správních orgánů. Neveřejnost správy daní by teoreticky mohla být „ohrožena“ zákonem o svobodném přístupu k informacím, protože správce je povinným subjektem. Zákon však pamatuje na ochranu důvěrnosti majetkových poměrů a není povinen poskytovat některé druhy informací.⁷ Jelikož se obecně i detailněji neveřejnosti správy daní budu věnovat v kapitole o povinnosti mlčenlivosti a následcích jejího porušení, nebudu ji dále rozvádět na tomto místě.

Příslušenství daně

Daň jako legislativní zkratka zahrnuje různé formy peněžitého plnění (§ 2 odst. 3 a 4 DŘ). Tím je i příslušenství daně. Princip příslušenství plní podobnou funkci jako příslušenství

⁵ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 13.8.2002, sp.zn. Pl. ÚS 3/02

⁶ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 17.2.1999, sp.zn. Pl. ÚS 16/98, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.2.2013, sp.zn. 9 Ans 20/2012, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.12.2009, sp.zn. 2 Aps 2/2009 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2007, sp.zn. 2 Afs 159/2005

⁷ BAXA Josef, DRÁB Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. I. vydání. Praha: Wolters Kluwer. 2011. s. 68

v soukromém právu. Všechny formy příslušenství mohou být vyjádřeny jako sankce za nesplnění některé z povinností při správě daní. Lze pod tento institut zařadit úroky (dle DŘ nebo ZDPH), pokuty (kromě pokuty dle § 246 DŘ), penále nebo náklady řízení. V tomto ohledu se prakticky jen navázalo na úpravu v § 58 ZSDP.

Funkce příslušenství daně při správě daní je realizována s ohledem na skutečnost, že sledují osud daně. Z této teze jsou vyňaty pořádková pokuta nebo náklady řízení. Sledování osudu daně spočívá ve dvou rovinách, jimiž je stejné rozpočtové určení jako daň, k níž se váže, a dále, že výše příslušenství daně se mění se změnou výší daně. První rovina není nijak problematická, je celkem jednoznačná. Ovšem změna příslušenství daně s ohledem na výši daně přináší praktická úskalí, kdy jedno z nich je uvedeno v kapitole o pokutě za opožděné tvrzení daně.

Smysl příslušenství ve sledování osudu daně znamená, že změní-li se v průběhu času výše vyměřené daně, měla by se úměrně tomu změnit i výše příslušenství daně.⁸ Není ovšem jasné, jestli u některých forem příslušenství je možná jejich změna s ohledem na změnu výše daní po celou dobu plynutí lhůty pro stanovení daně nebo jestli se vztahuje výše příslušenství jen ke konkrétnímu řízení, eventuálně jen k jednomu podání. V této oblasti osobně shledávám rozpornost mezi jednotlivými výklady, kdy výklad systematický a jazykový dle mého názoru je v protikladu výkladu některých autorů. Jasnou odpověď nedává ani judikatura nejvyšších soudů a ani důvodová zpráva se k této problematice blíže nevyjadřuje. Konkrétní souvislosti vztahu daň a její příslušenství budou řešeny u jednotlivých typů sankcí. Z obecného principu sledování osudu by racionálně mělo taktéž vyplývat, že by ke stanovení a vymáhání příslušenství daně nemělo docházet dříve, než je pravomocně vyměřena daňová povinnost.⁹ Ovšem daňový řád tento princip v některých částech nerespektuje (blíže kap. o pokutě za opožděné tvrzení daně dle § 250 DŘ).

⁸ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.10.2009, sp.zn. 9 Afs 1/2009

⁹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2010, sp.zn. 8 Afs 6/2010

4. Odpovědnost a sankce v právu

Již z názvu rigorózní práce lze vyčíst, že objasnění vzniku odpovědnosti a sankce by měly být součástí jedné z kapitol. Předmět poznání by se neměl vztahovat pouze na jejich vznik, ale obecně na jejich postavení v oblasti právní vědy, jelikož problematika odpovědnosti a sankce je otázka zejména pro ni¹⁰. Nestanovuji si za úkol jednoznačně vymezit, co se rozumí odpovědností, kdy přesně vzniká a jakou souvislost má odpovědnost se sankcí, jestli se jedná o totožný pojem nebo je každá z těchto skutečností rozdílná. Jelikož ani právní věda se neshoduje, co se rozumí odpovědností, zejména co se týče jejího vztahu k primární povinnosti, nedá se očekávat ani ode mě, že bych přinesl objasnění rozporných názorů právních teoretiků. Účelem této kapitoly je shrnutí názorů jednotlivých významných autorů publikující v oblasti teorie práva, kdy mým úkolem je vyjádřit názor, která z koncepcí je mi bližší, i s ohledem na praktickou aplikaci odpovědnosti a sankce u některých sankcí vymezených v daňovém řádu.

Doposud jsem používal obecný pojem odpovědnost. Je proto vhodné zmínit, že společenský systém nezná jen jeden druh odpovědnosti, jelikož kromě vzniku právní odpovědnosti, jakožto následek určité skutečnosti předvídané objektivním právem, existuje odpovědnost morální, politická nebo náboženská. V některých právních kulturách se různé druhy odpovědnosti významně propojují, jako například v islámském právu „Šaria“, kde náboženství a právo se uplatňují jako jeden provázaný systém. Spojení odpovědností se realizuje i v našich podmínkách, kdy jedno z právních odvětví – ústavní právo, spojuje v určitých aspektech prvek právní i politické odpovědnosti. Samozřejmě by se daly najít ve všech právních oblastech příklady, kde lze zpochybnit tezi, že se jedná o čistou odpovědnost v právním slova smyslu. Obecně lze říci, že moderní právní kultura se opírá zejména o filozoficko-etická východiska, pokud jde o poznání právní odpovědnosti. Dále budu pracovat s pojmem odpovědnost jako s odpovědností právní.

Právní odpovědnost je jednou z forem realizace práva, která se uskutečňuje jako pouhá realizace práv a povinností nebo může být výsledkem procesu aplikace práva. Pouhou realizací práv a povinností se rozumí například vznik škody a její dobrovolná úhrada, důsledek aplikace práva může spočívat v potrestání za spáchaný delikt.¹¹

¹⁰ Samozřejmě jednotlivé skutkové podstaty odpovědnosti (za škodu, vady, prodlení nebo bezdůvodné obohacení) napříč soukromým a veřejným právem jsou předmětem diskusí při jejich praktické interpretaci a aplikaci, avšak pro účely této práce se zaměřuji zejména na její právně-teoretickou podstatu.

¹¹ MARŠÁLEK, Pavel. *Právo a společnost*. Praha: Auditorium, 2008, s. 175

Definovat co nejpřesněji právní odpovědnost se po dlouhá desetiletí snažilo mnoho právních teoretiků, když názor každého z nich pomohl k formulaci odpovědnosti. V současné době se za nejvhodnější (raději se vyhýbám přídavnému jménu nejsprávnější) považuje definice Viktora Knappa: „*Právní odpovědnost je povinnost snést zákonem stanovenou újmu v případě, že nastane zákonem stanovená skutečnost, tj. právní důvod.*“¹² Na definici odpovědnosti v tomto znění se shodne většina autorů, problematičtější je posouzení a nalezení shody u některých znaků této definice.

Pojetí, ve kterém je odpovědnost považována za povinnost, je všeobecně v právním světě přijatelné. Knappová¹³ k tomu uvedla, že se jedná o vztah totožnosti mezi povinností a odpovědností v tom smyslu, že i odpovědnost je povinností, a to povinností sekundární jako následek porušení primární povinnosti. Dle jejího názoru je následnost možná pouze v čase. Jestliže bereme v úvahu čas, je iracionální, aby povinnost a odpovědnost byly totožné, jelikož se liší tím, že jedna k druhé jsou k sobě primární, resp. sekundární. Povinnost je *conditio sine qua non* odpovědnosti.

Knappová uvedla, že právní odpovědnost nastává porušením primární povinnosti. V tomto ohledu nelze říci, že se jedná o jediný právní důvod vzniku odpovědnosti, čímž se přesouvám k dalšímu znaku Knappovo popisu odpovědnosti. V právním řádu lze najít několik právních důvodů mající za následek vznik odpovědnosti. Tím historicky nejznámějším je ono zmíněné porušení povinnosti (protiprávní jednání), často nazývané jako delikt, pokud je protiprávní jednání zaviněné. Jiným právním důvodem může být zákonem kvalifikovaná událost vyvolávající škodu nebo protiprávní stav, kdy vlastně ani nemusí jít o protiprávní úkon závisující na vůli odpovědného subjektu. Nejsou vyloučeny ani ostatní důvody, kdy nejcharakterističtější je nespokojenost s výkonem veřejné funkce osoby a prosté odvolání takové osoby z funkce v oblasti ústavního práva. Někteří považují za právní důvod vzniku odpovědnosti i neplatnost smlouvy *in fraudem legis*.¹⁴

Vrátím-li se k porušení primární povinnosti jako typického representanta právních důvodů vzniku odpovědnosti, nelze opomenout následky spojené s tímto porušením. Následkem může být trvání původní právní povinnosti s tím, že se „aktivuje“ možnost vynutit splnění původní povinnosti po naplnění právem předepsaných náležitostí (např. exekuce). Tato situace nastává ve většině případů. Druhou možností je vznik nové sekundární

¹² KNAPP, Viktor. *Teorie práva*, 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 1995, s. 200

¹³ KNAPPOVÁ, Marta. *Povinnost a odpovědnost v občanském právu*. Praha: Eurolex, 2003. s. 254-255

¹⁴ MARŠÁLEK, Pavel. *Právo a společnost*. Praha: Auditorium, 2008, s. 175 - 177

povinnosti v důsledku zaviněného porušení původní povinnosti tím, komu nová sekundární povinnost vzniká. Touto novou právní povinností je sankce, která může mít formu trestu nebo nahradit způsobenou škodu. Posledním případem jsou právní následky, které nelze podřadit pod žádnou z předešlých situací. Tím může být například neplatnost právního úkonu nebo zánik práva.¹⁵

4.1 Sankce jako újma za porušení právní povinnosti

Obecně lze za sankci považovat následek porušení povinnosti, ať už jde o sankci v podobě pokuty nebo úroku z prodlení. Lze za ní pokládat i exekuci či zánik práva. V teoretickém pojetí jde vlastně o újmu, eventuálně o povinnost snést újmu, jakožto obecný znak odpovědnosti. Odpovědnost a sankce proto nelze v zásadě rozlišovat, protože sankcí lze charakterizovat jako negativní důsledek vzniku odpovědnosti za porušení právního pravidla chování, které jej s touto spojuje. Sankce je součástí odpovědnosti v jejím širším kontextu. Pojem sankce se explicitně používá jako označení pro prvek struktury právní normy, kdy jde o tu část, ve které je stanovena újma za porušení právní povinnosti (event. za jiný právní důvod) stanovených v dispozicích právní normy.¹⁶

Jelikož se rozeznává sankce hrozící obecně ze zákona, která působí jako hrozba sankcí (objektivní sankce) a sankce, která již někoho postihla na základě zákona (subjektivní sankce), vyvstala otázka, jestli se odpovídá za porušení povinnosti či i za její splnění. Teorie a praxe se shodly na závěru, že v českém právu se uplatňuje odpovědnost následná, spočívající ve vzniku odpovědnostní povinnosti, tj. sankce.¹⁷

Jelikož se tato práce vztahuje k finančnímu právu, resp. k daňovému právu procesnímu, aplikuji v následujících kapitolách některé obecné poznatky o odpovědnosti a sankcích na oblast zejména procesního daňového práva. Lze jen částečně souhlasit, že účelem institutu právní odpovědnosti je sjednání nápravy, tj. odstranění důsledku konání *contra legem* a nastolení stavu, které je v souladu s právem. Lépe řečeno lze s tímto tvrzením souhlasit zcela jen za bližší interpretace části „*odstranění důsledku konání contra legem a nastolení stavu, které je v souladu s právem.*“ Pokud daňový subjekt nepodal řádné daňové přiznání a nezaplatil daň v řádné lhůtě, a nereagoval ani na výzvu správce daně, pravděpodobně mu

¹⁵ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*. Praha: ASPI Publishing, 2003, s. 163

¹⁶ JEROUŠEK, David. Pokuta za opožděné tvrzení daně z pohledu vzniku odpovědnosti a sankce. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2012. č. 4. s. 23 - 30

¹⁷ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*, 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 1995, s. 201-202

bude, vedle pokuty za opožděné tvrzení daně a úroku z prodlení, stanovena daň podle pomůcek. Daňový subjekt porušil svoji primární povinnost a dle mého lze považovat stanovení daně dle pomůcek za odstranění důsledku konání contra legem a nastolení stavu, které je v souladu s právem, když v souladu s právem je v tomto ohledu zájem na správném a úplném zjištění a stanovení daně. Jestli však vyměření daně na základě pomůcek může být považováno za správné a úplné zjištění a stanovení daně, je otázka. Jsem si ale vědom, že nelze explicitně vyjádřit definici právní odpovědnosti, odpovídající všem okruhům práva.

Polemika o tom, jestli finanční právo je samostatným právním odvětvím ponechávám stranou, ale lze souhlasit s dedukcí, že právní odpovědnost předvídaná normami finančního práva je vlastně odvozená administrativně-právní odpovědnost, označovaná jako správní trestání.¹⁸ Finančněprávní (zahrnující i daňovou) odpovědnost, jestli se může takto nazvat, je některými autory považována za součást finančního práva trestního, jehož normy se týkají a ovlivňují chování subjektů napříč celým finančním právem jako sankce za porušení norem práva správního.¹⁹ Rozlišování na správní a finančněprávní odpovědnost je spíše otázkou výkladu doktrinálního, kdy i daňové řízení, které lze podřadit pod finanční právo, je vlastně specifickým správním řízením.

4.2 Vztah zavinění a odpovědnosti

Zaviněním se rozumí volní psychický stav toho, kdo se určitým způsobem chová, k důsledkům jeho chování. Rozděluje se na dolus (úmysl) a culpa (nedbalost). Z tohoto pohledu se rozděluje odpovědnost na subjektivní (výlučně v trestním právu a převažuje v soukromém právu), která je spojena s existencí zavinění, a objektivní, kde zavinění není esenciálním znakem skutkové podstaty sankce. Jak jsem již výše vysvětlil, právním důvodem vzniku právní odpovědnosti nemusí být jen porušení právní povinnosti, ale i zákonem stanovená kvalifikovaná událost, která porušení primární subjektivní povinnosti nevyžaduje. Odpovědnost následující po události jen reflektuje zákonem předvídaný stav, který ale není v souladu s právem.

Objektivní odpovědnost je odpovědnost za porušení práva bez ohledu na to, zda nositel povinnosti porušení zavinil či nikoliv, a v současném moderním společenském světě

¹⁸ PAPOUŠKOVÁ, Zdeňka a kolektiv autorů. *Finanční právo – věda, pedagogická disciplína a praxe*. Olomouc: Iuridicum. 2012. s. 152

¹⁹ ŠRÁMKOVÁ D. in MRKÝVKA, P. *Finanční právo a finanční správa*, 1. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 120

se uplatňuje čím dál častěji. Objektivní odpovědnost se ještě rozlišuje na absolutní bez možnosti liberace a obecnou objektivní odpovědnost, u které jsou liberační důvody připuštěny (např. z důvodů *vis maior*).²⁰

Pojetí objektivní odpovědnosti nevylučuje možnost jejího vzniku taktéž při porušení povinnosti v důsledku protiprávního jednání, avšak ne na základě zavinění. To je případ například odpovědnosti za prodlení dlužníka nebo věřitele v soukromém právu. Zákon v tomto ohledu nestanovil jako nutný předpoklad vzniku odpovědnosti zavinění. Obdobné je to i v daňovém řádu. Ten ve své čtvrté části obsahuje výčet následků porušení povinností (sankcí), které jsou předmětem této rigorózní práce. K jednotlivým druhům sankcí v daňovém řádu a vzniku odpovědnosti se samozřejmě postupně dostanu. Při správě daní se uplatňuje zejména objektivní odpovědnost. Vznik odpovědnosti za porušení povinností při správě daní tedy předpokládá:

- Existence právní povinnosti (např. povinnost podat řádné daňové tvrzení, uhradit daň),
- nesplnění právní povinnosti (např. nepřipsání úhrady daně na účet správce daně řádně a včas, nepodat řádné daňové tvrzení),
- kauzální nexus (příčinná souvislost).

Daňový řád ve většině případů nespojuje vznik odpovědnosti za porušení primární povinnosti se zaviněním (ani ve formě nevědomé nedbalosti), k čemuž se vyjádřím u jednotlivých sankcí. Jestli se jedná o obecnou nebo absolutní objektivní odpovědnost, není lehké jednoznačně odpovědět, jelikož liberační důvody jako například neodvratitelné události (přírodní události), kdy nemohl daňový subjekt podat daňové přiznání, žádný z daňových zákonů neobsahuje. Lze ovšem dovodit, že prodloužení lhůty dle § 36 má v jistém slova smyslu liberační povahu. Jsem však toho názoru, že daňový řád při uplatňování sankcí vychází z přísné objektivní odpovědnosti, kdy u jednotlivých sankcí nejsou možné konkrétní liberační důvody. Objektivní odpovědnost v daňovém řízení se stanovenými liberačními důvody je uplatněna např. ve slovenském daňovém řádu, konkrétně v § 154 odst. 2 DP. Subjektivní odpovědnost za zavinění se taktéž uplatňuje v daňovém řádu, konkrétně u pokuty za porušení povinnosti mlčenlivosti.

²⁰ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*. Praha: ASPI Publishing, 2003, s. 166

5. Následky porušení povinností při správě daní

5.1 Povinnost mlčenlivosti a pokuta za její porušení ve správě daní

Správa daní je specifický postup orgánů veřejné moci vyplývající ze zákonem stanovené působnosti a pravomoci dané příslušným státním orgánům. Jedná se o normativně upravený postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.²¹ V praxi se stále zaměňují, resp. užívají jako synonyma pojmy správa daní a daňové řízení, přestože jsou tyto výrazy celkem jednoznačně rozlišeny, kdy daňové řízení je součástí správy daní, není na rozdíl od správy daní upraven ani jeho cíl, ale rozumí se jím určitý procedurální řízení zahájený vznikem některé z daňových povinností a ukončen zaplacením (úhradou) této povinnosti či uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení či placení daně. Jak je zmíněno i v literatuře, explicitní legislativní vyjádření cíle správy daní může být využito zejména jako interpretační korektiv v problematických pasážích daňového řádu a jiných daňových právních předpisů při jejich aplikaci orgány veřejné moci.²²

Porozumění cílům a funkci správy daní je základním a nezbytným předpokladem pro vyhnutí se porušení povinností při správě daní, zejména při ochraně údajů a informací získaných právě v rámci správy daní. Proto musí být stanoveny i určité limity a požadavky na činnost celé státní správy s důrazem na berní správu a ochranu zájmů subjektů dotčených touto správou, jak rovněž plyne z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu: „*Jedním ze základních požadavků na správu státu je racionalita; správa musí být vykonávána nejen řádně, ale také efektivně. V právním státě k tomu přistupuje neoddělitelný požadavek, aby správa státu a výkon veřejné moci se dály s ohledem na zachování práv státních občanů a všech osob, podléhajících státní jurisdikci. V daňové sféře při správě daní je takový požadavek zvláště citlivý: zájem státu na zjištění, stanovení a splnění daňových povinností je limitován zákonnými pravidly a především povinností dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Správci daně přitom musí volit jen takové postupy a taková opatření, která daňové subjekty i při potřebě dosáhnout účelu výběru daní co nejméně omezují (§ 2 a 3 d. ř).*“²³ Při správě daní je požadavek na zachování práv občanů a všech osob, a volba co nejméně omezujících opatření, které daňové subjekty i při potřebě

²¹ § 1 odst. 2 DŘ

²² LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 2

²³ Srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17.7.2008, sp.zn. 7 Afs 13/2007

dosáhnout účelu výběru daní, velmi problematický, zejména co se týče povinnosti mlčenlivosti o poměrech jednotlivých daňových subjektů.

S mlčenlivostí a následky jejího porušení jsou nerozlučně spjaty jednotlivé zásady nejen správy daní, ale i zásady vycházející z ústavních zákonů (např. nestrannost). Základní zásadou korigující právní úpravu mlčenlivosti je zásada neveřejnosti správy daní. Neveřejnost správy daní nesouvisí s tím, zda jednání před správcem daní probíhají formou ústní či písemnou. Přestože § 262 DŘ vylučuje použití správního řádu, v mnoha ohledech je možné jej analogicky použít zejména při aplikaci a interpretaci jednotlivých zásad. Správní řízení probíhá převážně v písemné formě, výjimečně je nařizováno jednání ústní. Ústní jednání je neveřejné, pokud zákon nestanoví nebo správní orgán neurčí, že jednání nebo jeho část jsou veřejné.²⁴ V této situaci může být veřejnost nepřímým účastníkem správního řízení a mohla by se tak dozvědět různé důvěrné informace o poměrech konkrétních osob. Správní řád na toto pamatuje v § 49 odst. 3 DŘ, kdy v případě žádosti účastníka, aby ústní jednání bylo veřejné, správní orgán posoudí, zda-li nemůže být způsobena újma ostatním účastníkům, zejména vyzrazením důležitých údajů o konkrétních osobách a jejich poměrech. Správní řád však neobsahuje jiná ustanovení týkající se povinnosti zachovávat mlčenlivost, popř. sankce za její porušení. Dokonce i v ustanovení o nahlížení do spisu správní řád umožňuje za určitých okolností nahlédnout do spisu jiným osobám než samotným účastníkům a jejich zástupcům.²⁵

Tímto stručným exkurzem do obecné úpravy správního řízení jsem chtěl poukázat na skutečnost, že při správě daní je zásada neveřejnosti upravena a respektována výrazněji a přísněji než v obecném správním řízení. Například do spisu nemá možnost nahlédnout jiná osoba než daňový subjekt, jehož se řízení týká, nebo jeho zástupce. Nepřipouští se ani možnost veřejného ústního jednání při probíhajícím daňovém řízení, např. při výslechu daňového subjektu či svědka. Zdůraznění zásady neveřejnosti při daňovém řízení a dalších postupech v rámci správy daní je základním kamenem správy daní a naplnění jejího účelu.

Výběr daní, jakožto hlavní příjmová složka veřejných rozpočtů, je spojen se širokou škálou postupů ze strany úředních osob správce daně a dochází ke „zveřejňování“ důvěrných informací jednotlivých daňových subjektů, jako jsou osobní údaje, údaje o vlastnictví motorových vozidel, údaje o darech nebo dědictví. Aby byl naplněn cíl správy daní, je signifikantní zajistit ochranu informací získaných při správě daní. Proto je na zásadu

²⁴ § 49 SŘ

²⁵ § 38 odst. 2 SŘ

neveřejnosti dáván velký důraz, jinak by se daňové subjekty a jiné osoby zúčastněné na správě daní obávaly spolupracovat se správcem daně, např. z důvodů možné ztráty konkurenční výhody, tajných dokumentů obsahující know-how²⁶ či vyzrazení informací o obchodních partnerech. Zákodárce si byl a je vědom, že neveřejnost a s tím spojená mlčenlivost je zásadní pro účel správy daní, proto daňový řád rovněž upravuje následky spojené s porušením této mlčenlivosti.²⁷

Již se dostávám k meritu této kapitoly, a to k mlčenlivosti a k následkům jejího porušení. Abychom mohli důkladně rozebrat skutkovou podstatu sankce za porušení mlčenlivosti, je naprosto zásadní si vysvětlit, co se mlčenlivostí při správě daní rozumí nebo za jakých okolností je možné mlčenlivost prolomit. Na daňový subjekt je zejména v souvislosti s dokazováním kladena povinnost prokazovat veškeré skutečnosti uvedených v daňových tvrzeních či jiných podáních.²⁸ Na daňovém subjektu tedy leží břemeno tvrzení a s tím spojené břemeno důkazní. Správce daně v souvislosti s důkazním břemenem získává od daňového subjektu různé listiny, dokumenty či vyjádření o činnosti a dalších skutečnostech daňového subjektu, které mají potenciál důvěrných informací i ve spojitosti s ochranou osobních údajů.²⁹ O ochraně a zpracování osobních údajů v daňovém řízení se vyjadřuje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2013, sp. zn. 9 Aps 5/2012, které se zabývá otázkou zpracování osobních údajů při správě daní a s tím spojené povinnosti zpracovávat osobní údaje dle zákona o ochraně osobních údajů.

Pokud zákonodárce ukládá daňovému subjektu přísné důkazní břemeno ohledně dokazování jím tvrzených skutečností, musí mu být zaručeno, že tyto skutečnosti a údaje zůstanou utajeny a bude s nimi nakládáno v souladu s cílem správy daní a zásadou zákonnosti a přiměřenosti. Nejedná se jen o účetnictví a účetní doklady prokazující konkrétní skutečnosti, které mohou být vyzrazeny, jelikož údaje z nich získané mají být v některých případech poskytnuty veřejnosti, např. za účelem investora posoudit finanční zdraví podniku při záměru alokovat své finanční prostředky. Při jednání správce daně a daňového subjektu může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby předložil i smlouvy uzavřené s jeho obchodním partnerem prokazující uskutečnění určitého plnění. V této smlouvě mohou být informace, které v případě jejich získání konkurencí, jsou schopné poškodit podnikatelskou činnost daňového subjektu.

²⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 8 Afs 50/2005

²⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2.vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 44

²⁸ § 92 odst. 3 DŘ

²⁹ Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů

Ještě než vysvětlím osobní a věcný rozsah mlčenlivosti, možnosti zproštění či negativní vymezení institutu mlčenlivosti, zmíním poučovací povinnost ze strany správce daně o povinnosti mlčenlivosti. ZSDP upravoval poučovací povinnost přímo v části týkající se mlčenlivosti. Daňový řád konkrétní ustanovení o poučovací povinnosti v rámci institutu mlčenlivosti neobsahuje, vychází se ze základních zásad správy daní, konkrétně ze zásady poučovací nacházející se v § 6 odst. 3 DŘ. Dle dikce ustanovení se poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. Nabízí se tu otázka, co se rozumí přiměřeným poučením nebo kdy je poučení potřeba, resp. při jakých úkonech? Jelikož se pohybujeme v oblasti správního práva, odpověď na výše uvedené otázky jsou součástí správního uvážení konkrétní úřední osoby. Zákon neurčitými pojmy (např. slovo přiměřeně) ponechává na úvaze správního orgánu, za jakých okolností by měl poučit osoby zúčastněné na správě daní. Správce daně by při posuzování potřebnosti poučení měl vzít v úvahu zejména četnost úkonů nebo náročnost úkonů z hlediska jejich složitosti a právních účinků s těmito úkony spojenými.³⁰

V praxi jsou osoby zúčastněné na správě daní poučeny o mlčenlivosti před faktickým zahájením konkrétního úkonu (např. před započítáním výsledku), kdy osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek daňového řádu nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly, a že to neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní. Dříve pravděpodobně z důvodu používání vzorových tiskopisů protokolů docházelo k případům, kdy i daňový subjekt byl v rámci poučovací zásady poučen o absolutní mlčenlivosti o všem, co se dozvěděl při správě svých daní. Osoby zúčastněné na správě daní by rozhodně měly být poučeny rovněž o následcích nedodržení povinnosti mlčenlivosti, což by mělo být promítnuto i do protokolu o ústním jednání při správě daní.

5.1.1 Osobní, věcné a časové vymezení povinnosti mlčenlivosti při správě daní

Co je obsahem povinnosti mlčenlivosti správy daní, lépe řečeno její vymezení z hlediska osobní, věcné a časové působnosti se nachází v § 52 DŘ. Výčet osob, na které dopadá povinnost mlčenlivosti je normativně upraven hned v prvním odstavci § 52 DŘ. Absolutní povinnosti mlčenlivosti jsou vázány úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní, kdy jejich povinnost se vztahuje na vše, co se při správě daní dozvěděly. Při výslechu

³⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 30

svědka, jako jednoho ze subjektů spadající pod legální pojem osoba zúčastněná na správě daní, by ovšem v praxi nemělo docházet k vyjádření některých důležitých skutečností tomuto svědkovi. Pravděpodobnější je to však při vypracování znaleckého posudku, kde se znalec potřebuje seznámit s některými skutečnostmi nezbytnými pro vypracování znaleckého posudku a dostává se tak k údajům o poměrech jiných osob získaných při správě daní. Co se týče mlčenlivosti daňového subjektu, druhá věta § 52 by formalistickým jazykovým výkladem mohla navozovat dojem, že daňový subjekt nemá žádnou povinnost mlčenlivosti, a to dokonce i vůči informacím, které byly získány od jeho obchodních partnerů v průběhu důkazního řízení při správě jeho daní. Není však možné vykládat ustanovení jen pomocí gramatického výkladu, kdy i právní teoretici konstatují, že jednotlivá ustanovení by měla být interpretována zejména výkladem teleologickým, který je považován za špičku pyramidy při aplikaci a interpretaci právních norem. A za použití důvodové zprávy se dojde k závěru, že předmětné ustanovení se musí vykládat tím způsobem, že daňový subjekt nemá povinnost mlčenlivosti jen k údajům a informacím, týkajících se jeho osoby a poměrům.

Zvláštní postavení při správě daní a s tím související mlčenlivostí mají zástupci osob zúčastněných na správě daní. Zde se mají na mysli zejména zástupci daňového subjektu zmocnění na základě plné moci a jednající v přímém zastoupení. Mají tito zástupci absolutní povinnost mlčenlivosti jako úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní vyjma daňového subjektu nebo značně omezenou jako daňový subjekt? Pokud platí druhá z uvedených možností, jak je to následně se sankcemi pro toho zmocněnce, který zveřejní některé informace o svém zmocniteli (daňovém subjektu), řeší se to prostřednictvím sankcí dle daňového řádu nebo pouze „interně“ mezi daňovým subjektem a jeho zástupcem? Více v podkapitole o odpovědnosti a sankcích zmocněnců daňových subjektů.

Věcná působnost povinnosti mlčenlivosti se v porovnání s textem ustanovení § 24 odst. 1 ZSDP zúžila, kdy mlčenlivost dopadá na to, co se povinné subjekty dle § 52 odst. 1 DŘ dozvěděly o poměrech jiných osob. Tím se myslí zejména majetkové, obchodní a jiné poměry určitých osob.³¹ Částečné zmírnění povinnosti subjektů dodržovat absolutní mlčenlivost se nachází v § 52 odst. 3 DŘ. Někteří autoři³² argumentují, že k faktickému zúžení povinnosti mlčenlivosti nedošlo s ohledem na základní zásadu mlčenlivosti a neveřejnosti uvedenou v § 9 odst. 1 DŘ. Jejich názor je založen na tvrzení, že povinné

³¹ Ministerstvo financí. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. 2010

³² LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. 126 s.

subjekty nejsou oprávněni zveřejnit nejen informace o poměrech jiných osob, ale v souladu s § 9 odst. 1 DŘ jsou povinni dodržet mlčenlivosti o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděli. Na jednu stranu je tato zásada velice důležitá a je nezbytné jí respektovat, na straně druhé není dle mého názoru nutné a ani vhodné základní zásady chápat a interpretovat absolutně, jen na základě jazykového výkladu. Zásady neveřejnosti a mlčenlivosti jsou významné pro správu daní, ale zákonodárce konkrétní úpravou podmínek mlčenlivosti v § 52 DŘ měl pravděpodobně v úmyslu vymežit a zkonkretizovat výše uvedené zásady v ustanoveních § 52 DŘ. Pokud by tomu tak nebylo, nabízí se otázka, proč by se v § 52 odst. 1 věty první DŘ stanovilo, že povinností mlčenlivosti jsou vázány úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní v rozsahu toho, co se dozvěděly o poměrech jiných osob? Lze však říci, že tato problematika je spíše právně-teoretická.

Z hlediska právní úpravy mlčenlivosti v daňovém řádu lze časovou působnost definovat jako časové rozmezí, ve kterém jsou povinné subjekty (úřední osoby, osoby zúčastněné na správě daní, daňové subjekty) povinni dodržovat tuto povinnost. Z časového hlediska jí lze stanovit jako neomezenou. Jen samotný daňový subjekt má instrument ve formě zproštění mlčenlivosti, kterým může zprostit povinnosti mlčenlivosti jiné povinné subjekty. Jiná praktická možnost neexistuje. Úřední osoby mají povinnost mlčenlivosti i v případě ukončení jejich pracovního či služebního poměru u správce daně.³³ Osoby zúčastněné na správě daní jsou rovněž povinni dodržet mlčenlivost až do smrti. Otázka však nastává, jak je to v případě jejich smrti, kdy například znalec může získat důvěrné informace o poměrech jiných osob při své činnosti jakožto zhotovitel znaleckého posudku v důkazním řízení dle § 95 DŘ a tyto informace v písemné podobě mohou být za určitých okolností volně dostupné, např. pro zaměstnance či jeho rodinné příslušníky při odklizení jednotlivých spisů po znalcově smrti. Může dojít k vyzrazení důležitých dokumentů (např. i know-how) těsně před smrtí povinného subjektu, jak je to poté s uložení sankce za toto porušení? Zákon přenesení povinnosti mlčenlivosti i na osoby, které se dozvěděly důvěrné informace při správě daní od povinných subjektů (např. znalec), vůbec neřeší. Soukromoprávní důsledky ponechávám stranou.

³³ § 55 odst. 4 DŘ

5.1.2 Zproštění povinnosti mlčenlivosti

Již v předchozím odstavci bylo zmíněno, že jediný nástroj, který umožňuje zprostit mlčenlivosti úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní, má ve své moci daňový subjekt. On je jakýmsi pánem, který rozhoduje o tom, jestli a případně kdo bude zproštěn této povinnosti.

Rozsah zproštění mlčenlivosti je limitován údaji, které se týkají daňového subjektu, a údaji, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní. Není vyloučeno ani generální zproštění ke všem údajům, například za účelem informování veřejnosti.³⁴ Kromě rozsahu zproštění musí právní úkon, kterým dochází ke zproštění, obsahovat i účel zproštění.³⁵ Jinak by se nejednalo o platné a účinné zproštění mlčenlivosti.

Forma právního úkonu však v tomto případě není zákonem stanovena. Pokud daňový subjekt zbavuje správce daně povinnosti mlčenlivosti, měl by se tento úkon posuzovat jako podání osoby zúčastněné na správě daní směřující vůči správci daně v souladu s § 70 odst. 1 DŘ. V tomto případě je dle dikce zákona možné podání v písemné formě, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je podepsaná elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky.³⁶

Při úkonu daňového subjektu zprostit osoby zúčastněné na správě daní daňovým subjektem se nemůže jednat o podání, protože nesplňuje podmínky stanovené v § 70 odst. 1 DŘ. Z toho důvodu lze dovést, že toto zproštění může být učiněno i ústně (nikoliv jen ústně do protokolu) za splnění podmínky uvedení rozsahu údajů a účelu zproštění. Ústní zproštění mlčenlivosti bych v praxi příliš nedoporučoval, protože pak se mohou objevit spory o tom, jestli ke zproštění opravdu došlo a dokazování skutkových tvrzení v případném sporu by bylo komplikované.

Nejčastěji dochází ke zproštění mlčenlivosti v souvislosti s prokázáním příjmu žadatele o sociální dávky, kdy si orgán poskytující tyto dávky (Česká správa sociálního zabezpečení, Úřad práce) ověřuje rozhodné skutečnosti. Jiným příkladem je situace, kdy daňový subjekt je podezřelý či obviněn z trestného činu nedaňového charakteru a skutečnosti, na které dopadá povinnost mlčenlivosti, mohou podezření (obvinění) vyvrátit nebo mohou být

³⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 126

³⁵ § 55 odst. 4 DŘ

³⁶ § 71 odst. 1 DŘ

polehčujícími okolnostmi. Proto zpravidla oprávněná osoba zproští správce daně mlčenlivosti.³⁷

Povinnosti mlčenlivosti se povinné subjekty nezbaví ani případnou smrtí či zánikem daňového subjektu. Z výkladu poslední věty § 52 odst. 2 DŘ lze dovodit, že pokud zemře daňový subjekt - fyzická osoba, právo zprostit mlčenlivosti mají dědicové. Mají takové subjektivní právo všichni dědicové společně, tedy musí se vždy dohodnout nebo má každý dědic takové právo samostatně či se toto právo přidělí konkrétní osobě (dědicovi) při dědickém řízení? Nebo by se mohlo analogicky použít ustanovení OZ o ochraně osobnosti?³⁸ Toto vyřešeno v zákoně není. Jestliže daňový subjekt zanikl bez právního nástupce (u právnických osob) nebo bez dědiců, náleží oprávnění ke zproštění povinnosti ministři financí.

5.1.3 Zneužití informací v rámci povinnosti mlčenlivosti

Správce daně by měl svými preventivními opatřeními předcházet a zamezit možnosti porušení povinnosti mlčenlivosti zejména ze strany svých pracovníků. Je to totiž on, kdo je povinen vytvářet podmínky pro dodržení mlčenlivosti. Tím se rozumí řádné zabezpečení při manipulaci se spisy, ochranu a přístup k údajům ať již v podobě elektronické či na pevném médiu. Analogicky se úprava v § 55 odst. 1 a 2 DŘ vztahuje i na soudy ve správním soudnictví dle s.ř.s., jelikož ty manipulují se spisy při soudním přezkumu správních rozhodnutí správce daně.³⁹

Nejproblematictější může být situace, kdy úřední osoba nebo osoba zúčastněná na správě daní přímo i nepřímo využije informací, které získala při správě daní, a na které dopadá normativní úprava mlčenlivosti.⁴⁰ Osoba zúčastněná na správě daní může informace použít v rámci své podnikatelské činnosti, čímž by mohl daňový subjekt ztratit svoji konkurenční výhodu na trhu. U úředních osob potenciál ohrožení činnosti nebo osobní pověsti daňového subjektu je ještě vyšší. Úřední osoba má přehled o veškerých důkazních materiálech kontrolovaného daňového subjektu a přímo se nabízí možnost zneužití těchto informací pro jinou osobu (např. osobu blízkou). V této oblasti je velkým nebezpečím tzv.

³⁷ KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 162

³⁸ § 15 OZ

³⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 132

⁴⁰ § 55 odst. 3 DŘ

insider trading, kdy spřízněná osoba bude znát ekonomickou situaci daňového subjektu, jehož akcie jsou kotovány na některé ze světových burz, a tím může získat informace, které se za normálního běhu okolností nemůže dozvědět.

5.1.4 Negativní vymezení povinnosti mlčenlivosti

V dosavadní části kapitoly týkající se vymezení povinnosti mlčenlivosti bylo pojednáno převážně o situacích, které mohou být souhrnně nazývány jako pozitivní charakteristika mlčenlivosti. Zákonodárce však pamatoval i na případy, kdy je vhodné z důvodu naplnění účelu a cíle správy daní, vymežit jednotlivé skutečnosti, při nichž nedochází ke splnění jednoho ze znaků skutkové podstaty přestupku dle § 246 DŘ, přestože určitý potenciál porušení mlčenlivosti se zde objevuje. Za následujících okolností není splněn jeden ze znaků objektivní stránky přestupku, tj. porušení povinnosti mlčenlivosti. Není však vyloučen exces při jednání povinných subjektů.

Z ekonomické podstaty daní vyplývá, že jakožto hlavní zdroj příjmů veřejných rozpočtů⁴¹ je zde veřejný zájem na jejich efektivním výběru a co nejvyšším výnosu daní od jednotlivých subjektů v rámci jejich daňové povinnosti. Pro splnění cíle správy daní jsou správci daně poskytnuty instrumenty, které by k dosažení tohoto cíle měly přispět, kdy jedním z nich je výše uvedená povinnost mlčenlivosti. Veřejný zájem v jiné oblasti práva může převýšit veřejný zájem na dodržení mlčenlivosti ze strany správce daně. Zákonodárce taxativním výčtem v § 53 DŘ stanovil, které orgány moci výkonné nebo jiné subjekty, mohou obdržet informace o daňovém subjektu získané při správě daní. Veřejný zájem u těchto informací není neomezený, zákon jasně stanoví jejich rozsah a účel u každého ze subjektů.

Z hlediska dikce zákona⁴² se může negativní vymezení povinnosti mlčenlivosti, lépe řečeno poskytnutí informací o daňovém subjektu získaných při správě daní, rozdělit na pasivní a aktivní činnost správce daně poskytujícího tyto informace. Pasivní činnost správce daně spočívá v poskytování informací na základě žádosti některého ze subjektů dle § 53 odst. 1 DŘ. Forma žádosti stanovena není, nelze ani analogicky použít obecná ustanovení o podání dle § 70 DŘ, protože nelze ani jeden ze subjektů subsumovat pod pojem osoba zúčastněná na správě daní. Připadala by tedy v úvahu i možnost poskytnutí informací prostřednictvím telefonu. Na druhou stranu správce daně má povinnost pořídít o rozsahu poskytnutých

⁴¹ Pro účely správy daní je výčet veřejných rozpočtů uveden v § 2 odst. 2 DŘ

⁴² § 53 DŘ

informací protokol nebo úřední záznam.⁴³ Účel v protokolu či v úředním záznamu být nemusí, musí však odpovídat účelu vymezenému v § 53 odst. 1 DŘ u jednotlivých oprávněných subjektů.

Na správce daně, konkrétně na každou úřední osobu, jsou proto kladené vysoké požadavky ohledně posouzení, jestli je zákonný účel prolomení mlčenlivosti vůči některému ze subjektů splněn. Správce daně nesmí automaticky poskytovat informace o daňovém subjektu. Musí pečlivě zkoumat, zda účel odpovídá zákonným kritériím dle daňového řádu.⁴⁴

V § 53 odst. 2 DŘ jsou uvedeny další možnosti, kdy orgán veřejné moci (státní zástupce a soud) může požádat o informace získané při správě daní, které mají souvislost s objasněním okolností nasvědčující spáchání některého z taxativně uvedených trestných činů. Z orgánů činných v trestním řízení jsou vyňaty dle § 53 odst. 2 DŘ policejní orgány⁴⁵, neplatí to ovšem bezvýjimečně, protože existují zvláštní zákony, které vynětí prolamují. Těmto orgánům tedy nesmí správce daně poskytnout žádné informace podléhající mlčenlivosti, což za určitých okolností by mohlo narušit průběh přípravného řízení při odhalování trestné činnosti, avšak vzhledem k předpokládané spolupráci mezi příslušným státním zastupitelstvem a policejním orgánem dle § 157 a následujících ustanovení TŘ by ke komplikacím docházet nemělo.

Aktivní činnost správce daně se týká oznamování trestných činů, ke kterým dochází při správě daní nebo se úřední osoby správce daně při své pracovní činnosti dozvěděli jiným způsobem o možném spáchání některého z trestných činů specifikovaných v DŘ.⁴⁶ V tomto případě může být spáchání trestného činu oznámeno rovněž policejnímu orgánu, není zde žádná výjimka.⁴⁷

Taktéž dochází ke kolizi veřejného zájmu týkajícího se mlčenlivosti. Tím, kdo v souladu s § 53 odst. 3 DŘ oznamuje spáchání trestného činu, jsou bezesporu úřední osoby, jež zastupují a jsou představiteli správce daně, i když ustanovení § 53 odst. 3 DŘ obecně zní: „*Správce daně má oznamovací povinnost podle zákona, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v odstavci 2.*“ Oznamování v taxativně vymezených případech⁴⁸ je jejich povinnost, u ostatních trestných

⁴³ § 54 odst. 1 DŘ

⁴⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 131

⁴⁵ § 12 odst. 1 a 2 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁶ § 53 odst. 3 DŘ

⁴⁷ § 8 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁸ § 53 odst. 2 DŘ

činů však dominuje zásada povinnosti mlčenlivosti. Úřední osoba je však rovněž občan, který má určité povinnosti vyplývající z trestního zákoníku.⁴⁹ Je tato osoba povinna oznámit trestné činy, o kterých se dozvěděla při správě daní, a které jsou zařazeny a vyjmenovány taxativním výčtem v jednotlivých skutkových podstatách dle § 367 a § 368 TZ nebo je tato osoba povinna splnit povinnost mlčenlivosti podle daňového řádu? V tomto zdánlivém rozporu pravděpodobně převáží zájem na dodržení mlčenlivosti.

Další skutečností, kdy jde o negativní vymezení povinnosti mlčenlivosti, jsou stanoveny v odstavci třetím, čtvrtém a pátém § 52 DŘ. Třetí odstavec předmětného ustanovení vychází z veřejné publicity některých údajů o daňovém subjektu získané v rámci správy daní. Typickou situací jsou veřejně dostupné informace ze seznamu plátců DPH, z obchodního či živnostenského rejstříku.

Média v některých případech informují o probíhajících či skončených soudních řízeních s jistou mírou anonymizace, týkající se zejména účastníků řízení a jiných zúčastněných osob. Taktéž daňový řád pamatuje obecným ustanovením v § 53 odst. 4 DŘ na situaci, kdy může dojít ke zveřejnění zobecněných informací. Fundamentální otázkou je míra zobecnění dané informace, aby veřejnost nepoznala a nezískala důvěrné informace o příslušných osobách. Účelem tohoto zobecnění může být jejich pedagogické či publicistické využití či naplnění zásady legitimního očekávání, právní jistoty a předvídatelnosti v rámci správního řízení (vč. správy daní).⁵⁰ Daňová správa by si proto mohla vzít vztyčné body pro zacházení s informacemi o probíhajících a skončených daňových řízeních od soudů a jejich postupů při zveřejňování soudních rozhodnutí. Ovšem již nyní česká daňová správa zveřejňuje vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů.⁵¹ Ustanovení § 52 odst. 3 a 4 DŘ a rovněž celá právní úprava mlčenlivosti je doplňována zákonem č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.⁵²

Z hlediska posledního ustanovení § 53 odst. 5 DŘ jakožto negativního vymezení mlčenlivosti je důležité upozornit na mezinárodní spolupráci v rámci správy daní.⁵³ V rámci této spolupráce dochází k výměně značného množství informací o jednotlivých daňových subjektech, čímž vlastně dochází i k popření zásady mlčenlivosti v rámci české správy daní ve

⁴⁹ Např. trestný čin nepřekážení trestního činu dle § 367 TZ nebo neoznámení trestného činu § 368 TZ

⁵⁰ Srov. § 2 odst. 4 SR a § 8 odst. 2 DŘ

⁵¹ Česká daňová správa. *Vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů* [online]. Česká daňová správa [cit. 24.7.2013] Dostupné na <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/4557.html?year=0>

⁵² LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 127

⁵³ Srov. zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů

prospěch jiného členského státu EU. V této oblasti se občas vyskytují názory, které upozorňují na nejasnosti:⁵⁴ „...na jedné straně vzniká povinnost státu (úřední osoby) určité informace poskytnout, aniž by však bylo dáno, že takovéto poskytnutí není porušením povinnosti zachovávat mlčenlivost ve smyslu § 52 DŘ.“ Česká republika je v důsledku svého členství v Evropské unii povinna dodržovat primární i sekundární předpisy společenství. Ve spojení s články 10 a 10a Ústavy⁵⁵ a v důsledku transpozice směrnice Rady Evropské unie 2011/16/EU do zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní s účinností od 1.1.2013 je prioritní aplikace tohoto zákona o mezinárodní spolupráci před DŘ, jenž doplňuje výše uvedený zákon.⁵⁶ Tento nově přijatý a účinný zákon může evokovat názor, že může dojít i k částečnému potlačení mlčenlivosti o údajích o daňových subjektech, avšak znění § 21 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní tyto obavy rozptyluje: „*Kontaktní místo (Ministerstvo financí ČR) může odmítnout poskytnutí mezinárodní spolupráce, která by porušila ochranu obchodního tajemství nebo zákonem uloženou nebo zákonem uznanou povinnost mlčenlivosti, anebo pokud by poskytnutí informací mohlo ohrozit veřejný pořádek nebo bezpečnost České republiky.*“ Ohrožením veřejného pořádku se rozumí například případ, kdy daňová kontrola by byla motivována určitým rasovým či náboženským podtextem.⁵⁷

5.1.5 Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti

Český právní řád stanoví v jednotlivých právních normách několik zákonných povinností, které jsou jednotliví adresáti právních norem povinni dodržovat. DŘ v tomto ohledu v oblasti mlčenlivosti konstituuje povinnost mlčenlivosti pro jednotlivé subjekty, kteří se v různých rolích zúčastňují správy daní. Aby však tyto povinnosti byly dodržovány, je kruciólní stanovit odpovědnost a následky za porušení těchto povinností. Ještě je vhodné doplnit, že v rámci správy daní není možné si smluvně upravit vznik či zánik povinnosti mlčenlivosti. Zákon je v tomto ohledu jedinou právní skutečností, jenž vymezuje povinnost mlčenlivosti při správě daní.

⁵⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2.vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 128

⁵⁵ Ústavní zákon č.1/1933 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁶ § 3 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁷ Ministerstvo financí. Důvodová zpráva k zákonu č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní [online] Poslanecká sněmovna [cit. 15.7.2013] Dostupné online na: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=768&CT1=0>

Daňový řád obsahuje v § 246 DŘ sankci, kterou lze označit jako peněžitou formu sankce ukládající se za porušení povinnosti nepeněžité povahy při správě daní. Této formě sankce se bude týkat následující podkapitola. V souvislosti s porušením povinnosti mlčenlivosti připadá v úvahu rovněž náhrada škody, a to jak z hlediska veřejného práva⁵⁸, tak práva soukromého.⁵⁹

Normativní úprava sankce (pokuty) za porušení povinnosti mlčenlivosti v DŘ je strohá, když je obsažena pouze v jednom paragrafu, čítající tři odstavce. Daňový řád téměř neupravuje procesní pravidla pro projednávání, ukládání, vybírání nebo vymáhání této pokuty. Základním a nejdůležitějším důvodem je skutečnost, že pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti je sankce za spáchání přestupku. V rámci tohoto správního řízení, se nepostupuje dle daňového řádu, ale dle PŘZ⁶⁰ a subsidiárně dle SŘ.⁶¹

Je zastáván názor, že se v tomto případě nejedná o správu daní⁶², s čímž se nemohu plně ztotožnit. Daňový řád neupravuje ve svém § 1 odst. 1 DŘ stricto sensu, že je jediným právním předpisem, který upravuje správu daní: „*Tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, kterým jim vznikají při správě daní.*“ Povinnost mlčenlivosti a s tím spojená pokuta za její porušení je bezesporu důležitou součástí celého procesu souvisejícího s výběrem daní. Bez ní by byl složitě splněn cíl správy daní specifikovaný v § 1 odst. 2 DŘ: „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ Přestože se při projednávání pokuty za porušení povinnosti postupuje dle PŘZ a subsidiárně SŘ, není vyloučeno, aby se toto řízení považovalo rovněž za správu daní, jelikož toto řízení a represe pro toho, kdo porušil tuto povinnost, je důležitá pro celý daňový proces, zejména je nutné pro naplnění výše uvedeného cíle správy daní. Na druhou stranu stricto lato DŘ obsahuje ustanovení § 262 DŘ, které vylučuje použití SŘ při správě daní. Pokud se výše uvedené rozvede spíše do extrémní teoretické roviny, tak dokud se při řízení o uložení pokuty za porušení povinnosti mlčenlivosti postupuje dle PŘZ, mohlo by se jednat stále o správu daní. Pokud se v některých otázkách, které neupravuje PŘZ, použije SŘ, o správu daní by se již s ohledem na § 262 DŘ nejednalo.

⁵⁸ Zákon č. 82/1988 Sb., o odpovědnosti státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁹ § 415 a násl. OZ nebo § 373 a násl. ObZ

⁶⁰ Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů

⁶¹ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶² LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 563

5.1.6 Skutková podstata pokuty za porušení mlčenlivosti

Skutková podstata sankce za porušení povinnosti mlčenlivosti není definována v PŘZ, ale je vymezena přímo v DŘ. V odborných kruzích se vede diskuse, zda by nebylo vhodnější kodifikovat jednotlivé přestupky napříč celým právním řádem do jednoho zákoníku nebo je účelnější zařadit přestupky do jednotlivých zákonů, s kterými svou povahou a podstatou právně i skutkově souvisí. Přestupky nejsou tím nejvýznamnějším (ne)kodifikovaným problémem, protože zákon požaduje, aby příslušný správní delikt byl označen za přestupek, aby se o přestupek jednalo. Naproti tomu, ostatní druhy správních deliktů jsou roztrženy nesystematicky a nesouvisle v mnoha právních předpisech a není jasné, jaké druhy správních deliktů náš právní řád obsahuje, i když právní teorie se již na určitém závěru shodla.

Skutková podstata pokuty za porušení povinnosti mlčenlivosti zní:⁶³ „*Fyzická osoba, která je vázána povinností mlčenlivosti za podmínek stanovených daňovým zákonem, se dopustí přestupku tím, že tuto povinnost poruší.*“ Litera ustanovení o pokutě za porušení mlčenlivosti lze shledat značně strohou, ale jen skutková podstata skýtá mnohá právní úskalí, která v praxi problematiku pokuty rozšiřují a zasluhují si vyšší pozornost. Přestože není předmětem této práce právní úprava přestupků nebo jiných správních deliktů a jím odpovídající skutková podstata, u této sankce stanovené DŘ je více než vhodné se analyticko-kritickým přístupem zaměřit na její skutkovou podstatu.

Že se jedná o přestupek, to plyne již ze samotného znění skutkové podstaty. Je to důsledek obecné normativní úpravy v přestupkovém zákoně⁶⁴, který vyžaduje výslovné označení protiprávního jednání za přestupek v konkrétním zákoně. Jako každý jiný přestupek se i u tohoto přestupku rozlišují formální a materiální znaky.

Materiálním znakem je společenská škodlivost, čímž se rozumí to, co je v rozporu s účelem právního řádu, v případě správy daní se pravděpodobně jedná o porušení cíle správy daní. V rámci mlčenlivosti se společenskou škodlivostí bezesporu myslí porušení daňového tajemství týkající se poměrů osob zúčastněných na správě daní. Materiální znak ovlivňuje v praxi rozlišování přestupku a trestného činu. Velmi často může dojít k naplnění formálních znaků jak přestupku, tak trestného činu, a právě společenská škodlivost je ten korektiv, který by měl vymežit a pomoci příslušným orgánům při kvalifikaci protiprávních jednání.

⁶³ § 246 odst. 1 DŘ

⁶⁴ § 2 odst. 1 PŘZ: „*Přestupkem je zaviněné jednání, které porušuje nebo ohrožuje zájem společnosti a je za přestupek výslovně označeno v tomto nebo jiném zákoně, nejde-li o jiný správní delikt postížitelný podle zvláštních právních předpisů anebo o trestný čin.*“

Materiální znak plní také svou funkci jako materiální korektiv, jak je v judikatuře⁶⁵ nazýván, u tzv. bagatelních protiprávních jednání (přestupků), kdy formální znaky přestupku jsou naplněny, ale škodlivost přestupku je minimální, ne-li žádná. V tomto ohledu je materiální pojetí jakýsi korektiv pro formální stránku přestupku.⁶⁶ V řízení o přestupku za porušení mlčenlivosti při správě daní je proto nutné, aby příslušný orgán zkoumal rovněž škodlivost protiprávního jednání subjektu přestupku. Škodlivost může spočívat i v potenciální možnosti vzniku škody z důvodu jednání v rozporu s povinností mlčenlivosti. Za škodu se v tomto ohledu může považovat škoda majetková, tj. skutečná škoda a ušlý zisk.⁶⁷ Pokládám za důležité zmínit, že přestupek za porušení mlčenlivosti nepředpokládá vznik škody jakožto jednu z podmínek vzniku odpovědnosti. Orgán, který vede řízení, by měl přihlídnout i k potencialitě ohrožení ztráty dobrého jména, zákazníkům nebo obchodních partnerů poškozeného, pokud pachatel poruší svou povinnost mlčenlivosti.

Formálními znaky se rozumí znaky obecné (zákonné) a znaky typové (skutkové podstaty). Obecnými znaky je přičetnost a věk pachatele. Krátce se pozastavím u věku pachatele. Daňovým subjektem při správě daní je osoba, kterou za daňový subjekt (nebo plátce či poplatníka) označuje zákon.⁶⁸ Zpravidla to může být kdokoliv v jakémkoliv věku. Není vyloučena situace, kdy desetileté dítě je vlastníkem nebytového prostoru např. na základě závěti. Nakládání s tímto majetkem (např. správa nebo pronájem) se zahrnuje pod správu majetku nezletilého, a tuto správu vykonávají primárně zákonní zástupci. Pronájem⁶⁹ nebytového prostoru⁷⁰ bude pravděpodobně spadat pod § 28 OZ, kdy nepůjde jen o běžnou náležitost a bude nutné schválení tohoto úkonu soudem. To ale není předmětem pojednání. Jelikož pronájem nebytových prostor je předmětem daně z příjmu dle § 9 odst. 1 ZDP nebo předmětem daně z nemovitosti. Při následném daňovém řízení (správě daní) může tato osoba jednat jen v rozsahu, v jakém má způsobilost k právním úkonům v souladu s § 9 OZ. Z toho důvodu daňový řád upravuje institut zákonného zástupce i pro správu daní. Již se blíží k samotnému jádru myšlenky. V rámci správy daní může dojít k porušení mlčenlivosti ze strany daňového subjektu (viz. desetiletého dítěte). Jelikož toto dítě ještě nedosáhlo dle § 5

⁶⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2005, sp.zn. 7 As 18/2004; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.5.2006, sp.zn. 1 As 38/2005; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.12.2009, sp.zn. 5 As 104/2008

⁶⁶ MATES, Pavel a kolektiv. *Základy správního práva trestního*. 5. vydání. Praha: C.H.Beck. 2010 s. 53

⁶⁷ ŠVESTKA, Jiří, DVOŘÁK, Jan. *Občanské právo hmotné*, 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2009, s. 399

⁶⁸ Ať už se jedná o DŘ nebo zejména hmotněprávní zákony jako ZDP, ZDPH a ostatní daňové zákony

⁶⁹ Jsem si vědom, že pojem pronájem není legislativně správný

⁷⁰ § 27 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

PřZ takového věku, aby mohlo být považováno za odpovědné, nepřichází v úvahu možnost vzniku odpovědnosti za porušení povinnosti mlčenlivosti.

První znakem skutkové podstaty přestupku za porušení povinnosti mlčenlivosti je **objekt**. Primárním objektem je obecně výkon veřejné správy, což je obecný objekt přestupku. Druhovým objektem může být daňové tajemství spojená s ochranou osobnosti daňového subjektu (u fyzických osob), dobrého jména a firmy (u právnických osob) nebo celkově činnost (podnikání) daňového subjektu.

Objektivní stránku přestupku skládající se z jednání, následku a příčinné souvislosti nebudu zevrubně teoreticky popisovat. Základním zjištěním v této oblasti je, že jednání vedoucí k následku (tj. k porušení či ohrožení objektu) může být spácháno komisivním (aktivním) nebo omisivním (pasivním) jednáním. Konkrétní pachatel se dopustí porušení povinnosti mlčenlivosti komisivním jednáním, pokud ústně nebo písemně předá jiné osobě informace o osobě zúčastněné na správě daní, na které dopadá povinnost mlčenlivosti. Omisivním způsobem může být přestupek spáchán, pokud pachatel nechá např. spis se všemi důležitými (důvěrnými) listinami i vlastními poznámkami o jiných osobách někde v restauraci a cizí osoba se může seznámit s jejich zněním. Doplním, že přestupek dle § 246 DŘ se kvalifikuje jako přestupek poruchový, kdy pachatel musí porušit povinnost mlčenlivost, nepostačí pouhé ohrožení závazku mlčenlivosti.

S výše uvedeným souvisí **subjektivní stránka**. Definičním znakem přestupku je zavinění, to znamená, že pro naplnění skutkové podstaty je nutná existence úmyslu nebo nedbalosti. Postačí jen nevědomá nedbalost (*culpa levis*)⁷¹ pachatele pro vznik odpovědnosti za porušení mlčenlivosti při správě daní. Daňový řád nevyžaduje pro vznik odpovědnosti výslovně úmysl. Nevědomá nedbalost se může uplatnit u úřední osoby, pokud nesplní poučovací povinnost při výslechu svědka dle § 96 DŘ nebo ustanovení znalce dle § 95 DŘ, kdy následný únik informací od osoby, která nebyla poučena náležitým způsobem, může jít k tíži úřední osoby.⁷²

Z mého pohledu nejkontroverznějším znakem skutkové podstaty přestupku dle § 246 DŘ je jeho **subjekt**, jímž je fyzická osoba. Shledávám zde dva základní nedostatky. První z nich vychází z obecné podstaty přestupku a jeho místa v systému správních deliktů.

⁷¹ Viz. § 4 odst. 1 písm. b) PřZ: „Pachatel nevěděl, že svým jednáním může porušit nebo ohrozit zájem chráněný zákonem, ač to vzhledem k okolnostem a svým osobním poměrům vědět měl a mohl.“

⁷² KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 821

Subjektem přestupků je výlučně fyzická osoba.⁷³ Daňovým subjektem může být podnikající i nepodnikající fyzická osoba, totožné platí u právnických osob. Pokud je předmětem mlčenlivosti ochrana poměrů osob (jejich obchodních, osobních nebo majetkových poměrů), kdy dle mého soudu působí institut mlčenlivosti v praxi zejména na ochranu podnikajících osob a jejich obchodních tajemství nebo know-how, nevidím důvod, proč by subjektem deliktu dle § 246 DŘ měla být jen fyzická osoba.

S uvedeným souvisí nedostatek, kdy právní řád nezná od roku 2012 v trestním právu již jen individuální trestní odpovědnost, ale přijetím zákona o trestní odpovědnosti právnických osob⁷⁴ se v českém trestním právu začaly aplikovat zásady kolektivní odpovědnosti a odpovědnosti za cizí vinu. To svědčí o pokroku v oblasti trestání právnických osob, jejichž počet neustále roste. Tento aspekt by měl být zohledněn rovněž při vymezení subjektu pokuty dle § 246 DŘ.

Nesourodost v úpravě mlčenlivosti je zřetelná, kdy § 52 DŘ stanovil, kdo je povinen zachovávat mlčenlivost: „*Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány mlčenlivostí...*“ Osobou zúčastněnou na správě daní je dle druhého oddílu hlavy první DŘ daňový subjekt, kterým, jak již jsem naznačil, může být i právnická osoba. A to pouze právnická osoba jako celek (subjekt), daňový řád dále nerozebírá, kdo je za daňový subjekt - právnickou osobu povinen zachovávat mlčenlivosti z hlediska správy daní. Pomocným ustanovením je § 20 OZ. Avšak skutková podstata vyžaduje pro naplnění skutkové podstaty pachatele – fyzickou osobu. Na jednání se správcem daně ve valné většině případů půjde statutární orgán právnické osoby. Bude to pouze on, kdo je povinen zachovávat mlčenlivost? Z interpretace předmětných ustanovení to nevyplývá. Může se proto stát, že příslušný orgán nebude schopen uložit pokutu za přestupek dle § 246 DŘ nikomu, protože pokud by porušil mlčenlivost statutární orgán, nemůže být pravděpodobně penalizován, protože jako zákonný zástupce právnické osoby není osobou zúčastněnou na správě daní, a proto se na něj nevztahuje povinnost dle § 52 a násl. DŘ. Statutární orgán proto nemůže porušit povinnost, kterou vlastně nemá.

Není ani vyřešena otázka, jak zajistit ochranu důvěrných informací získaných při správě daní, pokud osoba zúčastněná na správě daní (např. znalec) nebo úřední osoba prozradí tyto informace tzv. na smrtelné posteli jiné osobě, která je následně použije pro svůj prospěch.

⁷³ MATES, Pavel a kolektiv. *Základy správního práva trestního*. 5. vydání. Praha: C.H.Beck. 2010 s. 66

⁷⁴ Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů

Sankce dle daňového řádu nemůže být pravděpodobně aplikována, protože daná osoba nemůže být považována za třetí osobu dle § 22 DŘ, na kterou by se mlčenlivost vztahovala.

Příslušenstvím daně se dle § 2 odst. 5 DŘ rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení. Nedílnou podmínkou příslušenství daně je, aby byly uloženy nebo vznikly podle daňového zákona. Protože pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti, jakožto sankce za přestupek, není uložena na základě žádného z daňových zákonů, není příslušenstvím daně. Pokuta je proto samostatnou peněžitou pohledávkou

Odpovědnost za přestupek porušení povinnosti mlčenlivost zaniká z důvodů vyjmenovaných v § 20 PřZ. Jedním z nejčastějších důvodů je uplynutí doby určené pro projednání přestupku, v praxi se často hovoří o promlčení přestupku. Promlčení je institut typický pro soukromé právo v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt*, ve veřejném právu by se měla uplatňovat prekluze, tj. zánik odpovědnosti. Při projednávání přestupku by měl proto správní orgán (správce daně) sám posoudit, z úřední povinnosti, zda nedošlo k uplynutí lhůty jednoho roku, kdy v jeho průběhu musí nabýt předmětné rozhodnutí právní moci.⁷⁵ U projednávání přestupku za porušení mlčenlivosti se proto nepoužijí ustanovení o lhůtách pro stanovení nebo placení daní, i když pokuta je při jejím vybírání považována za daň v souladu s § 3 písm. c) DŘ.

5.1.7 Řízení o přestupku za porušení mlčenlivosti

Řízení, jehož účelem je projednání přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti, je správním řízením, dle převažujícího názoru nikoliv správou daní, proto se i na řízení použijí ustanovení PřZ a subsidiárně SŘ. Daňový řád se použije jen velmi omezeně, kdy upravuje jen druh sankce a funkční příslušnost.

Věcně příslušným orgánem je ten správce daně, k jehož činnosti se vztahuje povinnost mlčenlivosti. Typickými příklady jsou orgány finanční správy nebo orgány celní správy. Místní příslušnost nebude odvozena z § 13 DŘ, ale z PřZ, kdy dle jeho ustanovení § 55 odst. 1 se místní příslušnost posuzuje podle místa, kde byl přestupek spáchán. Funkční příslušnost je upravena v daňovém řádu, kdy příslušným je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje (§ 246 odst. 3 DŘ). Dle nového zákona o finanční správě⁷⁶ projednává přestupek u daní spravovaných orgány Finanční správy Odvolací

⁷⁵ Veřejný ochránce práv. Přestupky – řízení o přestupcích. *Sborník stanovisek*. č. 9. 2012. s. 30

⁷⁶ Zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

finanční ředitelství se sídlem v Brně. Není ani vyloučena možnost, že příslušným orgánem bude Generální finanční ředitelství nebo přímo Ministerstvo Financí.

Řízení o přestupku se zahájí o ex offo, podmínkou není návrh postižené osoby a jiných osob dle § 68 PřZ. V praxi k zahájení řízení dochází na podnět příslušné postižené osoby, tj. nejčastěji daňového subjektu. DŘ ani ZSDP neupravuje povinnost vyrozumět poškozený daňový subjekt, k jehož osobě a důvěrným informacím se mlčenlivost vztahuje, že byly zahájeny příslušné kroky a řízení pro porušení mlčenlivosti, přestože by bylo velmi vhodné, aby daňový subjekt věděl, že došlo k úniku informacím o jeho poměrech, které byly získány při správě daní. Přestupkový zákon v § 67 odst. 4 pouze umožňuje, aby byl oznamovatel přestupku informován, jaká opatření byla učiněna. Podmínkou je, že o vyrozumění požádá.

Přestože se jedná o správní řízení, zákon nepřipouští použít institut blokového řízení z důvodu absence správce daně, jako příslušného orgánu, v pozitivním výčtu orgánů, které mohou přestupek v blokovém řízení projednávat.

Pro poškozeného, zpravidla daňový subjekt, je výhodou přestupkového řízení možnost požadovat v adhézním řízení náhradu škody. Oproti civilněprávní žalobě o náhradu škody, kde by veškeré břemeno tvrzení a důkazní břemeno leželo na žalobci (daňovém subjektu) v souladu se zásadou formální pravdy, v řízení o přestupku má hlavní iniciativu orgán, který řízení vede a je to on, kdo má v souladu se zásadou materiální pravdy povinnost shromažďovat veškeré důkazní prostředky, aby mohl rozhodnout o vině pachatele a o výši uložené sankce.

Přestupkový zákon taxativně vyjmenovává⁷⁷, které sankce je možné uložit. Taxativní výčet sankcí se ovšem nepoužije, protože speciální zákon v podobě daňového řádu stanovil jinou sankci a tato úprava má přednost, jiné sankce uložit nelze.⁷⁸ Dle DŘ lze uložit pokutu do 500 000 Kč, nelze proto uložit jen napomenutí v případě shledání viny, avšak jen v minimální závažnosti. Ještě bych dodal, že v souladu s ústavní zásadou nulla poena sine lege je to pouze zákon, který může obsahovat trest za spáchání přestupku, nikoliv podzákonné normy (např. vyhlášky Ministerstva financí).

V neposlední řadě bych upozornil na praktické situace ve správním trestání, kdy správní orgány vymáhají pokuty uložené pachateli, který ovšem následně zemřel, na jeho dědicích. Ve správním trestání se obecně uplatňují zásady soudního trestání⁷⁹, kdy jednou

⁷⁷ § 11 odst. 1 PřZ

⁷⁸ MATES, Pavel a kolektiv. *Základy správního práva trestního*. 5. vydání. Praha: C.H.Beck. 2010. s. 77

⁷⁹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, sp.zn. 8 As 17/2007

z nich je zánik výkonu trestu v případě smrti odsouzeného. Důvodem je zejména skutečnost, že trestní sankce má osobní povahu a je neodmyslitelně spjata s osobou odsouzeného (pachatele), proto by měla být posuzována jako nezcizitelná a nepřevoditelná, kdy nemůže přejít v rámci dědického řízení na dědice.⁸⁰ Přechod daňové povinnosti na dědice upravené v § 239 DŘ by se proto u přestupku dle § 246 DŘ neměl aplikovat.

5.1.8 Odpovědnost a sankce za porušení povinnosti mlčenlivosti zástupcem daňového subjektu

Specifickou oblast při posuzování mlčenlivosti a vzniku odpovědnosti a sankce za její porušení představuje právní úprava mlčenlivosti zástupců daňových subjektů, zejména advokátů a daňových poradců. Jsem si vědom, že některé mé dedukce a hypotézy budou kontroverzní, ale to je zároveň účelem rigorózní práce.

Zástupci daňových subjektů jsou osoby odlišné od daňových subjektů, avšak zároveň se jejich postavení víceméně odvíjí od postavení daňových subjektů, protože fakticky procesně zajišťují plnění jejich povinností a uplatňování jejich práv. Zástupce koná svým jménem, avšak ve prospěch a na účet zastoupeného daňového subjektu.⁸¹ Základní otázkou je, zda se zástupce zařazuje pod třetí osoby dle § 22 DŘ, a tím pádem i pod osobu zúčastněnou pod správu daní?

Zákon o správě daní a poplatků se snažil pozitivním taxativním výčtem vyjmenovat veškeré osoby, jež byly považovány za třetí osoby. Tento pozitivní výčet se v praxi ukázal jako nedostačující. Daňový řád na to reagoval naopak negativním výčtem třetích osob, kdy se jedná o všechny osoby odlišné od daňového subjektu. Ale toto neplatí absolutně. V některých situacích je určitým osobám přiznáno postavení daňového subjektu, to je případ ručitele. Nebo že daná osoba nejedná jménem daňového subjektu, eventuálně za něj, což je právě případ zmocněnců, přestože se fakticky i právně jedná o jiné osoby, z hlediska správy daní se povinnosti těchto osob odvíjí od povinností daňových subjektů, uložených správcem daně nebo stanovených zákonem. Již v předchozí právní úpravě se řešilo postavení zástupců daňového subjektu. Nejobecnější ustanovení, pod které se teoreticky dříve mohl podřadit zástupce, bylo ustanovení § 7 odst. 2 písm. f) ZSDP.⁸² Tuto možnost však vyloučil Nejvyšší

⁸⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.12.2012, sp.zn. 7 As 167/2012

⁸¹ KOBÍK, Jaroslav, KOUHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: Anag, 2013. s. 130

⁸² § 7 odst. 2 písm. f) ZSDP: „*Třetími osobami se rozumějí případně další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným tímto zákonem.*“

správní soud, který uvedl: „Nelze zástupce daňového subjektu zahrnout do pojmu třetí osoba zúčastněna na řízení ani na základě analogie, protože právní postavení zástupce je zcela odlišné od postavení všech osob vypočtených v § 7 odst. 2 písm. g) ZSDP, které je formulováno nejobecněji, sice upravuje kategorii „dalších osob“, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení v rozsahu a způsobem stanoveným tímto zákonem“, ovšem i zde se mají na mysli osoby, které jsou v řízení nezastupitelné, neboť jen ony mají k dispozici listiny, věci či údaje v daňovém řízení nezbytné. Zástupce daňového subjektu je naproti tomu „zastupitelný“.“⁸³ Stejný závěr lze aplikovat i na úpravu třetích osob v DŘ.

Potvrzením hypotézy, že zástupce nepatří pod pojem třetí osoba, je rovněž název druhého dílu první hlavy části druhé – Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení. Z jazykového a systematického výkladu lze dovodit, že zákonodárce neměl v úmyslu považovat zástupce za třetí osoby a zároveň jako osobu zúčastněnou na správě daní.

Vyřešení otázky, zda zástupce spadá pod pojem třetí osoby (event. osoby zúčastněné na správě daní), má významný dopad i na povinnost mlčenlivosti zástupců při správě daní. Povinnost mlčenlivosti jsou povinni dle § 52 DŘ dodržovat úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní⁸⁴, čímž je tímto vyloučena povinnost mlčenlivosti pro zástupce daňového subjektu dle § 52 DŘ.

ZSDP kromě speciálních ustanovení o povinnosti mlčenlivosti v § 24 upravoval obecně zásadu mlčenlivosti v základních zásadách daňového řízení, konkrétně v § 2 odst. 5, kde se stanovila povinnost mlčenlivosti obecně pro jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení. Tam nepochybně patřili i zástupci daňových subjektů, což potvrzuje i judikatura.⁸⁵ V dnešním pojetí obecné zásady mlčenlivosti ve správě daní je okruh povinných osob užší, když litera ustanovení § 9 odst. 1 DŘ vyjmenovává je osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby, nikoliv jakékoliv osoby. Nedopadá snad na zástupce povinnost mlčenlivosti o tom, co se dozvěděli při správě daní?

Právní úprava mlčenlivosti primárně slouží k ochraně osoby a poměrů daňového subjektů a jiným osobám, které se zúčastnili správy daní. Zástupci jsou osoby, které jednájí, nebo by aspoň jednat měli, v zájmu a ku prospěchu daňového subjektu. Obsahem povinnosti jednat v zájmu a ve prospěch daňového subjektu je nepochybně i povinnost držet v tajnosti veškeré údaje, informace, dokumenty a listiny, které by byly schopné ohrozit daňový subjekt.

⁸³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.5.2007, sp.zn. 1 Afs 107/2006

⁸⁴ Obdobné ustanovení bylo v § 24 odst. 1 ZSDP: „Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, ...“

⁸⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.5.2007, sp.zn. 1 Afs 107/2006

Z povahy vztahu zastoupeného a zástupce plyne, že je to právě zastoupený (daňový subjekt), který by měl adekvátně reagovat na případné porušení povinností zástupce, např. porušení mlčenlivosti. Toto platí stoprocentně u zastoupení na základě plné moci. U zákonného zástupce nebo ustanoveného zástupce je tento přístup trochu odlišný, jelikož je to zejména orgán veřejné moci, který má pravomoc zasáhnout do vztahu zastoupeného a zástupce.

Daňový řád proto neupravuje povinnost mlčenlivosti a sankce za její porušení pro zástupce daňových subjektů. Pokud zástupce poruší některou ze svých povinností, připadají v úvahu soukromoprávní důsledky porušení povinností zástupce, eventuálně vznik veřejného disciplinárního deliktu.⁸⁶

Sankce za porušení mlčenlivosti pro advokáty a daňové poradce

Co bylo řečeno v předchozí subkapitole, platí rovněž pro advokáty, potažmo daňové poradce. Zejména bych znovu odkázal na rozsudek NSS ze dne 17.5.2007, sp.zn. 1 Afs 107/2006, který hraje klíčovou roli i dnes pro posouzení postavení zástupců daňových subjektů v daňovém řízení s ohledem na jejich mlčenlivost. Advokáti a daňoví poradci (dále jen „**poradci**“), souhrnně nazýváni dle § 29 odst. 2 „poradci“, mají přeci jenom odlišné postavení v daňovém řízení (např. možnost si zvolit dalšího zmocněnce) než ostatní zástupci daňového subjektu.

Práva a povinnosti mezi poradcem a klientem (daňovým subjektem) jsou vymezeny nejen jejich právním úkonem, kterým je smlouva o poskytování služeb, ale poradci jsou povinni dodržovat taktéž právní předpisy stavovským komor (Česká advokátní komora a Komora daňových poradců), jakožto profesních samospráv, kterými jsou členy. A na mlčenlivost je pro členy těchto komor upřena zvýšená pozornost. Její právní úprava je u obou profesí poměrně obdobná (§ 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky; § 21 zákona o advokacii), což potvrdil i Ústavní soud.⁸⁷

V předchozí podkapitole jsem volnou úvahou dospěl k názoru, že zástupce není dle daňového řádu povinen dodržovat mlčenlivost, ale tato povinnost vyplývá z jiných právních norem. Obdobné platí u poradců. Daňový řád a správci daně jsou krátcí na sankcionování porušení mlčenlivosti poradců, jelikož oni nejsou tím povinným subjektem ani dle zásady neveřejnosti v § 9 odst. 1 DŘ, ani dle § 52 a násl. DŘ, a logicky proto nejsou ani subjekty

⁸⁶ Samozřejmě je možný i vznik trestní nebo správní (na úrovni přestupku či jiného správního deliktu) odpovědnosti.

⁸⁷ Srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 24.4.2001, sp.zn. II. ÚS 189/01

přestupku za porušení povinnosti mlčenlivosti dle § 246 DŘ. Pro poradce vyplývá povinnost mlčenlivosti při správě daní z předpisů jejich stavovské komory, když mohou být subjektem, který spáchal disciplinární delikt, který může být předmětem kárného řízení příslušné komory.

Praktickou situací mlčenlivosti je případ, kdy advokát odmítl poskytnout správci daně informace o tom, jestli vydal doklad (fakturu), který byl předložen daňovým subjektem při daňové kontrole, protože advokát byl na faktuře označen jako jeho vystavitel. Advokát žádal upřesnění poučení o mlčenlivosti. Jelikož byl advokát pouze tázán, jestli byl vystavitel faktury, což není v rozporu s povinností mlčenlivosti dle § 21 odst. 5 zákona o advokacii, nebyl důvod pochybovat o eventuálním porušení mlčenlivosti, jelikož na advokáta bylo v dané situaci nahlíženo jako na účetní jednotku dle zákona o účetnictví. Pokud by byl advokát vyslýchán o osobních poměrech s klientem, resp. o povaze poskytnutých právních služeb, mohl by advokát, resp. byl by povinen dodržet povinnost mlčenlivosti.⁸⁸ Pouze doplním, že advokát splní svoji povinnost mlčenlivosti, pokud na doklady prokazující jeho příjmy a výdaje (např. faktury) nebude uvádět povahu právní služby, kterou poskytl, ale označí jí pouze obecně jako právní služba nebo právní pomoc. A na přání klienta mu může zvlášť vystavit samostatnou přílohu k daňovému dokladu, kde budou rozepsány specifika poskytnutých právních služeb.⁸⁹

Poradci tedy podléhají kárné pravomoci svých profesních samospráv za spáchání kárných provinění. Racionální otázkou je, jak zahájí disciplinární komise příslušné komory kárné řízení. Samozřejmě nelze předpokládat, že by se poradce sám obrátil na komoru, že porušil povinnost mlčenlivosti. Nejjasnější situací je stížnost klienta (daňového subjektu), že jeho poradce porušil povinnost mlčenlivosti. Může ale podat stížnost na poradce rovněž pracovník správce daně (úřední osoba)? Není úplně vyloučeno, aby stížnost podal, ovšem ta musí být odůvodněná, čímž se dostávám k jádru věci. Úřední osoba by musela ve stížnosti uvést, z jakého důvodu se domnívá, že byla porušena mlčenlivost, ale jelikož je sama povinna dodržovat mlčenlivost dle DŘ, nesmí tyto informace dál šířit. Obdobná situace nastane, když se daňový subjekt zúčastní výslechu jiného daňového subjektu, kterého zastupuje poradce, a jehož výslech může mít dopad i na jeho postavení. Pokud by zjistil, že poradce vyslýchávaného daňového subjektu porušil povinnost mlčenlivosti v souvislosti s tím, co bylo řečeno na

⁸⁸ ŠUSTR, Aleš. Advokát jako třetí osoba v daňovém řízení a povinnost zachovávat mlčenlivosti. *Daňová a hospodářská kartotéka*. Praha: Linde, 2002. č. 21. s. 22 - 24

⁸⁹ SVEJSKOVSKÝ, J., VYCHOPENĚ, M., KRYM, L., PEJCHAL, A. a kol. *Zákon o advokacii*. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2012 s. 147

jednání, není oprávněn sdělit tyto informace, a proto ani nemůže odůvodnit případnou žádost o potrestání poradce. Účelem mlčenlivosti je ovšem ochrana daňového subjektu, na jehož zájmy se mlčenlivost vztahuje, proto pokud daňový subjekt sám nepovažuje porušení mlčenlivosti povinných subjektů za ohrožující jeho zájmy, není důvod zahajovat řízení o uložení pokuty dle § 246 DŘ.

5.2 Pořádková pokuta

V průběhu celé správy daní jsou osoby zúčastněné na správě daní povinny splnit široké spektrum povinností (např. registrační či záznamní povinnost, povinnost podat daňové tvrzení nebo povinnost zachovávat mlčenlivost). S následky nesplnění jednotlivých povinností, kdy z hlediska právní teorie jde o porušení dispozice právní normy, jsou spojeny sankce. Daňoví procesualisté naleznou většinu následků spojených s porušením povinností při správě daní přímo v daňovém řádu. Výjimkou jsou sankce začleněné do jiných právních předpisů zejména v rámci správního trestání (např. nepravdivá výpověď dle § 21 odst. 1 písm. g) zákona o přestupcích) nebo v případě spáchání některého z trestných činů dle TZ.

Institut pořádkové pokuty slouží primárně k potrestání porušení nepeněžitě povinností a zajištění jejího splnění. Jde o účinný nástroj ve všech základních procesních předpisech.⁹⁰ Trestá se jím porušování povinností vyplývající z práva formálního (procesního), nejde tu o postih za porušování práva hmotného, ale o sankci za neplnění povinnosti stanovené k zajištění průběhu a účelu řízení před správním orgánem.⁹¹ Pořádková pokuta sice primárně slouží k trestání nesplnění povinnosti nepeněžitě povinnosti, avšak nelze jí použít při každém porušení této povinnosti, jelikož např. nepodání daňového tvrzení nebo nesplnění důkazního břemene daňového subjektu v rámci důkazního řízení při daňové kontrole, je spojeno s jiným následkem, čímž by uložením pořádkové pokuty docházelo k duplicitě sankcí, porušení zásady *ne bis in dem* a neoprávněného zásahu do postavení nejen daňových subjektů, ale i ostatních osob zúčastněných na správě daní, jelikož i oni mohou být penalizovaným subjektem. K této problematice bude ještě podrobněji pojednáno v dalších pasážích práce.

Daňový řád deklaruje dvě základní situace, kdy může správce daně uložit pořádkovou pokutu. První skutková podstata (§ 247 odst. 1 DŘ) může nastat při jednání se správcem daně a druhá skutková podstata (§ 247 odst. 2 DŘ) je spojena se závažným ztěžováním či mařením správy daní.⁹² První situace, kdy může dojít ke spáchání správního deliktu pouze při jednání se správcem daně a může být za něj uložena pořádková pokuta, je pojmově užší než druhá skutková podstata, jejíž znaky mohou být splněny nejen při jednání, ale v průběhu celé správy daní. Pořádková pokuta nevzniká na rozdíl od pokuty za opožděné tvrzení daně nebo penále ze zákona. Zákon v tomto smyslu dává správci daně instrument jakožto preventivní i

⁹⁰ Viz. § 62 SŘ, § 44 s.ř.s, § 53 OSŘ (zde se hovoří o pořádkovém opatření, v rámci kterého je možné uložit pořádkovou pokutu) a § 66 TR.

⁹¹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2008, sp.zn. 8 Afs 40/2007

⁹² LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 564

represivní nástroj pro splnění povinností nepeněžité povahy. Je však až na správci daně, resp. fakticky na konkrétní úřední osobě, jestli uloží pořádkovou pokutu. Diskreční pravomoc správního orgánu zde hraje výsadní roli a správce daně by měl vzít v úvahu jednotlivé skutečnosti a okolnosti vztahující k porušení některé ze skutkových podstat a zvážit, zda je nezbytné uložit pořádkovou pokutu, aby bylo dosaženo cíle správy daní.

5.2.1 První skutková podstata (§ 247 odst. 1 DŘ)

Subjekt, kterému může být uložena pořádková pokuta, je definován nikoliv jako osoba zúčastněná na správě daní, ale je označen obecněji jako „*ten, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení...*“⁹³ Logickým výkladem lze dovodit, že se tato část ustanovení vztahuje na daňové subjekty, třetí osoby dle § 22 DŘ, zástupce a samozřejmě rovněž odborné konzultanty.

Rozhodně se může vyloučit možnost uložení pořádkové pokuty jednou úřední osobou úřední osobě druhé (např. při účasti dvou úředních osob při výslechu svědka v průběhu daňové kontroly). Tato interpretace ad absurdum neodpovídá jednak znění příslušných ustanovení a jednak ani postavení úředních osob.⁹⁴ Nebo může být tím subjektem osoba, která čeká v prostorách správce daně u podatelny na podání daňového přiznání a závažným způsobem ruší jednání osoby (daňového subjektu) se správcem daně (úřední osoby), taktéž při podávání daňového přiznání? Extenzivním výkladem by se tato osoba mohla subsumovat pod třetí osobu dle § 22 DŘ, jelikož jistě má práva a povinnosti při správě daní, i když nejsou přímo spojena se správou daní jiného daňového subjektu. Rozhodně lze říci, že chování této osoby je v rozporu s morálkou, ale jak je odborné veřejnosti obecně známo z právně-filozofické teze, právo je minimem morálky.

Dikce zákona nevyžaduje od subjektu, který se dopustil jednání zapříčiňující uložení pokuty, konkrétní druh zavinění. V tomto ohledu lze využít rozsudek Nejvyššího správního soudu⁹⁵, který se sice týkal pořádkové pokuty dle stavebního zákona⁹⁶, avšak lze jej analogicky použít i při správě daní, jelikož znění skutkové podstaty pořádkové pokuty ve

⁹³ § 247 odst. 1 DŘ

⁹⁴ Porušení povinností či rušení hladkého průběhu jednání při správě daní jednou z úředních osob může být sankcionováno v rámci interních, resp. podle pracovněprávních předpisů. Nikoliv však sankčními nástroji dle DŘ. Výjimkou je např. pokuta za porušení mlčenlivosti, která je však přestupkem a není procesně propojena s DŘ

⁹⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2010, sp.zn. 1 Afs 2/2010

⁹⁶ § 173 odst. 1 písm. b) zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů

stavebním zákoně je obdobné. Žalobkyně v řízení o kasační stížnosti argumentovala v otázce subjektivní stránky v tom smyslu, že dle zákona přichází v úvahu jen úmyslná forma zavinění nebo nedbalost vědomá, nikoliv nedbalost nevědomá, kdy opírala své stanovisko o zákonem použitý neurčitý pojem „závažné ztěžování postupu v řízení“. Dle jejího názoru nelze „závažně“ ztížit jednání či celé řízení jinak než ve formě úmyslu či vědomé nedbalosti. Již Vrchní soud se dříve k této otázce vyjádřil:⁹⁷ „...v řízení o uložení pořádkové pokuty správní orgán především musí zjistit, zda jsou dány předpoklady sankčního postihu a zda je naplněna i subjektivní stránka sankční odpovědnosti – zavinění odpovědné fyzické osoby. Princip subjektivní odpovědnosti při ukládání pořádkových pokut je ostatně zakotven i v jiných právních předpisech a je dán zejména charakterem a cílem tohoto druhu sankčního postihu.“ Nejvyšší správní soud poté přejal ve své rozhodovací činnosti závěr Vrchního soudu v Praze i ve vztahu k jiným předpisům⁹⁸ a nevidí důvod se odchýlit od judikatury, čímž zamezil možnost vyloučení zavinění při ukládání pořádkové pokuty ve formě nevědomé nedbalosti.

Primárním objektem skutkové podstaty a vlastně celého institutu pořádkové pokuty je bezesporu dosažení účelu a cíle správy daní, avšak jedná se o široké vyjádření. **Sekundárním objektem** je zájem na řádném, rychlém, efektivním a hladkém průběhu řízení či konkrétního jednání vedeném správcem daně.⁹⁹ **Objektivní stránkou** deliktu je závažné ztěžování průběhu řízení, resp. jde konkrétně o následek jednání pachatele.¹⁰⁰ Jednotlivé formy jednání mající za následek závažné ztěžování řízení jsou taxativním výčtem vyjmenovány v § 247 odst. 1 pod písmeny a), b) a c) DŘ. Zákon v tomto paragrafu hovoří o průběhu řízení, což je širší pojem než daňové řízení (§ 134 a násl.), jelikož zahrnuje i řízení, která nespádají pod institut daňového řízení, jako je registrační řízení nebo řízení o závazném posouzení. Novelou daňového řádu zákonem č. 458/2011 Sb., s účinností od 1.1.2015, se nahradí „průběh řízení“ pojmem „správu daní“.

Správce daně se při úvaze, jestli uloží pořádkovou pokutu, musí vypořádat s různými neurčitými pojmy a zejména v rámci obecných právních pravidel a v souladu s judikaturou použít správní uvážení.¹⁰¹ Smyslem pořádkových opatření je zajistit řádný průběh řízení, ale zákonodárce použitím výrazu „závažně ztěžuje průběh řízení“ chtěl zamezit situacím, aby

⁹⁷ Srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 4.7.2001, sp.zn. 7 A 16/2000

⁹⁸ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.12.2009, sp.zn. 2 As 57/2009

⁹⁹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2008, sp.zn. 8 Afs 40/2007

¹⁰⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2010, sp.zn. 1 Afs 2/2010

¹⁰¹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, sp.zn. 1 Afs 78/2011

každé porušení povinností nepeněžité povahy, konkretizované v předmětné právní normě, bylo správním deliktem.

Za rušení pořádku dle § 247 odst. 1 písm. a) DŘ lze považovat jednání osob zúčastněných na správě daní (daňový subjekt, svědek, zástupci), které je v rozporu se zásadou, že správce daně udílí slovo a je to on, kdo určuje průběh jednání. Praktickou ilustrací může být situace, kdy správce daně rozhoduje, jestli se budou pokládat otázky svědkovi ze strany daňových subjektů či jejich zástupců již v průběhu výslechu či až na konci. Rušení pořádku může spočívat i v nevhodném chování v rámci neustálého telefonování v průběhu jednání. Zajímavý praktický poznatek zmínil Kopřiva, kdy poukázal na občasně výtky, že Ústava České republiky ve svém čl. 2 odst. 4, proklamuje, že každý občan může činit, co není zákonem zakázáno. Proto při jednání se správcem daně by si každý mohl dělat, co se mu líbí, pokud to zákon explicitně nezakazuje. Autor správně argumentoval, že nelze vykládat Ústavu tak extenzivně.¹⁰²

Neuposlechnutím pokynu úřední osoby, která řízení vede, je dalším nepřipustným jednáním při správě daní. Musí osoby zúčastněné na správě daní dodržovat pokyny i úředních osob, které řízení nevedou? Smyslem a účelem této právní úpravy pravděpodobně bylo zavedení možnosti pro úřední osoby, aby měly v rukou instrument, kterým by bylo možné regulovat průběh jednání a postihovat jeho narušení.¹⁰³ Výše uvedeným zákonem č. 458/2011 Sb. bude upřesněno, že příslušné subjekty jsou povinny poslechnout pokyny všech úředních osob.

Posledním zakázaným jednáním je urážlivé chování k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní dle § 247 odst. 1 písm. c) DŘ. Důležitou skutečností při ukládání pokuty dle § 247 odst. 1 písm. b) a c) je povinnost napomenout danou osobu, nelze ihned uložit pořádkovou pokutu. Jelikož správce daně musí prokázat předchozí napomenutí v opravném nebo soudním řízení, je více než vhodné napomenutí zaprotokolovat, eventuálně použít i obrazové nebo zvukové záznamy v souladu s § 60 odst. 2 DŘ.

Společným znakem všech výše uvedených situací v § 247 odst. 1 DŘ je možnost správce daně uložit pořádkovou pokutu pouze při samotném jednání, při kterém vznikly důvody k jeho uložení.¹⁰⁴ Rozhodně nelze připustit jednání úřední osoby, která až po jednání

¹⁰² KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 824 - 825

¹⁰³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 564

¹⁰⁴ § 247 odst. 3 DŘ

s daňovým subjektem vyhotoví a zašle rozhodnutí o pořádkové pokutě s tím, že vyhodnotila jeho chování v rozporu s § 247 odst. 1 DŘ. S ohledem na zásadu poučovací by protokol o ústním jednání měl obsahovat poučení o možnosti uložení pořádkové pokuty v případě ztěžování součinnosti při správě daní.

Samotné rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty bude v souladu se zásadou rychlosti a procesní ekonomie daňového řízení součástí protokolu, které se vede např. při výslechu svědka. V tomto „společném“ protokolu bude obsažen samotný výrok o uložení pokuty, kulaté razítko a odůvodnění dle § 248 odst. 1 DŘ.

V praxi je občas stále zastáván názor, že řízení o uložení pořádkové pokuty je jakési nové řízení v již probíhajícím řízení, resp. že musí být zahájeno nové řízení podle § 91 DŘ a toto zahájené řízení bude zaznamenáno do protokolu. Nejvyšší správní soud k této problematice uvedl, že ukládání pořádkových pokut se neděje a nemůže dít v nějakém vlastním pseudosamostatném řízení. Řízení o uložení pokuty nemá smysl v tom, ukládat pokutu, protože její uložení není cílem, ale prostředkem (např. k zajištění cíle správy daní). Míří totiž k tomu, aby jiné – vlastní řízení (konkrétní daňové řízení), mohlo proběhnout a dojít k úspěšnému konci.¹⁰⁵

V kontinuitě s výše uvedeným je možnost uložit pořádkovou pokutu odbornému konzultantovi. Z povahy této osoby zúčastněné na správě daní se vylučuje uložení pořádkové pokuty mimo jednání dle § 247 odst. 2 DŘ. Zvláštností v tomto ohledu je možnost volby a správní úvahy správce daně, jestli odbornému konzultantovi uloží pořádkovou pokutu nebo jej rovnou podle § 31 odst. 2 DŘ vyloučí z jednání. Protože jde o postup při jednání, dochází k rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty nebo k rozhodnutí o vyloučení odborného konzultanta z dalšího jednání tím způsobem, že se zaprotokoluje a správce daně je povinen se náležitě vypořádat s uvedením důvodů jeho rozhodnutí.

5.2.2 Druhá skutková podstata (§ 247 odst. 2 DŘ)

Při ukládání pořádkové pokuty dle tohoto ustanovení platí obdobné předpoklady jako u první skutkové podstaty, zejména pokud jde o subjekt, subjektivní stránku a objekt tohoto pořádkového deliktu. Zákon znovu používá obecné pojmy „závažně ztěžuje nebo maří“. Je proto na správním orgánu (správci daně), jak se zejména v odůvodnění vypořádá s tímto neurčitým pojmem. Rozdílem proti § 247 odst. 1 DŘ je možnost uložení pokuty v průběhu

¹⁰⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2008, sp.zn. 8 Afs 40/2007

celé správy daní a hlavně uložit pokutu i mimo jednání. Zákon spojuje následek v podobě pokuty se splněním procesní povinnosti nepeněžité povahy, která byla stanovena zákonem nebo správcem daně. Procesní povinnost nepeněžité povahy je velmi rozsáhlý pojem, pod který lze zahrnout velké množství situací, jenž jsou upraveny v daňovém řádu nebo v jiných zákonech. V praxi může být uložena pokuta při odepření součinnosti při podávání vysvětlení (§ 79 odst. 2 DŘ), nesplnění povinností v souvislosti s registrací (§ 125 DŘ), nesplnění oznamovací povinnosti (§ 59 DŘ), nesplnění informační povinnosti (§ 57 a násl. DŘ)¹⁰⁶ nebo bezdůvodné odmítnutí výpovědi svědka (§ 96 DŘ). Osoba zúčastněná na správě daní se může zprostit uložení pokuty omluvou, která musí být dostatečná a řádně odůvodněná.

Zásadní skutečností ve skutkové podstatě dle § 247 odst. 2 DŘ je její subsidiární povaha, kdy zákonodárce stanovil, že pořádková pokuta může být uložena, nestanoví-li zákon jiný důsledek. O jaký konkrétní důsledek se jedná, není blíže specifikováno, může jím být jakékoliv pořádkové opatření. Typickým příkladem je nepodání řádného daňového tvrzení, které má ex lege za následek pokutu za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ) nebo tím důsledkem může být rovněž možnost správce daně stanovit daň podle pomůcek.¹⁰⁷

Pořádková pokuta by neměla být uložena v souvislosti s neunesením důkazního břemene daňovým subjektem dle § 92 odst. 3 DŘ. Zákon spojuje s tímto neunesením jiné následky a nepříznivé dopady spočívající ve stanovení daňové povinnosti prostřednictvím právě výše uvedených pomůcek. Správce daně tak nemůže použít institut pořádkové pokuty z důvodu, kdy daňový subjekt neunesl důkazní břemeno.¹⁰⁸

Kromě výše uvedených demonstrativních příkladů připadá v úvahu i uložení pořádkové pokuty při vynucení povinnosti vést záznamy a splnit tak záznamní povinnost v souladu s § 97 a násl. DŘ. Problematika je ovšem složitější a neexistuje jasný názor, jestli lze v této situaci pořádkovou pokutu dle § 247 odst. 2 DŘ uložit.¹⁰⁹ Záznamní povinnost je stanovena ex lege (§ 97 odst. 1 DŘ) nebo rozhodnutím správce daně na základě zákona (§ 97 odst. 2 DŘ). Detailnějším rozbořením principu a fungování záznamní povinnosti se zabývat nehodlám, zásadní je zde postup při uložení záznamní povinnosti rozhodnutím a následná kontrola plnění této povinnosti. Správce daně uloží rozhodnutím daňovému subjektu

¹⁰⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.12.2005, sp.zn. 2 Afs 44/2005

¹⁰⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 565

¹⁰⁸ Srov. rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23.11.2006, sp.zn. 31 Ca 246/2005

¹⁰⁹ Srov. LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 232 nebo KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 334

povinnost vést zvláštní záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně. Následně si ověřuje v průběhu zdaňovacího období řádné plnění této záznamní povinnosti (§ 97 odst. 4 DŘ), např. při ústním jednání a protokolem se závěrem o plnění povinnosti vést záznamy. V případě neplnění této povinnosti může správce daně uložit povinnost odstranit závady, a to opět formou rozhodnutí dle § 97 odst. 4 DŘ. Opět si správce daně ověří, zda je již plněno rozhodnutí vést záznamy a pokud není, nastává rozkol, jak vynutit plnění povinnosti, když předešlá dvě rozhodnutí daňový subjekt k jejímu splnění nepřinutila. Podstatou odpovědi je vyřešení otázky, jestli rozhodnutí dle § 97 odst. 4 DŘ může mít formu výzvy, aby tím byla splněna podmínka § 247 odst. 2 DŘ, protože pořádková pokuta může být uložena pouze tomu, kdo bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy. Daňový řád obsahuje obecnou úpravu rozhodnutí v § 101 násl. DŘ, kde však o rozhodnutí ve formě výzvy není žádná zmínka. Ta se nachází až v obecných ustanoveních o odvolání (§ 109 odst. 2 DŘ): „*Proti rozhodnutí označenému jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinnosti, se nelze samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak.*“ Rozhodnutí ve formě výzvy vyzývá ke splnění povinnosti, která vznikla na základě jiné právní skutečnosti (např. zákon nebo konstitutivní rozhodnutí), a tou právní skutečností v tomto případě je konstitutivní rozhodnutí správce daně dle § 97 odst. 2 DŘ, což nepřímo potvrzuje i Nejvyšší správní soud.¹¹⁰ Potvrzením hypotézy, že může jít v § 97 odst. 4 DŘ o rozhodnutí ve formě výzvy, je možnost se proti výzvě odvolat (poslední věta § 97 odst. 4 DŘ), přestože obecně se dle § 109 odst. 2 DŘ nelze proti výzvě odvolat, ovšem pokud zákon nestanoví jinak, což je v tomto případě splněno. Pokud by neexistoval žádný sankční prostředek k zajištění splnění povinnosti (daňová exekuce nepřipadá v úvahu), bylo by ustanovení o záznamní povinnosti jen proklamativní seskupení norem bez přímých dopadů a následků pro daňové subjekty. Ještě závěrem k této problematice je příhodné dodat, že obsahem výzvy by mělo být v souladu s poučovací zásadou poučení o možnosti uložení pořádkové pokuty v případě nesplnění záznamní povinnosti. V samotném rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty by mělo být obsaženo shrnutí celého průběhu řízení od konstitutivního rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti až po nesplnění výzvy k odstranění závad při jejím neplnění včetně odůvodnění.

Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty musí nabýt právní moci (§ 103 odst. 1 DŘ) do jednoho roku ode dne, ve kterém došlo k jednání, které bylo příčinou uložení této pokuty.

¹¹⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2007, sp.zn. 7 Afs 176/2006

Jelikož opravný prostředek proti rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty, kterým je odvolání, má odkladný účinek (§ 248 odst. 3 DŘ), musí odvolací orgán (Odvolací finanční ředitelství v Brně) rozhodnout i o odvolání v této lhůtě, čímž se fakticky zvyšuje pravděpodobnost pachatele uniknout od trestu. Výše uvedené je v souladu s konstantní judikaturou soudů ve správním soudnictví, které vyjadřuje právní názor, že uložení pokuty je okamžik, kdy účastníkovi řízení vznikne právní povinnost se podrobit rozhodnutí a pokutu zaplatit, a ta nastává materiální právní mocí rozhodnutí o uložení pokuty.¹¹¹ Prekluzivní lhůta je kratší než ta, která byla stanovena v § 37 odst. 6 ZSDP. Avšak lhůta pro placení daně, po jejímž uplynutí již uloženou pořádkovou pokutu nelze vybrat ani vymáhat, je od účinnosti daňového řádu šest let a tato lhůta platí i pro § 247 odst. 1 DŘ. K prekluzi přihlíží správce daně z úřední povinnosti.

5.2.3 Společná ustanovení pro skutkové podstaty vymezené v § 247 DŘ

Zákonodárce založil některá ustanovení v rámci správy daní na absolutní správní úvaze¹¹², avšak při stanovení výše pokuty vyznačil limity a zásady, kterých by se správce daně měl držet. Absolutním limitem pro výši pořádkové pokuty je částka 50 tis. Kč.¹¹³ Tato částka je absolutním limitem pouze pro jedno rozhodnutí, není vyloučena možnost opakovaného uložení pořádkové pokuty, pokud předchozí uložení pokuty nevedlo k nápravě a protiprávní stav trvá (§ 248 odst. 2 DŘ).

Správce daně musí uložení a výši pokuty řádně odůvodnit, zejména by měl odůvodnit naplnění podmínek uložení pokuty, uvážit, jak bylo dané jednání závažné nebo jaké mělo dané jednání následky pro správu daní a uvést, že dosavadní uložení pokuty nevedlo k nápravě při případném opakovaném uložení pokuty.¹¹⁴ Ohledně výše pokuty je správce daně povinen zohlednit význam porušené povinnosti a k následkům pro správu daní, vše v souladu se zásadou přiměřenosti.

Pokud se ještě vrátím k opravnému prostředku proti rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty, dle dikce normy je lhůta pro podání odvolání obecná dle § 109 odst. 3 DŘ. Přestože zákon připouští možnost podat odvolání ještě před doručením rozhodnutí, nelze v rámci procesní taktiky osoby zúčastněné na správě daní předpokládat, že by tak učinila, zejména

¹¹¹ Srov. rozhodnutí Krajského soudu ze dne 31.1.2007, sp.zn. 31 Ca 47/2006

¹¹² Při správě daní se dříve jednalo např. o ustanovení § 40 odst. 6 ZSDP

¹¹³ § 247 odst. 1 a 3 DŘ

¹¹⁴ KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 830

s ohledem na možné uplynutí prekluzivní lhůty pro její uložení. Splatnost pokuty je stanovena na 15 dní, což je pozitivní změna oproti ZSDP, který neobsahoval normu upravující lhůtu splatnosti a ponechával lhůtu na uvážení (libovůli) správce daně.

Pokuta směřuje do veřejného rozpočtu, kterým je státní rozpočet, nikoliv provozní rozpočty finančních úřadů či Generálního finančního ředitelství.

5.2.4 Zjednodušené řízení při uložení pořádkové pokuty

V některých aspektech napodobuje DŘ klasické správní řízení, přestože je aplikace správního řádu téměř vyloučena (§ 262 DŘ). Podobnost s blokovým řízením v řízení o přestupcích dle § 84 a násl. PŘZ lze spatřovat rovněž ve správě daní při ukládání pořádkové pokuty, avšak jen v případech dle § 247 odst. 1 DŘ. Netýká se to nevyhovění výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy.¹¹⁵ Ke splnění možnosti projednat a uložit pořádkovou pokutu ve zjednodušeném řízení dle § 249 DŘ je potřeba splnit následující podmínky:

- Výše pokuty nepřesáhne 5 000 Kč,
- uložení pokuty v případech dle § 247 odst. 1 DŘ,
- důvod a výše ukládané pokuty jsou uznány potrestanou osobou,
- uhrazení pokuty na místě,
- zaprotokolování důvodů a výše pořádkové pokuty.

Základní rozdíl oproti PŘZ a v něm obsažené úpravě blokového řízení spočívá v zaznamenání důvodu uložení pokuty a její výše do protokolu o jednání.¹¹⁶ Princip zjednodušeného (blokového) řízení při uložení pořádkové pokuty jde ruku v ruce se zásadou procesní ekonomie a rychlosti. Z toho důvodu je stejně jako v PŘZ vyloučena možnost užití řádného opravného prostředku (odvolání). Může se však stát, že nebyly splněny podmínky pro využití institutu zjednodušeného řízení. Aby nedošlo k odepření spravedlnosti, připadá v úvahu použití dozorčího prostředku v podobě přezkumného řízení, které je zahajováno ex offo (§ 121 a násl. DŘ). Neoprávněně sankcionovaná osoba má v tomto ohledu možnost podat jen podnět k zahájení tohoto řízení dle § 121 odst. 3 DŘ.

¹¹⁵ V § 37a ZSDP byla možnost využití blokového řízení stanovena širším vymezením, zahrnující i nevyhovění výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy

¹¹⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 565

Po zaprotokolování pokuty a po jeho podpisu, eventuálně po odepření podpisu dle § 62 odst. 4 DŘ, nastává ze zákona splatnost pokuty. Přestože byly formálně splněny všechny náležitosti zjednodušeného řízení v souladu s § 249 odst. 1 DŘ a vše bylo zapsáno do protokolu a rovněž i podepsáno příslušnými osobami, může nastat situace, kdy si sankcionovaný subjekt následně vše rozmyslí a odmítne pokutu uhradit. V tomto případě nelze použít některý ze způsobů daňové exekuce, jelikož interpretací příslušného § 249 odst. 1 DŘ se může dovodit, že přestože se zdálo, že byly splněny veškeré podmínky zjednodušeného řízení (včetně zaprotokolování) a pokuta se měla stát splatnou, jedna z podmínek dle § 249 odst. 1 DŘ splněna nakonec nebyla a to uhrazení pokuty na místě. Fakticky k solučnímu jednání nedošlo, proto dle mého názoru nelze považovat i přes protokolaci podmínky zjednodušeného řízení za splněné a mělo by se pokračovat dle obecných ustanovení o uložení pořádkové pokuty.

V navrhovaných změnách DŘ se objevila modifikace § 247 odst. 2 DŘ, kdy záměrem bylo změnit ustanovení v tom smyslu, že pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy by šlo opět uložit pouze tehdy, nestanoví-li zákon jiný následek. Avšak následuje dovětek, který stanoví, že tímto následkem není stanovení daně. Tato věta by vážným způsobem zasahovala do zájmů daňových subjektů a fakticky by došlo k duplicitě trestání daňového subjektu. Pokud by daňový subjekt nesplnil na výzvu správce daně svojí povinnost předložit např. dokumenty a listiny osvědčující tvrzení v daňovém tvrzení¹¹⁷, že příslušný výdaj je daňově uznatelný, správce daně jej bude považovat jako daňově neuznatelný, zvýší základ daně, a tím daň. Zároveň by měl být sankcionován dle § 247 odst. 2 DŘ za nesplnění této povinnosti. Již Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18.2.2010¹¹⁸ uvedl, že „nelze pokutovat osobu, která odmítne podat správnímu orgánu vysvětlení v případě, kdy je zřejmé, že by jí, byť i jen teoreticky mohla přispět ke svému postihu za přestupek.“ Lze však analogicky aplikovat tento závěr Ústavního soudu i v případě uložení pořádkové pokuty, která je správním pořádkovým deliktem, ale není přestupkem, kdy přeci jen je mezi těmito druhy správních deliktů jistý rozdíl a plní jiný účel? Nedošlo by tímto způsobem k porušení jedné ze základních zásad veřejné správy ne bis in dem, neboli že nikdo nemůže být stíhán a potrestán za tentýž skutek vícekrát na základě více zákonných ustanovení, která ovšem chrání totožný

¹¹⁷ V souladu s obráceným daňovým břemenem dle § 92 odst. 3 DŘ

¹¹⁸ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 18.2.2010, sp.zn. I ÚS 1849/08

veřejný zájem (objekt)?¹¹⁹ Navrhované změny byly ovšem již v připomínkovém řízení u jednotlivých odborných a zájmových organizací smeteny ze stolu.

¹¹⁹ HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo – obecná část*. 7. vydání, Praha: C.H.Beck, 2009, s. 446

5.3 Pokuta za opožděné tvrzení daně

Z hlediska systematiky daňového řádu (část čtvrtá DŘ) je pokuta za opožděné tvrzení daně třetí sankcí za porušení povinnosti nepeněžité povahy. Účelem této pokuty je přinutit daňové subjekty plnit své povinnosti spočívající v podání daňových tvrzení řádně a včas. Respektive dopadá zejména na včasné splnění nepeněžité povinnosti, tj. podání daňového tvrzení. Za řádné splnění této povinnosti může být pokládáno bezchybné vyplnění veškerých kolonek daňového tvrzení nebo správné vypočtení jednotlivých položek (např. základu daně). Na pochybení v této oblasti však nedopadá pokuta za opožděné tvrzení daně, ale např. úrok z prodlení nebo penále.

Není vyloučena situace, kdy daňový subjekt podá daňové tvrzení včas (v zákonné lhůtě), ale toto tvrzení neobsahuje některé důležité informace a náležitosti (nebylo řádné). Jelikož veškerá daňová tvrzení (daňové přiznání, hlášení, vyúčtování) jsou obecně podání v souladu s § 70 a násl. DŘ, bude se při posuzování nedostatků postupovat podle ustanovení o podání. Pokud daňový subjekt podá daňové přiznání, které však nesplňuje závažným způsobem podmínky stanovené v § 70 odst. 3 DŘ (např. není vůbec zřejmé, která osoba podala daňové tvrzení, bude odevzdán prázdný tiskopis), nelze pravděpodobně o podání vůbec hovořit, jelikož logicky nemůže být využit postup při výzvě o odstranění vad podání podle § 74 DŘ. Nebylo by totiž určitelné, kdo podal podání a komu má být směřována výzva na odstranění vad podání. V tom případě by pokuta za opožděné tvrzení daně vznikla.

Jiná situace může nastat, kdy daňový subjekt podá daňové přiznání nikoliv na tiskopise Ministerstva financí dle § 72 odst. 1 DŘ, ale na obyčejném papíře, které však splňuje náležitosti, aby mohlo být považováno za podání. Když tedy není dodržena obligatorní forma podání, správce daně by měl posoudit absenci tiskopisu jako vadu podání a postupovat dle § 74 odst. 1 DŘ.¹²⁰ Pokud daňový subjekt opraví vady podání, bude toto podání s účinky ex tunc považováno za daňové přiznání a pokuta nevznikne. Jestli daňový subjekt vady neopraví, nepodá daňové přiznání na předepsaném tiskopise, toto podání bude rovněž s účinky ex tunc neúčinné a pokuta za opožděné tvrzení daně by v tomto případě vznikla.

Obdobný institut jako pokuta za opožděné tvrzení daně existoval od počátku i v předcházejícím procesním daňovém předpisu, jímž byl zákon o správě daní a poplatků, jenž

¹²⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 153

ve svém původním § 68 obsahoval formulaci sankce zvýšení daně: „*Nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno včas, může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.*“ Později bylo doplněno toto ustanovení rovněž o možnost zvýšení daně u dodatečného daňového přiznání a dodatečného hlášení o dani. Zásadním rozdílem oproti dnešnímu pojetí a formulaci pokuty za opožděné tvrzení daně bylo užití správního uvážení při rozhodnutí o uložení i o výši zvýšení daně, jiný výpočet daně nebo způsob sdělení daňovému subjektu, že došlo ke zvýšení daně v souladu s § 68 ZSDP. Zvýšení daně bylo sankcí fakultativní, správce daně neměl stanovenou povinnost uložit tuto sankci a nebyly stanoveny ani kritéria pro její stanovení. Dříve nebylo možné využít tento druh sankce, pokud správce daně vyměřil daňovou ztrátu. Zde byla sankcí za nesplnění této povinnosti nepeněžitě povahy pokuta podle § 37 ZSDP.¹²¹

Tou nejzásadnější změnou v současné koncepci pokuty za opožděné tvrzení daně je pravděpodobně obligatorní aplikace této sankce. V pojetí dle § 68 ZSDP (tj. zvýšení daně) byla stanovena diskreční pravomoc správci daně, který při úvaze, jestli uloží pokutu, měl z logiky věci přihlížet k délce zpoždění, důsledkům spojených se zpožděním, k tomu, zda se jedná o prvý či opakovaný nedostatek a k řadě dalších okolností konkrétního případu. Zásada přiměřenosti nebo zásada legitimního očekávání měly být korektivy při uplatňování správního uvážení při ukládání zvýšení daně. Důvodem je skutečnost, že zásada přiměřenosti vychází z myšlenky, že správa daní (resp. daňové řízení) je pro daňový subjekt zátěží, jelikož daně jsou základním finančním zdrojem pro splnění úlohy a fungování státu, a tohoto cíle lze dosáhnout jen za použití prostředků, a to z hlediska daňového subjektu prostředků přiměřených. Proto i trest pro daňový subjekt musí být přiměřený, aby jej zatížil adekvátně ve vztahu k jeho provinění. Vlastně i v případném soudním řízení v rámci správního soudnictví krajský nebo Nejvyšší správní soud zkoumal, zda byl sankcionovaný skutek prokázán a zda nebyla porušena zásada přiměřenosti.¹²²

Právní úprava pokuty za opožděné tvrzení daně je obsažena v § 250 DŘ vcelku podrobně, kdy rozeznává situace u samotného daňového subjektu nebo plátce daně, odlišuje v určitých aspektech pozdní podání daňového tvrzení a nepodání daňového tvrzení. Z tohoto hlediska název „pokuta za opožděné tvrzení daně“ neodpovídá plně celkovému konceptu této

¹²¹ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem – komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. vydání, Olomouc: Nakladatelství Anag, 2009. s. 683

¹²² NEDVĚDICKÁ, Jana. *Správní uvážení v daňovém řízení. Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer. 2008. č. 4. s. 34 - 37

sankce, ale v této souvislosti jde o zástupný a bezvýznamný problém, který rozhodně nemá vliv na smysl a účel této formy sankce.

Hmotněprávní daňové zákony stanoví u jednotlivých druhů daní podmínky, za kterých je povinnost podat daňové tvrzení. Při naplnění podmínek předpokládaných hmotněprávními ustanoveními jednotlivých daňových zákonů vzniká pro daňový subjekt povinnost ve lhůtách stanovených zákonem nebo správcem daně podat daňové tvrzení. Lhůty hrají při vzniku této sankce základní roli (obdobně jako u úroku z prodlení). Obecná ustanovení o lhůtě k podání daňového přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období se nacházejí v § 136 DŘ a o lhůtě k podání hlášení a vyúčtování v § 137 DŘ, jenž se použijí, pokud daňové zákony nestanoví jinou lhůtu, jako například § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitosti nebo § 21 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. V posledním případě se nejedná dle § 136 DŘ o daň vyměřovanou za zdaňovací období, proto i zvláštní úprava v uvedeném zákoně. Daňová přiznání na daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí se vážou k zákonem předvídatelným skutečnostem, kterými jsou u daně darovací bezúplatný převod k věcem, u daně dědické přechod vlastnictví a u daně z převodu nemovitostí, jak již název napovídá, úplatný převod k nemovitostem. To však nevylučuje vznik pokuty, která není vázána jen na daňové tvrzení na daň vyměřovanou za zdaňovací období, ale aktivizuje se ex lege v případech, kdy daňový subjekt má povinnost podat daňové tvrzení, ale neučiní tak.

Než přistoupím k detailnějšímu teoretickému i praktickému rozboru pokuty za opožděné tvrzení daně, bylo by vhodné, podřadit tento druh sankce pod jeden ze správních deliktů v rámci právní nauky. Souhlasím s Jerouškem¹²³, že sankce za porušení povinnosti podat daňové tvrzení plní funkci represivní, a že se nejedná o funkci kompenzační, kdy nositeli této funkce jsou sankce jako úrok z prodlení nebo penále, jejichž cílem je nahradit způsobenou škodu. Autor však opomněl funkci preventivní, která bezesporu rovněž ovlivňuje chování daňových subjektu, zejména pokud již jednou porušil ustanovení o pokutě, kdy se pravděpodobně bude chtít v budoucnu vyhnout obdobné penalizaci.

5.3.1 Skutková podstata pokuty za opožděné tvrzení daně

Jakožto subjektivní povinnost veřejného práva vzniká pokuta za opožděné tvrzení daně jako veřejnoprávní odpovědnost za porušení povinnosti stanovené DŘ. Následek spojený s porušením této povinnosti musí být přičitatelný nejednání (nepodání nebo

¹²³ JEROUŠEK, David. Pokuta za opožděné tvrzení daně z pohledu vzniku odpovědnosti a sankce. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2012. č. 4. s. 23 - 30

opožděnému podání daňového tvrzení) ze strany daňového subjektu. To ale rozhodně neznamená, že by se jednalo o sankci, která by zohledňovala úmysl či nedbalost, tj. subjektivní zavinění. Odpovědnost zde vzniká bez ohledu na zavinění porušitele (daňového subjektu), jedná se o objektivní odpovědnost, kterou bych označil spíše jako odpovědnost absolutní.¹²⁴ Argumentem je skutečnost, že tato sankce nebere v úvahu příčinu pochybení daňového subjektu, nezáleží, jestli hlavním důvodem porušení povinností dle § 250 a násl. DŘ bylo zavinění nebo dokonce vis maior. Pokuta vzniká ex lege bez možnosti jakékoliv liberace¹²⁵, daňový řád v ustanovení o pokutě za opožděné tvrzení daně neupravuje žádný mechanismus, který by přímo zprošťoval daňový subjekt za porušení svých povinností, kvůli nimž pokuta jako následek vzniká, avšak morálně lze z důvodu vis maior toto pochybení ospravedlnit. Uvedené potvrzuje i rozhodnutí NSS ze dne 28.2.2008, sp.zn. 2 Afs 74/2007, kdy v předmětném sporu šlo o tvrzení daňového subjektu, že finanční prostředky jeho jednatele a společníka, určené k úhradě daně, jsou předmětem zadržení policií. Soud k tomu uvedl, že není možné při vzniku penále, které stejně jako pokuta za opožděné tvrzení daně nebo úrok z prodlení vznikají ex lege, přihlídnout k polehčujícím okolnostem, a že snížení či prominutí je možné jen např. v žádosti o prominutí penále.

Záchranným mechanismem je tedy dle citovaného soudního rozhodnutí institut prominutí daně podle § 260 DŘ. Prominutí daně (a jeho příslušenství) dle § 259 DŘ lze použít, pokud k tomu má příslušný orgán pravomoc ze zákona, jímž se rozumí již zmíněný § 260 DŘ a dále zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a zákon o rozpočtových pravidlech.¹²⁶ Na daňovou povinnost z hlediska daně z příjmů nebo daně z přidané hodnoty toto ustanovení nedopadá. Paušálně pro všechny druhy daní může daň a její příslušenství prominout jen ministr financí ex offio¹²⁷ ze dvou taxativních důvodů. Ten, který je z hlediska možného pochybení z důvodu vis maior pro daňové subjekty pravděpodobně nejdůležitější, je upraven v § 260 odst. 1 písm. b) DŘ.¹²⁸

¹²⁴ JEROUŠEK, David. Pokuta za opožděné tvrzení daně z pohledu vzniku odpovědnosti a sankce. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2012. č. 4. s. 23 - 30

¹²⁵ Některá autoři tvrdí, že liberace je stanovena v podobě pětidenního odkladu povinnosti podat daňové tvrzení po řádném termínu dle daňového řádu a jednotlivých hmotněprávních daňových zákonů. Z právního hlediska se později pokusím tuto hypotézu vyvrátit.

¹²⁶ § 44a odst. 10 a 11 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů

¹²⁷ Nezahajuje se řízení na základě podání dle dispoziční zásady, toto řízení je vedeno zásadou oficiality. Není podat jen žádost, na základě níž by došlo k zahájení řízení o prominutí daně z moci úřední.

¹²⁸ Mimořádné, zejména živelné události, tj. povodně a jiné přírodní katastrofy.

Jelikož se však jedná pojmově o paušální prominutí daně, není zcela zřejmé, jestli prominutí se může týkat i individuální osoby. Souhlasím s názory, že příjemcem rozhodnutí o prominutí daně je neurčitý okruh adresátů, čemuž nasvědčuje i výklad ustanovení § 260 odst. 2 DŘ, kde je stanoveno, že se daň nebo příslušenství promíjí všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká. Taktéž se ztotožňuji s názorem, že dané rozhodnutí se nemůže týkat přímo individuálního subjektu, který by byl v rozhodnutí označen jakožto jediný příjemce.¹²⁹ Na druhou stranu není vyloučen postup, kdy ministr financí vydá rozhodnutí o prominutí daně, jež bude určeno všem těm daňovým subjektům, na které se důvod prominutí vztahuje, ale fakticky bude splňovat stanovené důvody pouze jediný daňový subjekt. Je to však v souladu se smyslem a účelem úpravy paušálního prominutí daně dle § 260 DŘ? V neposlední řadě by rozhodnutí o prominutí daně mělo splňovat i podmínky dle § 102 odst. 1 DŘ, včetně jeho písmena c), které požaduje, aby rozhodnutí obsahovalo i označení příjemce rozhodnutí, což může být rovněž problematické.

Zákon nepřipouští žádný opravný prostředek¹³⁰, čímž daňový subjekt ztrácí v tomto případě možnost přezkoumatelnosti rozhodnutí. Odpovědnost za porušení povinnosti dle § 250 DŘ a s ní spojený následek v podobě pokuty za opožděné tvrzení daně by mohla být označena na základě výše uvedeného jako odpovědnost absolutní, protože vlastně ani prominutí daně nezávisí na liberačním jednání daňového subjektu¹³¹. Výjimkou jsou samozřejmě již zmíněné situace, kdy může dojít k rozhodnutí správce daně o prominutí daně na základě žádosti, pokud k tomu má pravomoc přímo ze zákona. Jiným liberačním instrumentem by mohlo být prodloužení lhůty pro podání daňového tvrzení.

Liberačním institutem je rovněž pětidenní liberační lhůta, která „promíjí“ úhradu pokuty dle § 250 DŘ, pokud není zpožděné delší než 5 pracovních dnů. Česká daňová správa vychází často z názoru, že aby byla tato liberační lhůta dodržena, musí být daňové tvrzení nejen předáno k poštovní přepravě, ale i doručeno správci daně, čímž tuto lhůtu považují za hmotněprávní. Není ovšem jasné proč. Pokuta za opožděné tvrzení daně je institutem procesního práva, kde se utváří procesní práva a povinnosti. Vznik této sankce je proto rozhodně součástí procesního řízení a měla by být tato lhůta považována taktéž za procesní,

¹²⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 584

¹³⁰ Viz. § 259 odst. 4 DŘ

¹³¹ Podání žádosti dle § 259 odst. 1 DŘ nemůže být považováno za liberační jednání, které by daňový subjekt ex lege, případně na základě konstitutivního rozhodnutí vydaného v řízení zahájené na návrh daňového subjektu, protože záleží jen na ministrowi financí, jestli řízení zahájí. Podání žádosti může být jen jakýsi podpůrný prostředek pro úvahu ministra financí, sám daňový subjekt řízení zahájit nemůže. Ministr financí ani nemusí odůvodňovat, proč nechal v úvahu podané žádosti o prominutí daně.

kdy tedy postačí, aby daňové tvrzení bylo odesláno, jelikož podání daňového tvrzení nevyvolává žádné hmotněprávní důsledky. Pokud DŘ stanoví povinnost daňovému subjektu podat daňové tvrzení (např. § 136 odst. 1 DŘ) do určité doby a tato doba se všeobecně považuje za procesněprávní, je v jazykovém rozporu, pokud u pokuty dle § 250 DŘ se rovněž stanoví povinnost podat daňové tvrzení, ale naopak se na tuto lhůtu hledí jako na hmotněprávní. Možným vysvětlením této úvahy správců daně je aplikace ustanovení § 35 DŘ o zachování lhůty, pokud by tato lhůta byla považována za procesněprávní. S touto obavou souhlasím, ale nemůže být následkem iracionální úsudek, že lhůta vymezující liberační zpoždění je procesněprávní. Pokud jsou nejasnosti ohledně tohoto institutu a lhůty, je nezbytné je odstranit např. novelou DŘ, kdy by se jasně stanovilo, že ustanovení § 35 se u liberační lhůty nepoužije, a nikoliv nelogickým právním názorem o povaze lhůt.¹³²

Subjektivní stránka skutkové podstaty sankce za opožděné (nepodané) tvrzení daně byla v předchozím odstavci již popsána. Primárním objektem tohoto deliktu je opět správné zajištění a stanovení daní, tj. splnění cíle správy daní. Sekundárním objektem je zájem státu, aby daňové subjekty dbaly svých povinností a plnily si je v souvislosti s podáváním daňových tvrzení, pomocí nichž dochází k vyměření či doměření daní.

Pokud jde o subjekt, ustanovení o pokutě explicitně zmiňuje daňový subjekt a plátce daně. Daňové přiznání se vztahuje k daňovému subjektu jakožto poplatníkovi a naopak hlášení a vyúčtování jsou instituty spojené s plátcem daně. Samozřejmě není vyloučena situace, kdy identický podnikatel poruší své povinnosti jednak jako daňový subjekt dle § 250 odst. 1 DŘ, a jednak jako plátce daně dle § 250 odst. 2 DŘ.

Objektivní stránka (zejména jednání a následek) je z hlediska vzniku sankce asi tou nejzajímavější a nejproblematičtější pasáží, k níž se váže několik praktických i teoreticko-legislativních poznatků. V následující části bude pojednáno o objektivní stránce a obecně o vzniku sankce (odpovědnosti).

5.3.2 Vznik odpovědnosti a sankce dle § 250 DŘ

Pokuta vzniká, pokud daňový subjekt nepodá daňové tvrzení vůbec nebo jej podá, ale pozdě. Kdy vlastně vzniká sankce (odpovědnost) při nepodání daňového tvrzení? Již

¹³² ROZEHNAL, Tomáš. Lhůta pro podání daňového tvrzení a její nedodržení. In: *DNY PRÁVA 2011: The Conference Proceedings*. 1 ed. Brno: Masarykova univerzita, 2011, s. 340-350

následující den, kdy nebyly splněny podmínky pro podání daňového tvrzení¹³³ nebo až po uplynutí pěti pracovních dnů po jeho podání? Praktický problém zde neshledávám, ale teoreticko-právně lze uvést, že odpovědnost vzniká až v okamžiku, kdy jsou splněny jeho veškeré materiální a formální znaky stanovené zákonem. Díkce ustanovení § 250 odst. 1 a 2 DŘ nestanoví vznik odpovědnosti, zde je vlastně stanovena rovnou splatnost sankce¹³⁴, kdy se explicitně stanoví **povinnost uhradit pokutu**.

Pokud bych připustil vznik odpovědnosti za porušení povinnosti dle § 205 odst. 1 a 2 DŘ ke dni následujícímu po uplynutí lhůty povinnosti podat daňové tvrzení, lze říci, že sankce v tomto případě může vzniknout rovněž ve stejném okamžiku jako odpovědnost, ale splatnost této peněžité sankce nastane až po uplynutí liberační lhůty pěti pracovních dnů.

Nebo samotná sankce vznikne až po uplynutí této lhůty, čímž by však došlo z hlediska právní nauky k nesmyslnému závěru, kdy sankce i její splatnost by sice vznikla po uplynutí liberační lhůty, ale odpovědnost by vznikla již prvním dnem prodlení? Nesmyslným závěrem by taktéž byl vznik odpovědnosti za opožděné tvrzení daně (včetně sankce a její splatnosti) ke dni následujícímu po uplynutí liberační pětidenní lhůty s tím, že výše pokuty by se počítala již za časové období před vznikem samotné sankce.

Již ve čtvrté kapitole byla vysvětlena současná zastávaná koncepce odpovědnosti a sankce, kdy sankce je újma, která vzniká jako následek porušení povinností, a je součástí odpovědnosti a fakticky nastává současně s ní. Jsem toho názoru, že daňový řád jde proti tomuto pojetí a domnívám se, že odpovědnost vzniká hned první den prodlení s podáním daňového tvrzení a sankce vzniká po uplynutí liberační lhůty, přestože jazyková interpretace předmětné části ustanovení § 250 odst. 1 DŘ inklinuje spíše až k určení splatnosti sankce.

Dalším atributem vzniku odpovědnosti a sankce za opožděné tvrzení daně, je povinnost podat daňové tvrzení. Z gramatického výkladu ustanovení § 250 DŘ nevyplývá a ani smyslem díkce zákona není sankcionovat daňové subjekty, které mohou na základě svého vlastního uvážení podat daňové tvrzení, ani ty subjekty, které mají povinnost podat ze zákona určité formální či neformální podání správci daně, avšak nemají povahu daňového tvrzení, jenž je základem pro správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 3 DŘ). Zvláštní postup je stanoven v zákoně o dani z nemovitosti.

¹³³ Např. § 136 odst. 1 DŘ: „*Daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.*“ Citované ustanovení dopadá typicky na daň z příjmů.

¹³⁴ Viz. znění citovaného ustanovení § 250 odst. 1 DŘ: „*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu...*“

První situace, kdy je vyloučen vznik pokuty za opožděné tvrzení daně, je spojen s § 141 odst. 2 DŘ, které zní: „*Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě dle odstavce 1 (tj. tříletá lhůta pro stanovení daně, pozn. aut.) podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši...*“ Daňový subjekt je osoba, která v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt*, může využít svého oprávnění podat daňové tvrzení, a pokud toto oprávnění nevyužije, nemůže být za to penalizována, to by bylo absolutním rozporu s účelem pokuty. Správce daně může *ex offio* taktéž vyměřit daň v částce nižší, než je uvedena v daňovém tvrzení. Proto ani v tomto případě nepřipadá v úvahu vznik pokuty.

Daňový řád stanovil v § 136 odst. 5 DŘ všeobecnou povinnost všem registrovaným subjektům¹³⁵ sdělit skutečnost, že ve zdaňovacím období nevznikla daňová povinnost k dani, ke které jsou registrováni (např. u daně z přidané hodnoty nebo spotřební daně). Forma sdělení zde není stanovena, není pravděpodobně vyloučeno sdělení formou telefonického hovoru nebo emailu. V rámci právní jistoty bych rozhodně doporučoval písemnou formu sdělení. Důvodem tohoto sdělení je jistota pro správce daně, zda registrovaný subjekt nepodal daňové přiznání proto, že mu daňová povinnost nevznikla nebo zda na podání daňového přiznání pozapomněl.¹³⁶ Kdy je povinnost sdělit výše uvedenou skutečnost sdělením, kdy je povinnost podat daňové přiznání, i když žádná daňová povinnost nevznikla¹³⁷, a kdy se nemusí podávat žádné sdělení¹³⁸, upravují jednotlivé hmotněprávní zákony. Subsumpce sdělení pod institut daňového tvrzení dle § 1 odst. 3 DŘ a v souvislosti s § 250 DŘ je vyloučen, proto při opožděném podání či nepodání sdělení nevzniká pokuta za opožděné tvrzení daně. Sankce za nesplnění této povinnost může mít formu pořádkové pokuty dle § 247 odst. 2 DŘ.

5.3.3 Sankce za porušení povinností s podáním souhrnného hlášení

Aplikační problémy se naskytly v souvislosti se souhrnným hlášením dle § 102 ZDPH a možností uložit pokutu podle § 250 DŘ za opožděné podání nebo nepodání souhrnného hlášení. Souhrnné hlášení má pouze charakter evidenční, nevyměřuje se přímo na jeho základě daň, nedochází k jejímu stanovení. Základním vodítkem pro tento názor je § 139 odst.

¹³⁵ Ať už na základě § 125 a násl. DŘ, § 39 a násl. ZDP nebo § 94 ZDPH

¹³⁶ KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 830

¹³⁷ § 101 odst. 1 ZDPH

¹³⁸ § 38m odst. ZDP

1 DŘ, kde litera DŘ spojuje účinky vyměření daně na podání daňového přiznání nebo vyúčtování, eventuálně dojde k vyměření daně ex offo. Hlášení má obecně význam pro správné zjištění a stanovení daně dle § 1 odst. 3 DŘ, je podkladem pro postup správce daně při vyměření daně, ale ne tím signifikantním v souladu s § 139 odst. 1 DŘ. Že souhrnné hlášení je podkladem pro postup správce daně při stanovení daně je zřejmý rovněž z § 102 odst. 9 ZDPH, který zní: „*Správce daně údaje v souhrnném hlášení, popřípadě v následném souhrnném hlášení, posoudí, případně prověří a využije při stanovení daňové povinnosti.*“ Obecně se na souhrnné hlášení mohou aplikovat ustanovení § 137 DŘ, jelikož jeho dikce nedopadá pouze na ty hlášení, s nimiž je spojeno vyměření daně, což vlastně deklaruje již citovaný § 139 odst. 1 DŘ. Proto pokud přijmu stanovisko, že souhrnné hlášení dle ZDPH je hlášením dle § 137 DŘ, bylo by teoreticky možné uložit pokutu za opožděné tvrzení daně dle jeho § 250 odst. 2 DŘ, protože hlášení je jedním z daňových tvrzení, které mohou být předmětem pokuty.

Diskutabilní část však nastává při výpočtu pokuty. Princip jejího výpočtu je odvozen procentně od celkové částky daně. Zádrhelem pro vznik pokuty u souhrnného hlášení je skutečnost, že se v souhrnném hlášení neuvádí částka daně, ale pouze celková hodnota plnění. Proto nelze ani vypočítat pokutu dle § 205 odst. 2 DŘ, protože základ v podobě částky daně zde neexistuje, nelze ani přijmout názor, že základem je zde nula, a proto by šlo použít postup dle § 250 odst. 4 DŘ (při nepodání souhrnného hlášení) se vznikem pokuty ve výši 500 Kč, neboť tato výše pokuty se ukládá v případě, že částka vypočtená podle druhého odstavce by byla nižší než 500 Kč. Zde ale není vypočtená žádná částka daně. Pro správu daní by nebylo účelné, pokud by za souhrnné hlášení nehrozila porušiteli žádná sankce. Zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje speciální úpravu pro trestání porušení povinnosti podat tento druh hlášení a ani daňový řád nestanoví žádný negativní důsledek. Jediným institutem, který připadá v úvahu, je pořádková pokuta dle § 247 odst. 2 DŘ. Toto ustanovení však nejde aplikovat, pokud je souhrnné hlášení podáno pozdě (tj. po stanovené lhůtě), jelikož pořádkovou pokutu lze uložit jen za účelem splnění procesní povinnosti, která sice byla splněna pozdě, ale splněna byla. Pokud daňový subjekt nepodá souhrnné hlášení vůbec, správce daně by měl vyzvat daňový subjekt podle § 145 odst. 1 DŘ, a pokud by tuto výzvu nereflekoval a nesplnil svoji procesní povinnost nepeněžitě povahy, může správce daně pořádkovou pokutu uložit.

5.3.4 Pokuta za daňové přiznání u daně z nemovitosti

Specifický postup lze shledat při podávání daňových přiznání u daně z nemovitosti. Daňové přiznání se podává do 31. ledna příslušnému správci daně, kdy rozhodné pro určení, kdo je daňový subjekt, je stav k 1. lednu roku, za který je daň vyměřována.¹³⁹ Správce daně získává údaje o stavu vlastnictví z katastru nemovitostí. Pokud daňový subjekt podal daňové přiznání za rok 2011¹⁴⁰, nemusí v následujících daňových přiznání znovu podat, pokud nedošlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně, kdy negativní vymezení těchto okolností, tj. kdy se nemusí podávat nové daňové přiznání, je uvedeno v § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitosti. Účelem této části není popsat nástrahy při podávání daňových přiznání na daň z nemovitosti, ale zmínit situaci, ke které může dojít, když daňový subjekt nepodá daňové přiznání a jakou souvislost to má na vznik pokuty pro opožděné tvrzení daně. Daňový subjekt měl povinnost podat daňové přiznání v roce 2011, ale neučinil tak. Správce daně toto zjistil v říjnu 2013 a vyzve daňový subjekt dle § 145 odst. 1 DŘ, aby podal řádné daňové tvrzení a po nesplnění povinnosti ani po stanovené lhůtě, se vyměří daň ex offo. Kdy vznikne pokuta za opožděné tvrzení daně? Vzniká vždy za jednotlivé roky, tj. 2011, 2012 a 2013? Pomocí výkladu § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitosti a § 250 DŘ se dospěje k závěru, že spíše nikoliv. Daňovému subjektu vznikla povinnost podat daňové přiznání za rok 2011, a pokud nenastala změna okolností rozhodných pro vyměření daně nebo ke změně v osobě poplatníka, nemusel daňový subjekt podat daňové přiznání i za roky 2012 a 2013. Proto pokuta vznikne a její výše bude stanovena jen za rok 2011.¹⁴¹

Může se ale stát, že došlo ke změně rozhodných okolností a daňový subjekt bude povinen v roce 2013 přiznat novou výši daně podáním daňového přiznání nebo dílčího daňového přiznání. Daňový subjekt tedy nesplnil povinnost podat daňové přiznání jak v roce 2011, tak v roce 2013, kdy měl podat rovněž daňové přiznání. Pokuta proto vznikla jak v roce 2011, tak v roce 2013, i kdyby daň za rok 2011 byla vyměřena z moci úřední. Avšak za rok 2012 pokuta nevznikne, protože byla vyměřena za rok 2011 a v následném zdaňovacím období nedošlo k žádné změně, proto povinnost podat daňové přiznání zde nebyla. Tím nebyla naplněna podmínka v § 250 odst. 1 DŘ týkající se povinnosti podat daňové přiznání.

¹³⁹ §13b odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴⁰ Nebo daň byla vyměřena nebo doměřena ex offo dle § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴¹ KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 834-837

Od ledna 2013 došlo k rozlišení, kdy daňový subjekt splnil svoji povinnost podat daňové tvrzení pozdě a kdy toto tvrzení nepodá vůbec. Základním východiskem této úpravy je zmírnění penalizace pro ty daňové subjekty, které daňové tvrzení podají, ale až po stanovené lhůtě. Forma zmírnění spočívá v tom, že pokud daňový subjekt podá tvrzení dodatečně a výše pokuty by činila méně než 200 Kč, pokuta se nepředepíše a nevzniká povinnost jí uhradit (§ 250 odst. 3 DŘ). Při nepodání daňového tvrzení, zůstává zachován původní princip sankce, kdy minimální výše pokuty bude vždy 500 Kč. Tato nová úprava reagovala na tvrdost původního ustanovení¹⁴², které se projevovalo napříč daňovým právem. Jedním z názorných příkladů je případ, kdy pokuta vzniká i tehdy, pokud je na základě pozdně podaného daňového tvrzení vyměřena daň ve výši nula nebo kdy je ze zákona povinnost podat daňové přiznání, přestože jsou skutečnosti v něm uvedené od daně osvobozené (např. § 20 odst. 4 a 10 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí).

Určitá analogie se souhrnným hlášením se může týkat stanovení daně ve výši nula. Jelikož základem pro výpočet je částka stanovené daně, je matematicky vyloučené, aby se procentně vypočítala výše pokuty z číslice nula, proto by se mohlo dovodit, že aplikace ustanovení o pokuty zde být použita nemůže. To by však dle mého názoru byl příliš formalistický jazykový výklad. Bez splnění povinnosti podat daňové přiznání ve výše uvedených případech by byl ohrožen cíl správy daní, protože daňová tvrzení „nulová“ či obsahující skutečnosti od daně osvobozené jsou seznatelné pro správce daně až z jejich obsahu.¹⁴³ Snížení tvrdosti pokuty je zřetelné u daňového přiznání, na základě kterého je vyměřena daň ve výši nula. Podle úpravy před novelou by při pozdním podání činila pokuty 500 Kč. Podle současné úpravy, pokud podá daňový subjekt daňové přiznání na daň ve výši nula pozdě, pokuta mu paradoxně vůbec nevznikne, protože není možné z číslovky nula vypočíst procentně žádné číslo a minimální částka zde stanovena u opožděného daňového tvrzení stanovena není. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání na nulovou daň vůbec, pokuta vznikne a předepíše se v minimální výši 500 Kč.¹⁴⁴ Vlna nevole se zvedla zejména u penalizace daňových subjektů, které podaly pozdě daňová přiznání u majetkových daní (např. daň z nemovitostí).

¹⁴² Původní § 250 odst. 3 DŘ: „Pokud by částka vypočtená podle odstavce 1 a 2 byla nižší než 500 Kč, činí výše pokuty za opožděné tvrzení daně 500 Kč.“

¹⁴³ JEROUŠEK, David. Pokuta za opožděné tvrzení daně z pohledu vzniku odpovědnosti a sankce. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2012. č. 4. s. 23 - 30

¹⁴⁴ V souladu s postupem dle § 250 odst. 4 DŘ

5.3.5 Vydání rozhodnutí o pokutě

Nadpis této podkapitoly by mohl znít „Rozhodnutí o uložení pokuty“, ale z právního hlediska by se nejednalo o správné pojmenování. Pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká ex lege, správce daně jí neukládá, jen posoudí, zda byly splněny veškeré předpoklady předvídané literou zákona. Správce daně vydává rozhodnutí, které se nazývá platební výměr (§ 147 DŘ), kterým jen deklaruje, jaká je výše pokuty za opožděné tvrzení daně. Správce daně nezakládá povinnost zaplatit pokutu, jelikož tato povinnost vznikla již v okamžiku nepodání nebo opožděného podání daňového tvrzení. Platebním výměrem se povinnost uhradit pokutu nekonstituuje, jedná se jen o deklaratorní rozhodnutí, s nímž je spojeno předepsání výše pokuty do evidence daní na debetní straně osobního daňového účtu daňového subjektu.

Při vysvětlení vzniku odpovědnosti a sankce jsem zaujal stanovisko, že část ustanovení § 250 odst. 1 a 2 DŘ: „*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu ...*“,¹⁴⁵ nasvědčuje při extenzivním výkladu¹⁴⁵ závěru, že vznik sankce a její splatnost vlastně spadají v jeden okamžik. Z právně-teoretického hlediska může být tato hypotéza ospravedlnitelná. Praktické pojetí a vlastně ani jazykový výklad celé právní úpravy pokuty tento závěr naprosto vyvrací, kdy podstatou správné odpovědi je § 250 odst. 6 DŘ v kontinuitě s § 101 odst. 1 a 2 DŘ a § 103 DŘ.

Daňový řád stanoví, že o povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem, kdy splatnost pokuty nastává do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru. Obecná úprava rozhodnutí v § 101 odst. 1 DŘ pamatuje jak na konstitutivní, tak i na deklaratorní rozhodnutí, proto by neměla vzniknout splatnost pokuty již samotným vznikem sankce dle § 250 odst. 1 a 2 DŘ, protože nejdříve musí dojít k vydání rozhodnutí, kterým se prohlašuje povinnost (zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně) stanovená zákonem. Jiná koncepce platí u úroku z prodlení.

Rozhodnutí o povinnosti platit pokutu za opožděné tvrzení daně je splatné do 30 dnů ode dne oznámení¹⁴⁶ platebního výměru, a jelikož se případnému odvolání proti platebnímu výměru nepřiznává odkladný účinek (§ 109 odst. 5 DŘ), musí daňový subjekt pokutu zaplatit velmi často již před nabytím právní moci. Toto rozhodnutí je vlastně předběžně vykonatelné podle § 103 DŘ. Není proto ani vyloučena daňová exekuce na peněžité plnění (pokutu za opožděné tvrzení daně), jelikož již rozhodnutí o povinnosti platit pokutu je vykonatelným rozhodnutím, bez ohledu na to, jestli nabylo právní moci. Zastávám názor, že nebylo nutné,

¹⁴⁵ Zejména při gramatickém výkladu pojmu „uhradit“

¹⁴⁶ Nejpravděpodobněji půjde o doručení (§ 101 odst. 6 DŘ)

aby rozhodnutí o pokutě bylo předběžné vykonatelné. Domnívám se totiž, že nelze spravedlivě shledávat analogii například s účelem rozhodnutí o výživném v civilněprávním řízení, které lze přeci jen více ospravedlnit z hlediska veřejného zájmu ochrany a zajištění obživy blízkých osob, zejména dětí.

Naštěstí v praxi správce daně nepřistupuje k daňové exekuci okamžitě po marném uplynutí lhůty pro plnění a řádném doručení rozhodnutí o povinnosti uhradit pokutu. Postup vedoucí k vymáhání daňového nedoplatku v podobě příslušenství daně (pokuty za opožděné tvrzení) ještě před právní mocí platebního výměru odmítl i Nejvyšší správní soud¹⁴⁷, jehož rozsudek, kde meritem věci byl spor ohledně předepsání penále vztahující se k doměřené dani, se dle mého názoru může aplikovat i na pokutu dle DŘ, přestože se uvedený rozsudek vztahuje ke skutkové věci za účinnosti ZSDP. NSS uvedl, že pokud platební výměr není v právní moci, nelze k úhradě ani předepsat penále, a že správní orgán (správce daně) se mýlí, jestliže z předběžné vykonatelnosti dodatečného platebního výměru odvodil účinky pro vznik povinnosti platit penále.¹⁴⁸ Příslušenství daně tak nelze stanovit a vymáhat dříve, než je pravomocně vyměřena samotná daňová povinnost. To znamená, že o zákonné daňové povinnosti daňového subjektu je závazně a s konečnou platností (výjimkou jsou samozřejmě mimořádné a dozorčí opravné prostředky) rozhodnuto až tehdy, kdy rozhodnutí nabude právní moci.¹⁴⁹ Ještě bych si dovilil doplnit, že formulace poslední věty § 250 odst. 6 DŘ¹⁵⁰ je trochu nešťastná, protože splatnost nemůže být stanovena jako lhůta, ale měla by být stanovena k určitému časovému okamžiku.

S deklaratorní formou rozhodnutí o povinnosti platit pokutu úzce souvisí otázka, kdy se rozhodnutí vydává, resp. mělo by se vydat? Má se rozhodnutí vydat v nějakém periodickém cyklu (např. každý měsíc), před pravomocným platebním výměrem o vyměření daně nebo až po pravomocném rozhodnutí o stanovení daně? Pokusím se náležitě vysvětlit jednotlivé možnosti.

Pokud jde o vydání rozhodnutí v určitém pravidelném periodickém cyklu, je nutné vzít v úvahu několik skutečností. Vydávání rozhodnutí (např. každý měsíc) by mohlo zatěžovat správce daně nad míru přiměřenou poměrům při správě daně a nebylo by v souladu se

¹⁴⁷ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2010, sp.zn. 8 Afs 6/2010

¹⁴⁸ Znění § 63 odst. 4 ZSDP ve znění účinném do 31.12.2006, vztahující se k předběžné vykonatelnosti platebního výměru: „...*Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení...*“

¹⁴⁹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Kdy lze předepsat k úhradě příslušenství daně. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer. 2010. č. 8 s. 61 - 62

¹⁵⁰ § 250 odst. 6 DŘ „*Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.*“

zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2 DŘ), jelikož není jasné, jak dlouho bude trvat prodlení s podáním daňového tvrzení. Na to navazuje matematický výpočet, ze kterého vyplývá, že platební výměr o prohlášení povinnosti platit pokutu by z logického úsudku neměl být vydán před uplynutím lhůty 100 dnů, u daňové ztráty 500 dnů.¹⁵¹ Pokud přeci jen správce daně postupuje tím způsobem, kdy vydává rozhodnutí o povinnosti platit pokutu již před uplynutím hraniční lhůty, je nezbytné, aby takto postupoval ve všech případech v souladu se zásadou rovnosti (§ 6 odst. 1 DŘ) a zásadou legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 DŘ).¹⁵²

Pokud je výše daně stanovena již pravomocným platebním výměrem, je rozumné s tím spojit rozhodnutí o povinnosti zaplatit pokutu, protože lhůta, ve které má povinnost podat daňové tvrzení a kdy roste výše sankce, již neplyne. Po nabytí právní moci platebního výměru o stanovení daně může dojít na základě mimořádného opravního prostředku, dozorčího prostředku nebo z důvodu řízení před správními soudy ke změně původního platebního výměru a daň bude stanovena v nové výši. Pak se ex lege změni i výše pokuty a vydá se nový „rozdílový“ platební výměr s revidovanou výší pokuty, jelikož příslušenství daně sleduje její osud (§ 2 odst. 5 DŘ).

Změni se výše pokuty dle § 250 DŘ i v situaci, kdy dojde ke změně stanovené daně v doměřovacím řízení? Konkrétně mám na mysli např. situaci, kdy daňový subjekt opomene podat daňové přiznání ve stanovené lhůtě a učiní tak až později. Správce daně mu vyměří na základě podaného daňového přiznání kromě přiznané daně rovněž úrok z prodlení a hlavně pokutu za opožděné tvrzení daně. Následně ale daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání, správce daně mu doměří daň v nižší částce, sníží rovněž úrok z prodlení, ale nesníží pokutu dle § 250 DŘ. V praxi správce daně často argumentuje tvrzením, že výše pokuty sleduje osud daně, ale jen v rámci jednoho vyměřovacího či doměřovacího řízení. To znamená, že se vztahuje jen ke konkrétnímu podání, tedy k daňovému přiznání či dodatečnému přiznání, nikoliv k poslední známé dani. Dále správce daně často uvádí, že výše pokuty může být změněna jen v závislosti na výsledku odvolacího řízení k danému platebnímu výměru na daň nebo po rozhodnutí soudu o výši daňové povinnosti.¹⁵³

¹⁵¹ Jak plyne z § 250 odst. 1 DŘ, pokuta může narůstat u jen 100 dnů (0,05 % vynásobená 100 dny je celkem 5 %, a to je maximální hranice výši daně). U daňové ztráty je výpočet identický, jen se počítá prvotně s 0,01 %.

¹⁵² JEROUŠEK, David. Pokuta za opožděné tvrzení daně z pohledu vzniku odpovědnosti a sankce. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2012. č. 4. s. 23 - 30

¹⁵³ Tato textace se objevuje velmi často v odůvodnění správců daně, kteří pravděpodobně vycházejí např. z KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 840

Tvrzení, že pokuta sleduje osud daně jen v rámci jednoho (např. vyměřovacího) řízení, nevyplývá z ustanovení § 250 DŘ, z důvodové zprávy ani dle mého názoru z podstaty pokuty. Daňový subjekt by rozhodně měl být penalizován za nesplnění své povinnosti tvrdit, tj. předložit daňové tvrzení. O tom pochyb není. Nemohu se ovšem ztotožnit s názorem, že se pokuta vztahuje jen ke konkrétnímu podání. Z § 2 odst. 5 DŘ vyplývá, že pokuta za opožděné tvrzení daně sleduje osud daně. Výše daně se může měnit ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 DŘ, tj. může dojít ke změně v rámci vyměřovacího, doměřovacího, odvolacího nebo soudního řízení (event. jiného řízení o opravných nebo dozorčích prostředcích). Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu¹⁵⁴, odpovědnost za správné stanovení daně leží na správci daně, i s ohledem na skutečnost, že daňové tvrzení je jen základem pro správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 3 DŘ). Nejvyšší správní soud uvedl, že nelze akceptovat, pokud správce daně daň v jiné než zákonné výši vyměří a ponechá si ji. Takový postup je v rozporu s čl. 11 odst. 5 LZPS.

Ze shora uvedeného plyne, že pokud správci daně upravují v souladu s doměřenou nižší částkou daně úrok z prodlení, nevidím důvod, proč tento postup neučinit rovněž u pokuty za opožděné tvrzení daně. Pokud budu vycházet z textace ustanovení § 250 odst. 1 DŘ, tak daňový řád vychází při výpočtu pokuty z určitého procenta ze stanovené daně. Správce daně často argumentuje, že zákonodárce neměl na mysli poslední známou daň dle § 141 odst. 1 DŘ, jinak by to výslovně uvedl (viz. § 251 odst. 1 DŘ), což ale rozhodně nepotvrzuje domněnku, že se musí vycházet ze stanovení daně v rámci jednoho vyměřovacího či doměřovacího řízení (tj. ke konkrétnímu daňovému přiznání). Pokud bych přijal tuto premisu, mohl bych obdobně argumentovat u úroku z prodlení, který rovněž nezohledňuje a nestanovil nic o poslední známé daně a argumentem ad absurdum bych mohl dovést, že vlastně ani nestanovil, z čeho se úrok z prodlení má vypočíst. Nestanovil explicitně, že výpočet vychází ze „stanovené daně“. Taková dedukce je ovšem taktéž absurdní, stejně jako postup správce daně při změně pokuty za opožděné tvrzení daně.

Daňový subjekt je samozřejmě penalizován i za pozdní podání dodatečného daňového tvrzení, čímž lze ospravedlnit názor, že se pokuta vztahuje ke konkrétnímu podání. Ale rozhodně to neodůvodňuje postup, že se pokuta vypočte z výše daně pouze a jen na základě „prvního“ vyměření daně. Výpočet pokut jak u řádného daňového tvrzení, tak u dodatečného daňového tvrzení, musí vycházet ze stejného základu, tj. ze stanovené daně, kdy tento pojem

¹⁵⁴ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2009, sp.zn. 5 Afs 53/2009

je nutno vykládat v kontextu celého daňového řádu. A jelikož by šlo o dva rozdílné skutky, nelze při vzniku pokuty u řádného i dodatečného daňového tvrzení hovořit o porušení zásady *ne bis in dem*.

Výše uvedeným právním názorem správců daně bych mohl dospět k iracionální situaci, kdy by daňový subjekt podal opožděné daňové přiznání záměrně na daň nižší (vlastně to jen „zkusí“), než by měla ve skutečnosti být, správce daně tuto daň vyměří (včetně pokuty za opožděné tvrzení daně a úroku z prodlení) a následně v doměřovacím řízení na základě daňové kontroly tuto daň zvýší? Podle výkladů správců daně by se měla pokuta vypočítat z nižší částky, tj. z původní vyměřené daně. Daňový subjekt sice má povinnost daňové tvrzení ve správné výši odpovídající zákonné daňové povinnosti, ale zároveň daňový řád nestanoví žádný sankční mechanismus zabraňující tomuto jednání.

5.3.6 Zásada rovnosti v pojetí pokuty aneb úprava *de lege ferenda*

Pokuta za opožděné tvrzení daně byla předmětem diskusí nejen u odborné veřejnosti, ale i u laické veřejnosti. Objektem nesouhlasu uvedeného širokého okruhu osob bylo pojetí stanovení výše pokuty, upuštění od správního uvážení a s tím souvisejícího moderačního práva při soudním přezkumu¹⁵⁵ rozhodnutí správce daně zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně. Nezřídka se stávaly situace, kdy bylo pozdě podáno daňové přiznání k dani z nemovitosti a daň byla vyměřena ve velmi nízké částce. Následek porušení povinnosti ve formě pozdního podání daňového přiznání vedl k tvrdé represi, kdy pokuta byla dokonce vyšší než samotná vyměřená daň. Příčinou bylo původní ustanovení § 250 odst. 3 DŘ dle jeho znění do 31.12.2012: „*Pokud by částka vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 byla nižší než 500 Kč, činí výše pokuty za opožděné tvrzení daně 500 Kč.*“ Zákon v tomto případě neumožňoval odlišit případy, kdy nepodání daňového přiznání je úmyslné, provedeno osobou, která je vybavena potřebnými znalostmi a je si vědoma, jaké následky s porušením povinností s nepodáním daňového tvrzení jsou s tím spojeny od osoby, která není schopna sama odborně posoudit následky svého omisivního jednání a neuvědomuje si, jaké všechny povinnosti jsou spojeny např. s nabytím vlastnického práva k nemovitosti.

Někdo může namítnout notoricky známou zásadu *ignorantia iuris non excusat*, která je jakýmsi právním dogmatem, ale následky spojené s odpovědností za její porušení by dle mého soudu měly být určitým kvalifikovaným způsobem diverzifikovány zejména s ohledem

¹⁵⁵ Srov. § 65 odst. 3 SŘS

na postavení a status jednotlivých osob (daňových subjektů). Někdo může namítnout, že rozlišování osob podle jejich postavení při stanovení odpovědnosti je nepřípustné a způsobilo by rozklad společnosti, což je rovněž odrazem zásady procesní rovnosti a rovného zacházení.

Daňový řád taktéž obsahuje zásadu procesní rovnosti, která stanoví, že všechny osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti (§ 6 odst. 1 DŘ). Někteří autoři uvádí, že nelze k některým daňovým subjektům přistupovat odlišným způsobem, kdy žádný z daňových subjektů nesmí mít výsadní postavení, ať už např. z důvodu velikosti, hospodářského výsledku nebo majetku.¹⁵⁶ S tím částečně souhlasím. Nelze např. stanovit výši pokuty závislou na výši hospodářského výsledku, tj. jestli je daňový subjekt za dané zdaňovací (účetní) období v zisku nebo ve ztrátě. Ale jak uvedl Nejvyšší správní soud¹⁵⁷, nelze zásadu v § 6 odst. 1 DŘ (v ZSDP se jednalo o § 2 odst. 8) paušalizovat jako absolutní rovnost daňových subjektů vždy a za všech okolností. Dokonce i Ústavní soud poukázal na to, že rozdílný přístup k odlišným skupinám jednotlivců je ústavně akceptovatelný, pokud je založen na objektivních a rozumných důvodech.¹⁵⁸

I přes výše uvedené nejsem zastáncem, aby se pojetí pokuty za opožděné tvrzení daně změnilo v tom smyslu, že by se implementovala do stanovení minimální výše či výpočtu pokuty skutečnost, jestli daňový subjekt je poplatníkem (plátcem) přímé nebo nepřímé daně. Za zvážení by ovšem stála analýza, jaké dopady by mohla mít změna principu pokuty, pokud by její právní úprava odlišovala podnikatele a nepodnikatele, a jestli by tato úprava byla ústavně konformní a v souladu s evropským právem.

Reakcí na množící se negativní reakce týkající se výše pokuty, např. u výše zmíněné nízké daní z nemovitosti byla změna zákonného ustanovení, kdy pokud je daňové tvrzení podáno opožděně, minimální výše pokuty činí 200 Kč. Společně se stanovením laicky řečené „liberační lhůty“ v podobě pěti pracovních dnů se zákonodárce snažil zmírnit následky upuštění od správního uvážení při vzniku této sankce. Návrat ke správnímu uvážení by mohla být cesta, jak citlivěji reagovat na jednotlivé situace, avšak musela by být dodržována zásada legitimního očekávání v podobě, která je nezbytná pro fungování efektivní správy daní. Pokud by v některé z příštích novel byl tento „ústupek“ realizován, navrhoval bych i vznik ucelené sbírky rozhodnutí správců daní (obdobná sbírce soudních rozhodnutí) v oblasti daňového práva trestního nebo tam, kde existuje možnost správního uvážení zasahující

¹⁵⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. Daňový řád – komentář. 2.vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 28-29

¹⁵⁷ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2007, sp.zn. 1 Afs 5/2007

¹⁵⁸ Srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15.5.2012, sp.zn. PL ÚS 17/11

vážným způsobem do postavení a činnosti daňových subjektů, a která by jim ukázala v souladu s legitimním očekáváním směr, jakým se ubírá daňová správa při ukládání sankci a využívání správního uvážení.

5.4 Penále

Následující dva druhy sankcí si jsou z historického hlediska i z hlediska jejich povahy velmi blízké. Penále i úroky z prodlení jsou sankcemi související s chybným tvrzením daně a nesplněním platební povinnosti. Přestože je funkce obou sankcí podobná, vykazují i odlišnosti vyplývající z jejich pozice a úlohy v rámci správy daní.

5.4.1 Historická souvislost penále a úroku z prodlení

Penále původně plnilo funkce jak penále v dnešním pojetí, tak úroku z prodlení. Jednalo se o sankci za delikt v nalézací i platební rovině. Úrok z prodlení daňový procesní předpis (ZSDP) neznal, resp. neznal úrok z prodlení, který by měl platit daňový subjekt, pro nesplnění svých platebních povinností. Tuto úlohu plnilo penále, normativně upravené do konce roku 2006 v § 63 ZSDP. Zákonodárce usoudil, že by bylo vhodné odlišit jednání, při kterém dochází k prodlení s platbou daně, ať už ve vyměřovacím nebo doměřovacím řízení, od deliktu a s tím související sankcí, ke kterému dochází v důsledku neunesení důkazního břemene, tj. kdy je doměřena daň. K novelizaci předmětného ustanovení však nedošlo rozsáhlejší novelou ZSDP, ale sankční systém byl novelizován zákonem o státní statistické službě¹⁵⁹ s účinností od 1. ledna 2007.

Sankce za pozdní platbu daně byly výše zmíněnou novelou rozděleny na dva typy sankcí, které jsou známé v dnešním pojetí, tj. penále počítané již v zákonné pevné procentuální výši a úrok z prodlení s časovým průběhem.¹⁶⁰ Od novely ZSDP, ke které došlo zákonem o státní statistické službě, byl § 63 ZSDP vlastně duplicitní, kdy se ustanovení používalo pro úpravu sankce za delikt, kdy splatnost daně nastala před účinností novely a jednak upravoval novou sankci úrok z prodlení v kontinuitě s novou úpravou penále dle § 37b ZSDP, která se použila v případě, kdy splatnost daně nastala po 1.1.2007. Není vůbec vyloučeno, že se úprava dle ZSDP bude používat ještě nějaký čas, přestože procesním předpisem pro správu daní je nyní daňový řád. Důvodem je pestrá úprava lhůty pro stanovení daně, která může být z primárně přepokládaných tří let (§ 148 odst. 1 DŘ) narůst až na deset let (§ 148 odst. 5 DŘ), což je lhůta objektivní, která nesmí být překročena, a kdy už nelze daň

¹⁵⁹ Zákon č. 230/2006 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, kterým došlo k „vlození“ § 37b do ZSDP a nahradil tím § 63 ZSDP. Mezníkem, který určil, kterou právní úpravou se bude vznikat penále řídit, je skutečnost, kdy nastala splatnost daně.

¹⁶⁰ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem – komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. vydání, Olomouc: Nakladatelství Anag, 2009. s. 401

stanovit.¹⁶¹ Ještě se krátce vrátím k provedené novelizaci ZSDP zákonem o státní statistické službě, kdy někteří autoři uvedli, že byla provedena formou tzv. legislativního jezdce. Tento způsob novely ZSDP byl částečně vynucen nezaviněnými okolnostmi, kdy Legislativní rada vláda měla závažné výhrady k návrhu daňového řádu, který se již v té době připravoval. Proto byly některé části sankčního systému implementovány do ZSDP právě zákonem o státní statistické službě z důvodu rychlejší legislativní procedury.¹⁶²

Základním a zásadním rozdílem v koncepci úroku z prodlení a penále je jejich funkce. Zatímco úrok z prodlení, k němuž se samozřejmě dostanu v následující podkapitole, je cenou peněz, tj. náhrada za to, že stát tyto prostředky nemohl použít při svých operacích se státními příjmy a výdaji, sankci penále je imanentní její represivní funkce. Stát touto sankcí nekompensuje, že nemohl peněžní prostředky využít, ale snaží se represivně působit na daňové subjekty. Hlavním účelem je tedy trest za nesplnění povinnosti ve správné výši stanovit daň, čímž daňový subjekt neunesl své břemeno tvrzení a důkazní. Represivní funkci obecně doprovází rovněž funkce prevence, kdy existencí penále by daňové subjekty měly být preventivně odrazovány od porušení svých povinností ve správě daní. Funkce preventivní spočívá rovněž i v poučení pro ostatní daňové subjekty, že takový následek může postihnout i je samotné. Koncepce vzniku penále by rozhodně měla odpovídat principu proporcionality, tj. aby byla schopna dosáhnout zamýšleného ústavně legitimního cíle prostřednictvím co nejšetrnějších z dostupných efektivních prostředků.¹⁶³

Jedná se tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, která stíhá daňový subjekt, a který má povahu platebního deliktu (to nic nemění na tom, že jde o sankci v rovině nalézací), kdy se tato sankce uplatní bez ohledu na stav osobní daňového účtu a postupuje se obdobně jako za situace, kdy je evidován správcem daně u daňového subjektu daňový nedoplatek nebo přeplatek, protože se jedná o pochybení při tvrzení daně.¹⁶⁴

5.4.2 Skutková podstata penále

Současná dikce zákona upravující penále je téměř totožná s úpravou v ZSDP. Rozdíl je v novém přístupu daňového řádu k názvosloví a celkové koncepci nalézacího daňového

¹⁶¹ Jak je pro daňové právo typické, existuje výjimka, in concreto vztahující se k trestnímu řízení, § 148 odst. 6 a 7 DŘ

¹⁶² KOBÍK, Jaroslav. Penále a úrok u doměřeného daňového subjektu – úvahy nad novou právní úpravou. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2006. č. 6. s. 12 - 16

¹⁶³ Srov. nález Ústavního soudu ze dne 13.8.2002, sp.zn. PL.ÚS 3/02

¹⁶⁴ Ministerstvo financí. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. 2010

řízení, které diverzifikuje v § 134 odst. 3 DŘ na řízení vyměřovací, doměřovací a řízení o řádném opravném prostředku. Proto § 251 odst. 1 DŘ váže vznik povinnosti uhradit penále z částky **doměřené daně**, nikoliv na částku z **dodatečně vyměřené**, jak znělo ustanovení § 37b odst. 1 ZSDP.

Penále bych obecně svými slovy definoval jako *sankci, která vzniká v doměřovacím řízení ex lege v důsledku nesplnění povinností tvrdit daň ve správné výši ve vyměřovacím nebo doměřovacím řízení*. Žádná normativně upravená definice penále v daňovém řádu ani v žádném jiném právním předpisu neexistuje.

Prvním znakem sankce je její vznik pouze v doměřovacím řízení (§ 141 a násl. DŘ). S tím úzce souvisí skutečnost, že předpokladem vzniku penále je předchozí pravomocné¹⁶⁵ stanovení daně.¹⁶⁶ Zákon z ryze praktických důvodů používá pro uvedený předpoklad pojem poslední známá daň. Na základě uvedeného racionálně vyplývá, že penále se neuplatní v tom případě, kdy daňové tvrzení bylo sice podáno, avšak postupem k odstranění pochybností dle § 89 a násl. DŘ došlo ke změně tvrzené částky. Pokud postupem k odstranění pochybností nebyly vyvráceny důvodné a konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení a správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, může zahájit z oněch důvodů daňovou kontrolu. Pokud na základě daňové kontroly dojde ke stanovení vyšší daně, eventuálně k nižšímu daňovému odpočtu nebo daňové ztrátě, než která byla stanovena v řádném daňovém tvrzení, penále nevzniká. Vše uvedené by mělo vliv jen na úrok z prodlení.

Pro vznik penále je základním požadavkem doměření daně oproti poslední známé dani, kdy k doměření může dojít na základě dodatečného daňového tvrzení (daňové přiznání nebo vyúčtování) nebo z moci úřední. Ne vždy dochází ke vzniku penále v doměřovacím řízení při zvýšení daně. Zákon v tomto ohledu motivuje daňové subjekty k odpovědné spolupráci a součinnosti, kdy prostřednictvím motivačního ustanovení § 251 odst. 4 DŘ liberuje od vzniku penále ty situace, kdy daňový subjekt sám podá dodatečné daňové tvrzení. Jinými slovy, na daňový subjekt, který unese své břemeno tvrzení, byť se zpožděním, se tato sankce nevztahuje.¹⁶⁷ Z logického a systematického výkladu a provázanosti § 251 odst. 1 a 4

¹⁶⁵ Musí být splněny podmínky v § 103 odst. 1 DŘ

¹⁶⁶ Nezáleží, jestli k vyměření daně došlo na základě některého z daňových tvrzení, s nimiž DŘ spojuje vyměření daně, nebo z moci úřední (např. na základě daňové kontroly), srov. § 139 odst. 1 DŘ

¹⁶⁷ Ministerstvo financí. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. 2010

DŘ a § 2 odst. 4 DŘ se dospěje k závěru, že obdobně se uplatní při doměřování (snižování) daňové ztráty nebo daňového odpočtu na podkladě dodatečného daňového tvrzení.

Pokud daňový subjekt dodatečně přizná vyšší daň (nižší daňový odpočet nebo daňovou ztrátu), avšak na základě postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly správce daně doměří částku vyšší (u daňového odpočtu nebo ztráty částku nižší), z jaké částky se následně vypočte penále? Z rozdílové částky mezi vyměřenou a doměřenou daní nebo z částky mezi daňovým subjektem dodatečně tvrzenou daní¹⁶⁸ a doměřenou daní? Litera zákona mlčí, z logiky věci bych se rozhodně přiklonil k názoru autorů Kobíka a Kohoutkové¹⁶⁹, že penále se vypočte jen z částky, o kterou byla výše daně v průběhu například postupu k odstranění pochybností, zvýšena. Daňový subjekt by neměl být trestán za snahu napravit své původní pochybení týkající se výše přiznané daně. Případné zneužití tohoto postupu je předpokládáno v § 141 odst. 6 DŘ. V neposlední řadě je tento závěr podložen judikaturou, kdy právní normy upravující správu daní jsou součástí veřejného práva a nelze je aplikovat při nejednoznačném výkladu k tíži daňového subjektu. Již samotnou existencí norem daňového práva dochází k zásahům do majetku soukromých osob, aniž by obdrželi jakékoliv přímé protiplnění. Proto by orgány veřejné moci měly při výkladu sporných norem daňového práva postupovat v souladu se zásadou *in dubio mitius*, toliko typickou pro trestní právo.¹⁷⁰

Druhým znakem tohoto typu sankce je její vznik. Na rozdíl od mnohdy kritizovaných změn oproti ZSDP směřující od stanovení sankce na základě správního uvážení k jejich vzniku obligatorně ze zákona¹⁷¹, konstrukce penále je v tomto ohledu konstantní, kdy zachovává princip vzniku penále *ex lege*. Daňovému subjektu proto není poskytnut žádný nástroj, kterým by pouze pro svoji osobu mohl zamezit vzniku nebo prominutí penále. Výjimkou je paušální prominutí daně a jeho příslušenství (tj. i penále) dle § 259 a násl. DŘ, obdobně jako u ostatních sankcí vznikajících ze zákona. Penále tedy vzniká ze zákona bez možnosti správce daně zasáhnout do jejího vzniku nebo výše.¹⁷²

¹⁶⁸ Ta je určena dodatečným daňovým tvrzením

¹⁶⁹ KOBÍK, Jaroslav, KOUHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: Anag, 2013. s. 1191

¹⁷⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2011, sp.zn. 1 Afs 99/2010 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005

¹⁷¹ Srov. pokuta za opožděné tvrzení daně v § 250 DŘ

¹⁷² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2007, sp.zn. 8 Afs 146/2005: Rozhodnutí se týkalo případu, kdy žalobce nepodal registraci k dani z přidané hodnoty, přestože v mezidobí překročil zákonem stanovený obrat, čímž se ze zákona (dle dřívější úpravy zákona o dani z přidané hodnoty) stal plátcem. Finanční úřad vyměřil žalobci penále za porušení povinnosti neuhrazení částky daně včas, nejednalo se tedy o postih

Nyní je otázka, k jakému okamžiku vzniká povinnost penále uhradit? Z § 251 odst. 1 DŘ lze volným jazykovým výkladem dospět k tezi, že vznik povinnosti uhradit penále se váže k okamžiku stanovení doměřené daně. Daň (daňový odpočet, daňový ztráta) je stanovena rozhodnutím, jež se v doměřovacím řízení nazývá dodatečný platební výměr. Rozhodnutí je účinné jeho oznámením příjemci, převážně doručením. Jakmile je rozhodnutí doručeno, začíná následující den plynout třicetidenní lhůta určena k podání odvolání dle § 109 odst. 4 DŘ, jelikož žádné speciální ustanovení nevyklučuje možnost podat odvolání proti platebnímu výměru na penále. Den následující po marném uplynutí lhůty k odvolání nebo dnem oznámení rozhodnutí odvolacího orgánu nabývá dodatečný platební výměr právní moci. I v souladu s § 141 odst. 1 věty poslední DŘ bych se přikláněl k závěru, že penále se uplatní v okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí o doměření daně. Což nepřímo potvrzuje i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu¹⁷³, který konstatoval, že právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je rozhodná z hlediska splnění podmínek pro uplatnění penále. Nadto doplnil, že není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze k úhradě ani předeepsat penále, což je mimo jiné aplikační vodítko pro § 251 odst. 3 DŘ.

Avšak stejně jako u pokuty za opožděné tvrzení daně, zákon stanovil povinnost uhradit penále, nikoliv vznik odpovědnosti daňového subjektu s tím spojené sankce, jíž je penále. V první řadě bych doporučil, aby znění: „*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále (event. pokuta za opožděné tvrzení daně)...*“, bylo nahrazeno: „*Daňový subjekt je povinen uhradit penále..., ve lhůtě stanovené příslušným ustanovením...*“ Současné znění, jak jsem již analyzoval u kapitoly o pokutě za opožděné tvrzení daně, evokuje jazykovým výkladem spíše stanovení splatnosti (viz. „*uhradit penále*“) než samotný vznik sankce (odpovědnosti), čímž by došlo k duplicitě stanovení splatnosti penále. Jsem si rovněž vědom, že v souladu s judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu¹⁷⁴, nelze vycházet primárně z jazykového výkladu, ale zejména z výkladu logického a systematického (výklad e ratione legis), avšak v rámci prosazování koncepce veřejné správy, jejíž součástí správa daní bezesporu je, jakožto správy občanům, bych pojmově upřesnil znění těchto ustanovení. Můj úsudek, že znění části ustanovení „...*vzniká povinnost uhradit penále...*“ navozuje dojem, že

nepeněžité povahy za nesplnění registrační povinnosti. Správce daně tedy neměl diskreční pravomoc určit výši postihu.

¹⁷³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2010, sp.zn. 8 Afs 6/2010

¹⁷⁴ Srov. náleží Ústavní soudu ze dne 4.2.1997, sp.zn. PL.ÚS 21/96; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, sp.zn. 8 Afs 103/2007

se jedná prakticky o splatnost, podporuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu¹⁷⁵, který uvedl, že penále nabíhá ex lege denně příslušnou sazbou nezávisle na vůli daňového subjektu a bez přičinění správce daně. Každým dnem, kdy částka penále naběhne, je toto rovněž splatné.

Abych se vrátil k původní myšlence vzniku penále. Odpovědnost, na základě níž vzniká penále, fakticky vzniká již v okamžiku marného uplynutí lhůty určené k podání daňového tvrzení. Daňový subjekt je v něm povinen vyčíslit daň a uvést veškeré předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření (§ 135 odst. 2 DŘ) v souladu s ustanoveními jednotlivých hmotněprávních daňových zákonů. Pokud tak neučiní řádným způsobem, odpovědnost s tím spojená (ať už jde o odpovědnost z důvodu porušení povinností ve formě nepodání daňového tvrzení, nezaplacení daně nebo nesprávného vyčíslení daně) nastává dle mého názoru již den následující po uplynutí lhůty k podání daňového tvrzení. Možná i to je důvod, proč zákonodárce zvolil znění „vzniká povinnost uhradit...“¹⁷⁶ I judikatura přijala znění týkající se povinnosti uhradit penále, nikoliv vzniku penále, kdy např. Krajský soud v Brně použil větu: „*Daňovému dlužníku vzniká povinnost platit penále, kdy se ocitl v prodlení, tedy dnem následujícím po termínu splatnosti daně...*“¹⁷⁷ Obsah tohoto rozhodnutí vyplývá ještě z původního pojetí penále¹⁷⁸, které odpovídá dnešní koncepci vzniku úroku z prodlení.

5.4.3 Platební výměr deklarující vznik povinnosti uhradit penále

Historicky nejpestřejší podoblastí právní úpravy penále, která vyvolala teoretické i aplikační rozpaky, je rozhodnutí o povinnosti jejího zaplacení. Daňový řád v § 251 odst. 3 stanovil, že správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále. Opět se jedná o nepřesnou formulaci, která vychází z pojetí vzniku povinnosti uhradit penále, která nastává ze zákona, bez možnosti diskrece ze strany správce daně. Správce daně tedy nerozhoduje, jen prohlašuje, že daňovému subjektu vznikla konkrétní povinnost, popřípadě vydává rozhodnutí o vzniku povinnosti, ale nerozhoduje, jestli povinnost vznikla nebo nevznikla.

¹⁷⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2007, sp.zn. 5 AfS 3/2007

¹⁷⁶ Důvodová zpráva ani žádné jiné stanovisko nebo výklad neobsahují vyjádření k této problematice. Důvodem je zejména, že se jedná spíše o právně-teoretický problém.

¹⁷⁷ Srov. rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 10.3.1997, sp.zn. 29 Ca 9/1996

¹⁷⁸ Původní ustanovení § 63 odst. 1 ZSDP, upravující vznik penále, účinné do konce roku 2006: „*Daňový dlužník je v prodlení, nezplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.*“

Lze proto logicky usoudit, že pokud vzniká povinnost ex lege a správce daně jen prohlašuje, neboli deklaruje vznik povinnosti uhradit penále, jedná se deklaratorní rozhodnutí s účinky ex tunc. Již citované rozhodnutí Krajského soudu v Brně¹⁷⁹ deklarovalo, že povinnost platit penále nezakládá správce daně tím, že vydá platební výměr. Tím pouze sděluje daňovému dlužníku předpis penále. Na to navazuje judikatura, která jen potvrdila, že platební výměr na penále má povahu deklaratorního rozhodnutí, kdy se jím pouze deklaruje stav, který nastal ex lege.¹⁸⁰ Sice se rozhodnutí vyšších soudů datuje ještě k platnosti a účinnosti předchozího ZSDP, ale v otázce deklaratorního rozhodnutí se novou právní úpravou nic nezměnilo.

Deklaratorní rozhodnutí o povinnosti uhradit penále je součástí dodatečného platebního výměru¹⁸¹, kterým je stanovena i výše doměřené daně. Bylo by iracionální stanovit jinou lhůtu k plnění pro platbu doměřené daně a penále, proto doměřená daň i penále jsou splatné v souladu s § 251 odst. 3 DŘ a § 143 odst. 5 DŘ v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru.

Pokud by daňový subjekt nesouhlasil s výší penále, může podat odvolání, které však směřuje proti celému dodatečnému platebnímu výměru, avšak s tím, že důvodem podání odvolání je nesouhlas s výpočtem penále, které je obsahem tohoto výměru. Ohledně možnosti podat odvolání proti rozhodnutí o vyměření penále byly za účinnosti předchozího zákona upravujícího daňový proces (ZSDP) určité nejasnosti, které byly odstraněny judikátem¹⁸², který se však datuje již k období, kdy byl účinný daňový řád. Žalobce podal správní žalobu s odůvodněním, že proti výroku o určení povinnosti uhradit penále, které bylo obsahem dodatečného platebního výměru, nelze podat žádný z opravných prostředků, přestože poučení obsažené v dodatečném platebním výměru tuto možnost předpokládalo. Krajský soud správní žalobu odmítl, postoupil jí k vyřízení finančnímu ředitelství a posoudil jí jako odvolání. Stěžovatel s tím však nesouhlasil a podal kasační stížnost, kdy označil odvolání proti vyměřenému penále v dodatečném platebním výměru za nepřípustné. Zásadním právním posouzením v tomto ohledu prošlo ustanovení § 46 odst. 8 ZSDP, kde se připouští podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru výslovně jen z důvodu napadení doměřeného rozdílu na daňovém základu a na dani. Stěžovatel v tomto ohledu extenzivním výkladem

¹⁷⁹ Srov. rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 10.3.1997, sp.zn. 29 Ca 9/1996

¹⁸⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2007, sp.zn. 5 Afs 3/2007

¹⁸¹ FUČÍKOVÁ, Jitka. Postihy za porušování povinností při správě daní – srovnání daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer. 2010. č. 11. S. 29 - 32

¹⁸² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.12.2011, sp.zn. 2 Afs 13/2011

dospěl k názoru, že tím je vyloučena možnost podat odvolání proti vyměřenému penále. Nejvyšší správní soud však správně dovodil, že tato výlučka z možnosti podat odvolání se vztahuje pouze na výrok o doměření daně, nikoliv na ostatní výroky, které jsou dále do dodatečného platebního výměru zahrnuty. V tomto ohledu lze znovu odkázat na judikáty zamezující použití jazykového výkladu jako primárního prostředku pro interpretaci právních norem. A žádná jiná zákonná výlučka týkající se odepření možnosti podat odvolání proti rozhodnutí o penále se v zákoně nenachází. Nejvyšší správní soud ještě doplnil se zřetelem na skutkový stav celé kauzy, že pokud má daňový subjekt pochybnosti, zda práva jednotlivce, která musí být samozřejmě ochráněna, mají být chráněna prostřednictvím řádného opravného prostředků v rámci správy daní nebo cestou soudního přezkumu ve správním soudnictví, je vhodnější se přiklonit prvotně k první cestě, jak vyplývá ze subsidiarity soudního přezkumu, jež je vyjádřena v § 68 písm. a) s.ř.s. v podobě povinnosti vyčerpat řádné opravné prostředky.¹⁸³

V čem nevidím logickou provázanost v systému sankcí za porušení povinností při správě daní, je jejich splatnost. Již jsem negativně zhodnotil vymezení splatnosti u pokuty za opožděné tvrzení daně, kdy zákonodárce použil lhůtu k určení splatnosti, přestože splatnost nastává v určitý okamžik a od té doby je daňový závazek splatný (dospělý), není tedy splatný do třiceti dnů. Splatnost penále je v tomto ohledu stanovena správně, kdy je stanovena ke konkrétnímu dni jako doměřená daň.

Z mého pohledu druhým nešvarem, je rozdílný přístup ke skutečnosti, kdy nastává splatnost sankce, tedy kdy daňový subjekt musí sankci uhradit pod hrozbou následného vymáhání. Splatnost penále je vázáno na právní moc rozhodnutí, proto daňový subjekt by měl platit penále až po případném rozhodnutí o odvolání, pokud je odvolání podáno. K souběhu odvolání směřující proti výroku na doměřenou daň i výroku o povinnosti uhradit penále se vyjádřil Krajský soud v Českých Budějovicích. Dle odůvodnění jeho rozsudku¹⁸⁴, podání opravného prostředku na daň není překážkou pro vydání platebního výměru na daňové penále. Nemůže však dojít k nabytí splatnosti penále, protože to je vázáno (stejně jako doměřená daň) na právní moc dodatečného platebního výměru. Jelikož penále je příslušenstvím daně (§ 2 odst. 5 DŘ) a sleduje osud daně, správce daně dle rozhodnutí o odvolání proti stanovení daně nebo jiným rozhodnutím o daňové povinnosti, změni výši

¹⁸³ PODHRÁZKÝ, Milan. Přezkum rozhodnutí o určení penále. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2012. č. 3, s. 40

¹⁸⁴ Srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, sp.zn. 10 Ca 34/2005

penále ex offio. Nemůže být proto nejdříve rozhodnuto v odvolacím řízení o penále, jakožto deklaratorním aktu, a až poté o základu daně a dani, který je aktem, na němž je závislé deklaratorní rozhodnutí o předpisu penále. Na druhou stranu tento problém byl odstraněn daňovým řádem, protože v současné době nepřichází v úvahu, aby výrok o penále nabyl právní moci dříve než výrok o doměřené dani.

Naproti tomu rozhodnutí o pokutě za opožděné tvrzení daně je předběžně vykonatelné, kdy daňový subjekt musí zaplatit pokutu ještě před případným rozhodnutím o odvolání, jelikož splatnost nastává po uplynutí lhůty po oznámení platebního výměru, zpravidla po jeho doručení. Nevidím důvod, proč by měla být koncepce splatnosti odlišná u těchto sankcí. Jazyková interpretace byla částečně doplněna rozsudkem Nejvyššího správního soudu¹⁸⁵, který jsem již uvedl a zanalyzoval u pokuty za opožděné tvrzení daně.

Může se stát, že daňový subjekt má povinnost uhradit doměřenou daň v určité výši (např. 10 000 Kč) a rovněž zaplatit penále (2 000 Kč), avšak uhradí celkově pouze 11 000 Kč. V souladu s § 152 odst. 1 DŘ se platba použije nejdříve na úhradu doměřené daně a zbylá částka na úhradu penále. Výhodou tohoto postupu pro daňový subjekt je skutečnost, že zatímco nezaplacením by doměřená daň podléhala úroku z prodlení, u nezaplaceného penále úrok z prodlení dle § 253 odst. 2 DŘ nevzniká. Neuhrazen proto zůstane neúročený nedoplatek na penále. Na rozdíl od současného stavu, od roku 2007 do nabytí účinnosti daňového řádu se platba přednostně použila na úhradu penále, čímž vznikl úročený nedoplatek na dani.

5.4.4 Stanovení výše penále

Obecně lze říci, že sazby penále nemají mít likvidační, vyvlastňující a lichvářskou povahu, měly by reflektovat v dlouhodobém časovém horizontu ekonomickou realitu, tj. cenu peněz. Avšak penále má především represní funkci, a aby tuto funkci mohl plnit, musí být pro toho, kdo má penále platit, citelnou sankcí. Proto sankcí zohledňující cenu peněz na finančních trzích výši své sazby je úrok z prodlení. Rozhodně ale sazba penále nesmí být nepřiměřená, která by byla ve zjevném nepoměru vzhledem k porušené povinnosti.¹⁸⁶

Dikce ustanovení § 250 odst. 1 DŘ využívá legislativní zkratky „daň“ při výpočtu penále. V ekonomickém i právním pojetí je daň definována jako peněžitá platba plynoucí do veřejných rozpočtů, která je povinná, neúčelová, neekvivalentní a uložená zákonem. V pojetí

¹⁸⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2010, sp.zn. 8 Afs 6/2010

¹⁸⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.2.2007, sp.zn. 2 Afs 159/2005

daňového procesu je v § 3 a 4 DŘ výčet toho, co se rozumí legislativním pojmem daň. Mimo jiné se pod daň zahrnuje i daňový odpočet a daňová ztráta, což samozřejmě nevyhovuje ekonomickému chápání pojmu daň, kdy daňový odpočet a daňová ztráta je naopak peněžitý výdaj z veřejných rozpočtů. Z důvodů přehlednosti je proto operováno s pojmem daň v širší souvislosti.

Jak bylo uvedeno na začátku kapitoly, výše penále není ovlivněna časovým průběhem, jako je to u úroku z prodlení, ale stanoví se pevnou procentuální sazbou¹⁸⁷ z rozdílové částky mezi poslední známou daní a nově doměřenou daní. Ne vždy to tak bylo, do roku 2007 se uplatňoval tzv. časový test, který činil 0,1 %. Do roku 1995 se uplatňovala astronomická výše penalizačních sazeb, kdy základní výše činila 0,3 % z daňového nedoplatku denně, s možností zvýšení až na trojnásobek.¹⁸⁸

Výpočet penále dle ZSDP od roku 2007 vycházel ze stejných sazeb u zvýšení daně a u snížení daňového odpočtu. V případě snížení daňové ztráty zákonodárce zohlednil při snížení sazby z 5 % na 1 % skutečnost, jestli vůbec v budoucnu nastane možnost pro reálné uplatnění vyměřené ztráty. Ze znění předmětného ustanovení plyne, že je možná i kombinace sazeb, kdy dochází v rámci doměřovacího řízení ke změně daňové ztráty nebo daňového odpočtu na daňovou povinnost.

Velmi krkolomné je znění § 251 odst. 2 DŘ, kterému po jeho přečtení si troufám říci, že nerozumí většina občanů. Přehledným způsobem pro laickou veřejnost tuto pasáž právní úpravy penále popsal Kopriva, kdy souhlasím s jeho tvrzením, že ustanovení slouží k zamezení vzniku duplicitního penále, kdy daňový subjekt by musel hradit penále poprvé z nesprávně určené a tvrzené daňové ztráty, podruhé z pouhého uplatnění této ztráty jako položky snižující základ daně v některém z následujících období.¹⁸⁹ Zkráceně lze říci, že penále vypočtené z nesprávně stanovené daňové ztráty (např. původní výše daňové ztráty 200 000 Kč, v doměřovacím řízení došlo k jejímu snížení na 100 000 Kč) se odečte od výše doměřené daně (např. původní tvrzená daň při uplatnění původní daňové ztráty byla 25 000 Kč, doměřená daň byla 40 000 Kč). V původní právní úpravě byla ještě stanovena podmínka,

¹⁸⁷ Viz. DŘ v § 251 odst. 1 písm. a): 20 %, je-li daň zvyšována, písm. b): 20 %, je-li snižován daňový odpočet, a písm. c): 1 %, je-li snižována daňová ztráta

¹⁸⁸ KOBÍK, Jaroslav. Penále a úrok u doměřeného daňového subjektu – úvahy nad novou právní úpravou. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2006. č. 6. s. 12 - 16

¹⁸⁹ KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 843

že musí jít o již uhrazené penále z důvodu snížení ztráty, ale k jejímu převzetí do daňového řádu nedošlo.¹⁹⁰

Na úplný závěr této kapitoly je nezbytné doplnit, že není vyloučena možnost aplikace právní úpravy penále v ZSDP, což rovněž vyplývá z přechodného ustanovení § 264 odst. 13 DŘ, kdy uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů. Jelikož v důsledku např. § 148 odst. 3 DŘ může dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně, je možná následně aplikace výše uvedené předchozí úpravy penále.¹⁹¹

¹⁹⁰ KOBÍK, Jaroslav, KOUHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: Anag, 2013. s. 1047

¹⁹¹ MACHÁČEK, Ivan. Příklady řešení sankcí v roce 2011 dle daňového řádu. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer. 2011. č. 6. s. 20 - 23

5.5 Úrok z prodlení

O historické propojenosti penále a úroku z prodlení bylo pojednáno v kapitole přecházející, kde byl vysvětlen i základní rozdíl mezi oběma sankcemi. Samotná existence úroku z prodlení je předmětem spíše ekonomického poznání, kdy právní normy jen reagují a regulují společenskou (ekonomickou) oblast, týkající se úroku z prodlení. Ostatně právo jako společenský systém reguluje téměř všechny oblasti společenského života. Litera zákona upravující úrok z prodlení v oblasti soukromého nebo veřejného práva, proto vychází přímo z hospodářského (ekonomického) života.

Ústavodárci (resp. tvůrci zákona) si jsou vědomi ekonomické podstaty úroku z prodlení, kdy definovali úrok z prodlení jako *ekonomickou náhradu za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejně rozpočty získat z jiných zdrojů (např. z úvěrů), a které v podstatě představují cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou.*¹⁹² To ostatně jen navazuje na již citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu¹⁹³, které se s noblesou vypořádalo ve svém odůvodnění s namítanou protiústavností použití sankce v podobě penále ještě za jejího původního znění, která funkčně zahrnovala penále i úrok z prodlení. Soud široce rozvedl princip penále a jeho funkce, a nepřímě odkázal na dnešní všeobecně přijímanou tezi o úroku z prodlení, jakožto náhrady za neuskutečněné zhodnocení věřitelových (státních) finančních prostředků, pokud by je měl k dispozici. Úrok z prodlení by proto měl představovat obvyklou cenu peněz na úvěrovém trhu.

Společná pro penále i úrok z prodlení z pohledu jejich významu při správě daní je funkce preventivní, tj. přispět k dobrovolnému jednání předpokládané právními normami, a tím donutit daňové subjekty k řádnému a včasnému splnění břemena tvrzení a s ní spojené platební povinnosti. Represivní funkce, která se realizuje při uplatňování penále, je nahrazena u úroku z prodlení funkcí kompenzační. Podstatou této funkce je povinnost nahradit majetkovou újmu, která vznikla některému z veřejných rozpočtů¹⁹⁴, způsobenou zpožděním splnění daňové povinnosti.¹⁹⁵

Do této doby jsem popsal účel i funkce obecně úroku z prodlení, avšak daňový řád obsahuje více institutů, které fakticky splňují veškeré výše uvedené aspekty, i když některé

¹⁹² Ministerstvo financí. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. 2010

¹⁹³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.2.2007, sp.zn. 2 Afs 159/2005

¹⁹⁴ Co se rozumí pod legislativní zkratkou veřejný rozpočet je upraveno výčtem v § 2 odst. 2 DŘ

¹⁹⁵ KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 845

z nich s jistými odlišnostmi. Bezsporně lze pod obecný pojem úrok z prodlení podřadit sankce upravené v části čtvrté DŘ, tj. úrok z prodlení daňového subjektu a úrok z neoprávněného jednání správce daně. U druhého typu z vyjmenovaných úroků je specifická v možné absenci prodlení správce daně, kdy úrok vzniká i na základě jiných skutečností (viz. následující kapitola). Dalším typem úroku, který je svou povahou velmi blízký obecnému pojetí úroku z prodlení, je úrok z posečkání, jenž bude rovněž předmětem analýzy v této kapitole.

5.5.1 Vznik úroku z prodlení daňového subjektu

Obdobně jako u pokuty za opožděné tvrzení daně a penále, i zde nastává právně-teoretický a legislativně-technický nedostatek v podobě znění části ustanovení § 252 odst. 2 DŘ: „...vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení...“ Úvahy nad nedostatečným a nevhodným užitím této věty jsem dostatečně nastínil v předchozích kapitolách. Sice jsem zastáncem obecně zásady „opakování je matka moudrosti“, ale nyní bych již její praktickou aplikaci vynechal.

Vznik prodlení daňového subjektu

Právní institut úroku z prodlení dle § 252 a násl. DŘ je postaven na dvou základních skutečnostech, kterými jsou **vznik prodlení daňového subjektu** a **vznik povinnost uhradit úrok z prodlení**. Daňovému subjektu tím, že se dostal do prodlení s uhrazením svých splatných daňových závazků, vznikla sekundární odpovědnost, čímž vedle sebe najednou existuje jednak povinnost uhradit splatnou daňovou pohledávku státu, a jednak sekundární odpovědnost v podobě prodlení, která s sebou nese dle mého názoru i vznik úroku z prodlení, obdobně jako u předchozích druhů sankcí. Jak jsem již dříve vysvětlil, zákon jasně nestanovil u pokuty dle § 250 DŘ ani u penále, kdy sankce vzniká, jen určil, kdy vzniká povinnost jí uhradit. Proto se kloním k závěru, že po vzniku odpovědnosti za prodlení vzniká sankce v podobě úroku z prodlení s tím, že zákonodárce poskytuje daňovému subjektu liberační lhůtu, po jejímž uplynutí je povinen úrok uhradit, a kdy tedy vzniká i samotná sankce. Pokud daňový subjekt zaplatí svůj daňový závazek v liberační lhůtě, formálně sice na osobním daňovém účtu nebude vidět žádná výše úroku z prodlení, ale bude zřetelné, kdy byla platba připsána na účet, a tak bude znatelné, že daňový subjekt určitou dobu byl v prodlení. Jak jsem

již ovšem konstatoval, vznik sankce patří do oblasti právní teorie, na praktickou aplikaci toto nemá zásadní vliv.

Vznik odpovědnosti za prodlení může být demonstrován jedním z jejích následků, kdy pokud daňový subjekt uhradil splatnou daň v liberační lhůtě a poté by žádal o potvrzení bezdlužnosti pro dotaci z veřejných zdrojů ke dni splatnosti, tak přestože byla daň uhrazena a povinnost uhradit úrok z prodlení nevznikla, správce daně potvrzení nevydá z důvodu existence daňového nedoplatku ke dni splatnosti daně.

Vznik prodlení daňového subjektu je závislé na některých skutečnostech, které lze dovodit z § 252 odst. 1 DŘ.¹⁹⁶ V první řadě se vyžaduje, aby daňový subjekt neuhradil splatnou daň. Splátnost daně je obecně stanovena v § 135 odst. 3 DŘ, avšak v souladu se zásadou *lex specialis derogat generalis* může být v jednotlivých daňových zákonech stanovena jiná lhůta splatnosti u některých daní.¹⁹⁷ Následující den po marném uplynutí lhůty k zaplacení vzniká státu daňová pohledávka za dlužníkem (daňovým subjektem). Analogicky se za splátnost daně považuje i splátnost zálohy na daň, která ještě není číselným vyjádřením daňové povinnosti, ale stát si tímto způsobem zajišťuje průběžný příjem peněžních prostředků z výběru daní pro finanční zajištění chodu veřejnoprávních orgánů, jejich činnosti a financování veřejných statků. Proto existuje i veřejný zájem na dodržování povinnosti platit zálohy na daň. Uplatní se proto dle § 252 odst. 4 DŘ obdobný postup jako u již splatných daní s tím, že ke splátnosti daně je záloha vypořádána, a je-li výsledkem vypořádání nedoplatek na dani, který není uhrazen ani po uplynutí liberační lhůty, vzniká opět povinnost uhradit úrok z prodlení.¹⁹⁸

Ovšem i samotná úhrada daně a následný vznik prodlení prošly genezí, která má nemalý dopad na vznik povinnosti uhradit úrok z prodlení. Zásadní význam v této souvislosti má určení dne platby daně, s kterou jsou spojeny účinky vzniku prodlení. Dnem platby dle současného znění daňového řádu v § 166 odst. 1 DŘ je u bezhotovostního platebního styku den, kdy je částka připsána na účet správce daně. ZSDP za den platby považoval den odepsání peněžních prostředků při bezhotovostním převodu, což znatelné komplikace nepřineslo.

Nesourodost v dosavadním pojetí úroku z prodlení a dne platby v ZSDP přinesla změna v určení data platby, kdy tato změna nastala jeden rok před nabytím účinnosti

¹⁹⁶ § 252 odst. 1 DŘ: „*Daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.*“

¹⁹⁷ Např. § 18 zákona č. 357/1992 o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů nebo § 38d ZDP

¹⁹⁸ KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 851

daňového řádu. Tato změna se téměř přizpůsobila znění tehdy již přijatého daňového řádu, avšak neúčinného, ale to přineslo znevýhodnění pro daňové subjekty, kdy se změnil počátek vzniku povinnosti uhradit úrok z prodlení, jelikož prozatím neexistovala žádná liberační lhůta. Dle důvodové zprávy k daňovému řádu je hlavním účelem stanovení čtyřdenní liberační lhůty zohlednit čas potřebný pro převod prostředků mezi platebními institucemi, kdy se rovněž předpokládá, že většina daňových subjektů bude odesílat částku daně až v poslední den lhůty, což má i ekonomické opodstatnění, kdy si daňový subjekt do poslední chvíle drží likvidní složky svých aktiv, které může použít na úhradu jiných závazků (např. v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů).

Samotné provedení platby na účet správce daně automaticky neznamená, že daňový subjekt splnil svoji povinnost a daň se považuje za uhrazenou. Musí při procesu úhrady daně postupovat v souladu s § 164 odst. 1 DŘ. To znamená uvést, na kterou daň¹⁹⁹ je platba určena. Následně mohou nastat dvě situace. Pro obě je společné, že primárně musí správce daně vyzvat daňový subjekt, aby identifikoval, na jakou daň byla uskutečněná platba určena a stanovit délku lhůty pro jeho vyjádření. Délka lhůty by měla být stanovena v souladu s § 32 DŘ, kdy ve většině případů by lhůta neměla být kratší než 8 dnů. Správce daně vyzývá vždy daňový subjekt, bez ohledu na to, kdo fakticky platbu provedl (§ 164 odst. 4 DŘ).²⁰⁰ Pro daňový subjekt je nejjednodušší a bez následných negativních důsledků, poskytnout ve stanovené lhůtě vyjádření, na kterou daň platba směřovala. Správce daně zaeviduje platbu na daň s účinností ke dni, kdy byla vykonána. Úrok z prodlení bude předmětem vypořádání, protože prakticky de iure ani nevznikl. Pokud daňový subjekt nepodá odpověď ohledně platby, správce daně zaeviduje platbu podle svého uvážení, ale za den platby se bude považovat den, kdy jí správce zaevidoval (§ 164 odst. 2 DŘ).

Zajímavý případ, kdy nebylo z dikce zákona zřejmé, jestli jde o prodlení, řešil NSS ve svém rozsudku ze dne 31.7.2009, sp.zn. 5 Afs 1/2009. Daňový subjekt vedl daňovou evidenci a neměl původně zájem na tom nic měnit. Ovšem novelou bylo podstatně zvýšeno procento výdajů v případě metody uplatňování výdajů procentem příjmů, čímž se stalo kontraproduktivní vést daňovou evidenci. Daňový subjekt musel provést úpravu základu daně dle § 23 odst. 8 ZDP, což se nedalo řešit jinak, než dodatečným daňovým priznáním. Tím měl vzniknout úrok z prodlení a penále, kdy správce tyto sankce taktéž deklaroval platebním

¹⁹⁹ Z hlediska jejího druhu – daň z příjmu, daň z přidané hodnoty atp.

²⁰⁰ Lichnovský (str. 572) zastává názor, že správce daně primárně vyzývá osobu, jež platbu učinila (je-li známa), s čímž nemohu souhlasit. Zákon v § 164 odst. 2 DŘ jasně stanovil, že správce daně vyzývá daňový subjekt. Toto ustanovení v souladu § 164 odst. 4 DŘ zřetelným způsobem vyvrací výše uvedený názor.

výměrem. Soud však nepovažoval tento postup jako správný a v souladu se zákonem a jeho účelem. Dle jeho právního názoru, daňový subjekt dodatečným daňovým přiznáním nenapravoval nesprávně stanovenou daňovou povinnost. Za prvořadě taktéž považoval stanovení, kdy nastal den splatnosti, od kterého se lze určit dobu prodlení. NSS konstatoval, že takový den nemohl nastat dříve, než nastaly právní skutečnosti, které takový den určují, kdy dle § 23 odst. 8 ZDP je takovou skutečností např. okamžik změny uplatnění výdajů.²⁰¹

Prodlení vzniká bez ohledu na zavinění, daňový subjekt se nemůže liberovat. Odpovědnost za prodlení lze považovat stejně jako pokutu za opožděné tvrzení daně a penále za přísnou objektivní odpovědnost, jelikož téměř neexistuje možnost se této odpovědnosti zprostit, ani z důvodu vis maior. Toto bych poupravil, protože daňový řád připouští důvody, které lze považovat za liberační. Úplně prominout daňovou povinnost lze paušálně jen z již uvedených závažných důvodů dle § 259 DŘ, k čemuž ale dochází opravdu výjimečně, proto jej za liberační důvody spíše nepovažuji. Reálnější formou liberace může být prodloužení lhůty dle § 36 DŘ. Nabízí se možnost využití institutu navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 DŘ. Zde je však situace složitější. Dle čtvrtého odstavce § 37 DŘ není možné navrácení lhůty např. u lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, což vylučuje možnost uplatnění tohoto liberačního důvodu u pokuty za opožděné tvrzení daně. Jelikož dle § 135 odst. 3 DŘ je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení (s určitými výjimkami), není jasné, jestli lze odložit lhůtu k provedení platby (resp. splatnosti daně). Jelikož obecně daňové zákony nespojují lhůtu pro podání daňových tvrzení vždy a za všech okolností s lhůtou pro její zaplacení (splatností), lze se přiklonit k závěru, že navrácení lhůty splatnosti v předešlý stav by bylo v praxi možné.

Vznik povinnosti uhradit úrok z prodlení a stanovení jeho výše

U vzniku povinnosti uhradit úrok z prodlení bych mohl uvést stejné názory a tvrzení, kterými jsem již argumentoval u penále a pokuty za opožděné tvrzení daně, jelikož tyto sankce vycházejí z obdobné koncepce. Konkrétní odlišnosti spočívají v jiné výši samotného úroku, kdy penále nezohledňuje časové hledisko, zatímco úrok z prodlení i pokuta za opožděné tvrzení daně tzv. časový test realizují. Rovněž liberační lhůta hraje zásadní roli i u vzniku povinnosti uhradit úrok z prodlení, když musím zdůraznit, že liberační lhůta vychází z pracovních dnů, nikoliv kalendářních, což v praxi může mít významné důsledky pro

²⁰¹ BURDA, Zdeněk. Nad judikaturou z oblasti daňového penále. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer. 2010. č. 9. s. 53 - 62

uskutečnění platby daňovými subjekty, které si tím mohou zajistit po delší dobu svoji hotovost a využít jí pro jiný účel.

Na rozdíl od penále a pokuty dle § 250 DŘ, kdy jsem se kriticky vyjádřil ke gramatické interpretaci splatnosti těchto sankcí, respektive vztahu povinnosti uhradit sankci a její splatnosti, je právní úprava úroku z prodlení dle mého názoru racionální a formálně správná, kdy stanovila splatnost v § 252 odst. 3 DŘ, když vlastně zohlednila samotné pojetí a znění první věty § 252 odst. 2 DŘ. Úrok z prodlení je tedy splatný každým dnem, kdy jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, což jde ruku v ruce se zněním druhého odstavce, že povinnost uhradit úrok z prodlení vzniká za každý den prodlení.

Abych demonstroval další jazykovou nesrovnalost, zmíním § 253 odst. 2 DŘ. V tomto ustanovení je vlastně poprvé formulace, že sankce vzniká, nikoliv, že vzniká povinnost jí uhradit. Ustanovení reaguje na situaci, kdy daňová povinnost vznikla ještě za života zůstavitele, a ten se dostal do prodlení. Pro následné dědice by bylo krajně nespravedlivé, pokud by byli nuceni uhradit úrok z prodlení i za dobu, kdy vlastně ani nevěděli, jestli se stanou dědici, tedy než se rozhodne v dědickém řízení, resp. až nabude rozhodnutí vydané v dědickém řízení právní moci. Výjimka ze vzniku úroku z prodlení se realizuje i u úročení příslušenství daně (§ 253 odst. 2 a 3 DŘ).²⁰²

Úrok z prodlení odpovídá úředním sdělením stanovené repo sazbě České národní banky, zvýšené o čtrnáct procentních bodů (§ 252 odst. 3 DŘ). Zde by neměly vznikat žádné výkladové komplikace. Repo sazba se samozřejmě v čase mění, bylo proto nezbytné objasnit, jestli se mění i úrok z prodlení. K tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že je možný výpočet úroku z prodlení flexibilním způsobem, kdy se úrok z prodlení mění, nebo způsobem fixním, kdy zůstává po celé časové období stejné. Zvolený postup ale nesmí být účelový, kdy by správce daně volil způsob, který je pro daňový subjekt méně výhodný.²⁰³ K přiměřenosti výše úroku z prodlení se vyjádřil nejen vzhledem k evropskému právu v několika svých rozhodnutích Nejvyšší správní soud a Ústavní soud.²⁰⁴

Počátek běhu liberační lhůty a s tím spojené stanovení výše úroku z prodlení se odvíjí od původního dne splatnosti daně, ke které se úrok vztahuje. Náhradní lhůta splatnosti, která se uplatňuje při doměření daně a s tím související platba doměřené daně a penále, nemá na

²⁰² Např. anatocismus neboli úročení úroků dle rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 24.3.2004, sp.zn. 35 Odo 101/2002

²⁰³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.5.2006, sp.zn. 2 Afs 61/2005

²⁰⁴ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1.2010, sp.zn.9 Afs 55/2009 nebo náleží Ústavního soudu ze dne 24.8.2010, sp.zn. I. ÚS 629/10

běh úroku vliv. Výše úroku z prodlení se vypočítává jen za období pěti let, čímž se úrok částečně vymyká zásadě, že sleduje osud daně, jelikož k nezaplacení daně může dojít i v delším horizontu, ale výpočet úroku z prodlení se „zastaví“ po pěti letech prodlení.

5.5.2 Platební výměr na úrok z prodlení a jeho předsání

Forma rozhodnutí, kterým je stanoven úrok z prodlení a jeho výše, je stejná jako u pokuty za opožděné tvrzení daně a u penále. Deklaratorním rozhodnutím se jen reaguje na vznik úroku z prodlení ex lege v souladu se zásadou, že úrok sleduje osud daně. Výpočet úroku z prodlení je zpravidla součástí platebního výměru na vyměřenou (doměřenou) daň. V průběhu období se výše úroku může měnit, proto zákonodárce zakotvil v daňovém řádu ustanovení, že správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu (§ 252 odst. 6 DŘ). Fakticky je proto jen na správním uvážení správce daně, zda stav účtu daňového subjektu vyžaduje, aby bylo daňovému dlužníku sděleno penále. Jediným limitem je lhůta pro placení daně.²⁰⁵

Z důvodů právní jistoty daňového subjektu je stanoven nejzazší termín, kdy musí být úrok předsán na osobní daňový účet (§ 252 odst. 3 DŘ). Zároveň je správci daně umožněno, aby úrok z prodlení předsal dříve. Jde zejména o situace, kdy je nedoplatek v podobě daně, ze které úrok vzniká, vymáhán, nebo kdy byl úrok uhrazen nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku. Předpis úroku má poté i vliv na vznik exekučního titulu ve formě výkazu vykonatelných nedoplateků dle § 176 odst. 1 písm. a) DŘ. Proti platebnímu výměru na úrok z prodlení je možné podat odvolání, protože jsou splněny podmínky dle § 109 odst. 1 DŘ, avšak namítat a přezkoumat lze jen podmínky k uplatnění úroku a způsob výpočtu.

Realizace zásady hospodárnosti dle § 7 odst. 2 DŘ se objevuje rovněž v § 253 odst. 1 DŘ. Pro správce daně by bylo neefektivní a zatěžující předepisovat a případně vymáhat jakoukoliv výši úroku z prodlení, proto se uzákonilo, že pokud částka úroku u jednoho druhu daně (např. daň z příjmů fyzických osob) u jednoho správce daně (např. Finanční úřad pro Plzeňský kraj) za jedno zdaňovací období (např. rok 2011) nepřesáhne 200 Kč, úrok z prodlení se nepředepíše. V souvislosti se změnou struktury územních finančních orgánů, resp. vzniku orgánů Finanční správy, se rozšířila i územní působnost orgánů finanční správy, tj. nyní se správcem daně rozumí např. Finanční úřad pro Plzeňský kraj, a nikoliv Finanční

²⁰⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.9.2008, sp.zn. 8 Afs 38/2008

úřad v Blovicích, který je nyní pouze územním pracovištěm. Tato změna může mít rovněž praktický dopad na výpočet daně a její následné předepsání.

5.5.3 Úrok z posečkáni

Úrok z prodlení v sobě zahrnuje funkci kompenzační a funkci represivní, které se určitým způsobem projevují i v právní úpravě o úroku z posečkáni. Funkce kompenzační se bezesporu realizuje rovněž u úroku z posečkáni, kdy představuje ekonomickou náhradu ušlého zisku, o který stát přichází, když nemůže využít příjem z daní, který by daňový subjekt za normálních okolností odvedl správci daně.

Represivní funkce se dostává při tomto typu úroku do pozadí. Jelikož dikce zákona stanovila výši úroku závislou na výši repo sazby zvýšené o sedm procentních bodů, lze z toho usuzovat, že primárním cílem je především kompenzovat ekonomické ztráty, nikoliv jen trestat daňový subjekt. Výše úroku z posečkáni vlastně téměř odpovídá výši soukromoprávního úroku z prodlení dle OZ, resp. nařízení vlády č. 142/1994 Sb., kterým se stanoví výše úroků z prodlení a poplatku z prodlení dle OZ, ale je dvojnásobně nižší než běžný úrok z prodlení pro daňový subjekt dle daňového řádu nebo úrok z neoprávněného jednání správce daně.

Nebudu se dále zabývat obecně popisem právní úpravy posečkáni a úroku z posečkáni v § 156 a 157 DR. Spíše se chci krátce zaměřit na v praxi obtížně aplikovatelnou část o upuštění od předepsání úroku z posečkáni.

Jednou z nezodpovězených otázek je v tomto ohledu určení, zda správce daně rozhoduje ex offio nebo na žádost. V některých částech daňového řádu se explicitně objevuje, že správce daně zahájí určitý druh řízení z moci úřední (např. § 121 odst. 1 DR), což u upuštění od předepsání úroku z posečkáni chybí, a tím by se mohlo dovodit, že se zahajuje jen na žádost. To by mělo za následek, že by správce daně musel vždy vydat formální rozhodnutí o zamítnutí žádosti daňového subjektu, náležitě toto rozhodnutí odůvodnit a řízení zastavit. Tento postup by nebyl plně v kontinuitě s ekonomickou podstatou správy daní a zásadou hospodárnosti, ale pro daňový subjekt by tento postup byl transparentní a umožnil by mu využití odvolání. K uvedenému postupu se kloní i znění metodického pokynu č. 15/2012 Generálního finančního ředitelství, které stanovilo, že o upuštění od předepsání úroku z posečkáni rozhoduje správce daně na základě žádosti daňového subjektu. V opačném případě, kdy by se řízení zahájilo ex offio a na žádost daňového subjektu by se hledělo jen

jako na podnět, by se mohlo usoudit, že by daňový subjekt mohl být informován o zamítnutí zahájení řízení jen neformálním vyrozuměním.

Nejasnost se objevuje i v otázce možnosti jen částečného upuštění od předepsání úroku z posečkáni, kdy někteří autoři se kloní spíše k závěru, že to nelze.²⁰⁶ Osobně nevidím důvod, proč by nemohlo být rozhodnuto jen o částečném upuštění. Striktně formální jazykový výklad by k tomuto závěru vést mohl, ale jak již bylo několikrát výše citováno rozhodnutí Ústavního soudu, dle mého by tento formalistický přístup k interpretaci § 157 odst. 7 DŘ neobstál.

V oblasti úroku z posečkáni a jeho upuštění lze nalézt mnohé problematické aplikační aspekty, jako například výklad toho, co se rozumí ekonomickými a sociálními poměry, které zakládají tvrdost nebo jestli je nárok na upuštění od úroku z posečkáni, pokud jsou splněny podmínky.²⁰⁷

²⁰⁶ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část XIII - Posečkáni a splátkování. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2013. č. 3. s. 3 - 10

²⁰⁷ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.4.2011, sp.zn. 2 Afs 88/2010

5.6 Úrok z neoprávněného jednání správce daně

Obecné závazkové právo, kdy na jedné straně stojí dlužník a na druhé věřitel²⁰⁸, předpokládá reálnou skutečnost, že může dojít k prodlení se splněním jejich povinností. Následek porušení této povinnosti může mít podobu možnosti odstoupit od smlouvy, vzniku úroku nebo poplatku z prodlení. Obdobným způsobem je upraven vztah daňového subjektu a správce daně při správě daní. Přestože správce daně má vrchnostenské postavení při výkonu veřejné správy, i on je povinen postupovat v souladu s právním řádem a obecně uznávanými zásadami veřejné správy. Proto i správce daně (jeho pracovníci) se může dopustit chybných rozhodnutí nebo úředního postupu, a je vysoce žádoucí, aby daňový subjekt, pokud mu vznikla újma, byl náležitě odškodněn. V této souvislosti je racionální, že při pochybení správce daně, zde nepůsobí funkce represivní, ale do popředí se dostává funkce kompenzační. Úrok z neoprávněného jednání správce daně, zkráceně nazývaný **sankční úrok správce daně**, může být svou formou považován za úrok z prodlení, kdy vlastně z ekonomického pojetí má stejnou povahu, spočívající v zabránění daňovému subjektu nakládat s těmito finančními prostředky při své činnosti, eventuálně se je snažit zhodnotit na finančních trzích.

U úroku z prodlení, penále i pokuty za opožděné tvrzení daně vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit tyto sankce i bez jejich zavinění. U vzniku sankčního úroku správce daně nelze o zavinění ani hovořit, přestože v ZSDP (§ 64 odst. 6) byl úrok vázán právě na zavinění. To z právního hlediska ovšem nebylo přesné. U fyzických i právnických osob, jakožto subjektů práva, lze přičítat zavinění k jejich jednání, správci daně ovšem subjekty nejsou, nemají právní subjektivitu, jsou dle zákona o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích organizační složkou státu a jen vystupují při správě daní jménem státu. Nejvyšší správní soud správně vyhodnotil pojem zavinění v kontextu daňového řízení a sankčního úroku správce daně, když uvedl, že zavinění se musí vyložit jako pochybení správce daně v obecném slova smyslu, nikoliv v trestněprávním nebo civilistickém pojetí.²⁰⁹ Zavinění lze správci daně přičítat a činit jej odpovědným za znalost právních předpisů, včetně evropské legislativy.²¹⁰

²⁰⁸ Závazkové vztahy jsou velmi často vztahy synallagmatické povahy, tzn. smluvní strany si jsou navzájem dlužníky i věřiteli, záleží na povaze konkrétního právního vztahu.

²⁰⁹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.1.2007, sp.zn. 7 Afs 140/2005

²¹⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2009, sp.zn. 5 Afs 53/2009: NSS uvedl, že postupoval-li správce daně podle ustanovení ZDPH, které je (bylo) neslučitelné s právem Společenství, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil (vznik přeplatku na dani zavinil).

Pojmem sankční úrok správce daně se označuje zejména úrok dle § 254 DŘ. Obecné pojednání výše uvedené lze ovšem využít rovněž pro tzv. úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ. Daňový řád tyto úroky upravuje odděleně, zatímco ZSDP obsahoval úpravu obou institutů komplexně v jednom ze svých ustanovení (§ 64 odst. 6 ZSDP). Povaha těchto úroků je obdobná, ale pro jejich určité odlišnosti je vhodnější úprava v daňovém řádu, kdy úrok z vratitelného přeplatku je logicky a systematicky upraven v části daňového řádu pojednávajícím o přeplatku.

5.6.1 Obecný vznik sankčního úroku

Pro většinu sankcí v čtvrté části daňového řádu je typické, že vznikají při naplnění stanovených podmínek ze zákona, to znamená, že zde není prostor pro správní uvážení správce daně. U úroku z prodlení nebo penále by bylo absurdní očekávat, že daňový subjekt by se sám přihlásil k povinnosti uhradit sankci, pokud by správce daně zákonnou sankci opomenul. Protože sankční úrok dle § 254 DŘ vzniká ex lege při splnění zákonných předpokladů, správce daně je povinen jej uhradit daňovému subjektu i bez jeho žádosti. V praxi vznikají spory zejména kvůli odlišnému právnímu i skutkovému názoru na naplnění jednotlivých podmínek vyžadovaných pro vznik úrok z jednání správce daně.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně může vzniknout ve dvou rovinách – v nalézací a platební. Každá z nich má svá specifika, proto se budu věnovat každé z nich samostatně. Vymezení všeobecných podmínek pro vznik úroku dle § 254 je možné, v literatuře se s tím často setkáváme, avšak já se přílišné obecnosti chci vyvarovat, proto charakteristiku předpokladů vzniku úroku vztahuji na každou z jednotlivých skutkových podstat.

5.6.2 Vznik sankčního úroku v dle § 254 DŘ v nalézací rovině

Podmínek, které musí být splněny, je hned několik. Primárně musí být stanovena daň, musí proto existovat rozhodnutí o stanovení daně (§ 147 DŘ), které je vydané v nalézacím řízení.²¹¹ Obecně se do nalézacího řízení dle § 134 odst. 3 písm. a) DŘ řadí řízení vyměřovací,

²¹¹ Ustanovení § 254 odst. 1 DŘ nestanoví, že rozhodnutí o stanovení daně musí být vydáno v nalézacím řízení, takový názor plyne z důvodové zprávy nebo od některých autorů; viz. Ministerstvo financí. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. 2010, KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 859; LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, a kol. *Daňový řád – komentář*. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2011. s. 575

doměřovací a řízení o řádném opravném prostředku. Z výčtu vyplývá, že do něj není zařazeno řízení o mimořádných a dozorčích prostředcích.

Další podmínkou je zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí. K tomu může dojít v rámci řízení o řádných opravných prostředcích, v řízení o mimořádných opravných nebo dozorčích prostředcích a samozřejmě při soudním přezkumu rozhodnutí správce daně. V souvislosti se změnou rozhodnutí a vlastně vůbec pojmem rozhodnutí ve vazbě na vyměření a doměření daně může nastat komplikovanější situace s negativním dopadem na daňový subjekt. Není sporu, že rozhodnutím se rozumí platební výměr nebo dodatečný platební výměr. Není však jasné, jestli dodatečný platební výměr nahrazuje (mění) předchozí původní platební výměr nebo jej pouze doplňuje a stanoví pouze novou výši daně (včetně základu daně) dle § 143 odst. 2 DR. Pravděpodobnější je názor, že dodatečný platební výměr pouze doplňuje předchozí platební výměry.

Narážím na situaci, kdy daňový subjekt předloží daňové přiznání na určitou výši daně a tuto částku uhradí v zákonem stanovené lhůtě. Odpovědnost za vyměření daně ve správné výši se ovšem vztahuje na správce daně, protože je to on, kdo daň vyměřuje, a měl by zjišťovat, jestli přiznaná daň by neměla být vyšší nebo i nižší (viz. § 140 odst. 1 DŘ), a to z důvodu splnění cíle správy daní (§ 1 odst. 2 DŘ).²¹² Pokud vyměří daň a následně ve lhůtě pro stanovení daně správce daně zjistí, že vyměřená daň by měla být nižší, měl by doměřit novou výši daně. Tím, že daňový subjekt zaplatil vyšší částku vyměřené daně, neměl možnost manipulovat s těmito finančními prostředky, znehodnocovaly se a daňový subjekt je nemohl využít pro své jiné aktivity (úhradu jiných závazků, investice a ostatní finanční operace). K tomuto stavu došlo jednáním správce daně, který nesprávně vyměřil daň, jelikož daňové přiznání je jen základem pro stanovení daně, nikoliv instrumentem, na základě kterého se vždy musí stanovit daň (§ 1 odst. 3 DŘ). Celá tato situace vede k dílčímu závěru, že by minimálně z výše rozdílu mezi vyměřenou a doměřenou daní měl být vyplacen daňovému subjektu úrok, jakožto ekonomická náhrada za ušlé příležitosti.

Situace by se mohla jevit jako jednoduchá, avšak opak je pravdou. V první fázi je důležité připomenout, že nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká např. z důvodu změny rozhodnutí o stanovení daně. Mění se však dodatečným platebním výměrem původní platební výměr? Pravděpodobně nikoliv. Pokud bych hypoteticky přijal tvrzení, že se jím mění původní platební výměr, došlo ke změně rozhodnutí z důvodu nezákonnosti nebo

²¹² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2009, sp.zn. 5 Afs 53/2009

z důvodu nesprávného úředního postupu, které jsou dalšími předpoklady vzniku úroku dle § 254 DŘ? Extenzivním výkladem bych dospěl ke kladnému stanovisku. Jak uvádí Kopriva, nezákonnost může spočívat v chybném právním posouzení (např. uplatnění daně u plnění osvobozeného od daně nebo u příjmů osvobozených od daně), chybném zjištění skutkového stavu (např. nesprávné posouzení opravy jako technického zhodnocení) nebo ve vadách řízení (např. neprovedení důkazních prostředků navržených daňovým subjektem).²¹³

Plno otázek, málo odpovědí, takto bych mohl zhodnotit tuto problematiku. Závěrem bych ještě uvedl, že pokud daňový subjekt je povinen uhradit penále a úrok z prodlení z rozdílu vyměřené a doměřené daně, pokud je daň stanovena ve vyšší částce, kdy tento stav je opřen o tvrzení, že z důvodu této skutečnosti stát nemohl využít (zhodnotit) příjmy získané z výběru daní, bylo by nespravedlivé a iracionální, pokud by to neplatilo i u případného doměření nižší daně než původně vyměřené a opačný postup by byl i proti zásadě *in dubio mitius*.

Poslední a neméně důležitý předpoklad vzniku nároku na úrok dle § 254 DŘ je požadavek úhrady daně. To je logická konstrukce, protože pokud daňový subjekt má stále k dispozici finanční prostředky, které měly být určeny na uhrazení daně, může s nimi fakticky manipulovat a zhodnocovat je podle svého volného uvážení.

Výše uhrazené daně hraje zásadní úlohu při stanovení výše úroku. Jelikož daňový řád neváže výpočet výše úroku na rozdíl mezi nezákonně stanovenou výší daně na základě rozhodnutí, které bylo změněno, zrušeno nebo prohlášeno za neplatné, a následně stanovenou správnou výší daně, úrok se vypočte z celé částky uhrazené daně, tedy bez ohledu na následně vyměřenou daň. Toto pojetí inklinuje k represivní funkci celé koncepce úroku dle § 254 odst. 1 DŘ, která vlastně trestá správce daně (stát) za to, jak rozhodl, kdy ekonomická funkce úroku v podobě ekonomické náhrady za ušlé příležitosti, se dostává do pozadí, protože daňový subjekt obdrží větší zhodnocení svých finančních prostředků, než které by s největší pravděpodobností dosáhl svým zapříčiněním. Ustanovení § 254 odst. 1 DŘ v současném znění tedy vůbec nebere v úvahu výši následně vyměřené (doměřené) daně, kdy daňový subjekt obdrží úrok z částky, jejíž celou výši by fakticky využil (zhodnotit) stejně nemohl.

Sankční úrok vzniká po splnění výše uvedených předpokladů a vypočte se za období, které začíná úhradou daně, eventuálně až splatností daně (následujícím dnem), pokud by k úhradě došlo před splatností. ZSDP (do 1.1.2010) neupravoval v této souvislosti splatnost

²¹³ KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 2. vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013. s. 860

daně zrovna šťastným způsobem, kdy dodatečné platební výměry byly splatné (vykonatelné), i když nebyly pravomocné, proto změna či zrušení těchto výměrů mohla mít za následek vznik sankčního úroku. V dnešní úpravě toto možné není (viz. § 143 odst. 5 DŘ).

Co se týče výše úroku z neoprávněného jednání správce daně, ta odpovídá repo sazbě, která je stanovena úředním sdělením České národní banky zvýšené o čtrnáct procentních bodů. Litera zákona není jednoznačná v tom, jestli se výše úrokových sazeb mění v průběhu času (každé pololetí) nebo zůstávají fixní. Teoreticky připadají v úvahu obě dvě možnosti, což potvrzuje i judikatura, která zastává názor, že stanovený postup výpočtu úroku bude jednotný a důsledný, kdy se nesmí stát, aby správce daně zvolil různý způsob výpočtu jen podle toho, který z nich přinese větší výběr daní, tedy volil výši úroku stanovenou fixně či proměnlivě účelově podle toho, co je pro daňový subjekt méně výhodné. Soud rovněž dodal, že postup výpočtu by měl být stejný i pro úrok z prodlení dle § 252 DŘ.²¹⁴ Jelikož úrok z prodlení v soukromém právu je stanoven v nižší zákonné výši než úroky, které stíhají v daňovém řízení správce daně a daňový subjekt, může tato skutečnost indikovat, že zákonodárce přisuzuje vyšší zájem na dodržování objektivních i subjektivních zákonných povinností při správě daní, než u soukromoprávních vztahů.

5.6.3 Vznik sankčního úroku dle § 254 DŘ v platební rovině

Jedním z dílčích řízení, spadajících pod daňové řízení, je řízení při placení daní, které v sobě zahrnuje rovněž řízení exekuční (§ 134 odst. 3 písm. b) DŘ). Správce daně má různé možnosti, jak vymáhat nedoplatek (§ 175 odst. 1 DŘ), je proto jen na něm, aby zvolil ten nejefektivnější způsob. V průběhu exekučního řízení může nastat situace, kdy na základě rozhodnutí soudu ve správním soudnictví, obnovy řízení nebo přezkumného řízení došlo ke zrušení vykonatelného rozhodnutí o stanovení daně, čímž mohlo dojít k neoprávněnému vymáhání daňového nedoplatku a ke vzniku úroku dle § 254 odst. 2 DŘ. Úrok nevzniká, když k neoprávněné exekuci došlo z důvodu pozdějšího vyslovení neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácení lhůty v předešlý stav, jelikož tento stav nenastal z důvodu pochybení na straně správce daně.

Daňový řád přesně nespecifikuje, z jaké částky náleží daňovému subjektu úrok a za jak dlouhou dobu mu úrok náleží. Měl by být výpočet vázán na vydání exekučního příkazu nebo až na faktickou úhradu daně? Nejvyšší správní soud vyslovil právní názor, že určujícím

²¹⁴ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.5.2006, sp.zn. 2 Afs 61/2005

okamžikem pro úročení neoprávněně vymožené částky není vydání exekučního příkazu, nýbrž teprve odepsání této částky z příslušeného bankovního účtu.²¹⁵ S tímto stanoviskem však příliš nesouhlasím, jelikož jak plyne z povahy úroku, jakožto ekonomické náhrady za ušlé příležitosti zhodnocení svých finančních prostředků, účelem je poskytnout daňovému subjektu (správci daní u úroku z prodlení dle § 252 DŘ) náhradu za dobu, kdy nemohl využít své peněžní prostředky k jiným finančním operacím, a tudíž se mu fakticky v průběhu času znehodnocovaly. Jelikož již vydáním exekučního příkazu je daňovému subjektu znemožněno nakládat s vymáhanou částkou, dochází tím prakticky k naplnění podstaty úroku dle § 254 DŘ.

Odlišností oproti úroku z neoprávněného jednání správce daně v nalézací rovině je i výše úrok v rovině platební, která je stanovena v dvojnásobné výši oproti úroku dle § 254 odst. 1 DŘ. Občas se nesprávně dovozuje, že by se měla zdvojnásobit jen výše repo sazby, kdy se naopak rozhodně přikláním k názoru, že se zdvojnásobí součet reposazby a čtrnácti procent.

5.6.4 Stanovení úroku dle § 254 DŘ

Již bylo řečeno, že úrok dle § 254 DŘ vzniká ex lege, proto jakékoliv rozhodnutí o stanovení úroku jen deklaruje, že úrok vznikl a v jaké výši. Tedy pouze tehdy, pokud správce daně vůbec nějaké rozhodnutí vydá, k čemuž jej daňový řád ani žádný jiný předpis explicitně nezavazuje. Při analýze budu pracovat s dvěma verzemi.

První z nich je postup, při kterém správce daně žádné rozhodnutí o stanovení daně nevydává. Správce daně po oznámení (zpravidla doručení) rozhodnutí o zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, má povinnost předeepsat přiznaný úrok na osobní daňový účet do 15 dní. Samozřejmě pokud jsou splněny ostatní předpoklady vzniku sankčního úroku. Daňový subjekt, jenž obdrží předmětné rozhodnutí, si může zkontrolovat, zda správce daně dodržel stanovenou zákonnou lhůtu a v případě jeho nečinnosti, bude postupovat v souladu s § 254 odst. 5 DŘ a podá námitky podle § 159 DŘ. Další postup je obdobný jako při přezkoumávání klasického rozhodnutí vydaného v daňovém řízení (tj. odvolací řízení atd.). Tento postup lze ospravedlnit i s ohledem na zásadu hospodárnosti dle § 7 odst. 2 DŘ nebo zásadou přiměřenosti. V rámci právní jistoty by měl správce daně

²¹⁵ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.5.2006, sp.zn. 2 Afs 61/2005

alespoň vyhotovit sdělení nebo úřední záznam o přiznání nebo nepřiznání úroku a založit jej do spisu.

Druhou variantou postupu správce daně je vydání rozhodnutí o stanovení výše úroku. Kobík položil otázku, zda by toto rozhodnutí mělo mít formu platebního výměru nebo „inkasního“ výměru, když se jím neukládá daňovému subjektu povinnost platit, ale inkasovat.²¹⁶ Výkladem souvisejících ustanovení daňového řádu lze dovodit, že postačuje vydat platební výměr, nikoliv nějaká nová forma rozhodnutí. Daňový řád v § 147 odst. 1 DŘ vymežil, že správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje například jako platební výměr. Jelikož pojem daň v sobě zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně (§ 2 odst. 4 DŘ), platebním výměrem se vlastně stanovuje i peněžité plnění, které by měl obdržet daňový subjekt. Platební výměr by však byl pouze deklaratorním rozhodnutím, právě z důvodu jeho vzniku ze zákona.

Postup správce daně popsany v předchozím odstavci by mohl být odůvodněn zásadou právní jistoty daňového subjektu, ale není v kontinuitě se zásadou hospodárnosti a přiměřenosti. Jako obhajoba postupu dle druhé varianty se nabízí tvrzení, že daňový subjekt by se měl dozvědět, z jakého důvodu mu není přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně, na základě jakých skutečností došel správce daně k úsudku, že nejsou splněny zákonné předpoklady pro jeho vznik. Možným návodem pro správce daně by bylo, pokud by příslušný správní nebo soudní orgán, který zrušuje (mění, prohlašuje za nicotné) rozhodnutí o stanovení daně, odůvodnil, jestli a jakým způsobem se správce daně dopustil nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Obecně vzato, nemělo by být vázáno srozumění daňového subjektu s právními závěry o přiznání nebo nepřiznání úrok až na jeho úkony v podobě podání námitek či jiných opravných prostředcích.

5.6.5 Vratitelnost přeplatku a náhrada škody

Pokud v důsledku splnění podmínek stanovených v § 254 odst. 1 a 2 DŘ vznikne přeplatek, bude předmětem tzv. testu vratitelnosti (§ 154 odst. 2 DŘ). Jediným případem, kdy se v této souvislosti nerealizuje test vratitelnosti, je případ neoprávněného vymáhání podle § 185 odst. 2 DŘ. Správce daně má povinnost vrátit vratitelný přeplatek do 15 dnů od účinnosti rozhodnutí (§ 254 odst. 3 DŘ), kdy tak nemusí učinit v souladu se zásadou

²¹⁶ KOBÍK, Jaroslav, KOUHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vydání. Olomouc: Anag, 2013. s. 1058

hospodárnosti, pokud přeplatek činí méně než 100 Kč. Opačný postup, tedy vrácení vratitelného přeplatku v hodnotě nižší než 100 Kč, je možný jen ve výjimečných případech. Zákon pracuje s pojmem „výjimečný případ“, aniž by bylo zřejmé, v jaké potenciální situaci lze tento postup využít. To musí vymezit až judikatura. Správce daně by měl vrátit přeplatek i bez žádosti daňového subjektu, pokud tak správce daně neučiní, daňový subjekt může podat námitky.

Peněžité sankce v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně plní funkci preventivní, kdy vede ke zdrženlivosti a odpovědnosti správce daně při vydávání rozhodnutí nebo zahajování exekučních řízení, jakož i funkci reparační, když vyjadřuje paušalizovanou náhradu škody.²¹⁷ Daňový řád vychází ze skutečnosti a snahy předejít řízení o náhradu škody²¹⁸ a proto stanovil, že se přiznaný úrok započítává na eventuální náhradu škody. Je důležité dodat, že pokud by náhrada škody byla stanovena v částce nižší, než byl přiznan úrok dle § 254 DŘ, rozdíl se v žádném případě nevrací. Z vlastní zkušenosti vím, že řízení o náhradě škody způsobenou při výkonu veřejné moci je velmi zdlouhavé, nákladné a s nejasným výsledkem řízení, proto i ustanovení o paušalizované náhradě škody hodnotím pozitivně a je v kontinuitě i se soukromoprávní úpravou.

5.6.6 Úrok z vratitelného přeplatku

Znaky úroku z neoprávněného jednání správce daně se vyskytují u úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ. Toto ustanovení reaguje na porušení povinnosti správce daně vrátit přeplatek, který prošel testem vratitelnosti, daňovému subjektu v zákonných lhůtách a nezáleží, jestli daňový subjekt musel žádat o přeplatek nebo byl správce daně povinen jej vrátit ze zákona.

Tento typ úrok vykazuje podobnosti i s úrokem z prodlení, který platí daňový subjekt, jelikož výše úroku je identická. Výhodou úroku z prodlení dle § 252 DŘ je liberační čtyřdenní lhůta, která se u úroku z vratitelného přeplatku neuplatní.

Přestože by se mohlo jevit, že úrok z vratitelného přeplatku a úrok z neoprávněného jednání správce daně jsou téměř totožnými sankcemi s velmi podobnými rysy, skutečnost je pravdou. O úroku z vratitelného přeplatku se vydává rozhodnutí, proti kterému je možné podat odvolání. Předpokladem je však žádost daňového subjektu o přiznání úroku

²¹⁷ BAXA Josef, DRÁB Ondřej. *Daňový řád – komentář*. II. Díl. I. vydání. Praha: Wolters Kluwer. 2011. s. 1474

²¹⁸ Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů

z vratitelného přeplatku. U úroku dle § 254 DŘ se rozhodnutí nevydává, obrana daňového subjektu může spočívat ve formě podání námítky.

6. Mezinárodní úprava porušení povinností při správě daní

Při řešení komplikovaných právních případů se často postupuje způsobem, že se porovnává česká právní úprava s právní úpravou v zahraničí, kdy je možné postavit právní argumentaci právě na zahraniční úpravě. V úvahu přicházejí zejména právní řády ze zemí kontinentální právní kultury. V poslední době se rozšiřuje počet mezinárodních smluv ohledně spolupráce při správě daní²¹⁹, ovšem právní úprava sankcí za porušení povinností při správě daní zůstává na vnitrostátním procesním předpisu. V praktické oblasti je českému daňovému řádu historicky nejbližším procesněprávním předpisem upravující správu daní slovenský zákon č. 563/2009 Z.z., o správě daní (daňový poriadok), ve znění pozdějších předpisů. Na druhou stranu, přestože pojetí slovenského daňového řádu vychází z obdobných principů jako ten český, existují z hlediska sankcí rozdíly.

Mlčenlivost a její porušení při správě daní

Slovenská právní úprava pojímá institut mlčenlivosti velmi podobně jako daňový řád, přesto je zde určitá koncepční rozdílnost. Daňovým tajemstvím se rozumí veškeré informace o daňovém subjektu, které se získají při správě daní a každý je povinen je zachovávat, pokud se tyto informace dozvěděl (§ 11 odst. 1 a 2 DP). Oproti § 52 DŘ, kde povinnost mlčenlivosti mají úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní, slovenská právní úprava pracuje s obecnějším vymezením povinného subjektu, kdy stanovila povinnost mlčenlivosti pro všechny osoby, což může za určitých okolností zjednodušit výklad, na koho se vlastně povinnost vztahuje. V tomto ohledu by se mohla povinnost mlčenlivosti a s tím spojená sankce za její porušení vztahovat i na zmocněnce daňového subjektu a jiných osob zúčastněných na správě daní.

Ačkoliv jsem ve druhé kapitole dovedl a vysvětlil, že je nezbytné poučovat osoby zúčastněné na správě daní, přestože explicitně to zákon u mlčenlivosti neupravuje, DP obsahuje přímé ustanovení o tomto poučení (§ 11 odst. 3 DP). Ostatní ustanovení jsou velmi podobná, kdy negativní vymezení povinnosti mlčenlivosti, tedy kdy o porušení mlčenlivosti nejde, je vymezeno širším výčtem než v české právní úpravě (§ 11 odst. 6 a násl. DP).

Porušení povinnosti mlčenlivosti není upravena vlastním ustanovením, kdy je zahrnuto pod správní delikty v § 154 odst. 1 písm. j) DP, konkrétně pod ustanovení upravující

²¹⁹ MATUŠTÍK, R. Další krok v boji proti daňovým únikům: Nový zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní. *Právní rádce*. Praha: Economia. 2013. s. 44 - 47

nesplnění povinností nepeněžité povahy. Správce daně může uložit pokutu v rozmezí mezi 60 – 3 000 EUR a při ukládání postupuje tak, že přihlíží k závažnosti, trvání a následkům protiprávního jednání. Velkým rozdílem je zejména délka lhůty, ve které je možné uložit pokutu, kdy oproti jednorozhodčí lhůtě v přestupkovém zákoně je v DP stanovena lhůta nejméně pěti roků, jelikož lhůta začíná běžet od konce roku, ve kterém se daňový subjekt dopustil správního deliktu (§ 155 odst. 11 písm. a DP).

Pořádková pokuta

U této formy sankce bude popis velmi krátký, jelikož lze odkázat na většinu informací již uvedených u předchozí sankce. DP totiž nezná samostatný institut pořádkové pokuty, ale aplikuje se § 154 odst. 1 písm. j) DP, který se vztahuje na všechny povinnosti nepeněžité povahy a použije se subsidiárně, pokud není jiné ustanovení, které by se mohlo na konkrétní případ aplikovat. Jedním z těchto ustanovení je například pokuta za nesplnění oznamovací povinnosti ve stanovené lhůtě, když daňový řád by za toto porušení mohl uložit jen pořádkovou pokutu. Slovenský daňový řád subsumuje toto porušení pod správní delikty dle DP.

Pokuta za opožděné tvrzení daně

České pojetí pokuty za opožděné tvrzení daně odpovídá správnímu deliktu dle § 154 odst. 1 DP. U právní úpravy této sankce poukážu na zásadní rozdíly mezi pokutou dle § 250 DŘ a správním deliktem nepodání daňového přiznání v DP, které se ovšem vztahují i na některé ostatní sankce, jelikož DP nezná pojem penále, pořádkovou pokutu nebo pokutu za porušení povinnosti mlčenlivosti.

V první řadě, správní delikt ve formě nepodání daňového přiznání vzniká logicky na základě naplnění znaků skutkové podstaty a vzniká ex lege. Diskreční pravomoc správce daně je ale dána stanovením rozsahu výše pokuty. Ta není stanovena procentně, ale rozmezím pevně stanovených částek (např. 30 - 16 000 EUR). Přestože sankce vzniká ze zákona, DP nabízí daňovým subjektům (dle DP daňovým dlužníkům) relativně širokou možnost úlevy ze sankce, resp. její prominutí (§ 157 DP). Podmínky pro uložení této pokuty jsou jinak identické jako u pokuty za porušení povinnosti mlčenlivosti.

Velkým rozdílem oproti DŘ je možnost liberace daňového subjektu. Koncepce pokuty za opožděné tvrzení daně vychází z objektivní odpovědnosti daňových subjektů bez stanovení liberačních důvodů. Slovenská právní úprava zvýhodňuje nepodnikající fyzické osoby, když

stanoví dva liberační důvody, kterými jsou zdravotní důvody a okolnosti hodné osobního zřetele. Samozřejmě tyto důvody nezavazují daňový subjekt povinnosti podat daňové přiznání. Pokuta za opožděné tvrzení daně v zahraničí byla předmětem rozboru zaměřující se na zvýšení ochoty daňových poplatníků plnit dobrovolně své povinnosti. Například daňový řád na Slovinsku odstupňuje pokutu v závislosti na časovém úseku, který uplynul mezi uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání a podáním daňového přiznání z vlastní iniciativy, čímž však může docházet ke snížení motivace daňových subjektů plnit své daňové povinnosti. V Portugalsku je možné snížit pokutu na 12,5 % zákonem stanovené sazby, pokud dojde k podání dodatečného daňového tvrzení před zahájením daňové kontroly. Bylo by zajímavé sledovat, jaký dopad by tato skutečnost měla v českých podmínkách. Ve Francii nebo Irsku umožňují snížit sankci ve formě pokuty během auditu.²²⁰

Úrok z prodlení a penále

Úrok z prodlení v DP je vymezen obdobným způsobem jako úrok z prodlení v DŘ. Odlišnost spočívá v jiném výpočtu výše úroku, kdy základem je základní úroková sazba Evropské centrální banky a dále například délka doby, za kterou se počítá úrok z prodlení (4 roky v DP). Jelikož úrok z prodlení dle DP nevzniká ex lege, ale ukládá ho správce daně, nikoliv, že jen vyrozumívá o jeho výši, je stanovena speciální prekluzivní lhůta pro uložení úroku z prodlení v délce pěti let (§ 156 odst. 8 DP).

Slovenský daňový řád neupravuje explicitně penále v podobě, v jakém ho zná DŘ. Ustanovením, které se podobá institutu penále tak, jak ho vymezuje DŘ, je § 154 odst. 1 písm. e) DP: „*Správneho deliktu sa dopustí ten, kto uvedie v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní daň, ktorá je nižšia ako daň, ktorú mal v daňovom priznaní uviesť.*“ Sankce v této podobě je sankcí za nesplnění břemena tvrzení, kdy slovenská úprava jde v této souvislosti dál a penalizuje daňový subjekt za chybně uvedenou částku daně v řádném daňovém přiznání nejen úrokem z prodlení, ale i sankcí, která se nápadně podobá českému penále, které ovšem vzniká jen v doměřovacím řízení.

²²⁰ Hospodářská komora. *Analýza možnosti zvýšení ochoty daňových poplatníků dobrovolně plnit povinnosti daně daňovými právními předpisy prostřednictvím zmírnění některých správních či trestních sankcí* [online] Hospodářská komora – připomínkování legislativy [cit. 5.9.2013] Dostupné online na: <http://www.komora.cz/pro-podnikani/legislativa-a-normy/pripominkovani-legislativy/nove-materialy-k-pripominkam/>

Úrok od správce daně

DP neobsahuje ustanovení podobné § 254 DŘ, ale upravuje v § 79 odst. 3 DP úrok od správce daně, který je téměř identický s českým úrokem z vratitelného přeplatku.

7. Závěr

Cílem práce měl být analyticko-kritický pohled na systém sankcí ve správě daní, vše podpořené dostatečně kvalitní a k tématu se vztahující rešeršní činností. Různé názory právníků, daňových poradců, soudců nebo pracovníků správců daně směřují mnohdy k odlišným výkladům jednotlivých ustanovení týkajících se následků porušení povinností při správě daní. Proto jsem se rozhodl shrnout aspekty systému sankcí v rámci daňového řízení a jiných postupů a řízení při správě daní, a uvést svůj hodnotící pohled na danou problematiku, náměty a návrhy.

Pokud bych měl zhodnotit, jak se mi podařilo zanalyzovat právní úpravu následků porušení povinností při správě daní, v první řadě bych uvedl, že jsem se zaměřoval pouze a jen na sankce dle části čtvrté DŘ. Jak jsem již uvedl na začátku této práce, správa daní je spojena s dalšími možnými následky porušení povinností (stanovení daně alternativním způsobem, exekuční náklady nebo ztráta možnosti realizovat určité oprávnění). V této souvislosti bych zmínil, že jedním z následků může být i vznik trestněprávní odpovědnosti, ať už fyzických nebo právnických osob. A právě vztah daní a trestu dle trestního práva se v poslední době stává častějším předmětem odborné i laické diskuse, jelikož není úplně jasné, jestli není v některých aspektech porušována zásada *ne bis in dem*. Existují odborné názory podpořené judikaturou nejen českých soudů, které tvrdí, že již uložením sankce při správě daní (zejména ve formě penále) v rámci správních deliktů daňových je naplněna represivní funkce, a v souladu se zásadou subsidiarity trestní represe je fakticky splněna i trestněprávní složka represe.

Vztah daňových trestních činů a daňových správních deliktů by jistě našel místo v této rigorózní práci, ovšem její rozsah bohužel neumožnil alespoň krátký exkurs do této problematiky. Domnívám se však, že by si tento právní jev zasloužil být obsahem samostatné akademické práce.

Přestože je daňový řád stále relativně novým procesním předpisem upravující správu daní a jehož účelem bylo odstranit praktické nedostatky předchozího ZSDP, nemyslím si, že vyřešil veškeré právní mezery. Jednotlivé formy sankcí neřeší veškeré nedostatky, se kterými by se správa daní měla vypořádat. V tomto ohledu je dle mého názoru vhodné se detailněji podívat na právní úpravu následků porušení povinností při správě daní na Slovensku, kterou osobně považuji za propracovanější, kdy normuje mimo jiné liberační důvody pro upuštění od potrestání daňového subjektu za pozdní podání daňového tvrzení. Slovenský daňový řád

upravuje rovněž i situace, které jsem v textu nastínil a kritizoval absenci jejich řešení v českém daňovém řádu, zahrnující např. sankcionování daňových subjektů za nesprávně tvrzenou daň v rovině nalézací, nejen v platební rovině, kdy se penalizuje prostřednictvím úroku z prodlení. Rozhodně bych se přimlouval k jasnému vymezení výpočtu a možné změny pokuty za opožděné tvrzení daně nebo upřesnění naplnění podmínek úroku z neoprávněného jednání správce daně.

Pokud jsem již zmínil možnost liberace daňových subjektů v rámci vzniku odpovědnosti a sankce, dodal bych, že jsem zastáncem znovu zavést možnost správního uvážení u pokuty za opožděné tvrzení daně. Povaha úroku z prodlení a penále si z mého pohledu vyžaduje jejich vznik ex lege, ovšem u pokuty za opožděné tvrzení daně bych se klonil k navrácení k možnosti stanovení daně na základě diskreční pravomoci správce daně, když bych tuto diskreci rozhodně doplnil kvalitním pokynem, který vymezí jednotlivé podmínky, které budou brány v úvahu při ukládání pokuty. A nezbytnou doprovodnou a nosnou konstrukcí při realizaci diskrece správce daně by měla být sbírka nebo jiná forma publikace zásadních rozhodnutí správců daně právě při ukládání pokut za opožděné tvrzení daně, aby byl naplněn požadavek legitimního očekávání a právní jistoty.

Přestože souhlasím se vznikem penále ex lege jakožto represí za nesplnění povinnosti tvrzení, myslím si, že stanovení motivačních nástrojů pro snížení penále v průběhu doměřovacího řízení by mohlo zvýšit ochotu daňových subjektů si řádně plnit své povinnosti. Věřím, že konstruktivní a efektivní diskuse napříč odborným spektrem by měla za následek vytvoření kvalitní právního rámce pro tuto oblast.

Závěrem bych dodal, že právní úprava následků za porušení povinností při správě daní je rámcově vymezena celkem kvalitně, kdy jednotlivé instituty mají své racionální opodstatnění, avšak jejich konkrétní úprava vykazuje řadu nedostatků. Ještě by možná stálo za úvahu vymežit jednotlivé skutkové podstaty porušení povinností obecně jako správní delikty, kdy by se jednotlivé skutky pojmenovaly a posuzovaly jen jako správní delikty s obecnou procesní právní úpravou.

8. Seznam použitých zdrojů

Odborné publikace

BAXA Josef, DRÁB Ondřej a kol. *Daňový řád. Komentář. I. a II. Díl. I. vydání.* Praha: Wolters Kluwer. 2011. 1537 s.

BOGUSZAK, Jiří, ČAPEK, Jiří., GERLOCH, Aleš. *Teorie práva.* Praha: ASPI Publishing, 2003, 323 s.

BREJCHA, Aleš. *Odpovědnost v soukromém a veřejném právu.* Praha: Codex Bohemie, 2000, 417 s.

HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo – obecná část. 7. vydání,* Praha: C.H.Beck, 2009, 837 s.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva,* 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 1995, 247 s.

KNAPPOVÁ, Marta. *Povinnost a odpovědnost v občanském právu.* Praha: Eurolex, 2003, 319 s.

KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem – komplexní pohled na problémy správy daní. 7. vydání,* Olomouc: Nakladatelství Anag, 2009. 879 s.

KOBÍK, Jaroslav, KOUHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem. 2. vydání.* Olomouc: Anag, 2013, 1191 s.

KOPŘIVA, Miloslav, NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu. 2. vydání,* Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2013, 927 s.

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád – komentář. 2. vydání,* Praha: C.H.Beck, 2011, 602 s.

MARŠÁLEK, P. *Právo a společnost.* Praha: Auditorium, 2008, 258 s.

MATES, Pavel a kolektiv. *Základy správního práva trestního. 5. vydání.* Praha: C.H.Beck. 2010, 252 s.

MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana, RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa,* 1. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 404 s.

PAPOUŠKOVÁ, Zdeňka a kolektiv autorů. *Finanční právo – věda, pedagogická disciplína a praxe.* Olomouc: Iuridicum, 2012, 215 s.

SVEJSKOVSKÝ, Jaroslav, VYCHOPENĚ, Martin, KRYM, Ladislav, PEJCHAL, Aleš a kol. *Zákon o advokacii - komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 656 s.

ŠVESTKA, Jiří, DVOŘÁK, Jan. *Občanské právo hmotné*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2009, 550 s.

Odborné články a statě

BURDA, Zdeněk. Nad judikaturou z oblasti daňového penále. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer. 2010. č. 9. s. 53 - 62

FUČÍKOVÁ, Jitka. Postihy za porušování povinností při správě daní – srovnání daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer. 2010. č. 11. s. 29 - 32

JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část XIII - Posečkáni a splátkování. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2013. č. 3. s. 3 - 10

JEROUŠEK, David. Pokuta za opožděné tvrzení daně z pohledu vzniku odpovědnosti a sankce. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2012. č. 4. s. 23 - 30

KOBÍK, Jaroslav. Penále a úrok u doměřeného daňového subjektu – úvahy nad novou právní úpravou. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2006. č. 6. s. 12 - 16

LANDGRÁF, Roman. Zásada proporcionality při správě daní aneb kdy končí spravedlivá únosnost při správě daní. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer. 2012. č. 10. s. 25 - 31

LICHNOVSKÝ, Ondřej. Kdy lze předepsat k úhradě příslušenství daně. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer. 2010. č. 8 s. 61 - 62

MACHÁČEK, Ivan. Příklady řešení sankcí v roce 2011 dle daňového řádu. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer. 2011. č. 6. s. 20 - 23

MATUŠTÍK, R. Další krok v boji proti daňovým únikům: Nový zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní. *Právní rádce*. Praha: Economia. 2013. s. 44 – 47

NEDVĚDICKÁ, Jana. Správní uvážení v daňovém řízení. *Daně a právo v praxi*. Praha: Wolters Kluwer. 2008. č. 4. s. 34 - 37

PODHRÁZKÝ, Milan. Přezkum rozhodnutí o určení penále. *Daňový expert*. Praha: Wolters Kluwer. 2012. č. 3, s. 40

ROZEHNAL, Tomáš. Lhůta pro podání daňového tvrzení a její nedodržení. In: *DNY PRÁVA 2011: The Conference Proceedings*. 1 ed. Brno: Masarykova univerzita, 2011, s. 340-350

ŠUSTR, Aleš. Advokát jako třetí osoba v daňovém řízení a povinnost zachovávat mlčenlivosti. *Daňová a hospodářská kartotéka*. Praha: Linde. 2002. č. 21. s. 22 - 24

Právní předpisy

Nařízení vlády č. 142/1994 Sb., kterým se stanoví výše úroků z prodlení a poplatku z prodlení, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 82/1988 Sb., o odpovědnosti státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 150/2002 Sb. soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 230/2006 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů

Ústavní zákon č.1/1933 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/2009 Z.z., o správě daní (daňový poriadok), ve znění pozdějších předpisů.

Směrnice Rady 2011/16/EU

Judikatura

Ústavní soud

Nález Ústavního soudu ze dne 4.2.1997, sp.zn. PL.ÚS 21/96

Nález Ústavního soudu ze dne 13.8.2002, sp.zn. PL.ÚS 3/02

Nález Ústavního soudu ze dne 24.8.2010, sp.zn. I. ÚS 629/10

Nález Ústavního soudu ze dne 28.8.2001, sp.zn. IV. ÚS 146/01

Nález Ústavního soudu ze dne 12.10.1994, sp.zn. Pl. ÚS 4/94

Nález Ústavního soudu ze dne 17.2.1999, sp.zn. Pl. ÚS 16/98

Nález Ústavního soudu ze dne 13.8.2002, sp.zn. Pl. ÚS 3/02

Nález Ústavního soudu ze dne 18.2.2010, sp.zn. I ÚS 1849/08

Nález Ústavního soudu ze dne 15.5.2012, sp.zn. PL ÚS 17/11

Usnesení Ústavního soudu ze dne 24.4.2001, sp.zn. II. ÚS 189/01

Nejvyšší soud

Nejvyšší soud ze dne 24.3.2004, sp.zn. 35 Odo 101/2002

Nejvyšší správní soud

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17.7.2008, sp.zn. 7 Afs 13/2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2013, sp. zn. 9 Aps 5/2012

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2010, sp.zn. 1 Afs 2/2010

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.12.2009, sp.zn. 2 As 57/2009

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, sp.zn. 1 Afs 78/2011

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2008, sp.zn. 8 Afs 40/2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.12.2005, sp zn. 2 Afs 44/2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2007, sp.zn. 7 Afs 176/2006

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.5.2007, sp.zn. 8 Afs 50/2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2007, sp.zn. 1 Afs 5/2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.2.2005, sp.zn. 7 As 18/2004

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.5.2006, sp.zn. 1 As 38/2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.12.2009, sp.zn. 5 As 104/2008

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.5.2007, sp.zn. 1 Afs 107/2006

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2011, sp.zn. 1 Afs 99/2010

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, sp.zn. 8 Afs 103/2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2007, sp.zn. 5 Afs 3/2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2010, sp.zn. 8 Afs 6/2010

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.12.2011, sp.zn. 2 Afs 13/2011

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2007, sp.zn. 8 Afs 146/2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.2.2007, sp.zn. 2 Afs 159/2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.1.2007, sp.zn. 7 Afs 140/2005
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2009, sp.zn. 5 Afs 53/2009
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.5.2006, sp.zn. 2 Afs 61/2005
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1.2010, sp.zn.9 Afs 55/2009
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.11.2009, sp.zn. 5 Afs 53/2009
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.9.2008, sp.zn. 8 Afs 38/2008
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, sp.zn. 7 Aps 2/2010
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.12.2009, sp.zn. 2 Aps 2/2009
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2007, sp.zn. 2 Afs 159/2005
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.2.2013, sp.zn. 9 Ans 20/2012
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.10.2009, sp.zn. 9 Afs 1/2009
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.4.2011, sp.zn. 2 Afs 88/2010
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2008, sp.zn. 2 Afs 74/2007
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2009, sp.zn. 5 Afs 1/2009
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, sp.zn. 8 As 17/2007
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.12.2012, sp.zn. 7 As 167/2012

Vrchní a krajský soud

Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 4.7.2001, č.j. 7 A 16/2000
Rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23.11.2006, sp.zn. 31 Ca 246/2005
Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 10.3.1997, sp.zn. 29 Ca 9/1996
Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, sp.zn. 10 Ca 34/2005
Rozhodnutí Krajského soudu ze dne 31.1.2007, sp.zn. 31 Ca 47/2006

Ostatní zdroje

Česká daňová správa. *Vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů* [online]. Česká daňová správa [cit. 24.7.2013] Dostupné na <http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/4557.html?year=0>

Ministerstvo financí. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. 2010

Finanční správa ČR. *Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství č. 15/2012* [online] Generální finanční ředitelství – správa daní a poplatků. [cit. 21.8.2013] Dostupné online na: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/MP_15_2012.pdf

Hospodářská komora. *Analýza možnosti zvýšení ochoty daňových poplatníků dobrovolně plnit povinnosti dané daňovými právními předpisy prostřednictvím zmírnění některých správních či trestních sankcí* [online] Hospodářská komora – připomínkování legislativy [cit. 5.9.2013] Dostupné online na: <http://www.komora.cz/pro-podnikani/legislativa-a-normy/pripominkovani-legislativy/nove-materialy-k-pripominkam/>

Ministerstvo financí. Důvodová zpráva k zákonu č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní [online] Poslanecká sněmovna. [cit. 15.7.2013] Dostupná online na: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=768&CT1=0>

Ministerstva financí. *Pokyn Ministerstva financí D – 348* [online] Ministerstvo financí – metodika správy daní. [cit. 10.7.2013] Dostupné online na: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-348.pdf

Veřejný ochránce práv. Přestupky – řízení o přestupcích. *Sborník stanovisek*. č. 9. 2012. s. 30

Abstrakt

Klíčová slova: *sankce, platební výměr, daňové řízení, povinnost mlčenlivosti, daňové přiznání, úrok, pozdní platba,*

Cílem této práce je kriticko-analytický pohled na právní úpravu následků porušení povinností při správě daní. Doposud chybí ucelená publikace nebo akademická práce zaměřená pouze na sankce při správě daní, která by obsahovala hlubší analýzu jednotlivých právních institutů, které vymezují sankce za porušení povinností v daňovém řízení nebo při jiných postupech v rámci správy daní.

Východiskem při vypracovávání obsahu této práce byly zejména důležitá soudní rozhodnutí nejvyšších soudů České republiky nebo názorů a článků od odborníků z oboru daňového práva, ať už se jedná o úřední osoby správců daně, soudce, daňové poradce, akademické pracovníky a jiné vzdělané osoby. Kromě analýzy jednotlivých zdrojů jsem se velmi často snažil zaujmout pozitivní nebo negativní názor na konkrétní problematiku, nastínit svůj pohled na účel a význam jednotlivých sankcí a poukázat na nedostatky při interpretaci a aplikaci institutů následků porušení při správě daní.

Po úvodních kapitolách (seznam použitých zkratk, úvod) následují dvě kapitoly, které pojednávají o základních zásadách správy daní, příslušenství daně a o právní odpovědnosti a sankci. Obsahem páté kapitole je nejdůležitější část této práce, týkající se jednotlivých sankcí vznikajících porušením povinností při správě daní dle části čtvrté daňového řádu. Krátký exkurz do slovenské právní úpravy má za cíl poukázat na základní odlišnosti oproti českému daňovému řádu. Poslední kapitola se týká shrnutí celého obsahu rigorózní práce.

Abstract

Klíčová slova: *sanction, penalty, payment assessment, tax proceedings, duty of confidentiality, tax return, interest, late payment,*

The goal of this thesis is critically-analysis view on the legal provisions of consequences of the breach of obligations within tax administration in Tax Procedure Code. So far there have missed a comprehensive professional book or an academical thesis focused just on sanctions within tax administration that would contain deeper analysis of legal institutes describing sanctions for the breach of obligations in tax proceedings or other processes within tax administration.

Starting point of writing of content of this thesis were in particular important court decisions of supreme courts of the Czech republic or legal opinion and articles from professionals from the field of tax law as workers of tax administrators, judges, tax advisors, academical employees or other educated people. Apart from analysis of particular sources I wanted to show positive or negative legal point of view on particular legal lack of clarity and indicate my view on purpose and meaning of the system of penalties and point out the lack in interpretation and application of legal provisions of consequences of the breach within tax administration.

After the first chapters (a list of used abbreviations, introduction) two other chapters follow that concern the basic principles of tax administration, tax accessories, legal responsibility and penalties. The content of the fifth chapter is the most important part of the thesis regarding the particular sanctions arising from the breach of obligations according to fourth part of Tax Procedure Code. Short explanation about sanctions in Slovakian Tax Procedure Code should point out to basic differences against Czech Tax Procedure Code. The last chapter concerns the summary of the whole content of this thesis.