

LHŮTA PRO PODÁNÍ DAŇOVÉHO TVRZENÍ A JEJÍ NEDODRŽENÍ

TOMÁŠ ROZEHNAL

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

Abstract in original language

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád přinesl novou úpravu nejen lhůt pro podání daňového tvrzení, ale také sankcionování za nedodržení těchto lhůt. Cílem příspěvku je poukázat na určitá specifika zmíněné nové právní úpravy

Key words in original language

Daňové tvrzení, lhůta, sankce, opožděné

Abstract

The aim of the article is to refer about specific application problems with the new legal regulation of the sanction for late filling of the tax return.

Key words

Tax return, term, sanction, late filling

1. ÚVOD

Téma sekce, do které řadím svůj příspěvek, je spojeno s otázkou financování veřejných rozpočtů. Zaměřil jsem svůj příspěvek na hlavní téma nepřímo, když zde nemám v úmyslu pojednávat o dani jako o jednom z příjmů veřejných rozpočtů přímo, ale zaměřím se na dílčí otázku příslušenství daně. Je třeba brát v úvahu, že nejenom daň samotná, ale i její příslušenství je příjmem některého z veřejných rozpočtů¹.

Článek je konkrétně zaměřen na otázku sankce, která je představována pokutou za opožděné tvrzení daně. Tento sankční nástroj je obsažen v ust. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád). Dle ust. § 2 odst. 5 daňového řádu je pak pokuta za opožděné tvrzení daně příslušenstvím daně, ke které se

¹ Například ust. § 6 odst. 1 zákona č. 218/2009 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů stanoví, že příjmem státního rozpočtu je výnos daní a jejich příslušenství; Ostatně zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) považuje příslušenství daně přímo za daň (sleduj ust. § 2 odst. 4 daňového řádu).

váže. V podstatě jde o sankci, která je udělována za opožděné podání daňového tvrzení. Daňový řád spojuje vznik této sankce s marným uplynutím určité "náhradní lhůty", která nastavuje základní lhůtu pro podání daňového tvrzení. Dle informací, které mají původ v daňové správě České republiky, je výše uvedená "náhradní lhůta" kvalifikována jako lhůta hmotněprávní. Tato kvalifikace má za následek nepříznivé dopady na daňový subjekt, protože tento je povinen daňové tvrzení do konce "náhradní lhůty" nejen podat, ale i doručit příslušnému správci daně. V případě, že takto neučiní, vystavuje se hrozbě udělení pokuty za opožděné tvrzení daně minimálně ve výši 500,- Kč. Alespoň takový názor převládá v daňové správě České republiky.

Dle mého názoru je výše uvedený názor nesprávný. Z této premisy vycházím při formulaci tohoto článku a jako takovou se ji také budu snažit prokázat.

2. SANKCE OBECNĚ

Již Knapp ve své učebnici teorie práva popisem jednotlivých komponent pojmu "právo" dochází k závěru, že právo je "formálně sdělný společenský normativní a regulativní systém, který je vytvářen nebo uznáván státem k dosažení určitých společenských účelů a k prosazení a ochraně určitých obecných společenských zájmů a jehož normy jsou vynutitelné státní mocí"². S pojmem vynutitelnosti práva je nepochybně spjata odpovědnost. Odpovědnost je v první řadě představována sankcí. Sankcí se rozumí povinnost snést zákonem předvídanou újmu při nesplnění zákonem stanovené povinnosti. Knapp dělí sankce na objektivní - plynou obecně ze zákona a jsou obsahem struktury právní normy a subjektivní - konkrétní následek za porušení právní povinnosti³.

Objektivní sankce je tedy spojena se strukturou právní normy. Právní norma je základní výstavbovou jednotkou právního řádu. Z hlediska struktury se tradičně člení na hypotézu, dispozici a sankci. Hypotéza je vlastně úvodem právní normy, tzn. určitým předpokladem dispozice. Nastane-li hypotéza, je třeba přejít k dispozici, která určuje, co se stane právě v případě realizace hypotézy. Sankce je poté završením struktury právní normy, když vyjadřuje, co se stane v případě, kdy nastane hypotéza a nebude-li splněna dispozice. Knapp však považuje takto pojatou strukturu právní normy sice za instruktivní, avšak nepřesnou. Upozorňuje na fakt, že dispozice vystupuje jednou v pozici pozitivní a jednou v pozici negativní, tzn. že struktura právní normy je vlastně čtyř dílná. Dále má za to, že normativní částí právní normy není hypotéza, ale pouze dispozice a sankce. Nakonec dochází k závěru, že tradičně pojatá struktura právní

² KNAPP, V. *Teorie práva. I. vydání. Praha : C.H.Beck, 1995, str. 50*

³ *Tamtéž, str. 200*

normy obsahuje vlastně právní normy dvě a to jednu, kde vystupuje dispozice ve své podobě a druhou, kdy dispozice představuje hypotézu (tzn. když nedojde k jejímu naplnění a stává se předpokladem sankce). Navíc právní normy bývají často tvořeny tak, že jedna část tradiční struktury chybí. V případě imperfektní normy, tzn. normy bez dispozice vyvstává otázka, zda jde vůbec o právní normu⁴. Knapp odpovídá, že o právní normu jde i v případě normy imperfektní, když právní řád vždy nějakým způsobem zabraňuje chování normě odporujícímu, tzn. existuje zde vždy alespoň určitá nepřímá sankcionovatelnost. S tímto názorem polemizuje například Vojíš, když má za to, že sankce je pouhou dispozicí právní normy. Jeho pojetí právní normy pak představuje právní norma sankcionovatelná (je-li A (hypotéza), má být B (dispozice)) a právní norma sankční (není-li B, má být sankce). Odmítá pak uznat za definiční znak každé právní normy státní donucení (ať už přímé nebo nepřímé) a to právě z důvodu možnosti absence sankce ve struktuře právní normy⁵.

Subjektivní sankcí je sankce, která je již dostatečně specifikovaná, protože stíhá konkrétní osobu, která porušila právní povinnost. Dle Vojíře ji lze členit na sankci podmíněnou rozhodnutím a sankci rozhodnutím nepodmíněnou. Další členění spatřuje v rozdělení na sankce kompenzační (např. náhrada škody) a nekompenzační (např. pokuta)⁶.

2.1 SYSTEMATICKÉ OTÁZKY ZAŘAZENÍ SANKCE

Z hlediska určitého systematického zařazení pokuty za opožděné tvrzení daně do systému práva využijí členění právních odvětví vytvořené Průchou. Ten člení odvětví správního práva na správní právo organizační, hmotné, procesní a trestní. Správní právo trestní pak zahrnuje úpravu základů a následků odpovědnosti za správní delikty⁷.

Správní právo trestní tak upravuje odpovědnost za porušení správních předpisů, myšleno vyjma následků trestněprávních. Jako taková je představována vztahem orgánu veřejné moci, který ukládá sankci, když je nejen jeho oprávněním, ale zejména povinností sankci udělit, přesněji řečeno zabývat se okolnostmi pro udělení sankce. Na druhé

⁴ KNAPP, V. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 1995, str. 247

⁵ VOJÍŘ, P. *Sankce a její časová determinace*. In: COFOLA 2010 – 2010 – COFOLA 2010 : the Conference Proceedings. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2010

⁶ *tamtéž*

⁷ PRŮCHA, P. *Správní právo, obecná část*, Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 352

straně vztahu stojí osoba fyzická nebo právnická, která musí sankci strpět (za předpokladu jejího zákonného udělení).

Správně právní odpovědnost lze členit na subjektivní a objektivní. Toto členění vychází z objektivních a subjektivních předpokladů odpovědnosti. Mezi objektivní lze řadit protiprávnost, následek a příčinnou souvislost, mezi subjektivní zavinění. U objektivní odpovědnosti neexistuje prvek zavinění a řadí se sem odpovědnost za tzv. jiné správní delikty. Jiné správní delikty člení Průcha na disciplinární delikty, pořádkové delikty, jiné správní delikty fyzických osob a delikty právnických osob⁸. Subjektivní odpovědnost pokrývá oblast přestupků.

Bez ohledů na probíhající diskuse o samostatnosti či nesamostatnosti práva daňového⁹ na právu finančním, můžeme daňové právo trestní vytvořit alespoň pro účely akademické. Alespoň tak činí odborná literatura, když přebírá Průchovo členění správního práva¹⁰.

3. LHŮTY

Právní vztahy existují v prostoru a čase. Čas je považován za právní skutečnost. Jako právní skutečnost působí na právní vztahy, na jejich vznik, změnu nebo zánik. Nejčastěji se projevuje ve formě lhůty, tzn. určitého omezeného časového úseku nebo pevně stanoveného data¹¹. K účelu lhůty podotýká Ústavní soud, že "*smyslem právního institutu lhůty obecně je snížení entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích, urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů*"¹².

Lhůty je možné členit na lhůty stanovené zákonem (zákonné), lhůty stanovené orgánem veřejné moci (správcovské či soudcovské), lhůty s jejichž uběhnutím spojuje právní řád hmotněprávní následky (hmotněprávní), lhůty stanovené pro provedení procesního úkonu

⁸ PRŮCHA, P. *Správní právo, obecná část*, Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 326

⁹ RADVAN, M. a kol.: *Finanční právo a finanční správa*, Berní právo. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, s. 56

¹⁰ *Tamtéž s. 69*

¹¹ *Hendrych D. a kol. Právní slovník. 2 rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2003,*

¹² *Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 545/99 ze dne 3.2.2000, dostupný na www.nalus.usoud.cz*

(procesní), lhůty s jejichž marným uplynutím dochází k zániku práva či povinnosti (prekluzivní) nebo k oslabení práva (promlčecí)¹³.

3.1 INSTITUTY SPOJENÉ SE LHŮTOU V DAŇOVÉM ŘÁDU

Tyto instituty se nacházejí zejména v ust. § 32 až 37 daňového řádu. Jde zejména o řešené otázky počítání času a tím i lhůty, prodloužení lhůty nebo její navrácení v předešlý stav a zejména otázku zachování lhůty. Poslední otázka je upravena v ust. § 35 daňového řádu

Dle daňového řádu je lhůta zachována v případě, kdy je učiněn úkon u věcně a místně příslušného správce daně a to nejpozději v poslední den lhůty. Stejně tak postačí, když je poslední den lhůty podána u provozovatele poštovních služeb zásilka směřovaná výše uvedenému správci daně, podána datová zpráva opatřena zaručeným elektronickým podpisem na technické zařízení správce či správců daně nebo konečně podána datová zpráva do datové schránky. Zákon zde vyjadřuje pravidla pro zachování lhůty, myšleno lhůty procesní, která je stanovena za účelem učinění úkonu osobou zúčastněnou na správě daní. Z povahy věci se nemohou výše uvedená pravidla spojovat se lhůtami hmotněprávními, jejichž znakem je, že příslušný úkon musí být do konce lhůty dokonán, typicky musí být podání doručeno do sféry správce daně.

Ač se věc nezdá příliš složitá, jak vidno, v praxi způsobuje nemalé potíže.

4. POKUTA ZA OPOŽDĚNÉ TVRZENÍ DANĚ

Pokuta za opožděné tvrzení daně se systematicky řadí do části IV. daňového řádu. Zde je souhrnně upraven sankční systém uplatňovaný při správě daní (není však vyloučeno, aby speciální zákon upravoval další typy sankcí). Účelem pokuty za opožděné tvrzení daně je sankcionování za nesplnění právním předpisem stanovené povinnosti podat řádné nebo dodatečné daňové tvrzení (§ 1 odst. 3 daňového řádu).

Zákonné předpoklady pro udělení pokuty jsou:

1. zákon stanoví povinnost podat daňové tvrzení
2. daňový subjekt nepodá daňové tvrzení vůbec nebo
3. podá daňové tvrzení po lhůtě a zpoždění je delší než 5 pracovních dnů

¹³ Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 180

Pokuta je pak počítána za každý den prodlení. Daňový řád navíc stanoví horní a spodní omezení výše pokuty, když spodní hranice začíná na 500,- Kč a horní končí na 300.000,- Kč. Správce daně zde tedy neaplikuje správní uvážení ani nevykládá neurčitý právní pojem. Dostává se tak do role, kdy je povinen dle zákona pouze určit, zda došlo k naplnění dispozice ust. § 250 odst. 1 a 2. Případná špatně vypočtená výše pokuty by měla být korigována specifickým prostředkem ochrany, kterým je oprava zřejmých nesprávností dle ust. § 104 daňového řádu.

Z hlediska výše uvedeného je tedy pokuta za opožděné tvrzení daně sankcí, která je objektivně upravena v ust. § 250 daňového řádu. Jde o normu sankční, když zde splývá sankce s dispozicí. Předpokladem udělení sankce je nepodání nebo opožděné podání daňového tvrzení. Z hlediska subjektivního jde o sankci za porušení právní povinnosti a to povinnosti podat daňové tvrzení. Tato povinnost je stanovena v ust. § 135 a násl. daňového řádu. Na základě ust. § 4 daňového řádu může být povinnost podat daňové tvrzení stanovena ve speciálním zákoně, který upravuje správu daní jinak. Jde o sankci podmíněnou rozhodnutím, když o povinnosti platit pokutu rozhoduje správce daně platebním výměrem (ust. § 250 odst. 5 daňového řádu). Dále jde o sankci nekompenzační, když cílem sankce není nahradit způsobenou škodu, ale pouze potrestat daňový subjekt.

Pokuta za opožděné tvrzení daně je součástí daňového práva trestního a nabývá podoby tzv. jiného deliktu správního. Správce daně tedy nehodnotí subjektivní stránku deliktu, tzn. otázku zavinění, ale pouze, zda došlo k porušení právní povinnosti jednáním daňového subjektu. Z hlediska tradičního členění správních deliktů je obtížné pokutu zařadit, protože nenaplnuje definiční znaky žádného Průchou uváděných správních deliktů. Řešení se dle Průchy nabízí de lege ferenda, když budoucí úprava správních deliktů by tyto měla členit na delikty pořádkové, proti platební kázní a disciplinární¹⁴. Pokuta za opožděné tvrzení daně by pak nepochybně spadala pod delikty proti platební kázní.

V případě, kdy daňový subjekt nepodá daňové tvrzení vůbec, je otázka udělení pokuty relativně bezkonfliktní. V právní praxi se pouze řešily otázky ve smyslu, zda je možné udělit pokutu i v případě, kdy je výsledná daňová povinnost nulová (například v případě osvobození od daně u daně dědické nebo darovací). Mnohem specifitější je však otázka opožděného podání daňového tvrzení. Zákon zde hovoří o určité liberační lhůtě v délce pěti pracovních dnů.

¹⁴ PRŮCHA, P. *Správní právo, obecná část*, Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 350; popřípadě je využitelné podrobnější členění správních deliktů uváděné Matesem, viz MATES, P. a kol. *Základy správního práva trestního*, Skripta. 2 vydání, Praha : C. H. Beck, 2000, s. 10

V praxi daňové správy byla tato liberační lhůta posouzena jako lhůta hmotněprávní, tzn. s důsledkem, že se na tuto lhůtu nevztahují obecná pravidla o zachování lhůty stanovená v ust. § 35 daňového řádu. Jinými slovy, nestačí například podat daňové tvrzení k poštovní přepravě poslední den pěti denní liberační lhůty, avšak daňové tvrzení musí být v této lhůtě doručeno správci daně.

Příklad

Daňový subjekt podává standardní daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, které se podává dle ust. § 136 odst. 1 daňového řádu nejpozději do 1.4.2011. 5 pracovních dnů tak uplynulo pátkem 8.4.2011. Do tohoto dne musí být daňové tvrzení doručeno správci daně, jinak se daňový subjekt vystavuje minimálně sankci ve výši 500,- Kč.

Vybraná odborná literatura se přímo nevyjadřuje k povaze liberační lhůty, pouze konstatuje, že daňový subjekt se vystavuje sankci v případě, kdy podá daňové tvrzení po lhůtě a toto se nedostane do sféry správce daně (záleží tedy na pružnosti jednání, například provozovatele poštovních služeb)¹⁵, popřípadě konstatuje, že daňový řád toleruje zpoždění v délce 5 pracovních dnů¹⁶ nebo se věci nevěnuje vůbec¹⁷.

Mám za to, že 5-ti denní liberační lhůta není lhůtou hmotněprávní. Vycházím z obecného chápání práva hmotného jako stanovícího jaká práva a povinnosti subjektu náleží a práva procesního, stanovícího jak postupovat pro uplatnění právě práva hmotného. Dle Purkrábka povaha lhůty musí být odvozována od povahy právního úkonu, k jehož učinění je stanovena. Úkon hmotněprávní pak působí následky hmotněprávní (utváří hmotná práva a povinnosti) a úkon procesní a contrario utváří procesní práva a povinnosti. Konečně tedy lhůta stanovená k úkonu, s jehož učiněním nebo neučiněním ve lhůtě jsou spojeny hmotněprávní následky, je lhůtou hmotněprávní a naopak¹⁸.

¹⁵ BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1454*

¹⁶ LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. *Daňový řád, komentář. 2. vydání. Praha : C.H. BECK, 2011, s. 568*

¹⁷ KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem. ANAG, 2010, s. 877*

¹⁸ PULKRÁBEK, Z. *K povaze lhůty podle § 247 odst. 1 OSŘ – hmotněprávní či procesní?, Právní rozhledy, č. 13, 2004, s. 502; i tak jde o určité zjednodušení, když samotná hranice mezi právem a procesním a hmotným je dlouhodobým předmětem*

Obecným předpokladem dále je, že právo hmotné je upraveno v hmotněprávních předpisech a právo procesní v předpisech procesních. Alespoň z hlediska systematiky zákonů je takové uspořádání žádoucí. Průnik obou práv by pak měl být z textu zákona jasně seznatelný. Typickým průnikem pak bude například stanovení prekluzivní lhůty pro stanovení a placení daně v §§ 148 a 160 daňového řádu, s jejichž marným uplynutím je spojen přímo zánik práva.

Dle mého názoru nedochází marným uplynutím 5-ti denní liberační lhůty k hmotněprávním následkům. Lhůta pro podání daňového tvrzení je lhůtou, která je stanovena pro učinění úkonu, kterým se zahajuje tzv. vyměřovací či doměřovací daňové řízení (ust. § 134 daňového řádu). Jde tak vlastně o úkon, kterým je správci daně poskytnuta určitá informace, se kterou pak dále pracuje. V případě, kdy daňový subjekt daňové tvrzení nepodá, je správce daně oprávněn jej k tomu vyzvat. Výsledná daňová povinnost je pak stanovena případně pomůckami (ust. § 98 daňového řádu). Je-li daňové přiznání podáno, daňová povinnost se poté stanovuje platebním výměrem (ust. § 147 daňového řádu). Mám za to, že až samotným stanovením daňové povinnosti dochází k určitému zásahu do hmotného práva. Daňové tvrzení je dle mého názoru standardním procesním úkonem, respektive jde o speciální typ podání (ust. § 70 ve spojení s ust. §§ 139 a 141 daňového řádu).

Stejně tak s prodlouženou lhůtou pro podání daňového tvrzení nejsou spojeny žádné hmotněprávní následky. Svým způsobem jde o pokračování lhůty pro podání daňového tvrzení. Jde o situaci obdobnou ust. § 71 daňového řádu, který stanoví, že podání učiněné datovou zprávou bez zaručeného elektronického podpisu lze potvrdit nebo opakovat ještě v následujících 5 dnech ode dne dojití správci daně. Tato lhůta také není hmotněprávní.

Shrnuto, daňové tvrzení je úkonem daňového subjektu, který má podobu podání při správě daní. Tímto podáním dochází k aktivizaci konkrétních procesních postupů a řízení, které jsou upraveny v daňovém řádu (může jít o řízení vyměřovací, doměřovací, postup k odstranění pochybností, daňovou kontrolu). Nepodání daňového tvrzení opět aktivizuje konkrétní procesní postupy a řízení (pouze s tím rozdílem, že správce daně vyzývá daňový subjekt k podání a tím zahajuje příslušná řízení a logicky nelze zahájit postup k odstranění pochybnosti, když zde není žádné tvrzení). Daňové tvrzení však není úkonem, který by měl hmotněprávní následky. Ani lhůta pro podání daňového tvrzení tak není lhůtou hmotněprávní, logicky jí nemůže být

vědeckého zkoumání z různými výsledky. Za příklad může posloužit dílo Macura, který se snažil poukázat na vývoj přístupů k této otázce v právním odvětví občanského práva procesního, viz MACUR, J. Právo procesní a právo hmotné, Masarykova univerzita v Brně, Brno, 1993

ani prodloužení této lhůty o pět pracovních dní. Dle výše uvedeného by tedy stačilo, pokud by daňový subjekt podal daňové tvrzení alespoň poslední den lhůty, například k poštovní přepravě.

Otázkou zůstává, zda ke stejnému výsledku lze dojít i pomocí interpretace předmětné právní normy. Text ustanovení § 250 odst. 1 zní přesně takto:

"Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů..."

Z hlediska gramatického výkladu ustanovení v první části zmiňuje otázku podání či nepodání daňového tvrzení. Druhá část navazuje na první tak, že otázku podání nebo nepodání daňového tvrzení navazuje na lhůtu 5-ti pracovních dnů. Z čistě gramatického výkladu tak neplyne jasný závěr. V první řadě je nutné dobrat se významu *"podání daňového tvrzení"*. Poté by mělo být dovoditelné, co musí daňový subjekt v průběhu 5-ti denní lhůty učinit, aby se nevystavil nástupu odpovědnosti za správní delikt.

V případě, kdy gramatickým výkladem nelze dosáhnout nesporného výsledku, je třeba využít dalších výkladových metod. Těmi jsou zejména metody výkladu systematického a teleologického. Z hlediska systematického je vhodné zejména zjistit, zda právní předpis neupravuje institut na jiném místě než v interpretovaném ustanovení. Z hlediska právní jistoty adresáta právní normy a předpokladu racionálního zákonodárce plyne, že v případě opětovného použití již jednou právním předpisem definovaného institutu, by tento měl být vykládán stejným způsobem. V opačném případě by zákonodárce měl svoji vůli k odlišné právní úpravě zřetelně projevit.

Daňové tvrzení je podáno tehdy, kdy podání došlo správci daně. Teprve tehdy je zahajováno vyměřovací nebo doměřovací řízení. Ust. § 35 daňového řádu pak hovoří o zachování lhůty. Předpokladem udělení pokuty je nepodání daňového tvrzení či jeho podání po lhůtě. Odpovědnost za správní delikt nevzniká tehdy, když je daňové tvrzení podáno v souladu s ust. § 35 daňového řádu. Logicky tak zákonodárce musel při koncipování ust. § 250 vycházet z toho, že podáním daňového tvrzení myslel i podání ve smyslu ust. § 35. Rozebírané ustanovení ve své druhé části pokračuje... *"..nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů"*. Pokud tedy daňový řád obecně podáním daňového tvrzení rozumí i podání učiněné poslední den lhůty ve smyslu ust. § 35, mám za to, že úprava § 250 neobsahuje žádnou výrazně odlišnou úpravu, ze které by plynulo, že zde by se na věc mělo nazírat jinak. To plyne z jednoduché otázky - *Co učiní daňový subjekt po stanovené lhůtě?* A odpověď musí logicky znít - *To stejné, co měl učinit již ve lhůtě.* Pokud měl tedy daňový subjekt podat daňové tvrzení ve lhůtě základní a stačilo mu k tomu i naplnit dikci ust. § 35, musí se uvedené vztahovat k prodloužené lhůtě 5-ti pracovních dní.

Na druhou stranu, z hlediska objektivně teleologického výkladu lze vysledovat podobnost pokuty za opožděné tvrzení daně s úrokem z prodlení dle ust. § 252 daňového řádu. Úrok z prodlení představuje další prvek sankčního systému daňového práva trestního. Jeho funkce je stejná jako u podobného institutu známého z práva soukromého (např. § 517 odst. 2 zákona 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Úrok z prodlení se počítá z částky neuhrazené daně, u které již uplynul den splatnosti. Samotný úrok z prodlení se však počítá až od pátého pracovního dne následujícího po dni splatnosti daně (ust. § 252 odst. 2 daňového řádu). Dle ust. § 135 odst. 3 daňového řádu je daň splatná poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Jinými slovy, zákonodárce zde trestá daňový subjekt také až od pátého pracovního dne, avšak z gramatického vyjádření normy jasně plyne, že do pátého pracovního dne prodlení musí být daň již uhrazena. Použijeme-li tedy *argumentum a simili*, měli bychom z hlediska účelu ustanovení dojít ke stejnému výsledku a to, že pět pracovních dnů je doba, do které musí být problém celkově vyřešen. Takový výsledek interpretace je ostatně v souladu s požadavkem racionálního zákonodárce a bezrozpornosti právního řádu.

V situaci, kdy při výkladu právního předpisu, respektive při odstraňování jeho gramatických nejasností dojde ke kolizi jednotlivých výkladových metod, je třeba zvolit jednu z nich jako správnou. Vzhledem k faktu, že daňové právo je systematicky řazeno do práva veřejného, je třeba při výběru ze sporných výkladových metod volit tu, která je ve prospěch daňového subjektu – *in dubio mitius*¹⁹. V našem případě je nesporně ve prospěch daňového subjektu metoda výkladu systematického, jejíž výsledek mu zaručuje, že daňové tvrzení postačí podat až poslední den liberační lhůty dle ust. § 250.

5. ZÁVĚR

Tímto krátkým příspěvkem do konferenčního sborníku jsem se snažil poukázat na fakt, že veřejné rozpočty nelze plnit za každou cenu a to ani v současné nelehké ekonomické situaci. Mám za to, že kvalifikace náhradní liberační lhůty pro podání daňového tvrzení jako lhůty hmotněprávní není v souladu s právně teoretickým pozadím věci. To jsem se snažil prokázat jak pomocí standardních výkladových metod právních předpisů, tak pomocí rozboru rozdílu mezi lhůtou hmotněprávní a procesní. Nastolená otázka bude nesporně brzy předmětem soudního posouzení, tzn. nezbyvá než napjatě čekat, jak nakonec bude věc v praxi řešena.

¹⁹ MELZER, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 1 vydání. Praha : C.H.Beck, 2009, s. 204

Literature:

- KNAPP, V. Teorie práva. 1. vydání. Praha : C.H.Beck, 1995, str. 247
- HARVÁNEK, J. a kol. Teorie práva. Plzeň : Aleš Čeněk, 2008, str. 501
- VOJÍŘ, P. Sankce a její časová determinace. In: COFOLA 2010 – 2010 – COFOLA 2010 : the Conference Proceedings. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2010
- PRŮCHA, P. Správní právo, obecná část, Brno: Masarykova univerzita a Doplněk, 2004, s. 41
- RADVAN, M. a kol.: Finanční právo a finanční správa, Berní právo. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, str. 509
- HENDRYCH, D. a kol. Právní slovník. 2 rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2003
- BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 1537
- BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 1537
- KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A. Daňový řád s komentářem. ANAG, 2010, str. 959
- LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. Daňový řád, komentář. 2. vydání. Praha : C.H. BECK, 2011, s. 568, str. 602
- PULKRÁBEK, Z. K povaze lhůty podle § 247 odst. 1 OSŘ – hmotněprávní či procesní?, Právní rozhledy, č. 13, 2004, str. 502
- MELZER, F. Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace. 1 vydání. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 269
- MATES, P. a kol. Základy správního práva trestního, Skripta. 2. vydání, Praha : C. H. Beck, 2000, str. 159
- MACUR, J. Právo procesní a právo hmotné, Masarykova univerzita v Brně, Brno, 1993, s. 158

Contact – email

61238@mail.muni.cz