

SANKCE DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU

DAMIAN CZUDEK

Katedra finančního práva a národního hospodářství,
Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Příspěvek si klade za cíl v úvodu představit institut odpovědnosti, jakožto následku porušení právní normy. Dále se budu věnovat pojmu sankce, jakožto obsahu právní odpovědnosti - „trestu“ a jejím druhům ve finančním, resp. daňovém právu. Základem práce pak bude pojednání o nové úpravě sankcí v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a jejich porovnání se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Key words in original language

Odpovědnost ve finančním právu; sankce; berní právo; daňový řád; zákon o správě daní a poplatků;

Abstract

The paper in its beginnings sets a task to introduce the institute of liability as a consequence to the breach of legal norm. Hereafter the author focuses on the sanction as a content of legal liability - "the punishment" and its types in financial and mostly in tax law. The core of the paper is constituted by the analysis of the new legal regulation of sanction in the Act No. 280/2009 Coll., Tax Code, as amended, and its comparison with the Act No. 337/1992 Coll., on the Tax and Fee Administration, as amended.

Key words

Liability in financial law; sanction; Tax law, Tax Code; Act on the Tax and Fee Administration

1. OBECNĚ K PROBLEMATICE FINANČNĚPRÁVNÍ ODPOVĚDNOSTI

Institut odpovědnosti najdeme ve všech společenských systémech. Ať už morálních, náboženských, politických, a jinak tomu není ani v právním systému. Právní odpovědnost je tak jedním z druhů společenské odpovědnosti.¹ Gerloch dělí odpovědnost na:

1. Odpovědnost právní – za porušení právní povinnosti;
2. Odpovědnost politickou – za výkon politické funkce;

¹ Šramková, D., in Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 1.díl, Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. s.117

3. Odpovědnost ústavní – odpovědnost smíšeného charakteru (politicko – právní);
4. Odpovědnost morální – tu dělí na vnitřní dimenzi, jakožto otázku svědomí pachatele, a vnější rovinu, jakožto odsouzení chování veřejným míněním.²

Odpovědnost, a stejně tak finančně právní odpovědnost, spočívá v povinnosti subjektu (pachatele) snášet nepříznivé následky svého protiprávního jednání stanovené v normách finančního práva, kterými jsou sankce.³ Finančněprávní odpovědnost je stěžejním pojmem finančního práva trestního, které je specifickým subsystémem finančního práva a jeho normy se týkají a ovlivňují chování subjektů napříč celým finančním právem⁴, resp. v i rámci dělené správy, jakožto sankce (finanční) za porušení norem správního práva.

Odpovědnost, a tím pádem i sankce bychom zde nemuseli mít, kdybychom buď neměli žádný normativní systém, žádné předepsané modely chování, anebo v případě, že by existující, člověkem stvořené modely chování byly bezesbytku respektovány a dodržovány. Takovýto předpoklad je samozřejmě utopií. Nutnost existence sankcí můžeme vyvozovat také z toho, že pokud uznáme, že existence psaného práva je společenskou nutností, a aby toto právo bylo účinné, je nutné také vytvořit určitý mechanismus, který kromě vědomého dodržování právních norem a naplňování dispozice právních norem, zabezpečí efektivitu – vykonatelnost těchto norem. Tím je vytvoření donucovacího systému – odpovědnostního systému.⁵

Vznik odpovědnosti se tedy váže především na chování, které spočívá v překročení kompetencí (komisivní chování), nevykonání nebo špatném vykonání povinnosti (omisivní chování). Právní odpovědnost vzniká tehdy, když na základě jednání jednoho právního subjektu vznikají nebo se mění právní vztahy. Příčinu tohoto stavu je možné hledat v tom, že jednání jednoho subjektu narušilo zájmy druhého subjektu.⁶

Odpovědnostní vztah je vztahem sankčním, jenž nastupuje v momentě porušení primárního právního vztahu. Je tak de facto sekundárním

² Gerloch, A., Teorie práva, 3. vydání, Plzeň: Aleš Čeněk, 2004, s. 178.

³ Šramková, Dana - Czudek, Damian - Orłowski, Janusz. Studia Ełckie, 2009, 11, od s. 223-237, 15 s.

⁴ Srovnej: Šramková, D., in Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 1. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. s.120

⁵ Srovnej Majka, P., Sankcje w prawie podatkowym – In: Brzeziński, B., Prawo podatkowe, Toruń: „Dom Organizatora”, 2009, s. 95

⁶ Kosikowski, C. Prawo finansowe: część ogólna. Warszawa: Dom wydawniczy ABC, 2003, s. 273-274.

vztahem, který úzce souvisí s porušenou povinností. Dle toho nastupuje také sankční norma a s ní sankce. Jedná se o negativní pojetí odpovědnosti. Právní teorie však vykládá odpovědnost také v pozitivním pojetí a ztotožňuje její vznik již se vznikem určité povinnosti – závazku.⁷ K tomuto pojetí se kloním i já, neboť v případě vzniku závazku musí (měl by) být subjekt srozuměn s následky za jeho nesplnění. Čili za určitých okolností se dá předpokládat, resp. lze jej i volním chováním vyvolat, vznik odpovědnostního vztahu a související sankce.

Právní odpovědnost není pouze sankcí, ale plní také další funkce ve společnosti:

1. Funkce reparační – dvě formy (naturální restituce a odškodnění);
2. Funkce satisfakční – např. omluva;
3. Funkce preventivní – předcházení vzniku porušení povinností a případným škodám;
4. Další funkce – např. signalizační.⁸

Obecně teorie práva chápe sankci jako trest nebo jiný donucovací prostředek, kterým se vynucuje dodržování zákona a jiných právních norem.⁹ „Sankcí se má na mysli újma různého charakteru, která je odlišná dle jednotlivých právních odvětví a je obsažena v klasickém typu právní normy. Nastupuje v případě porušení pravidla chování.“¹⁰ Definici sankcí najdeme také ve slovníku českého práva, jenž říká, že sankce je „součástí právní normy, která stanoví zvláštní újmu, jež má postihnout toho, kdo má odpovědnost za její porušení.“¹¹ Bude však otázkou, jak široce na pojem sankce budeme nazírat. Jak jsem již uvedl v anotaci, sankce je obsahem právní odpovědnosti. Rozsahem sankce se zabývá i Knapp, který tvrdí, že tento nemusí být vždy jasný. Sankcí může být trest, nepochybně i povinnost nahradit způsobenou

⁷ Srovnej Šramková, D., in Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 1.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. s.117

⁸ Srovnej Gerloch, A., Teorie práva, 3. vydání, Plzeň: Aleš Čeněk, 2004, s. 181 - 182.

⁹ Black, H. C. Blackův právní slovník (2. svazek) (J-Z). 6. vydání. Praha: Victoria Publishing, 1993, s. 1236.

¹⁰ Harvánek, J. Teorie práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008, s. 177.

¹¹ Madar, Z. Slovník českého práva. II. díl, P-Z. 3. rozš. a podstatně přepracované vydání. Praha: Linde Praha, 2002, s. 1306-1307.

škodu, může ji být také odvolání z funkce, někteří autoři za ni považují i neplatnost smlouvy odporující zákonu, atd.¹²

V kategorii finančně právní, resp. i daňověprávní, sankce cílí zejména na finanční situaci adresáta finančněprávní normy.¹³ Sankce tak zásadně zhoršuje daňověprávní situaci subjektu, kterého se týká.

Nesmíme zapomenout také na principy formulované v nálezů Ústavního soudu, publikovaného pod č. 405/2002 Sb., dle kterého by sankce měla být přiměřená svému trestu a nemělo by se jednat o sankci „zničující“.

2. SYSTÉM SANKCÍ V DAŇOVÉM PRÁVU

Stěžejním předpisem nejvyšší právní síly je Ústava České republiky a Listina základních práv a svobod a její čl. 11 odst. 5. Je zde nutnost existence normy, která předpokládá určitou povinnost adresáta této normy. Co se týče obecné právní úpravy sankcí v daňovém právu, musíme nahlédnout do relativně stále čerstvě účinného zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Nesmíme zapomenout ani na speciální úpravu nacházející se v jednotlivých daňových předpisech.

Specifický charakter sankcí vyplývá ze specifčnosti předmětu právní normy daňového práva. V dalším textu se budu zabývat sankcemi dle daňového řádu, zejména pak části IV nazvané „Následky porušení povinnosti při správě daní“.

3. SANKCE DLE DAŇOVÉHO ŘÁDU

Dle daňového řádu můžeme sankce rozdělit na dvě skupiny:

1. Sankce postihující porušení povinnosti peněžité povahy, tj. včasné stanovení a odvedení daně do státního rozpočtu či na účet daňového subjektu – v případě přeplatku;
2. Sankce postihující porušení povinnosti nepeněžité povahy.¹⁴

Jak již z výše uvedeného vyplývá, sankce mohou postihovat nejen (i) daňový subjekt, ale také (ii) správce daně a (iii) třetí osoby¹⁵, tedy sankce můžeme dělit také podle subjektu, vůči němuž sankce směřuje.

¹² Knapp, V., Teorie práva, Západočeská univerzita, 1994, s. 120.

¹³ Srovnej Gomułkowicz, A., Małecki, J., Podatki i prawo podatkowe, Wydanie III, Poznań: Przedsiębiorstwo wydawnicze, 1998, s. 114

¹⁴ Srovnej Lichnovský, O., a kol. Daňový řád – komentář, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010, s. 475

¹⁵ § 22 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. (dále také DŘ)

Všechny sankce postihující obě, resp. všechny tři skupiny jsou koncentrovány v již zmíněné části IV daňového řádu.

Ad 1) Daňový řád postihuje porušení povinnosti daňového charakteru přímo ze zákona, a to následovně:

- i. Daňový subjekt, jenž nesplnil povinnost v platební rovině, musí počítat se sankcí ve formě úroku z prodlení (§ 252 DŘ) a úroku z posečkané částky (§ 157 odst. 2 DŘ), který nahrazuje úrok z prodlení v případě povoleného posečkání daně;
- ii. Daňový subjekt, který porušil povinnost tvrzení daně, postihne sankce ve formě penále (§ 251 DŘ) a pokuty za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ);
- iii. Správce daně může za porušení povinnosti postihnout sankce ve formě úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 DŘ); sankční charakter má také úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 DŘ).

Ad 2) Sankcí za porušení povinnosti nepeněžitého charakteru je:

- i. Sankce za porušení mlčenlivosti – jedná se o pokutu za přestupek (§ 246 DŘ);
- ii. Sankce za ztěžování součinnosti při správě daní – pořádková pokuta uložená při jednání nebo mimo jednání (§ 247 DŘ).¹⁶

4. SANKCE ZA PORUŠENÍ POVINNOSTI NEPENĚŽITÉHO CHARAKTERU

V případě porušení povinnosti mlčenlivosti¹⁷, kterou ukládá daňový řád nebo jiný daňový zákon, což úzce souvisí s jednou ze základních zásad správy daní zásadou neveřejnosti vyjádřenou v § 9 odst. 1 daňového řádu, hrozí fyzické osobě přestupek dle zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů.¹⁸ Jedná se o zcela nové pojetí a je tak upravena nová skutková podstata protiprávního jednání.

¹⁶ Dubšeková, L., Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně – I. část. Daně a právo v praxi, Wolters Kluwer ČR, 8/2010, s. 9.

¹⁷ Povinnost mlčenlivosti, ať už úřední osoby nebo osoby zúčastněné na správě daní, upravuje § 52 – 55 daňového řádu.

¹⁸ Srovnej Kobík, J., Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem, Nakladatelství ANAG, 2010, s. 865.

Maximální výše pokuty je zákonem stanovena na 500.000,- Kč. Pokutu bude projednávat nejbližší nadřízený správce daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje.¹⁹

Procesně se bude postupovat podle přestupkového zákona a správního řádu^{20, 21}. Předpokládá se projednání přestupku nejen z podnětu daňového subjektu, ale i z moci úřední, tzn., že je zjištěn v rámci činnosti daňové správy.

Další sankcí nepeněžitého charakteru je pořádková pokuta. Ustanovení § 247 daňového řádu předpokládá uložení pořádkové pokuty daňovému subjektu nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní:

1. za delikty při jednání se správcem daně spočívající v rušení pořádku, neuposlechnutí úřední osoby, urážlivém chování;
2. za jiné ztěžování či maření správy daní spočívající v nesplnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy stanovené zákonem nebo rozhodnutím správce daně.²²

Maximální výše pořádkové pokuty činí 50.000,- Kč. Zákon umožňuje opakované ukládání pořádkové pokuty, pokud důvody jejího uložení nepominuly. Adresátovi sankce umožňuje také použít řádného opravného prostředku a proti pokutě se odvolat – kromě případu dle ustanovení § 249 daňového řádu. Včas podané odvolání má odkladný účinek. Splatnost pokuty zákon stanoví na 15 dnů od právní moci příslušného rozhodnutí. V porovnání se zákonem o správě daní a poplatků daňový řád nově stanovuje výši pořádkové pokuty a lze ji také uložit, pokud dotčená osoba nevyhoví bez dostatečné omluvy výzvě správce daně ke splnění procesní povinnosti, a to v případě, pokud s nesplněním procesní povinnosti nespojuje zákon jiný důsledek.

5. SANKCE ZA PORUŠENÍ POVINNOSTI PENĚŽITÉ POVAHY

První ze sankcí za porušení povinnosti peněžitě povahy je „Pokuta za opožděné tvrzení daně“, jejíž úprava se nachází v § 250 daňového řádu. Zde zákonodárce sankcionuje pozdní podání daňového přiznání, hlášení či vyúčtování, tak jak tyto lhůty určuje daňový řád v ustanoveních § 136 – 142 daňového řádu. Je třeba však zdůraznit, že zákonodárce ještě nově dává možnost daňovému subjektu bez sankce

¹⁹ § 246 odst. 3 daňového řádu

²⁰ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů,

²¹ Dubšeková, L., Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně – I. část. Daně a právo v praxi, Wolters Kluwer ČR, 8/2010, s. 9.

²² Tamtéž.

podat daňové tvrzení do pěti dnů v porovnání s termínem původním. Výše pokuty se určuje v závislosti na délce prodlení a výši daně stanovené opožděně podaným tvrzením.²³ Správce daně nemá možnost moderace a výše pokuty je tak explicitně stanovena zákonem a také obligatorně aplikována. Minimální částka činí 500,- Kč, maximální pak 300.000,- Kč. Daňovému subjektu ji správce daně sděluje výměrem.

Další sankcí je možnost uložení „Penále“ dle ustanovení § 251 daňového řádu, v případě že správce daně doměří daň z úřední povinnosti. Penále počítáme z doměřované částky, a to ve výši 20%, je-li daň zvyšována, 20%, je-li, snižován daňový odpočet, a 1 %, je-li snižována daňová ztráta.²⁴

V neposlední řadě nesmíme zapomenout na úroky z prodlení. Daňový řád rozlišuje mezi dvěma okamžiky – prodlení daňového subjektu a vznik povinnosti daňového subjektu hradit úroky z prodlení. Daňový subjekt se dostává do prodlení, pokud neuhradí daň v den její splatnosti.²⁵ Novinkou v Daňovém řádu je obdoba již zmíněného pětidenního „odkladu“ v případě podávání daňového tvrzení a počátku počítání pokuty. Pro počátek povinnosti hradit úroky platí totéž. Výše úroku odpovídá výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení lze uplatnit nejdéle za dobu pěti let.

Zákon upravuje také situaci, kdy pochybí správce daně. Pro tyto případy stanoví v § 254 daňového řádu nárok daňového subjektu na úroky z neoprávněného jednání, a to v případě, že dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu²⁶. Z takto nesprávně zaplacené částky náleží daňovému subjektu úrok ve stejné výši, jako u předchozího odstavce. Zákonodárce ale rozlišuje situace, kdy bude vymáháno neoprávněně. V takovémto případě bude náležet úrok ve výši dvojnásobku, tj. repo sazba ČNB plus 26 procentních bodů. Ustanovení odstavce 2 také dopadá na negativní jednání správce daně v rámci tzv. dělené správy.

²³ Srovnej Lichnovský, O., a kol. Daňový řád – komentář, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010, s. 479 – 480.

²⁴ § 251 daňového řádu

²⁵ Lichnovský, O., a kol. Daňový řád – komentář, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010, s. 485.

²⁶ Pro posouzení vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně se analogicky použije ustanovení zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů.

6. ZÁVĚR

Je možné konstatovat, že úprava sankcí v daňovém řádu doznala zásadních změn, minimálně co se týče jejich systematického uspořádání. Jeví se jako ucelenější a propracovanější, v porovnání se zákonem o správě daní a poplatků jsou v zásadě koncentrovány na jednom místě, a to v části IV daňového řádu nazvané „Následky porušení povinností při správě daní“.

Velmi kladně hodnotím rozsáhleji rozpracovanou úpravu odpovědnosti správce daně vůči daňovému subjektu, což alespoň částečně vyvažuje poměrně striktní úpravu odpovědnosti daňového subjektu. Takový posun v regulaci správy daní taktéž posiluje princip profesionality a klientského přístupu, což bylo ostatně jedním z hlavních cílů nového daňového řádu.

Literature:

- Šramková, D., in Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 1.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004.
- Gerloch, A., Teorie práva, 3. vydání, Plzeň: Aleš Čeněk, 2004,
- Šramková, Dana - Czudek, Damian - Orłowski, Janusz. Studia Elckie, 2009, 11, od s. 223-237,
- Srovnej Majka, P., Sankcje w prawie podatkowym – In: Brzeziński, B., Prawo podatkowe, Toruń: „Dom Organizatora”, 2009,
- Kosikowski, C. Prawo finansowe: część ogólna. Warszawa: Dom wydawniczy ABC, 2003,
- Gerloch, A., Teorie práva, 3. vydání, Plzeň: Aleš Čeněk, 2004,
- Black, H. C. Blackův právní slovník (2. svazek) (J-Z). 6. vydání. Praha: Victoria Publishing, 1993,
- Madar, Z. Slovník českého práva. II. díl, P-Z. 3. rozš. a podstatně přepracované vydání. Praha: Linde Praha, 2002,
- Harvánek, J. Teorie práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008,
- Knapp, V., Teorie práva, Západočeská univerzita, 1994,
- Gomułkowicz, A., Małecki, J., Podatki i prawo podatkowe, Wydanie III, Poznań: Przedsiębiorstwo wydawnicze, 1998,
- Lichnovský, O., a kol. Daňový řád – komentář, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010,
- Dubšeková, L., Průvodce změnami ve správě daní podle nového daňového řádu a jejich význam pro daňový subjekt při jednání se správcem daně – I. část. Daně a právo v praxi, Wolters Kluwer ČR, 8/2010,
- Kobík, J., Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem, Nakladatelství ANAG, 2010.

Contact – email

damian@czudek.cz