

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA PRÁVNICKÁ

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Diplomová práce

**Sankce, se zaměřením na pokuty v daňovém řádu,
hmotně-právních daňových a účetních předpisech a
možnosti jejich prominutí**

Ilona Samcová

Plzeň 2023

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická
Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Ing. Ilona SAMCOVÁ**
Osobní číslo: **R19M0351P**
Studijní program: **M0421A220004 Právo a právní věda**
Téma práce: **Sankce, se zaměřením na pokuty v daňovém řádu, hmotně-právních daňových a účetních předpisech a možnosti jejich prominutí**
Zadávající katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

Zásady pro vypracování

1. Popis sankcí a jejich dopad na daňový subjekt
2. Možnosti prominutí sankcí
3. Účetní zachycení a daňový pohled
4. Sankce z hlediska trestní odpovědnosti
5. Vybraná judikatura k dané problematice


Rozsah diplomové práce:
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam doporučené literatury:

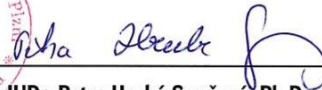

LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-838-2.
HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. Meritum Daň z přidané hodnoty 2021. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer 2021. ISBN 978-80-7676-081-3.
KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces a judikatura k problémovým situacím. 1. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2016, 487 s. ISBN 9788075540294.
KOPŘIVA, Milan, BREBURDA, Jan a NOVOTNÝ, Jaroslav. Manuál k daňovému řádu 2022. 3. vyd. Ostrava: Sagit 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.
NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina a kol. Daňové řízení. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Josef Nocar**
Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání diplomové práce: **4. února 2022**
Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2023**



JUDr. et PhDr. Stanislav Balík, Ph.D.
děkan



JUDr. Petra Hrubá Smržová, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 8. srpna 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Sankce, se zaměřením na pokuty v daňovém řádu, hmotně-právních daňových a účetních předpisech a možnosti jejich prominutí“

vypracoval/a samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 31. března 2023

Ilona Samcová

Poděkování

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu mé diplomové práce Ing. Josefu Nocarovi za vstřícný přístup, trpělivost a poskytnuté rady při zpracovávání mé diplomové práce.

Obsah

Seznam použitých zkratk	8
Seznam tabulek	9
Seznam grafů.....	10
Úvod.....	11
1 Cíle a metodika práce.....	13
2 Teoretická východiska práce.....	14
2.1 Vymezení pojmu daň	14
2.2 Daňové právo	16
2.3 Právní odpovědnost.....	18
2.4 Sankce dle daňového řádu	19
2.4.1 Vymezení pojmu sankce	21
2.4.2 Sankce postihující deliktní jednání daňového charakteru	22
2.4.3 Sankce za porušení povinností nepeněžitého charakteru	27
2.5 Právní delikt a trestní odpovědnost.....	28
3 Sankce v daňovém řízení se zaměřením na pokuty	31
3.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně.....	32
3.2 Pokuta za porušení mlčenlivosti	34
3.3 Pořádková pokuta.....	36
3.4 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.....	40
3.5 Zjednodušené řízení o uložení pokuty	42
4 Pokuty upravené v dalších hmotněprávních a účetních předpisech.....	43
4.1 Zákon o daních z příjmů.....	43
4.2 Zákon o účetnictví.....	47
4.3 Zákon o dani z přidané hodnoty.....	51

5	Promíjení příslušenství daně a vybraná judikatura.....	54
5.1	Obecné podmínky k prominutí příslušenství daně.....	54
5.2	Individuální promíjení příslušenství daně	57
5.2.1	Prominutí penále	58
5.2.2	Prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky.....	61
5.2.3	Prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně.....	63
5.2.4	Prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení	66
5.2.5	Prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu	70
5.3	Hromadné promíjení příslušenství daně.....	71
	Závěr.....	74
	Seznam použitých zdrojů.....	76
	Resumé.....	84
	Resume.....	85

Seznam použitých zkratk

DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
NSS	Nejvyšší správní soud
ÚS	Ústavní soud
GFŘ	Generální finanční ředitelství
ČNB	Česká národní banka
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
ČR	Česká republika
FÚ	Finanční úřad
KS	Krajský soud
SJM	Společné jmění manželů
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
SpŘ	Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
TZ	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů 89/2012 Občanský zákoník
KH	Kontrolní hlášení
SŘS	Zákon č. 150/2022 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZOP	Zákon č. 350/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich

Seznam tabulek

Tab. 1: Struktura čtvrté části daňového řádu. Vlastní zpracování dle daňového řádu, 2023	20
Tab. 2: Rozdělení sankcí dle daňového řádu. Vlastní zpracování dle Hušákové , 2023	22
Tab. 3: Pochybení účetní jednotky, která není podnikatelem a procentní výše hodnoty aktiv. Vlastní zpracování dle Březinové, 2023	48
Tab. 4: Srovnání právní úpravy prominutí příslušenství daně. Vlastní zpracování podle Kopřivy, 2023.....	58

Seznam grafů

Graf 1: Celková výše prominutí příslušenství daně vs prominuté penále v rámci porušení rozpočtové kázně. Vlastní zpracování dle Informace o činnosti Finanční správy ČR za roky 2018-2021, Ministerstvo financí České republiky, 2023.....60

Úvod

Tato diplomová práce se zabývá problematikou sankcí, se zaměřením na pokuty v daňovém řádu, hmotně-právních daňových a účetních předpisech a možnostmi jejich prominutí. Autorka si zvolila toto téma zejména kvůli jeho aktuálnosti, jelikož v dnešní době je vzhledem k nastupující ekonomické recesi a proběhlé celosvětové pandemii koronaviru SARS-CoV-2 vyvíjen velmi velký tlak na výběr daní, s čímž souvisí také tlak na daňové subjekty, aby řádně a včas plnily své povinnosti.

Daně tvoří jeden ze zásadních příjmů státního rozpočtu a je na nich závislá nejen finanční saturace veřejných rozpočtů, ale také realizace hospodářské či bezpečnostní politiky. Ostatně k tomu se také souhlasně vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 28. 6. 2016, podle jehož názoru jsou „*stanovení daňové povinnosti a efektivní výběr daní životně důležité pro řádné fungování státu a společnosti*“¹. Právě kvůli takové zásadnosti daní ve státním rozpočtu je důležité zajistit, aby plátcí odváděli daň pravidelně, včas a ve správné výši. V případě, že dojde k neplnění povinností se strany daňového subjektu, správce daně může přimět takový subjekt ke spolupráci prostřednictvím sankčních nástrojů. Jelikož nikdo není neomylný a každý může občas zapomenout, nebo se překouknout, daňové předpisy umožňují při splnění určitých podmínek prominutí uložených sankcí.

Sankce představuje určitý druh postihnu, jež hrozí daňovému subjektu, pokud nedodrží povinnosti mu stanovené, avšak měla by také do určité míry plnit funkci preventivní, neboť subjekt je předem informován, že za dané porušení mu vznikne újma, proto by se tomu měl snažit vyhnout. Podrobněji je problematika sankcí z pohledu zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vysvětlena v první části diplomové práce společně s vymezením druhů právních deliktů a vysvětlením právní odpovědnosti, jelikož odpovědnost se sankcemi úzce souvisí. V rámci třetí kapitoly jsou rozepsána teoretická východiska sankcí se zaměřením na pokuty ukládané v daňovém řízení a následně také přiblíženy sankce z pohledu jiných zákonů. Poslední obsáhlá kapitola je věnována promíjení jednotlivých dříve

¹ Nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15.

vysvětlených druhů sankcí, přičemž k tomuto je také uvedena zajímavá a související recentní judikatura.

1 Cíle a metodika práce

Hlavním cílem diplomové práce je zjistit, systematicky charakterizovat, popsat a vysvětlit jednotlivé sankční prostředky a nástroje, kterými lze sankce prominout. S vědomím rozsáhlosti daného tématu se autorka v rámci diplomové práce zaměřuje převážně na podrobné definování sankcí v podobě pokut a možností jejich prominutí upravené zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Okrajově budou také rozebrány sankce v podobě pokut a jejich prominutí z pohledu zvláštních hmotněprávních předpisů, jako je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Vzhledem k časté novelizaci právní úpravy si autorka vytyčila za cíl, v rámci diplomové práce vytvořit systematický přehled následků porušení zákonem stanovené povinnosti v oblasti daňového práva a prostřednictvím správní praxe a recentní judikatury správního soudnictví zpracovat jednotlivé kroky, jak se proti vyměřené sankci bránit, jaké jsou možnosti prominutí a případně v jaké maximální výši daná sankce může být prominuta.

K dosažení hlavního cíle muselo být nejprve splněno několik dílčích cílů. Prvním dílčím cílem bylo objasnit klíčové pojmy za pomoci odborné literatury. Následovala část práce, ve které byly charakterizovány a detailně popsány jednotlivé druhy pokut, které jsou upraveny zejména zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Předposledním, dílčím cílem bylo vysvětlení pokut ukládaných jinými daňovými zákony. V rámci předposledního dílčího cíle byl za pomoci teoretického vysvětlení z předchozích kapitol detailně popsán institut individuálního prominutí u vybraných druhů pokut, a to včetně prominutí hromadného, které bylo hojně využíváno zejména při pandemii koronaviru SARS-CoV-2. V poslední části práce byla zhodnocena právní úprava sankcí a jejich promíjení v daňovém právu.

Pro účely splnění cíle práce autorka stanovuje následující výzkumnou hypotézu:

H1: *Právní úprava sankcí v daňovém právu je dostatečná.*

Hypotéza byla následně pomocí dat získaných z teoretického průzkumu a využitím základních logických metod potvrzena či vyvrácena v následujících kapitolách.

2 Teoretická východiska práce

V této kapitole se autorka bude zabývat především obecnému představení hlavní problematiky diplomové práce. Pro lepší představu a přehlednost budou využívány přehledové tabulky a myšlenky jednotlivých autorů, případně použita také judikatura správního soudnictví.

2.1 Vymezení pojmu daň

V souvislosti s pojmem daň se můžeme setkat s mnoha definicemi. Dle odborné literatury můžeme chápat pojem daň jako „zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu“² nebo také jako „veřejný příjem vyznačující se určitou cykličností a neexistencí přímého ekvivalentního protiplnění“³. Tyto definice vychází z neznámější a daňovými publikacemi nejvíce využívané definice, která uvádí pro daň charakteristické vlastnosti, a to, že „daň je povinná, zákonem uložená platba plynoucí do veřejného rozpočtu, nenávratná, neekvivalentní, zpravidla neúčelová a většinou pravidelná.“⁴ Jinými slovy lze říci, že daň je pravidelným odvodem peněžitého plnění do veřejného rozpočtu, přičemž výše tohoto odvodu je pevně ohraničena legislativou. Zároveň je třeba uvést, že za již odvedené peněžité plnění, není, a to ani v jeho poměrné výši, poskytnuto žádné protiplnění.

Tím, že poplatníci jsou povinni odvádět daně, jsou zároveň omezováni ve své svobodě. Takové omezení svobody jednotlivce je v současné době možné pouze na základě uložení povinnosti všeobecně závaznou právní normou, kterou je v případě daní zákon. Daně plynou do veřejného rozpočtu a následně jsou jejich prostřednictvím hrazeny požadavky občanů a nezbytnosti nutné pro fungování státu (např. základní školství či obrana státu proti vnějšimu nepříteli). Nicméně, daně nemusí vždy zůstat pouze v rozpočtu daného státu, ale mohou plnit také funkci nadnárodní. Například daně vybrané v České republice mohou být přerozděleny také do rozpočtu Evropské unie. Odměnou poplatníků za odvedenou daň je možnost

² ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 11.

³ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020., s. 289.

⁴ VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022, s. 1.

užívání veřejných statků, nejedná se však o odměnu peněžní. Proto definujeme daň jako platbu nenávratnou. Daň je zpravidla platbou neekvivalentní zejména z důvodu nerovného podílu mezi výší odvodů poplatníků a míry spotřebovávání veřejně financovaných statků jednotlivých subjektů. Prostřednictvím některých druhů daní jsou také redukovány rozdíly ve důchodech jednotlivých subjektů. Ten, kdo má vyšší příjem by měl do veřejného rozpočtu přispívat více. Z toho však nevyplývá, že bude z rozpočtu více čerpat, jelikož často to bývá opačně. Daň je platbou neúčelovou, jelikož v okamžiku, kdy ji poplatník odvádí, není známo, za jakým účelem budou tyto prostředky využity. Toto hledisko však nemusí platit u silniční daně. Poplatníci, kteří vlastní motorová vozidla, tuto daň hradí s vědomím, že z těchto prostředků bude hrazena výstavba a údržba silnic a dálnic. A nakonec k poslednímu definičnímu pravidlu, daň je platbou pravidelnou, jelikož je vybírána za stálý časový úsek, tj. zdaňovací období.⁵

Jak již bylo výše uvedeno, povinnost odvodu daně je v České republice možné stanovit pouze na základě (daňového) zákona. Jedním z hlavních současných právních předpisů, který se touto problematikou zabývá je daňový řád, který daň popisuje z odborného pohledu a zaměřuje se zejména na procesní postupy a pravidla, přičemž její základní definici uvádí v § 2 odst. 3. Daně však nejsou do veřejného rozpočtu pouze odváděny, ale mohou nastat také situace, kdy jsou platby z veřejného rozpočtu vráceny. Jedná se o situace nastalé v rámci daňového řízení, kdy výsledkem takového řízení může být výdaj z příjmové části veřejného rozpočtu. Daňový řád v této souvislosti pracuje s pojmy jako daňový odpočet, daňová ztráta či jiné daňové zvýhodnění (příplatky, prémie či finanční zvýhodnění apod.) a příslušenství daně.⁶

Příslušenství daně představují zejména:

- Úroky - úrok z prodlení (§ 252 DŘ), úrok z posečkané částky (§ 253 DŘ), úrok z vratitelného přeplatku (§ 253a DŘ), úrok z nesprávně stanovené daně (§ 254 DŘ), úrok z daňového odpočtu (§ 254a DŘ);

⁵ VANČUROVÁ, Alena a HANA ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022, str. 2-3.

⁶ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád 2022*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., s. 11-12.

- Pokuty a penále – pořádková pokuta (§ 247 DŘ), pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ), pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 247a DŘ), penále (§ 251 DŘ); a
- Náklady řízení (§ 107 DŘ) a exekuční náklady (§ 182 a násl. DŘ).⁷

Za daňové zákony je však třeba považovat nejen zákony upravující jednotlivé daně, ale také zákony upravující cla, poplatky a další peněžítá plnění, při jejichž správě se používá daňový řád. Vedle daní existují také poplatky, které však nelze s daněmi zaměňovat. Zatímco za odvod daně není obdržena žádná protihodnota, za poplatek subjekt zpravidla dostává protiplnění ze strany státu nebo jiné veřejnoprávní korporace. Nelze však stanovit pevnou hranici mezi daněmi a poplatkem, jelikož v určitých případech může mít platba charakter jak daňový, tak nedaňový. Nejistá hranice je například u příspěvků na sociální zabezpečení a jiných druhů zákonného pojištění, neb nesplňují podmínky pro zařazení do daňové kategorie, ale svými vlastnostmi jsou daním velmi podobné.⁸

V neposlední řadě příjem do veřejného rozpočtu tvoří cla. Clo lze obecně definovat jako dávku vybíranou v okamžiku, kdy zboží přejde přes státní hranice.⁹

2.2 Daňové právo

Daňové právo v České republice je pojímáno jako pododvětví finančního práva a v tomto systému je řazeno do jeho fiskální části. Předmětem daňového práva je část společenskoekonomických vztahů, která souvisí s realizací daňových oprávnění a plnění daňových povinností účastníky takových vztahů.¹⁰

Obecně lze uvést, že daňové právo představuje soubor právních pravidel upravujících daňové příjmy veřejných rozpočtů, tj. daně, poplatky a jiná analogická peněžítá plnění, přičemž je rozdělováno na daňové právo hmotné a daňové právo procesní, které dohromady tvoří jednotný celek.

⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, s. 291-924.

⁹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád 2022*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., s. 5-6.

¹⁰ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, s. 288.

Pro daňové právo mají dále význam zákony, upravující správu daní a ostatní daně. Prováděcí předpisy uskutečňující zákony, jako jsou vyhlášky či nařízení vlády, nemají pravomoc rozšiřovat okruh právních sankcí ani práv a povinností, které stanoví zákon. Dle čl. 1 odst. 2 Ústavy veškeré tuzemské „větší“ daně jsou kromě českých předpisů více či méně upraveny i na úrovni evropského práva, typicky je tomu tak u daní z příjmu, kde dochází k úpravě prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění.¹¹ Podle čl. 10 Ústavy jsou součástí právního řádu vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána. Dále také Ústava zakotvuje, že evropské právo má zpravidla aplikační přednost před českým právem.¹² Ale v případě daňového subjektu, je na jeho uvážení, zda se bude dovolávat tuzemské nebo evropské úpravy. Jelikož v případě, že evropské ustanovení je pro daňový subjekt výhodnější, je možné se ho dovolat i přes české právo. Na druhou stranu, jestliže by pro daňový subjekt byla příznivá více česká úprava než evropská, je možné se dovolávat tuzemské úpravy.

Dle postavení právních subjektů v právních vztazích lze rozlišovat právo veřejné a soukromé. Daňové právo řadíme mezi právo veřejné, z důvodu existence vztahů nadřízenosti a podřízenosti a právní normy, která upravuje vztahy mezi státem jako nositelem státní moci a občany a jinými právními subjekty působícími v rámci tzv. občanské společnosti, podřízenými státu.¹³

Daňový řád, který byl již zmíněn výše je od 1. ledna 2011 základním pramenem daňového práva procesního. Dalšími velmi důležitými předpisy v oblasti daňového práva jsou pokyny Ministerstva financí a pokyny Generálního finančního ředitelství, které jsou vydávány zejména z důvodu sjednocení správní praxe. Tyto pokyny však nejsou součástí obecně závazných právních předpisů, nicméně pro správní orgány zde platí povinnost respektovat a aplikovat úpravu z pokynů při provádění správní praxe. Správní orgány tuto povinnost nemají pouze v případě, že by obecně závazné právní předpisy nebyly v souladu se správní praxí.¹⁴ K této

¹¹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád 2022*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., s. 6-7.

¹² Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, článek 1 odst. 2.

¹³ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád 2022*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., s. 6-7.

¹⁴ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád 2022*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., s. 4.

problematice se také vyjadřuje Nejvyšší správní soud již v několika svých rozhodnutích. Například rozhodnutí NSS č.j. 2 Ans 1/2005-57 týkající se lhůty pro uzavření vytykácího řízení, NSS vyjadřuje své stanovisko tak, že pokud byla vytvořena správní praxe z určitého pokynu (v tomto případě pokynu Ministerstva financí D-144 o stanovení lhůt v rámci vytykácího řízení) a „*pravidla jsou finančními úřady nepochybně všeobecně dodržována a pracovníci těchto úřadů považují za nezbytné tak činit*“, není pochyb, že došlo k vytvoření správní praxe na základě daného pokynu.¹⁵ Na tento klíčový rozsudek pak odkazuje NSS např. v rozhodnutí č.j. 2 As 187/2017.

2.3 Právní odpovědnost

Na úvod by autorka ráda uvedla, že pojmem právní odpovědnosti se v rámci rozprav o jejích teoretických koncepcích zabývali autoři již v 80. letech minulého století. Jedná se totiž o složitý pojem, který ani dnes není v literatuře a právních předpisech definován konzistentně.

Právní odpovědnost je jedním z několika druhů existujících odpovědností. Dalšími druhy odpovědnosti mohou být politická odpovědnost (významná v rámci fiskální části finančního práva, jelikož daňové zatížení je nejčastějším politickým tématem každé politické strany), ústavní odpovědnost či morální odpovědnost. Právní odpovědnost lze také rozdělit na právní a mimoprávní odpovědnost. Zatímco mimoprávní odpovědnosti jsou vztahovány ke konkrétnímu subjektu a jeho vnitřnímu vědomí (např. morální odpovědnost – otázka svědomí), právní odpovědnost je založena právními normami, které vytvářejí určitý systém vztahů a vazeb v horizontální a vertikální linii. Hlavním znakem právní odpovědnosti je sankce, která vytváří povinnost snést újmu v případě nastalé skutečnosti předpokládané sociální normou. Takovými skutečnostmi, kterými vzniká právní odpovědnost, jsou protiprávní jednání a protiprávní stav.

Funkce a klasifikace právní odpovědnosti

Lze určit čtyři druhy funkcí právní odpovědnosti, kterými jsou:

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 28.04.2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57.

- *Funkce reparační (kompenzační)* – uplatňována zpravidla u majetkové právní odpovědnosti;
- *Funkce satisfakční* – zpravidla uplatňována v oblasti práva na ochranu osobnosti, přičemž je užíván institut zadostiučinění ve vhodně a účelné formě (např. veřejná omluva a případná finanční náhrada);
- *Funkce preventivní* – vzniku situací porušení právní povinnosti je třeba předcházet, potřeba posuzovat celostně v rámci systému právní prevence a záruk;
- *Funkce represivní* – obsahem je újma, která vzniká tomu, kdo porušil právní povinnost, typicky se objevuje v trestněprávní odpovědnosti; a
- *Funkce další* – například signalizační funkce.¹⁶

Z pohledu klasifikace právní odpovědnosti, lze rozlišovat právní odpovědnost podle oblasti, ve které vzniká, a to na odpovědnost soukromoprávní a veřejnoprávní. Vzhledem k zaměření diplomové práce se bude dále autorka zabývat převážně klasifikací veřejnoprávní odpovědnosti

2.4 Sankce dle daňového řádu

Sankční následky za porušení povinností při správě daní upravuje daňový řád ve své čtvrté části. Jedná se o rozsáhlé vymezení sankčních nástrojů, jež jsou sankcionovány prostřednictvím trestu, který je zpravidla peněžního charakteru. Ve čtvrté části daňového řádu tedy najdeme veškerá ustanovení týkající se sankcí za porušení právních povinností, a to jak správcem daně, tak daňového subjektu. V rámci úpravy sankcí v daňovém řádu došlo v nedávných letech k úpravě rozložení, a sice, že do 31. 12. 2020 bylo možné sankce najít jak ve čtvrté části, tak v části třetí (úrok z posečkané částky, úrok z vratitelného přeplatku) a v části páté (úrok z daňového odpočtu). Zákon, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, který vstoupil v účinnost dne 1. 1. 2021, byla provedena revize sankčního systému, a kromě pokut a penále upravených v § 247 a násl. DŘ, jsou do čtvrté části daňového řádu zařazeny veškeré úroky, které vznikají v důsledku porušení platební povinnosti nebo v důsledku jednání jak správce daně, tak daňového subjektu. Vzhledem ke

¹⁶ GERLOCH, A. Teorie práva. 4. uprav. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. s. 178-182.

skutečnosti, že úroky nejsou povahy trestního postihu, nýbrž vznikají jako následek porušení povinností při správě daní, čtvrtá část daňového řádu byla pojmenována jako „Následky porušení povinností při správě daní a náhrady“ byla rozdělena na tři hlavy.¹⁷

Autorka níže přehledně rozepsala strukturu čtvrté části daňového řádu:

<p>Přestupky</p> <ul style="list-style-type: none"> • § 246 - Porušení povinnosti mlčenlivosti
<p>Pokuty a penále</p> <ul style="list-style-type: none"> • § 247 - Porušení povinnosti mlčenlivosti • § 247a - Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy • § 248 - Společná ustanovení pro řízení o pokutě • § 249 - Zjednodušené řízení i ukončení pokuty • § 250 - Pokuta za opožděné tvrzení daně • § 251 - Penále
<p>Úroky</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>Společná ustanovení</u> <ul style="list-style-type: none"> • § 251a – Společná ustanovení o úrocích • § 251b – Společná ustanovení o úrocích hrazených daňovým subjektem • § 251c – Společná ustanovení o úrocích hrazených správcem daně • § 251d – Vztah úroků hrazených správcem daně k náhradě újmy • <u>Úroky hrazené daňovým subjektem</u> <ul style="list-style-type: none"> • § 252 – Úrok z prodlení • § 253 – Úrok z posečkané částky • <u>Úroky hrazené správcem daně</u> <ul style="list-style-type: none"> • § 253a – Úrok z vratitelného přeplatku • § 254 – Úrok z nesprávně stanovené daně • § 254a – Úrok z daňového odpočtu

Tab. 1: Struktura čtvrté části daňového řádu. Vlastní zpracování dle daňového řádu¹⁸, 2023

Autorka má za to, že nové uspořádání daňového řádu je o něco přehlednější, a to jak pro odborníky z kvalifikovaných oborů, ale zejména pro „nekvalifikované“ občany, jelikož mohou najít veškerou úpravu porušení povinností při správě daní a další náhrady na jednom místě v daňovém řádu. Dle autorky se jedná o zjednodušení, a to zejména vzhledem k tomu, jak roztráštěná daňová úprava je. Nicméně uspořádání úpravy porušení povinností při správě daní není jedinou

¹⁷ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád 2022*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., s. 103.

¹⁸ Srov. Hlava IV. DŘ.

provedenou změnou v rámci revize sankčního systému. Novelou byl například upraven postup správce daně v případě chyb u podání. Správci daně bylo uloženo nejprve vyzvat subjekt k odstranění vad u podání a pokud subjekt nevyhoví, teprve pak může správce daně ukládat pokutu. Této problematice se autorka bude věnovat v následujících kapitolách podrobněji.

2.4.1 Vymezení pojmu sankce

Pojmem sankce lze označit újmu za porušení právních povinností stanovených v dispozici právní normy. Jinak lze sankci také definovat jako „*negativní důsledek vzniku odpovědnosti za porušení právního pravidla chování, které jej s touto spojuje.*“ Lze tedy obecně říci, že pod sankcí si představíme negativní právní následek v různých oblastech, jež zákon považuje za porušení povinnosti. Sankcí za porušení povinností jsou většinou peněžní sankce, které ovšem nesmí mít likvidační důsledky pro toho, kdo povinnost porušil.¹⁹

Jak je výše uvedeno, sankce jsou zejména upraveny v daňovém řádu, nicméně je důležité zmínit, že daňový řád není jediným předpisem, který sankce upravuje. Typickým případem jsou pokuty udělované ve spojitosti s kontrolním hlášením upraveny zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Daňový řád upravuje nejen sankce ukládané subjektu správcem daně, ale také sankce, které může správce daně uložit daňovému subjektu. V případě, že je uložena sankce správci daně, může to mít pozitivní dopad na daňový subjekt, a to ve formě finanční kompenzace. Takovou finanční kompenzací je např. úrok z vratitelného přeplatku, který vzniká, pokud správce daně tento přeplatek nevrátil daňovému subjektu v zákonem uložené lhůtě na příslušný bankovní účet. Právě ukládání sankcí vůči správci daně v průběhu let prošla značným vývojem, a to zejména díky judikatuře Nejvyššího správního soudu, která podpořila daňové subjekty v usilování o kompenzaci za způsobenou újmu.²⁰

Pro účely této kapitoly se bude autorka níže prozatím zabývat pouze rozlišení sankcí z pohledu DŘ. Sankce lze rozlišit dle charakteru na sankce za porušení povinností nepeněžitého charakteru a na sankce postihující deliktní jednání

¹⁹ JEROUŠEK, David. Pokuta za opožděné tvrzení daně z pohledu vzniku odpovědnosti a sankce, *DEx. - Daňový expert (Wolters Kluwer)* [online]. Publikováno 27.7.2012 [cit. 2. 3. 2023].

²⁰ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. V Praze: C.H.Beck, 2019. Právní praxe, s. 232.

daňového charakteru. Pro snadnější orientaci v tématu diplomové práce, autorka považuje za důležité nyní detailně rozebrat jednotlivé druhy sankcí. Níže tedy autorka uvádí pro přehlednost rozdělení sankcí dle daňového řádu:

Sankce postihující deliktní jednání daňového charakteru	Sankce za porušení povinností nepeněžitého charakteru
<ul style="list-style-type: none"> • Sankce ukládané daňovému subjektu správcem daně • pokuta za opožděné tvrzení daně • penále • úrok z prodlení • úrok z posečkané částky • Sankce náležející daňovému subjektu od správce daně • úrok z vratitelného přeplatku • úrok z nesprávně stanovené daně • úrok z daňového odpočtu 	<ul style="list-style-type: none"> • pokuta za přestupek porušení povinnosti mlčenlivosti • pořádková pokuta uložená při jednání nebo mimo jednání • pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

Tab. 2: Rozdělení sankcí dle daňového řádu. Vlastní zpracování dle Hušákové²¹, 2023

V následující části práce bude pojednáváno o jednotlivých druzích sankcí, přičemž jednotlivé druhy pokut, budou více rozepsány v kapitole 3 a následujících, jelikož jsou hlavním tématem této práce a budou rozebrány detailněji, a to včetně jejich možného prominutí.

2.4.2 Sankce postihující deliktní jednání daňového charakteru

Pokuta za opožděné tvrzení daně

Její úpravu lze nalézt v § 250 odst. 1 DŘ, kde je definována jako povinnost daňového subjektu zaplatit tuto pokutu v případě, „*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*“. Toto ustanovení také uvádí výpočet pro přesnou výši takové pokuty, přičemž výše pokuty záleží na počtu dní, kdy je daňový subjekt v prodlení s podáním daňového tvrzení. Při stanovené dani či stanoveného daňového odpočtu je pokuta počítána každý den

²¹ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád 2022*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., s. 10.

prodlení ve výši 0,05 % z takové stanovené částky, pokud je subjektu stanovená daňová ztráta, pak je pokuta z prodlení počítána ve výši 0,01 % z takové ztráty, každý následující den prodlení. Maximální výše pokuty je 300 000 Kč.²²

Penále

Penále upravuje DŘ v § 251. Daňový řád obsahuje obecnou úpravu, přičemž speciální úpravu lze nalézt např. v § 38p zákona o daních z příjmů obsahující zvláštní ustanovení o penále stanovující²³, že „pro účely výpočtu penále se vychází z částky daně tak, jak by byla stanovena oproti poslední známé dani, pokud by nebyly v rámci postupu vedoucího k doměření této daně z moci úřední dodatečně uplatněny vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 ZDP.“²⁴ Podle § 251 daňového řádu platí, že daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 % v případě, že daň je zvyšována nebo je snižován daňový odpočet, nebo ve výši 1 % v případě, kdy je snižována daňová ztráta. Dále pak platí, že správce daně sníží penále ve výši 20 % u zvyšované daně a o penále ve výši 1 % v případě snižování daňové ztráty, pokud povinnost k jeho úhradě vznikla z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu snížení daňové ztráty, které bylo penalizováno. Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem, přičemž vyměřené penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.²⁵

V souvislosti se sankcí penále, existuje existují různé názory správních soudů na to, zda lze považovat penále za sankci s trestněprávní povahou. Např. NSS ve svém rozsudku ze dne 2. března 2017, sp. zn. 1 Afs 250/2016-48 uvádí následující: „Ustanovení o povinnosti uložit penále zjednodušeně říká, že pokud je daň doměřována podle dodatečného daňového přiznání, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. Samotný gramatický výklad citovaných ustanovení je nejasný – sousloví „částka, která je v něm uvedena“ může mířit jak na skutečnost, o které daňový subjekt informuje správce daně, tak i na výslednou částku dodatečně přiznané daně.“ Z rozsudku NSS je dále zřejmé, že v případě, kdy daňový subjekt prostřednictvím dodatečného daňového tvrzení uvádí údaj, na základě kterého

²² Srov. § 250 DŘ.

²³ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 6.vyd. Olomouc: ANAG, 2008, s. 628.

²⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů.

²⁵ Viz. § 251 DŘ.

správce daně přijme výši a doměří daň z tohoto doměrku není možné stanovit penále, jelikož je zvýšena poslední známá daň s potvrzením daňového subjektu. Z tohoto vyplývá, že nástroj penále je vytvořen zejména z důvodu potrestání daňového subjektu v případě, že nesdělil fakt, že vyměřená daň měla být vyšší.²⁶

Důležité je však říci, že novelizací daňového řádu provedenou od 1. 1. 2021 byla úprava stanovení penále upravena. Zatímco dříve platilo pravidlo uvedené výše v rozsudku NSS, nové znění daňového řádu toto ustanovení věcně upravilo. Stále nedochází k ukládání penále v případě podání dodatečného přiznání, kterým byla doměřena daň, nicméně neplatí to za předpokladu, že toto dodatečné přiznání je nepřipustné, tj. v tomto případě bude penále stanoveno. Uložení penále při podání nepřipustného dodatečného přiznání potvrzuje také GFŘ v metodickém pokynu k § 251 odst. 4 DŘ v souvislosti s § 145a DŘ, č.j. 56921/21/7700-10123-051418, který například také stanoví závazek daňového subjektu uhradit penále, pokud daňový subjekt podal toto dodatečné přiznání po vypršení lhůty stanovené správcem daně ve výzvě k jeho podání²⁷.

Po vyměření penále může daňový subjekt zkusit také institut promíjení. Konkrétně daňový subjekt může požádat o prominutí penále, a to dle § 259a a §259c DŘ a současně s využitím promíjejícího pokynu GFŘ D-58, č.j. 49837/22/7700-10123-050167. Pokud bude daňový subjekt úspěšný, tj. splní veškeré podmínky mu stanovené v dříve zmíněném pokynu, správce daně může prominout až 75 % z celkové výše penále. Tak jako ve veškerých daňových předpisech je pro podání žádosti o prominutí penále stanovena lhůta, jež je 3 měsíce ode dne právní moci platebního výměru, prostřednictvím kterého bylo rozhodnuto o vyměření penále. Může však nastat situace, kdy je penále stanoveno nezákonně. V tomto případě se může daňový subjekt bránit prostřednictvím podání odvolání proti platebnímu výměru, kterým bylo penále vyměřeno.²⁸

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.03.2017, sp. zn. 1 Afs 250/2016 – 48.

²⁷ Metodický pokyn ke změnám aplikace úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. ze dne 19.2.2021. *Generální finanční ředitelství*, 2023, [cit. 11.3.2023].

²⁸ WÁGNER, DUGOVÁ, Alena. 2022. Penále v daňovém řízení. *DAUC.CZ* [online]. Publikováno 15.6.2022 [cit. 2.3.2023].

Úroky dle daňového řádu

Také úprava úroků v daňovém řádu doznala několika změn s novelizací DŘ v roce 2021. Novelou daňového řádu byla zavedena nová úprava obecných úroků, ale také úroku z daňového odpočtu.

Obecné úroky jsou v současnosti obsažené ve společných ustanoveních § 251a až § 251d DŘ. Zatímco ustanovení § 251a DŘ pojímá předpis pro úroky hrazené daňovým subjektem i úroky hrazené správcem daně, dále pak § 251b DŘ pojímá předpisy společné pro úroky hrazené daňovým subjektem, § 251c DŘ obsahuje úpravu pro úroky hrazené správcem daně a ustanovení § 251d DŘ upravuje vztah úroků hrazených správcem daně v režimu náhrady škody nebo přiměřené zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu. Pokyn vydaný GFŘ zmiňuje s odkazem na původní ustanovení § 252 odst. 2 DŘ platného do 31. 12. 2020 – „*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně...*“, že vzhledem k využívání tohoto ustanovení správními orgány i soudními orgány ve smyslu „obecného“ ustanovení, ačkoliv úprava zamýšlela použití tohoto ustanovení pouze v souvislosti s úrokem z prodlení, je v rámci novely daňového řádu nově zavedeno v § 251a odst. 1 společné ustanovení se zněním „*Úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.*“.²⁹ Lze říci, že novelizované znění DŘ se autorce jeví, jako vydařené, jelikož je zřejmé, že zákonodárci i GFŘ uvažovali nad užívanou a zaběhlou správní praxí a snažili se tomu přizpůsobit daňový řád. Novela DŘ se snažila úpravu zjednodušit, zpřehlednit a sjednotit, nicméně, jak bude zřejmé z uvedené judikatury níže, ne vždy se to zákonodárcům povedlo a opět bude potřeba některá ustanovení upřesnit vydanou judikaturou.

V odstavci 2 § 251a DŘ je stanovena možnost nepředepsání úroku a tím pádem i zrušení povinnosti jej zaplatit, pokud daňový subjekt splní podmínky zde uvedené, tj. úrok nepřesáhne u jednoho druhu daně za jedno zdaňovací období nebo jeden kalendářní rok částku 1 000 Kč. Odstavec 3 stanoví povinnost správce daně o vyzoomění daňového subjektu o předepsání úroku a jeho výše, pokud takový úrok

²⁹ Metodický pokyn ke změnám aplikace úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. ze dne 19.2.2021. *Generální finanční ředitelství*, 2023, [cit. 11.3.2023].

je předepsán do evidence daní z důvodu, že už neexistují skutečnosti pro další vznik úroku. A konečně odstavec 4 upravující příznivou možnost pro daňový subjekt, bránit se proti postupu správce daně, který takovému subjektu předepsal a uložil povinnost uhradit úrok. Dle § 251a odst. 5 DŘ může v tomto případě daňový subjekt proti takovému postupu podat námitku nejpozději do 30 dnů.³⁰

Ustanovení § 252 DŘ se pak již věnuje konkrétní problematice úroku z prodlení. Úrok z prodlení patří mezi úroky, které hradí daňový subjekt. Úrok z prodlení vzniká, pokud nedojde k uhrazení daňových nedoplatků, které vznikly daňovému subjektu vůči správci daně, a to jak v případě oznámení výše správci daně, ale její neuhrazení, tak i v případě, kdy daňový subjekt daňovou částku, ani její část vůbec neoznámil správci daně. Nicméně, úrok vzniká až v případě, kdy splatná daň není uhrazena ani čtvrtý den následující po původním dni splatnosti daně do dne její platby.³¹ Daňový řád také pamatuje na stanovení úroku z prodlení v případě, kdy došlo k neoprávněně uplatněnému odpočtu daně. Pak úrok vzniká ode dne vrácení, nebo převedení vratky, které vznikla na základě vyměření daňového odpočtu nebo předepsáním zálohy na daňový odpočet do dne její platby. Daňový řád také taxativně vyměřuje případy, v jakých nedochází ke vzniku úroku z prodlení v § 252 odst. 3. Nová úprava také sjednotila výši úroku z prodlení s výši úroku z prodlení dle občanského zákoníku.³² Novou úpravou tak došlo k velkému snížení úroku z prodlení, neboť za staré úpravy byl úrok z prodlení stanoven repo sazbou stanovenou ČNB, zvýšenou o 14 procentních bodů. Autorka má tedy za to, že i v tomto ohledu došlo ke zvýhodnění daňového subjektu a ulevení mu v povinnosti hradit vysoké sankce za svá pochybení. Nicméně, v souvislosti s růstem REPO sazby ČNB již došlo k situaci, že úrok z prodlení činí 15% p.a. (stav k 1. 1. 2023) Další sankcí, kterou hradí daňový subjekt je úrok z posečkané částky, upravený § 253 DŘ a stanovující sankci pro daňový subjekt v případě, že mu bylo dovoleno správcem daně posečkání s úhradou daně a daňový subjekt je i tak s úhradou

³⁰ Srov. § 251a DŘ.

³¹ Právní úprava účinná do 31. 12. 2020 stanovovala počátek úročeného období pátý pracovní den následující po dni splatnosti.

³² Občanský zákoník stanoví výši úroku z prodlení, jež je rovna výši repo sazby stanovené ČNB pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení zvýšené o 8 procentních bodů.

v prodlení. Úrok z posečkané částky nevzniká v případě příslušenství daně a jeho výše je odvozena od úroku z prodlení, přičemž činí polovinu z dané sankce.³³

Dále jsou rozlišovány úroky, které náležejí daňovému subjektu od správce daně. Ty jsou upraveny v ustanoveních § 253a, § 254 a § 254a DŘ. Tato ustanovení se věnují úrokům z vratitelného přeplatku (§ 253a DŘ), které dostává daňový subjekt, v případě prodlení správce daně s vratitelným přeplatkem a zaslání tohoto daňovému subjektu až po uplynutí zákonné lhůty. Úrok z nesprávně stanovené daně³⁴ (§ 254 DŘ), je vyplacen daňovému subjektu v případě, že správce daně vydá zajišťovací příkaz na základě kterého, doměří nebo vyměří výši daně v nesprávné výši. Pokud je s daňovým subjektem vedeno exekuční řízení výše tohoto úroku je dvojnásobná. A v neposlední řadě DŘ upravuje úrok z daňového odpočtu (§ 254a DŘ), od roku 2021 opět ve čtvrté části daňového řádu. Úroky z daňového odpočtu souvisí se zadržováním daňového odpočtu v důsledku prováděného kontrolního postupu, která je delší než 4 měsíce. Výše všech výše uvedených úroků, které náleží daňovému subjektu od správce daně byla novelou daňového řádu sjednocena a v současnosti odpovídá výši úroku z prodlení.³⁵

2.4.3 Sankce za porušení povinností nepeněžitého charakteru

Sankce za porušení povinností nepeněžitého charakteru se převážně týkají sankcí ve formě pokut. V této kapitole budou druhy jednotlivých sankcí nepeněžitého charakteru pro přehlednost stručně popsány, nicméně více prostoru jim bude věnováno v rámci následující kapitoly diplomové práce.

Pokuta za přestupek porušení povinnosti mlčenlivosti

V ustanovení § 246 DŘ najdeme úpravu pokuty za přestupek porušení mlčenlivosti. Porušení povinnosti mlčenlivosti je přestupkem pouze fyzické osoby. Pokud fyzická osoba mlčenlivost poruší, má takové porušení na starosti orgán nadřízený správci daně, který má takovou agendu ve své příslušnosti.

³³ Neckář, Jan. 2022. Daňové úroky a zásada zákazu anatocismu. *CPVP. - Časopis pro právní vědu a praxi*. [online] [cit. 11.3.2023].

³⁴ Dříve úrok z neoprávněného jednání správce daně.

³⁵ HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád 2022*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., s. 105.

Pořádková pokuta uložená při jednání nebo mimo jednání

Dále v ustanovení § 247 DŘ najdeme úpravu pořádkové pokuty, jež je velmi častou sankcí, která umožňuje trestat nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Správce daně však nemůže touto pokutou trestat v okamžiku, kdy osoba zúčastněná na správě daní již povinnost splnila. Tato sankce slouží tedy jako vynucovací prostředek.

Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

V neposlední řadě lze najít další druh sankce za nesplnění povinnosti nepeněžní povahy v ustanovení § 247a DŘ tzv. pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžní povahy. Tento druh pokuty patří do skupiny sankcí, jež uděluje správce daně na bázi své diskreční pravomoci.³⁶

2.5 Právní delikt a trestní odpovědnost

Právní delikt značí určité porušení či nesplnění správní povinnosti. Právní delikty lze rozlišit na základě základního kritéria na soukromoprávní a veřejnoprávní delikty. Do kategorie soukromoprávních deliktů můžeme zařadit takové delikty, které jsou součástí občanského zákoníku či zákoníku práce a v dalších předpisech. Soukromoprávní delikty jsou zpravidla považovány instituty bezdůvodného obohacení, či prodlení při plnění dluhu což jsou tzv. delikty majetkoprávního charakteru. Lze říci, že v případě tohoto druhu deliktu existuje vzájemný vztah právní odpovědnosti osoby, které vznikla jednáním delikventa újma (poškozený) a osobou, která takovou újmu způsobila (delikvent). Osoba, které vznikla újma má povinnost se domáhat postihu delikventa prostřednictvím třetí osoby, kterou je zpravidla soudce, či rozhodce.

Veřejnoprávní delikty vznikají odpovědnostními vztahy nikoliv delikventa vůči poškozenému, ale vůči třetí osobě, kterou je v tomto vztahu zpravidla stát či jiná veřejnoprávní korporace. Do tohoto druhu deliktů řadíme trestné činy, správní delikty a disciplinární delikty, kterým se také tato diplomová práce věnuje.³⁷

³⁶ NOVÁKOVÁ, Petra. § 247a. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 966 - 974.

³⁷ GERLOCH, A. *Teorie práva*. 4. uprav. vydání. Plzeň : Aleš Čeněk, 2007. s. 183-186

Správní delikt je zpravidla definován následující definicí, a sice, že se jedná o zaviněné protiprávní jednání, které je společensky škodlivé a jehož znaky i sankce jsou stanoveny v zákoně, a přitom nesmí být označen jako přestupek. Zákon upravující daný správní delikt musí mít přesně stanovené druhy sankcí, které může správní orgán uložit subjektu. Ve srovnání s trestným činem je správní delikt méně společensky nebezpečný.³⁸ Nejvyšší správní soud definuje ve svém rozsudku č.j. 8 As 17/2007-135 ze dne 31. 5. 2007 následovně: „*Správním deliktem je protiprávní jednání, jehož znaky jsou stanoveny zákonem, správní orgán za ně pak ukládá zákonem stanovený trest.*“³⁹

Trestní odpovědnost znamená povinnost pachatele trestného činu nést nepříznivé právní důsledky svého činu – trestní sankce. Vzniká jednáním trestně odpovědného subjektu, který porušil nebo ohrozil zájem chráněný zákonem č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Základem trestní odpovědnosti je podle českého trestního práva trestní čin, jehož znakem je protiprávnost. Chybí-li protiprávnost, nejde o trestný čin. Aby se jednalo o trestný čin, je třeba naplnit podmínky protiprávnosti a uvedených znaků trestného činu dle TZ současně. TZ také obsahuje dvě zásady, které jsou pro trestní právo nepostradatelné, a to nullum crimen sine lege (v překladu žádný zločin bez zákona) a nulla poena sine lege (v překladu žádný trest bez zákona). Dle § 14 odst. 1 TZ lze rozdělit trestné činy na přečiny a zločiny. Trestný čin u mladistvých (osob starších 15 let a mladších 18 let) se nazývá provinění. Aby bylo možné považovat jednání pachatele za trestně odpovědné, musí být nepostihnutelné podle jiného právního předpisu a společensky škodlivé (§ 12 odst. 2 TZ).⁴⁰

Přestupky jsou nově upraveny zákonem č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Přestupek je definován v ustanovení § 5 ZOP, dle kterého se za přestupek považuje protiprávní čin, který je společensky škodlivý a zároveň je v zákoně výslovně uvedený jako přestupek. Dále musí splňovat znaky uvedené v zákoně, přičemž se v takovém případě nesmí jednat o trestný čin⁴¹. V ZOP je nově

³⁸ BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. Teorie práva. 2. přep. vydání. Praha : ASPI, 2004. s. 194.

³⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007-135.

⁴⁰ JELÍNEK, J. a kol. Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část. 5. vyd. Praha: Leges, 2016, s. 130- 133.

⁴¹ Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.

obsažen také pokus přestupku, dále pokračování v přestupku, trvajícím přestupek a hromadný přestupek. Jako pachatel přestupku může být daná fyzická osoba označena pouze za předpokladu, že dovrší uvedený věk, je příčetná a je v daném případě o zavinění. V ZOP lze dále najít úpravu odpovědnosti za přestupek právnické osoby, které upravuje § 20 a § 21 ZOP. Dále ustanovení § 22 a § 23 ZOP upravují odpovědnost podnikající fyzické osoby za přestupek. V § 35 lze nalézt správní tresty, které lze za přestupek uložit. Jsou jimi napomenutí, pokuta, zákaz činnosti, propadnutí věci nebo nákladní hodnoty a zveřejnění rozhodnutí o přestupku⁴².

⁴² Průvodce zákonem č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Ministerstvo vnitra České republiky

3 Sankce v daňovém řízení se zaměřením na pokuty

V diplomové práci se již autorka věnovala představení teoretických východisek, které je třeba mít na paměti při zkoumání ukládání sankcí (pokut) správcem daně, jímž by se měla tato práce výhradně zabývat. Nyní bude stručně definováno daňové řízení a správa daní, jelikož to s ukládáním pokut úzce souvisí.

Z jakého důvodu souvisí správa daní mimo jiné s ukládáním sankcí je osvětleno ihned v § 1 odst. 2 DŘ, který správu daní definuje jako „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“⁴³ V daňovém řádu je tedy obsažena úprava správy daní, přičemž, jak uvádí § 4 DŘ, ustanovení v něm uvedená lze použít, pokud danou úpravu nedefinuje jiný zákon. Správu daní lze také chápat jako soustavu orgánů, které mají za cíl správně stanovit základ daně (a samozřejmě daň jako takovou) a následně dohlížet, aby tato daň byla efektivně vybírána. Pokud správce daně zjistí v rámci své činnosti, že existují určité rozdíly mezi stanovenou daní správcem daně a následně vybranou daní od daňového subjektu je třeba tyto rozdíly odstranit. Zpravidla k tomu slouží daňová kontrola, či postup k odstranění pochybností.⁴⁴ V předchozí větě popsany model lze chápat jako správu daní z materiálního hlediska. Dle Hrozinkové pak lze správu daní chápat i z formálního hlediska, přičemž pak lze správu daní charakterizovat jako soustavu Generálního finančního ředitelství, Odvolacího finančního ředitelství, Specializovaného finančního úřadu a dalších finančních úřadů (a jejich územních pracovišť).⁴⁵

Lze tedy říci, že všechny výše uvedené správní orgány mají za úkol kontrolovat, zda jsou dodržovány povinnosti stanovené zákonem či jinými předpisy a v případě, že dochází k odchýlkám, řádně a včas reagovat na dané porušení povinnosti přiměřeně sankcionovat daný daňový subjekt. V této kapitole budou takové sankce detailně rozebrány, ale pouze se zaměřením na pokuty.

⁴³ Srov. § 1 odst. 2 DŘ.

⁴⁴ SOVOVÁ, Olga; FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 202.

⁴⁵ HORZINKOVÁ, Eva; NOVOTNÝ, Vladimír. *Základy organizace veřejné správy v ČR*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. s. 8 – 11.

3.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně

Jak již bylo výše řečeno pokutu za opožděné tvrzení daně upravuje daňový řád v § 250. Pokutu za opožděné tvrzení daně řadíme mezi sankce za porušení povinností peněžitého charakteru a konkrétně sankce, postihující daňové subjekty. Tento druh sankce vzniká přímo na základě zákona, a to i přes skutečnost, že správce daně ukládá pokutu za opožděné tvrzení daně platebním výměrem.

Pokuta za opožděné tvrzení daně vychází z pozdního podání, nebo absence podání daňového přiznání (či dodatečného daňového přiznání) daňovým subjektem, přestože byl povinen daňové přiznání podat. V úpravě existuje tzv. hájící doba pěti pracovních dnů, po které pokuta za opožděné tvrzení daňovému subjektu nevzniká. Nicméně pokud daňový subjekt ani do pěti pracovních dnů nestihne splnit svoji povinnost, není dále zkoumáno, z jakého důvodu tato skutečnost nastala (daňový subjekt ležel v nemocnici, či pouze zapomněl) a automaticky je ukládána pokuta za opožděné tvrzení daně. Autoři Novotná, Jordanovová a spol. uvádí, že nejčastěji ke vzniku tohoto druhu pokuty dochází v případě mylného výpočtu lhůty pro podání daňového přiznání, kdy daňový subjekt nesprávně předpokládá, že lhůta pro podání byla prodloužena.⁴⁶

Zároveň pokud dojde k nápravě během 30 dnů od uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení a zároveň se jedná o první takové pochybení daňového subjektu v daném kalendářním roce, pak je výše pokuty snížena na polovinu. Povinnost daňového subjektu uhradit pokutu vůbec nevzniká, je-li výše takové pokuty stanovena na nižší částku, než 1 000 Kč. Na druhé straně, pokud daňový subjekt nepodá vůbec daňové tvrzení, a to ani dodatečné a bude mu doměřena daň, pak zákon stanoví minimální výši pokuty 500 Kč, a to i v případě, že se jednalo o nižší vypočtenou částku.⁴⁷ Ke stanovení minimální a maximální výše pokut a omezení tak prostoru pro správné uvážení se pak vyjádřil také Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002. V daném nálezu byl řešen případ užívání stavby bez kolaudačního rozhodnutí, jež z pohledu veřejnosti vykazuje společensky nebezpečné znaky, a to díky obecnému nedodržování příslušných stavebních

⁴⁶ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. V Praze: C.H.Beck, 2019. Právní praxe, s. 233.

⁴⁷ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces a judikatura k problémovým situacím*. 1. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2016. s. 463.

předpisů. Ústavní soud má právě z tohoto hlediska za to, že „*Zákonodárce začleněním minimální výše pokuty do zákona v zásadě sleduje legitimní cíl, neboť daleko zřetelnějším způsobem, než by tomu bylo pouze při stanovení horní sazby, umožňuje odlišit závažnost či nebezpečnost těch kterých typů protiprávních jednání.*“. Jelikož právě tímto způsobem dochází k omezení prostoru pro správní uvážení a tím sjednocení výše ukládaných trestů, přičemž tímto může být prima facie dáno najevo, že nedochází k podpoře diskriminace.⁴⁸

V nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 – 1, se Ústavní soud ke stanovení výši takové sankce vyjádřil, že „*výše sankce (procentuální hodnota určená zákonodárcem přímo v zákoně) sama zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do značné míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu.*“ Dále dle ÚS je zcela zřejmé, s jakou výší pokuty za opožděné tvrzení může daňový subjekt počítat, vzhledem k předvídatelnému a dopředu určitelnému způsobu, jež stanoví zákon, tj. nikoliv nezáleží na správním uvážení správního orgánu. Proto je ponecháno na daňovém subjektu, aby podle vlastního uvážení rozhodl, kdy splní svoji povinnost a podá daňové tvrzení.⁴⁹

Dále by autorka ráda uvedla zajímavý případ, o kterém bylo rozhodováno v souvislosti s podáním přiznání k dani z příjmů na základě výzvy správce daně. Městský soud v Praze ve svém rozsudku sp. zn. 9 Af 20/2014-25 ze dne 28. 6. 2017 řešil otázku, zda v případě pozdější úpravy dříve tvrzené daně v daňovém přiznání, tj. podáním dodatečného daňového přiznání, dojde také k úpravě výše pokuty za opožděné tvrzení daně. Městský soud v tomto případě uvedl, že výše pokuty, jež byla uložena ještě před změnou daňové povinnosti není relevantní z hlediska daňového subjektu „*a proto ani v případě, kdy následně na základě dodatečného daňového přiznání dojde ke snížení daně vyměřené za daně zdaňovací období, není správce daně oprávněn pokutu za opožděné tvrzení daně zpětně snížit.*“⁵⁰ Následně však Nejvyšší správní soud řešil podobný případ, kde žalobce dokonce odkazoval na výše uvedený rozsudek Městského soudu. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, sp. zn. 1 Afs 54/2019-25 se NSS zabýval problematikou, kdy společnost, v postavení žalobkyně, na výzvu správce daně podala v roce 2017

⁴⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 13.08.2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02.

⁴⁹ Nález Ústavního soudu ze dne 30.06.2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14 – 1.

⁵⁰ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.06.2017 sp. zn. 9 Af 30/2014 – 25.

řádné daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2013. Správce daně na základě daňového přiznání žalobkyni platebním výměrem konkludentně vyměřil daňovou ztrátu společně s pokutou za opožděné podání daňového přiznání. Ještě před tím, než rozhodnutí o pokutě nabylo právní moci, bylo podáno dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů za tentýž a zároveň žalobkyně podala odvolání proti výši pokuty, ve kterém požadovala její snížení. Odvolání však bylo OFŘ zamítnuto, a to právě s odkazem a odůvodněním výše citovaného Městského soudu v Praze. Žalobkyně proto podala proti odvolání žalobu, ve které se domáhala zrušení rozhodnutí OFŘ v pozici žalovaného. NSS však došel ve svém rozsudku k závěru, že citovaný rozsudek Městského soudu vycházel z trochu jiné skutkové situace. A sice, že: „*Pokuta byla ve věci projednávané městským soudem pravomocně uložena v návaznosti na poslední stanovenou daň a teprve po pravomocném uložení pokuty podal daňový subjekt dodatečné daňové přiznání ústící ve změnu výše daně a poté se u správce daně domáhal změny výše pravomocně uložené pokuty v návaznosti na nově stanovenou daň.*“. Jinak řečeno, NSS zde závěry OFŘ zamítl a přiklonil se k závěru, že výše pokuty by měla vycházet z objektivní výše daně (příp. daňové ztráty), kterou je ta úplně poslední stanovená daň, v tomto případě daň vyplývající z dodatečného daňového přiznání.⁵¹

3.2 Pokuta za porušení mlčenlivosti

Jedná se o porušení povinnosti nepeněžitě povahy, přičemž za takové porušení je stanovena peněžitá sankce. Na úvod této kapitoly je důležité zmínit, že tento institut pokuty spadá v daňovém řádu do Hlavy I., části IV. (na rozdíl od ostatních druhů pokut upravených v Hlavě II. DŘ) upravující přestupky. Tento počin už sám o sobě napovídá, že úpravu najdeme subsidiárně také v ZOP.⁵²

Dle § 246 DŘ lze fyzické osobě, jež je vázána zákonnou povinností mlčenlivosti za podmínek stanovených DŘ uložit pokutu až do výše 500 000 Kč. Pokud se správce daně rozhodně takovou pokutu fyzické osobě uložit, měl by brát zřetel na důkladné odůvodnění (to platí i např. u uložení pořádkové pokuty). Pokuta, kterou správce daně udělí, je brána jako samostatná peněžitá pohledávka, a nikoliv jako

⁵¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2019 sp. zn. 1 Afs 54/2019 – 25.

⁵² Viz § 5 ZOP.

příslušenství daně.⁵³ Daňový řád se blíže k procesním pravidlům projednání tohoto přestupku nevyjadřuje, proto je nutné použít v rámci řízení o tomto druhu přestupku přestupkový zákon a subsidiárně také zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, a to také z důvodu, že se jedná o správní řízení.

Ustanovení § 52 DŘ dále definuje povinnost mlčenlivosti a stanoví, že povinnosti mlčenlivosti jsou vázány především osoby, podílející se na správě daní (správa daní je provozována pod zásadou neveřejnosti a mlčenlivosti).

Jedná se tedy jak o osoby v postavení daňových subjektů, případně třetí osoby, tak i o správce daně, resp. úřední osoby, které jsou vázány povinností mlčenlivosti i v případě ukončení pracovního poměru. Úřední osoby by také neměly zapomínat na fakt, že dle § 15 odst. 1 ZOP vznikne odpovědnost za spáchání přestupku i pouhým zaviněním z nedbalosti, pokud zákon nestanoví výslovně, že je třeba zavinění úmyslné. Zároveň je třeba myslet na skutečnost v ustanovení § 10 ZOP, že zavinění z nedbalosti je myšleno i na základě opomenutí určitého jednání, které bylo pachateli nařízeno na základě jiného právního předpisu, či úředním rozhodnutím, a to i v případě dobrovolného převzetí povinnosti konat. Pokud tedy úřední osoba nedostála své povinnosti a např. při provádění výsledku svědka dle § 96 odst. 4 DŘ daného svědka před výsledkem řádně nepoučila o jeho možnostech a povinnostech při a po výsledku, a následně dojde k úniku informací z daňového řízení, následky pravděpodobně ponese daná úřední osoba.⁵⁴

Pokuta za přestupek porušení povinnosti mlčenlivosti se podle DŘ uloží pouze v případě, že by jednání pachatele nepodléhalo přísnějšímu postihu jako trestný čin (dle § 2 odst. 1 ZOP). Pak nastává postup podle ustanovení § 180 odst. 2 TZ (Neoprávněné nakládání s osobními údaji), a to i v případě pouhého nedbalostního zavinění, za což lze považovat ono subsidiární použití trestního práva, jako nejzazšího prostředku (tzv. ultima ratio), kterým je prováděna regulace a kontrolní mechanismy.⁵⁵

⁵³ NOVÁKOVÁ, Petra. § 246. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 966.

⁵⁴ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. s. 1124.

⁵⁵ Kobík, Jaroslav. 2017. Sankční systém v daňové oblasti Aneb další zamýšlení nad sankcemi, *Bulletin KDP ČR* [online]. 2/2017. [cit 15.3.2023].

Zvláštní povinnost mlčenlivost musí dodržovat zejména advokáti, daňový poradci, a další podobní činitelé. K porušení povinnosti mlčenlivosti vztahující se na advokáta a subsidiární použití přísnějšího postihu jako trestného činu se vyjádřil Evropský soud pro lidská práva z Rozsudku ze dne 1. 12. 2015 č. 69436/10 Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova proti Portugalsku. Jednalo se o případ, kdy probíhala daňová kontrola portugalské advokátní kanceláře, při které bylo zjištěno, že advokátka pracující v advokátní kanceláři nezaplatila DPH z poplatků, které jí byly zaplacený na soukromý bankovní účet. Mezitím bylo na návrh státního zástupce zahájeno trestní stíhání, načež byla advokátka obviněna z daňové trestné činnosti. Na základě takové skutečnosti, požadovaly správní orgány doložení výpisů z jejího osobního bankovního účtu, nicméně advokátka tyto výpisy odmítla předložit. Státní zástupce proto žádal o zbavení mlčenlivosti v dané věci, přičemž argumentoval, že veřejný zájem by měl v této věci mít přednost před advokátní mlčenlivostí. Advokátka toto rozhodnutí napadla u Nejvyššího soudu, který napadení odmítl pro nepřipustnost. Následně advokátka podala stížnost k ESLP, kde argumentovala, že poskytnutí výpisů z bankovního počtu považuje za nepřiměřený zásah do práva na ochranu důvěrnosti dle čl. 8 Úmluvy. ESLP se k problematice vyjádřil tak, že: *„pojem soukromého života může zahrnovat i odborné nebo podnikatelské činnosti a že vztah mezi advokátem a klientem požívá zvláštní ochrany.“*. Vzhledem k tomuto posouzení nakonec ESLP došel k závěru, že předložení výpisů z účtu by v tomto případě bylo opravdu narušení práva na respektování mlčenlivosti.⁵⁶

3.3 Pořádková pokuta

Úpravu nalezneme v § 247 DŘ, přičemž správce daně může pořádkovou pokutu ukládat, pokud nastanou dvě různé situace. První je řešena v odstavci 1 daného ustanovení *„Pořádkovou pokutu do 50 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo při jednání vedeném správcem daně závažně ztěžuje průběh řízení tím, že: a) navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, b) neuposlechne pokynu úřední osoby, nebo c) navzdory předchozímu napomenutí se chová urážlivě k úřední osobě nebo osobě zúčastněné na správě daní“*, přičemž se jedná o správní delikt, jež je spáchán osobou v rámci jednání se správcem daně. Druhá situace je řešena v odstavci druhém tohoto ustanovení a týkající se maření správy daní: *„Pořádkovou*

⁵⁶ Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 1. 12. 2015, sp. zn. 69436/10.

pokutu do 500 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně.“. Výše pokuty stanovená v odstavci 1 je omezena do výše 50 000 Kč, přičemž ustanovení § 248 DŘ stanoví pravidla pro její uložení. Pořádkovou pokutu lze stanovit pouze v rámci probíhajícího jednání. Na druhou stranu pořádkovou pokutu podle odstavce 2 daného ustanovení je oprávněn správce daně uložit mimo takové jednání. Tato pokuta totiž slouží zejména k tomu, aby osoba byla donucena k aktivní spolupráci se správcem daně. Autorka by na tomto místě také ráda zmínila, že k uložení pokuty je potřeba nejprve doručit výzvu správce daně, na kterou daňový subjekt nevyhoví, přičemž tato úprava platí až od provedení novelizace daňového řádu v roce 2021.⁵⁷

Novelou DŘ provedenou o pár let dříve v roce 2015 došlo mimo jiné ke zvýšení limitu pokuty podle odst. 2 na 500 000 Kč (jak bylo uvedeno výše), přičemž takovou pokutu je možné ukládat opakovaně už bez jakéhokoli omezení maximální výše. Důvodová zpráva k novelizovanému zákonu se ke zvýšení horní hranice pořádkové pokuty z 50 000 Kč na 500 000 Kč vyjadřuje následovně: *„V zájmu účinnějšího boje s daňovými úniky se navrhuje zvýšení horní hranice výše pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 na 500 000 Kč. Částka 50 000 Kč, kterou je v současnosti limitována tato pořádková pokuta, se nejeví pro postih některých nesplnění povinností nepeněžité povahy jako odpovídající, neboť často může být zanedbatelnou ve srovnání s případnou výší daňového úniku.“*⁵⁸ Na základě provedené novely DŘ v roce 2015 došlo od její účinnosti také k doplnění odst. 5, který doposud byl v ustanovení § 248 odst. 2 DŘ. Díky tomuto odstavci se správci daně otevřela nová možnost ukládání pořádkové pokuty opakovaně, za předpokladu, že předchozí uložení pokuty nevedlo k nápravě a současně že protiprávní stav stále existuje. Důvodová zpráva k DŘ k tomuto přesunu uvádí, že byl přesunut zejména proto, že pouze ukládání pořádkové pokuty by mělo být možné opakovaně, zejména z důvodu, že jediná má vynucovací charakter. Dle Kobíka, však v tomto případě vyvstávají pochybnosti, na kolik změnou těchto

⁵⁷ NOVÁKOVÁ, Petra. § 247. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 970.

⁵⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a související zákony, č. 267/2014 [online] [cit. 15.3.2023].

ustanovení byly respektovány principy právního státu, a to zejména princip potřeby a přiměřenosti, když byla zároveň zvednuta horní hranice tohoto druhu sankce a k tomu připuštěna možnost opakovaného uložení této pokuty, aniž by byla, jakkoliv omezena celková výše vyměřené pokuty.⁵⁹

Ono závažné ztěžování či maření správy daní uvedené v § 247 odst. 2 DŘ je v tomto ustanovení poněkud neurčité. Typicky se může jednat o situace, kdy takové ustanovení bude použito správcem daně, který „potrestá“ daňový subjekt uložením také pokuty za závažné ztěžování průběhu řízení i v případech, kdy k tomuto neexistují skutečnosti, které by takové ztěžování prokazovaly. Tento případ řešil například Krajský soud v Ostravě ve svém rozhodnutí ze dne 23. 4. 2015, kdy se jednalo o uložení pořádkové pokuty dle § 247 odst. 1 DŘ, přičemž žalobce byl zástupce daňového subjektu, se kterým bylo vedeno daňové řízení a žalovaný je OFŘ. V daném případě šlo konkrétně o výslech svědka, kdy dle protokolace došlo k řádnému poučení svědka, a následně je uvedena žalobcova prosba o zaprotokolování rozhovoru se svědkem, který nerozuměl otázce správce daně. Následně je však v protokolu uvedena další poznámka týkající se žalobcova vyjádření k protokolaci a sice, že žalobce přes opakované upozornění opět vstupuje do protokolu a žádá pořízení zvukového záznamu svých sdělení a návrhů do protokolace, přičemž právě za tímto zápisem je v rámci protokolu uvedeno, že došlo k uložení pořádkové pokuty. Rozhodnutím správce daně pak byla uložena pořádková pokuta, která obsahovala jako odůvodnění odkaz právě na výše uvedenou protokolaci a zároveň doplnění, že pokuta nebyla udělena za požadavek žalobce o pořízení zvukového záznamu, nýbrž za svévolné zasahování do průběhu řízení. Krajský soud v odůvodnění uvedl 3 základní body, kvůli kterým správce daně uložil pořádkovou pokutu za závažné ztěžování správy daně, jednalo se o námitku k protokolaci, žádost o její zaprotokolování a žádost o pořízení zvukového záznamu. Následně se vyjádřil přímo k textaci uvedené v zákonném ustanovení: *„Pokud jde o uložení pořádkové pokuty, je třeba zdůraznit, že zákonodárce vědomě v d.ř. volil termín závažně ztěžuje průběh řízení v § 247 odst. 1, aby naznačil, že právě jen takové jednání, které objektivně dosahuje intenzity závažného ztěžování, zakládá důvod pro udělení pořádkové pokuty.“* Jak je zřejmé, v tomto případě se

⁵⁹ Kobík, Jaroslav. 2017. Sankční systém v daňové oblasti Aneb další zamýšlení nad sankcemi, *Bulletin KDP ČR* [online]. 2/2017. [cit 15.3.2023].

nejednalo o správcem daně uváděné závažné ztěžování průběhu řízení, neboť požadavky žalobce (v postavení zástupce daňového subjektu) na řádné zaprotokolování, a to zejména za účelem hájení daňového subjektu.⁶⁰

Uložením pořádkové pokuty za závažné ztěžování správy daní se zabýval také NSS ve svém rozsudku ze dne 2. 6. 2021, který se týkal oprávněnosti postupu správce daně spočívajícího v uložení pořádkové pokuty žalobci za závažné ztěžování správy daní dle § 247 odst. 2 DR. Žalobci byla v tomto případě uložena pořádková pokuta správcem daně, neboť žalobce ve stanovené lhůtě bez dostatečné omluvy nevyhověl výzvě k poskytnutí údajů a listin, a to ani na základě opakované výzvy. Žalobce se nejprve bránil odvoláním u prvostupňového soudu, nicméně bylo zamítnuto. Žalobce tedy podal kasační stížnost k NSS, přičemž NSS stížnost posoudil jako nedůvodnou a ve většině závěrech se ztotožnil s rozhodnutím Krajského soudu. Nicméně projednal právě onu výše uvedenou problematiku oprávněnosti uložení pořádkové pokuty, jelikož tato otázka vyvstala již před Krajským soudem. V této věci však dle NSS správce daně při uložení pokuty nedodal konkrétní úvahu k nastíněné otázce, nýbrž pouze uvedl v obecné rovině, že *„žalobce bez omluvy neposkytl požadované informace, které jsou nezbytné pro stanovení daňové povinnosti jiného subjektu.“* NSS tedy souhlasí s krajským soudem v tom směru, že *„rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty musí obsahovat přezkoumatelnou úvahu daňového orgánu ve vztahu k otázce, do jaké míry, či zda vůbec mělo nepředložení požadovaných údajů a listin dopad na postup správce daně v dotčeném řízení či při spravování daně“*. Vzhledem k absenci informací v evidenci správce daně či jiného orgánu veřejné moci NSS uvádí, že dle jeho názoru se jednalo pouze o *„parafrázi zákonných ustanovení“* a správce daně tak neosvětlil, jak žalobce zmařil či závažně ztížil postup v daňovém řízení. Tvrzení správce daně, že požadované listiny jsou pro ověření či stanovení daňové povinnosti žalobce nezbytné, je z pohledu NSS zcela nedostačující.⁶¹

Tento druh sankce, je takovým prostředkem správce daně, kterým může ovládat průběh daňového řízení, resp. pozitivně ovlivňovat daňový subjekt k poskytování součinnosti a včas a řádně plnit povinnosti uložené mu správcem daně. Jinými slovy, tento institut slouží k potrestání daňových subjektů, kteří například

⁶⁰ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23.04.2015 sp. zn. 22 Af 105/2013 - 34.

⁶¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.06.2021 sp. zn. 1 Afs 87/2021 – 30.

opakovaně žádným způsobem nereagují na pokyny, ani výzvy správce daně, a tím maří a zpomalují celý systém správy daně. Nicméně, jak je zřejmé z rozsudku NSS uvedeného výše, správce daně musí v případě uložení pořádkové pokuty za ztěžování správy daní rozhodnutí řádně odůvodnit a prokázat oprávněnost takového uložení.

3.4 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy

Ustanovení § 247a odst. 1 DŘ předpokládá dvě situace za jejichž nesplnění může být udělena pokuta. Buď se může jednat o porušení povinnosti registrační, ohlašovací či oznamovací. Nebo se jedná o porušení povinnosti evidenční, a to zpravidla v případech evidence souhrnného hlášení z pohledu zákona o DPH, či daňové evidence podle zákona o daních z příjmů. Limitní výše uložení pokuty za tato pochybení je určena na 500 000 Kč, stejně jako u pořádkové pokuty. Správce daně má i zde povinnost při určování výše pokuty přihlídnout ke konkrétnímu případu a výši jeho závažnosti, přičemž dochází k aplikaci principů správního práva trestního. Podle ustanovení § 247a odst. 2 DŘ je daňový subjekt povinen uhradit pokutu ve výši 1 000 Kč, a to v případě, nejsou-li odstraněny vady podání dle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d) DŘ, pokud je k tomu vyzván správcem daně. Správce daně rozhodne o této skutečnosti na základě platebního výměru, přičemž splatnost takto vyměřené pokuty je 30 dnů ode dne oznámení. V případě přetrvávajících potíží s odstraněním vad podání a tím zatížení správy daní může správce daně rozhodnout o zvýšení pokuty až na 50 000 Kč. Tuto pokutu je přitom možné uložit nebo rozhodnout o povinnosti daňového subjektu takovou pokutu uhradit nejpozději do tří let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.⁶²

Úprava tohoto druhu pokuty byla také pozměněna novelou daňového řádu v roce 2021, a to zejména kvůli změně formy podání daňového tvrzení na elektronické, zpravidla u osob, které jsou k tomu povinny a mají zaregistrovanou datovou schránku, jelikož právě nedodržení správné formy podání může být důvodem k uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy správcem daně. Nejprve je tedy vyzván subjekt správcem daně k odstranění vad podání, pokud však

⁶² NOVÁKOVÁ, Petra. § 247a. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 974.

této výzvě není vyhověno, správce daně toto podání přijme, nicméně společně s tím ukládá také pokutu.⁶³

V nedávné době se touto problematikou zabýval i NSS ve svém rozhodnutí, ve kterém došel k poutavým závěrům. Rozhodnutí NSS ze dne 8. 4. 2020, se zabývalo mnohonásobnou kumulací a nepřiměřenou výší uložených pokut za nesplnění nepeněžité povinnosti Celním úřadem daňovému subjektu. Konkrétně se žalobce měl dopustit porušení formy podání řádného daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za několik zdaňovacích období, když tato podání učinil v listinné formě, a nikoliv elektronicky dle § 72 odst. 4 DŘ, neboť měl k dispozici daňovou informační schránku. Celní úřad k uloženým pokutám uvedl, že *„výši pokuty nemohl ovlivnit ani žalovaný, ani celní úřad, neboť ji stanovuje přímo daňový řád. Proto musel celní úřad rozhodnout o uložení pokuty za každé nesprávně učiněné podání.“* Žalobce následně podal žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který tuto žalobu zamítl, proto se žalobce obrátil s kasační stížností na NSS. NSS se případem zabýval a v odůvodnění svého rozhodnutí tvrdil, že pokuta za nesplnění nepeněžité povinnosti představuje sankci za správní delikt. Proto je potřeba odkazovat se na úpravu zásad správního trestání plynoucích z trestního práva a současně brát zřetel na úpravu uvedenou v ZOP. Proto dle NSS v daném případě nelze aplikovat úpravu DŘ a uložit tak každou pokutu zvlášť za jednotlivá dílčí porušení. NSS také spatřuje zásadní okolnost v tom, že se jednalo o cyklicky podávaná přiznání v listinné podobě po dobu dvou let, tedy že se *„jednalo o pokračující správní delikt s tím, že je namístě pohlížet na jednání stěžovatele jako na dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňující skutkovou podstatu stejného správního deliktu a spojené stejným způsobem provedení ve zjevné věcné a časové souvislosti (§ 7 přestupkového zákona).“* Podle názoru NSS tedy celní orgány nebyly oprávněny uložit nepřiměřeně vysokou pokutu za každé jednotlivé vadně podané přiznání, neboť celní orgány nemohou *„ignorovat principy platné pro oblast správního trestání a ukládat nepřiměřeně vysoké sankce evidentně neodpovídající závažnosti protiprávního jednání daňových subjektů.“*⁶⁴

⁶³ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. s. 473.

⁶⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu dne 08.04.2020 sp. zn. 4 Afs 330/2019 - 39.

Nesouhlasně ze závěry ve výše uvedeném rozsudku NSS se vyjádřil Vrbík ve svém článku. Autor článku má za to, že „spíše, než o správní delikt se jedná o poplatek *sui generis*.“, jelikož právní úprava nepředpokládá, že dojde k zahájení řízení o správním deliktu, spíše naopak trvá na povinnosti uložit pokutu platebním výměrem. Autor článku je tedy toho názoru, že by se měla za nedodržení formy podání vybírat finanční částka formou poplatku.⁶⁵

V neposlední řadě je důležité zmínit, že proti rozhodnutí o udělení pokuty lze ve lhůtě 30 dnů podat odvolání. Dle § 248 odst. 2 DŘ platí, že pokud rozhodnutí nabude právní moci, pak má daňový subjekt lhůtu 15 dnů od tohoto dne na úhradu vyměřené pokuty.

3.5 Zjednodušené řízení o uložení pokuty

V ustanovení § 249 DŘ je uvedena možnost projednat uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy a pořádkové pokuty v rámci zjednodušeného řízení. Důvodová zpráva k zákonu, jež novelizoval DŘ v roce 2021 uvádí, že pokuta, jež správce daně uložil za nedodržení elektronické formy podání, nemůže být ukládána dle § 249 odst. 1 DŘ, jelikož tato pokuta vzniká *ex lege*.⁶⁶ V rámci zjednodušeného řízení dochází k udělení pokuty, jejíž odůvodnění a výše jsou stanoveny v rámci protokolu o ústním jednání. Správce daně by měl při ukládání pokuty v tomto řízení brát v úvahu zákonem stanovené podmínky, které musí být dodrženy. Jedná se o stanovení pokuty v maximální výši 5 000 Kč, udělením souhlasu s pokutou od pokutovaného (musí být uvedeno v protokolu) a současně pokuta musí být uhrazena.⁶⁷ Proti udělení pořádkové pokuty v rámci zjednodušeného řízení není možné se odvolat. Lze říci, že se jedná o institut tzv. blokového řízení, se kterým pracuje přestupkové právo, nicméně musí být pominuto zaznamenávání odůvodnění a výše pokuty do protokolu o ústním jednání.⁶⁸

⁶⁵ VRBÍK, Marek. 2015. Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu. *E-PRAVO.cz* [online] [cit. 15.3.2023].

⁶⁶ NOVÁKOVÁ, Petra. § 249. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 980.

⁶⁷ ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. s. 475.

⁶⁸ NOVÁKOVÁ, Petra. § 249. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 980.

4 Pokuty upravené v dalších hmotněprávních a účetních předpisech

Jak již bylo výše řečeno, daňový řád nepatří mezi jediný předpis, který pokuty a jejich ukládání, příp. promíjení, upravuje. O daňovém řádu lze hovořit jako o předpisu *lex generalis* pro právní úpravu všech sankcí v daňovém právu a také bude zpravidla nejvíce využíván, jelikož v českém právním řádu neexistuje mnoho daňových zákonů upravujících pokuty, či sankce obecně. V souladu se stanovenými zásadami diplomové práce, se v rámci této kapitoly autorka zaměří převážně na úpravu pokut v zákoně o DPH, v zákoně o daních z příjmů a zákoně o účetnictví.

4.1 Zákon o daních z příjmů

Na úvod by autorka ráda představila Daně z příjmů byly začleněny do daňové soustavy od roku 1993. Jsou řazeny mezi přímé daně důchodového typu. Daně z příjmů se člení z hlediska subjektu daně na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Daně z příjmů jsou z hlediska podílu na celkovém daňovém indexu, hned po nepřímých daních, druhou nejdůležitější položkou státního rozpočtu.⁶⁹

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, upravuje sankce v podobě pokut ve dvou ustanoveních – v § 38o ZDP zvláštní ustanovení o pokutě za opožděné tvrzení daně a v § 38w ZDP, který obsahuje pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu.

Ustanovení § 38o ZDP zní následovně „*Je-li část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých plátce daně sráží zálohu na daň, vyšší než 50 % celkového základu daně, snižuje se pokuta za opožděné tvrzení daně u daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob na desetinu.*“⁷⁰ Toto ustanovení je speciální vůči § 250 DŘ, upravující vznik a způsob výpočtu pokuty za opožděné tvrzení daně. Obsahuje zároveň výpočet pro poplatníky mající příjmy zejména ze závislé činnosti, tj. dle § 6 ZDP nejčastěji půjde o plnění v podobě příjmu ze současného

⁶⁹ BAKES, Milan, Karfíková, Marie, Kotáb, Petr, Marková, Hana a kol. *Finanční právo. 6. vydání.* Praha C. H. Beck, 2012, s. 193.

⁷⁰ Viz § 38o ZDP.

nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru ve kterém je poplatník pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce. Jak je zřejmé z textu ustanovení, výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně bude následně pokrácen koeficientem 0,1, přičemž zde zákonodárce mínil snížení až výsledné částky pokuty. Důležité je také říci, že možnost takového snížení vyměřené pokuty je možná pouze pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob a z nich jen těch, jejichž celkový základ daně z příjmů (dle § 5 ZDP) obsahuje dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti a určitým dílem tohoto dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti jsou příjmy, u nichž plátce daně musel srazit zálohu na daň, za předpokladu, že tato část dílčího základu daně ze závislé činnosti tvoří více než polovinu celkového základu daně. Autoři komentáře k ZDP mají pochybnosti, zda vztahování výše uvedeného snížení pokuty pouze na poplatníky definované v § 38o ZDP, neznevýhodňuje ostatní poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Autoři zde odkazují na důvodovou zprávu, která vnesla znění § 38o do ZDP a v níž zákonodárci argumentují, že za rádobu „zvýhodněné“ poplatníky již byla podstatná část daňové povinnosti odvedena plátcem daně a pokud by pokuta byla uložena v plné výši, mohlo by se jednat o nepřiměřeně tvrdé opatření. Autoři komentáře však zmiňují, že i v ostatních případech bývá daňová povinnost téměř (ba dokonce zcela) zaplácena formou záloh na daň (dle § 38a ZDP), a to zpravidla u poplatníků s příjmy ze samostatně výdělečné činnosti.⁷¹

Druhým ustanovením v ZDP, které upravuje další druh pokuty, je také ustanovení speciální vůči sankcím upraveným v DŘ. Konkrétně se jedná o ustanovení § 38w ZDP, které bylo do ZDP zavedeno v souvislosti se zavedením oznamovací povinnosti ohledně příjmů osvobozených od daně z příjmů fyzických osob upravené v § 38v ZDP. ZDP trestá porušení této povinnosti s ohledem na poplatníky, kteří mají příjmy vyšší než 5 000 000 Kč a současně jsou tyto příjmy osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob. To se týká všech příjmů podle § 4, § 4a, § 6a § 10 ZDP. Oznamovací povinnost se nevztahuje například na osvobozený

⁷¹ BERÁNEK, P., BLÁHA, R., DRÁB, O., HLAVÁČ, J., HRDLIČKA, L., MORÁVEK, Z., NEŠLEHA, M. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. [online] [cit. 2023-3-18].

příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku nebo na příjem z prodeje nemovitých věcí zapisovaných do katastru nemovitostí České republiky.⁷²

Vzhledem k tomu, že úprava pokuty za nepodání oznámení osvobozeného příjmu je *lex specialis* k úpravě v DŘ, nemůže proto dojít k souběžnému sankcionování společně s pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy dle § 247a DŘ. Pokud by tomu tak bylo, byl by takový postup v rozporu se zásadou *ne bis in idem*.

Pokuta podle ustanovení § 38w ZDP vzniká ze zákona i přes to, že o ní správce daně rozhoduje (viz odst. 4). Toto rozhodnutí má pouze deklaratorní povahu, nikoliv konstitutivní. Odstavec 1 § 38w ZDP upravuje výši pokuty za pozdní (ne)splnění povinnosti oznámit příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob, jež představuje procentní výměru z částky neoznámeného příjmu. Procentní výměra je zákonem pevně stanovena, tedy správce daně nemá diskreční pravomoc ohledně stanovení výše pokuty. Dle odst. 2 daného ustanovení je vyměřená pokuta splatná do 15 dnů od právní moci rozhodnutí správce daně o pokutě za nesplnění oznamovací povinnosti, proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat. Správce daně může takovou sankci uložit nejpozději tři roky ode dne kdy došlo k marnému uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení za kalendářní rok, ve kterém byl poplatníkem nepeněžití příjem obdržen. Pokud poplatník nesouhlasí s vyměřenou pokutou nebo její částí, má možnost podat žádost o prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu. Zákonodárce v tomto případě nechává prostor správci daně, který může takovou pokutu zcela nebo zčásti prominout, přičemž správce daně musí postupovat podle § 259 a násl. DŘ. Správce daně je zároveň povinen dodržovat procesní postupy dle pokynu GFŘ D-56 k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu, a to zejména pro zachování stejného přístupu ke všem daňovým subjektům v rámci správní praxe.⁷³ Více o promíjení bude uvedeno v následující kapitole.

Autorka považuje za důležité v této souvislosti upozornit, že v případě pozdního plnění daňových povinností je kruciólní rozlišení, zda došlo k pozdnímu podání

⁷²Finanční správa. Oznámení o osvobozených příjmech. 2023. *Finanční správa*. [online] [cit. 18.3.2023]. Dostupné z: [Oznámení o osvobozených příjmech | Fyzické osoby | Daň z příjmů | Daně | Finanční správa \(financnisprava.cz\)](#)

⁷³ BERÁNEK, P., BLÁHA, R., DRÁB, O., HLAVÁČ, J., HRDLIČKA, L., MORÁVEK, Z., NEŠLEHA, M. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. [online] [cit. 2023-3-18].

daňového tvrzení nebo k pozdní úhradě daně. Podle toho lze následně rozlišit, zda vzniká daňovému subjektu jen pokuta nebo také úrok z prodlení. Pokud daňový subjekt podá pozdě daňové tvrzení a současně zaplatí pozdě daňovou povinnost, vzniká poplatníkovi jak pokuta, tak úrok z prodlení. Pokud poplatník podá daňové přiznání včas, ale úhradu daně provede pozdě, od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně vzniká úrok z prodlení.⁷⁴

Pro přehlednost autorka uvede příklad ukládání sankcí souběžně.

Daňový subjekt, který má příjmy z vlastního podnikání a také příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, by měl podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za období roku 2022 podat do konce března roku 2023. Nicméně přiznání podá až 16. května 2023. V daňovém přiznání uvede jako dílčí základy daně činnost podle § 6 ZDP ve výši 550 000 Kč a příjmy z podnikání ve výši 525 000 Kč. Daňový subjekt si platí pojistné na soukromé životní pojištění a uplatňuje slevu na poplatníka, v přiznání tedy uvede odpočet od základu daně ve výši 24 000 Kč. Doložil také potvrzení od zaměstnavatele, dle kterého na zálohách na daň zaplatil poplatník celkem 58 400 Kč a v rámci podnikání zaplatil za rok 2022 na pololetních zálohách 42 000 Kč. V daňovém přiznání vyčíslil daň ve výši 123 800 Kč a kdy následně odečte výši záloh, celkem činí daňový nedoplatek 37 600 Kč. nedoplatek je uhrazen společně s podáním daňového přiznání, tj. dne 16. 5. 2023, přičemž daň je připsána na účet správce daně následující den, tj. 17. 5. 2023.

Řešení:

Za pozdní podání daňového přiznání je daňovému subjektu vyměřena pokuta za dobu od 11. 4. do 17. 5. 2023 ve výši:

- $123\,800\text{ Kč} \times 0,05 : 100 \times 37\text{ dnů} = 2\,290,30\text{ Kč}$.
- *Vzhledem k § 38o ZDP činí tato pokuta 1/10 této částky, tedy částku 229,03 Kč.*

Úrok z prodlení se stanoví za období od 7. 4. 2022 do dne platby včetně. Ke dni 1. 1. 2023 činí repo sazba 7 %, úrok z prodlení za pozdě odvedenou daň tedy činí:

⁷⁴ BURDA, Zdeněk. 2023. Pokuta za opožděné tvrzení daně - výběr z judikatury správních soudů. *daucD - DAUC.CZ - daně (časopis Daně a právo v praxi)* (Wolters Kluwer). [online] 2. vydání. [cit. 18.3.2023].

- $37\,600\text{ Kč} \times (7 + 8) : 100 \times 42\text{ dnů} : 365\text{ dnů} = 648,99\text{ Kč}$.

Vzhledem k tomu, že je úrok nižší než 1 000 Kč, nebude žádná sankce předepsána.⁷⁵

4.2 Zákon o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, upravuje přestupky a sankce pro daňové subjekty, kteří poruší zákonem stanovené povinnosti. Přestupky dle zákona o účetnictví je oprávněn projednat v prvním stupni finanční úřad, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak. V případě, že účetní jednotka nesplní řádné svoji povinnost podle zákona o účetnictví, hrozí jí za takový přestupek pokuta. Výše sankce může dosáhnout až 3 % nebo 6 % aktiv, a to dle typu přestupku. Hodnota aktiv celkem je vypočtena na základě účetní závěrky dané účetní jednotky za dané účetní období, ve kterém došlo ke spáchání přestupku.⁷⁶

To, zda bude pokuta uložena ve výši 3 % nebo 6 % z hodnoty aktiv určuje jaký druh přestupku byl účetní jednotkou spáchán. Pro přehlednost níže autorka uvádí tabulku s jednotlivými pochybeními a konkrétní procentní výši.

⁷⁵ MACHÁČEK, Ivan, 2022. Daňové přiznání za rok 2021 a související sankce. *DHK. - Daňová a hospodářská kartotéka. DHK* [online] [cit. 18.3.2023].

⁷⁶ BŘEZINOVÁ, Hana. 2022. Zákon o účetnictví: Praktický komentář (pro vybrané účetní jednotky). [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [online] [cit. 19.3.2023].

6 % hodnoty aktiv celkem

- Nevede účetnictví od ZoÚ stanoveného okamžiku (§ 4 odst. 2 - 6 ZoÚ)
- Nesestaví účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku (§ 6 odst. 4 ZoÚ)
- Nesestaví řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku k rozvahové dni (§ 19 odst. 1 ZoÚ)
- Nevyhotoví výroční zprávu (§ 21 ZoÚ)

3 % hodnoty aktiv celkem

- Účetnictví nepodává věrný a poctivý obraz o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví (§ 7 odst. 1 a 2 ZoÚ)
- Účetnictví není správné, tj. odporuje ZoÚ a ostatním právním předpisům nebo obchází jejich účel (§ 8 odst. 2 ZoÚ)
- Účetní závěrka neobsahuje všechny povinné součásti (§ 18 odst. 1 nebo 2 ZoÚ)
- Účetní závěrka nebyla ověřena auditorem ač to ZoÚ nařizuje (§ 20 odst. 1 ZoÚ)
- Výroční zpráva nebyla ověřena, ač to ZoÚ nařizuje (§ 21 odst. 7 ZoÚ)
- Účetní závěrka / Výroční zpráva nebyla zveřejněna (§ 21a ZoÚ)
- Nebyly uschovány účetní záznamy (§ 31 ZoÚ)

Tab. 3: Pochybení účetní jednotky, která není podnikatelem a procentní výše hodnoty aktiv. Vlastní zpracování dle Březinové⁷⁷, 2023

ZoÚ dále rozlišuje výši sankcí pro konsolidující účetní jednotky, účetní jednotky neuvedené v § 37 ZoÚ nebo osoby odpovědné za vedení účetnictví a účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví. Nicméně, povinnosti dle ZoÚ jsou u jednotlivých druhů účetních jednotek podobné a pro účely diplomové práce není třeba podrobněji uvádět povinnosti u dalších účetních subjektů.

Porušení požadavků stanovených účetními předpisy daňovým subjektům jsou častým předmětem sporů se správcem daně a pokud je prováděna daňová kontrola, je často prováděna společně s kontrolou účetnictví. Lze tedy říci, že vazba účetnictví s daňovými zákony je velmi úzká. ZDP obsahuje ustanovení § 23 odst. 10, které výslovně odkazuje na ZoÚ. Na toto ustanovení odkazuje a dále rozvíjí NSS ve svém rozsudku ze dne 12. 12. 2012 „*Není pochyb o tom, že účetní jednotka musí vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz*

⁷⁷ BŘEZINOVÁ, Hana. 2022. Zákon o účetnictví: Praktický komentář (pro vybrané účetní jednotky). [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [online] [cit. 19.3.2023].

předmětu účetnictví a o finanční situaci účetní jednotky (-), a pro zjištění základu daně se dle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů z účetnictví vychází“⁷⁸.

V praxi jsou spory ohledně ukládání pokut podle ZoÚ koncentrovány do oblastí posuzování, zda došlo k porušení výše uvedených povinností, zda byla oprávněně uložena pokuta a daňovými subjekty je pak rozporována také výše uložené pokuty.⁷⁹

Co se týče prekluzivní lhůty na stanovení takové pokuty za přestupek, pak správce daně musí být obezřetný, neboť prekluzivní lhůta v tomto případě pouze 1 rok. Prekluzivní lhůta činí jeden rok, jelikož spory u sankcí za přestupky podle ZoÚ se řídí zákonem o odpovědnosti za přestupky, který stanoví jednoletou objektivní promlčecí dobu pro přestupky dle ZoÚ.⁸⁰ K tomuto se také v několika případech vyjadřoval NSS, jelikož do nedávné doby, v tom neměly správní orgány ani účastníci správních řízení zcela jasno.

NSS ve svém rozsudku ze dne 21. 6. 2021, ve kterém se zabýval otázkou vyměření sankcí za špatně vedené účetnictví za účetní období 2014, ve smyslu vedení neprůkazné skladové evidence, neúčtování o všech účetních případech a neprůkazné inventarizaci majetku a zásob, řešil také promlčecí dobu u sankcí za přestupky dle ZoÚ. NSS v odůvodnění rozsudku mimo jiné uvádí, že od účinnosti ZOP, tj. od 1. 7. 2017, který přinesl jednotnou právní úpravu prekluzivních dob, platí, že „*ustanovení dosavadních zákonů o prekluzivních dobách se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona nepoužijí.*“. Dále je v odůvodnění rozsudku NSS uvedena zásadní myšlenka, že „*promlčecí doba počíná běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku; dnem spáchání přestupku se rozumí den, kdy došlo k ukončení jednání, kterým byl přestupek spáchán*“, tj. nikoliv okamžik, kdy se o pochybení správce daně dozvěděl. A to dle NSS musí být použito i pro přestupky dle ZoÚ ve znění účinném do 31. 12. 2015, kde byla úprava v tomto smyslu přísnější. V daném rozsudku NSS tedy uzavřel, že počátek běhu promlčecí doby je den následující po konci účetního období 2014, a proto „*odpovědnost žalobkyně za přestupek zanikla dne 1. 1. 2016 uplynutím promlčecí doby ve smyslu § 29 písm. a) zákona o*

⁷⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.12.2012 sp. zn. 5 Afs 16/2012 – 27.

⁷⁹ KOBÍK, Jaroslav, Jiří ŠPERL a Jan RAMBOUSEK. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. s. 146-147.

⁸⁰ ZEMÁNKOVÁ, Eliška. 2021. Sankce za špatně vedené účetnictví a jejich prekluzivní lhůty. *Dreport.cz* [online] [cit. 19.3.2023].

odpovědnosti za přešupek, tedy ještě před doručením oznámení o zahájení řízení dne 25. 4. 2017, které mělo potenciál běh jednoleté promlčecí doby přerušit“. Lze shrnout, že finanční úřad po tomto datu již nemohl sankci za účetní období 2014 vyměřit.⁸¹

V praxi je nejčastějším typem přešupku nezveřejnění účetní závěrky účetní jednotkou ve Sbírce listin u rejstříkového soudu.⁸² Ústavní soud v usnesení ze dne 27. 8. 2013 vyjádřil svůj názor k takovému nezveřejňování. V daném usnesení se stěžovatelka domáhala ochrany, neb měla za to, že udělením pokuty za nepředložení požadovaných listin - rozvahy, výkazy zisků a ztrát s přílohami za roky 2006 – 2010 nebyla oprávněným zásahem. Stěžovatelka má totiž za to, že zveřejněním listin by „*bylo popřeno její právo na ochranu soukromí a ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě podle ustanovení čl. 10 odst. 2 a 3 Listiny.*“. Ústavní soud stížnost v tomto případě posoudil jako zjevně neopodstatněnou, neboť „*At' již jsou důvody, které společnost vedou k názoru, že po ní nelze vynucovat předložení listin ekonomické a hospodářské povahy, jakékoli povahy, nemají oporu v žádném zákonném ustanovení a nemohou být důvodem pro to, aby společnost zákonem uloženou povinnost nesplnila a v případě nesplnění této povinnosti jí pořádková pokuta uložena nebyla.*“. Ústavní soud nakonec konstatoval, že pokud je společnost zapsána v obchodním rejstříku, je povinna splnit povinnosti jí stanovené zákonem a pokud tyto povinnosti splněny nejsou, je třeba počítat s vyměřením sankce.⁸³

Dle informační zprávy o činnosti finanční správy z roku 2021, jsou kromě pokut uložených za nerespektování povinností uložených správcem daně při vedení předepsaných účetních evidencí, také nejčastěji ukládány pokuty za neúplné a neprůkazné účetnictví.⁸⁴

⁸¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.06.2021 sp. zn. 2 Afs 268/2019 – 27.

⁸² ZEMÁNKOVÁ, Eliška. 2021. Sankce za špatně vedené účetnictví a jejich prekluzivní lhůty. *Dreport.cz* [online] [cit. 19.3.2023].

⁸³ Usnesení Ústavního soudu ze dne 27.08.2013 sp. zn. II. ÚS 2535/12 - 2.

⁸⁴ Ministerstvo financí České republiky. 2023. Informace o činnosti Finanční správy ČR z roku 2021. *Mfcr.cz*. [online] [cit. 19.3.2023].

4.3 Zákon o dani z přidané hodnoty

ZDPH, rozlišuje 3 základní druhy podání – přiznání k dani z přidané hodnoty, souhrnné hlášení a kontrolní hlášení. ZDPH zároveň upravuje sankci, jež byla v zákoně zařazena až od 1. ledna 2016, a to v souvislosti se zavedením kontrolního hlášení DPH. Jedná se o pokutu spojenou s následky za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením upravenou v ustanovení § 101h ZDPH a násl. Toto ustanovení ukrývá dvě kategorie pokut. Nejprve pokuty, jejichž výše a podmínky pro jejich udělení jsou přesně vymezeny zákonem (odst. 1), a dále pak pokuty, k jejichž udělení je zmocněn správce daně (odst. 2 a 3). Novela ZDPH s účinností od 29. července 2016 nastavila méně přísné podmínky pro jejich udělování a zároveň umožnila za určitých podmínek jejich prominutí (a to i zpětně).⁸⁵ Prominutím se podrobněji autorka bude zabývat v následující kapitole.

Kontrolní hlášení nahradilo původní samostatný výpis z evidence pro účely DPH v kontextu s režimem přenesené daňové povinnosti. Kontrolní hlášení lze podat jen v elektronické formě. Jedná se o speciální daňové tvrzení, které nijak neovlivňuje povinnost podávat daňové přiznání a souhrnné hlášení. Lhůta pro podání kontrolního hlášení činí 25 dnů po skončení zdaňovacího období, přičemž tato lhůta nelze prodloužit. Typicky je zdaňovacím obdobím měsíc (výlučně u právnických osob), nicméně plátce může být také čtvrtletní (fyzická osoba), který má zároveň transakce, jež nemá povinnost vykazovat v rámci měsíčního kontrolního hlášení, a proto kontrolní hlášení bude podáváno jednou za čtvrtletí společně se čtvrtletním DPH přiznáním.⁸⁶

Odst. 1 § 101h ZDPH stanovuje různé situace, od kterých se odvíjí výše pokuty. Pokuta 1 000 Kč vzniká daňovému subjektu, který podá dodatečné daňové tvrzení, tj. po lhůtě k podání kontrolního hlášení, aniž by k tomu byl správcem daně vyzván. Pokud však kontrolní hlášení nebylo podáno a správce daně daňový subjekt vyzve k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě je daňový subjekt povinen zaplatit pokutu ve výši 10 000 Kč. Pokuta ve výši 30 000 Kč bude uložena daňovému subjektu, který ani na základě výzvy správce daně k doplnění, změně či potvrzení

⁸⁵ BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. [online] [cit. 2023-3-19].

⁸⁶ HUŠÁKOVÁ, Zdeňka, *Daň z přidané hodnoty 2021*. 15. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Meritum. s. 611-617

údajů, nepodal kontrolní hlášení. Pokud nedojde k podání kontrolního hlášení ani v náhradní stanovené lhůtě, správce daně vyměří daňovému subjektu pokutu ve výši 50 000 Kč. Od 1. 1. 2023 došlo ke změně ZDPH v oblasti pokut za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením. Jednou takovou změnou je přidání odst. 2 k ustanovení 101h ZDPH. Dle odst. 2 § 101h ZDPH, jsou výše pokut poloviční, a to pro plátce, který je fyzickou osobou, společností s ručením omezeným s jedním společníkem, který je také fyzickou osobou, nebo je plátcem jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí. Pokuty ukládané na základě správního uvážení jsou upraveny v odst. 3 a 4. Základním pravidlem, kterým se správce daně musí řídit při rozhodování o uložení těchto pokut a při stanovení jejich výše, je, že výše pokuty nesmí být v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu DPH (§ 101h odst. 7 ZDPH).⁸⁷ Podle odst. 3 postupuje správce daně v případě postupu podle výzvy k odstranění pochybností, a to v případě, kdy daňový subjekt ani na základě této výzvy neodstraní pochybnosti správce daně. Pokutu lze v tomto případě uložit až do výše 50 000 Kč. V případě, že nelze uložit pokutu podle odstavců 1 a 2 může správce daně uložit pokutu až do výše 500 000 Kč. Jedná se zpravidla o situaci, kdy daňový subjekt opakovaně neuvede potřebné či faktické údaje v kontrolním hlášení a čeká až na výzvu správce daně, na jejíž základě doplní včas a úplně veškeré údaje. Jelikož tímto postupem dochází k maření správy daní, nelze uložit pokutu dle odst. 1 a 2. Odstavce 5 a 6 ZDPH ukládají správci daně povinnost vydat rozhodnutí o udělení pokuty, které má deklaratorní charakter, přičemž pokuta je dle takového rozhodnutí splatná do 15 dnů ode dne nabytí právní moci takového rozhodnutí.⁸⁸

V následujícím ustanovení § 101i ZDPH je stanovena lhůta, do kdy je plátce povinen plnit povinnosti vyplývající z ustanovení o kontrolním hlášení. Tato lhůta je shodná se lhůtou pro stanovení daně. Dle § 101i odst. 2 ZDPH se jedná o objektivní prekluzivní lhůtu pro uložení pokuty za nesplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením. Lhůta je tříletá a počítá se ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Toto ustanovení zároveň hájí daňový subjekt tím, že

⁸⁷ KUNEŠ, Zdeněk, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT a Svatopluk GALOČÍK. *DPH 2023: výklad s příklady*. Devatenácté vydání. Praha: Grada Publishing, 2023. Účetnictví a daně (Grada). s. 359.

⁸⁸ Podle § 101f odst. 3 ZDPH se ustanovení o kontrolním hlášení použijí obdobně i pro následné kontrolní hlášení.

ukládá správci daně povinnost vydat platební výměr, kterým rozhodne o dané pokutě nejpozději do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.⁸⁹

Důležitým nálezem v souvislosti s ustanoveními týkajícími se kontrolního hlášení a následků za porušení povinností souvisejících s ním je náleží Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, který se mimo jiné vyjadřoval k ustanovení § 101h ZDPH, neboť navrhovatelé v ústavní stížnosti namítali protiústavní úpravu sankcí spojených s porušením povinností vztahujících se ke kontrolnímu hlášení. Ústavní soud v odůvodnění uvádí, že *„Z koncepce těchto peněžitých sankcí však vyplývá, že jejich uložení předchází jiné deliktní jednání plátce či nedostatky v plnění jeho povinností. Navíc se na tyto sankce vztahuje ustanovení § 101h odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého při stanovení výše těchto pokut dbá správce daně na to, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní.“* Ústavní soud proto dospěl k závěru, že sankční mechanismus upravený ustanovením § 101h ZDPH je v souladu s ústavním pořádkem.⁹⁰

⁸⁹ KUNEŠ, Zdeněk, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT a Svatopluk GALOČÍK. DPH 2023: výklad s příklady. Devatenácté vydání. Praha: Grada Publishing, 2023. Účetnictví a daně (Grada). s. 360-361.

⁹⁰ Usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 3/21

5 Promíjení příslušenství daně a vybraná judikatura

V této kapitole se autorka zaměří na promíjení sankcí, jež byly v přechozích kapitolách diplomové práce detailně popsány a jejich zákonná úprava prominutí je obsažena v daňovém řádu. Dále se autorka bude věnovat také promíjení pokut, které neupravuje daňový řád, neb jejich úpravu lze nalézt ve speciálních právních předpisech. V neposlední řadě bude v rámci výše popsaných témat také věnován prostor recentní judikatuře k současné právní úpravě promíjení příslušenství daně.

5.1 Obecné podmínky k prominutí příslušenství daně

Obecnou úpravu řízení o prominutí daně či příslušenství daně najdeme v daňovém řádu, konkrétně v § 259 – § 260. Daňový řád obsahuje ustanovení týkající se prominutí⁹¹ penále (§ 259a DŘ), prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně (§ 259aa DŘ)⁹² a prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky (§ 259b DŘ). V ostatních případech sankcí buď prominutí není umožněno, nebo je nutné využít zvláštní daňové zákony, příp. pokyny GFŘ, které obsahují speciální úpravu. Prominutí příslušenství daně je upraveno také v § 101k ZDPH (prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení), který bude blíže rozebrán, nebo například v § 44a odst. 13 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (prominutí nebo částečné prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně nebo penále)⁹³. Obecný pokyn GFŘ-D-58 č. j.: 49837/22/7700-10123-050167, k promíjení příslušenství daně, obsahuje zejména důvody, pro které nelze prominout příslušenství daně. Nicméně, tyto důvody nelze považovat jako konečné, tj. nelze zahrnout daňovým subjektem uplatněné důvody s pouhým odkazem, že tyto důvody nejsou uvedeny v pokynu.⁹⁴

Prominout příslušenství daně je možné na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední. V praxi se však zpravidla děje spíše na základě žádosti daňového

⁹¹ Institut prominutí daně či příslušenství daně je v DŘ zakotvený relativně krátce, jelikož do konce roku 2014 bylo možné dle DŘ žádat pouze o tzv. „generální pardon“, který bylo nutné zveřejnit ve Finančním zpravodaji.

⁹² V DŘ zakotveno až od roku 2021.

⁹³ V současné době existuje Pokyn č. GFŘ – D – 58 k promíjení příslušenství daně.

⁹⁴ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. V Praze: C.H.Beck, 2019. Právní praxe, s. 251.

subjektu. DŘ rozlišuje dvě cesty promíjení – individuální promíjení daně a jejího příslušenství (§ 259 – 259c DŘ), a hromadné prominutí, které je v pravomoci Ministerstva financí. Dle § 2 odst. 5 DŘ za příslušenství daně lze považovat úroky, penále, pokuty a náklady řízení, pokud vznikají podle daňového zákona. Žádat o prominutí penále je možné až po novelizaci daňového řádu v roce 2015, pokud tedy došlo k předepsání penále před tímto datem, nelze toto penále prominout. Žádat o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 DŘ lze dokonce až od novely DŘ účinné od 1. 1. 2021. Pokut daňový subjekt podává žádost o prominutí jakéhokoliv příslušenství daně, a toto příslušenství je více než 3 000 Kč, musí počítat se správním poplatkem za podání žádosti ve výši 1 000 Kč. Za žádost o prominutí nižší částky než 3 000 Kč, daňový subjekt žádný správní poplatek neplatí.

Žádost o prominutí by měla splňovat obecné náležitosti stanovené v § 70 a násl. DŘ a dále obsahovat odůvodnění, z jakého důvodu by měl správce daně příslušenství daně prominout. Správce daně pak při rozhodování o žádosti vychází pouze ze skutkového stavu a důkazních prostředků uvedených v žádosti daňovým subjektem. Pokud nastane situace, že dojde k zamítnutí žádosti, proti tomuto rozhodnutí není přípustné odvolání. Daňový subjekt může pouze podat novou žádost, ale nejdříve po 60 dnech ode dne oznámení zamítavého rozhodnutí, přičemž tato žádost musí obsahovat jiné argumenty než přechozí. Žádost o prominutí následně správce daně posuzuje na základě správního uvážení, jež musí následně uvést v rozhodnutí o žádosti. Správce daně má povinnost interpretovat neurčitý právní pojem (např. ospravedlnitelný důvod dle § 259aa či § 259b odst. 2 DŘ) a následně určit, zda konkrétní situaci lze přiřadit k danému neurčitému právnímu pojmu. Jak ale vyplývá z dostupné literatury, zde nelze pouze odkázat na interní metodiku finanční správy (nyní na Pokyn D-58), jelikož pouhý odkaz zakládá nepřipustnost a vede k nepřezkoumatelnosti. Dle Lichnovského a kol. *„neurčitý právní pojem ospravedlnitelný důvod totiž nelze vyprázdnit vymezením taxativního výčtu skutkových podstat, jak se domnívá Finanční správa, ale jeho naplnění musí být posuzováno vždy ad hoc s ohledem na proměňující se okolnosti.“*⁹⁵. Správce daně

⁹⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, KAJNAR, Tomáš, KAJNAROVÁ, Jitka, RYDVAL, Tomáš. 3. Prominutí příslušenství. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, KAJNAR, Tomáš, KAJNAROVÁ, Jitka, RYDVAL, Tomáš. *Přívodce daňovým řízením se vzory podání*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 101.

tedy musí posuzovat naplnění neurčitého právního pojmu s ohledem na danou situaci, nikoliv vycházet v různých situacích ze stejných závěrů. Obdobně by měl správce daně postupovat, pokud je penále uloženo dle § 259c odst. 3 DŘ, tj. právnická osoba porušila závažným způsobem daňové nebo účetní předpisy. Ono porušení závažným způsobem je považováno za neurčitý právní pojem, který, byť je definován v rámci pokynu GFŘ čl. III. 1, ponechává na rozhodnutí správce daně o rozsahu jiného závažného ohrožení nebo porušení řádné správy daní.⁹⁶ K výkladu závažného porušení daňových či účetních předpisů se vyjadřoval také rozšířený senát NSS ve svém rozhodnutí ze dne 2. 8. 2017, který poněkud odlišně od výkladu finanční správy uzavřel, že „*Pro účely splnění podmínky § 259c odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (závažné porušení daňových nebo účetních právních předpisů jako překážka prominutí daně nebo příslušenství daně), se nebere v úvahu jednání, jež je skutkovým a právním základem uložení penále, o jehož prominutí daňový subjekt žádá, nýbrž pouze jiná jeho daňově a účetně relevantní jednání v době tří let před vydáním rozhodnutí o žádosti o prominutí penále.*“⁹⁷ Dle NSS by nemělo být porušení daňových předpisů na základě kterého došlo ke vzniku příslušenství bráno v řízení o prominutí příslušenství v úvahu a dáváno tak k tíži daňovému subjektu.

Toto však nejsou jediné obecné podmínky, které DŘ předvidá, jelikož další zahrnuje § 259c odst. 2 DŘ, který ukládá povinnost správci daně se zkoumat, zda nedošlo k naplnění tzv. vylučující podmínky⁹⁸, která by bez dalšího diskvalifikovala možnost prominutí.⁹⁹

Pokud daňový subjekt splňuje obecné podmínky pro prominutí a současně nemůže být prominutí vyloučeno podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu, správce daně rozhoduje o rozsahu prominutí. Zavedením nového pokynu GFŘ D-58 k promíjení příslušenství daně, který mimo jiné vychází z judikatury NSS byla do posuzování správce daně v rámci rozsahu prominutí příslušenství daně zakomponována také povinnost zohlednění povahy, intenzity či jiné okolnosti zdrojového jednání, jež

⁹⁶ Pokyn č. GFŘ – D – 58 k promíjení příslušenství daně.

⁹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37.

⁹⁸ Prominutí není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy.

⁹⁹ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. V Praze: C.H.Beck, 2019. Právní praxe, s. 251.

zapříčinilo vznik takového příslušenství.¹⁰⁰ Jak vyplývá ze závěrů vyslovených rozšířeným senátem NSS v usnesení ze dne 26. 1. 2021, jehož závěry byly následně převzaty také do pokynu GFŘ – D – 58 „*V rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství daně je správce v souladu s recentní správní judikaturou oprávněn zohlednit při rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti tzv. zdrojového jednání, tj. jednání, jež je skutkovým a právním základem příslušenství daně, o jehož prominutí je žádáno a které vznik příslušenství vyvolalo.*“¹⁰¹, tj. shledá-li správce daně, že povaha, intenzita či jiné okolnosti zdrojového jednání vylučuje prominutí pokuty, pak rozhodnutím žádost zamítne, i přesto, že by z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu bylo toto porušení irelevantní. Vzhledem k platnosti nového pokynu GFŘ pouze několika málo měsíců až na základě následné praxe bude vytyčeno, jak moc široce se tato nová podmínka bude vykládat.

5.2 Individuální promíjení příslušenství daně

Na úvod by autorka ráda uvedla, že i když existuje mnoho právních předpisů doplněných pokyny GFŘ, společně s relativně bohatou soudní praxí, při rozhodování o prominutí příslušenství daně, neméně také záleží na správním uvážení správního orgánu.¹⁰²

Pro přehlednost níže autorka uvádí srovnání právní úpravy prominutí příslušenství daně, kterému se blíže bude věnovat v následujících podkapitolách.

¹⁰⁰ WÁGNER, DUGOVÁ, Alena a POTOČKOVÁ, Zuzana. 2023. Nový pokyn k promíjení daňových sankcí přináší posuzování věcné stránky doměrku, *Dreport.cz*. [online] [cit 20.3.2023].

¹⁰¹ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26.01.2021 sp. zn. 1 Afs 236/2019 - 83.

¹⁰² Srov. Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 6. 2009, sp. zn. I. ÚS 398/09.

	Pokuta za opožděné tvrzení daně	Penále	Úroky z prodlení a p. částky	Pokuta za KH	Pokuta za neoznámění osvo příjmu
Právní úprava	§ 259aa DŘ	§ 259aa DŘ	§ 259b DŘ	§101k ZDPH	§ 38w/6 ZDP
Správní poplatek	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
§ 259c/2 a 3 DŘ	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Formální podmínky	Daňové tvrzení bylo podáno nebo se jeho podání stalo bezpředmětným	Penalizovaná daň byla uhrazena, žádost byla podána do 3 měsíců od NPM PLV penále	Úročená daň byla uhrazena	Žádost byla podána do 3 měsíců od NPM PLV na pokutu	x
Základní kritéria	Ospravedlnitelné důvody	Rozsah součinnosti	Ospravedlnitelné důvody	Ospravedlnitelné důvody	Ospravedlnitelné důvody
Specifická kritéria	Zohlednění tvrdosti	x	Zohlednění tvrdosti	x	x
§ 259c/1	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
Odkladný účinek	NE	NE	NE	ANO	NE

Tab. 4: Srovnání právní úpravy prominutí příslušenství daně. Vlastní zpracování podle Kopřivy¹⁰³, 2023

5.2.1 Prominutí penále

Aby mohlo dojít k prominutí penále, musí být splněny dle § 259a odst. 1 DŘ dvě formální podmínky a to: daňový subjekt musí podat žádost o prominutí penále příslušnému správci daně nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o uložení penále, a zároveň se musí jednat o penále vázající se k již uhrazené výši daně, v důsledku jejíž doměření příslušné

¹⁰³ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. s. 1214.

penále vzniklo. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, správce daně řízení o prominutí zastaví (§ 106 odst. 1 písm. b DŘ), naopak, splní-li žadatel zákonem požadované podmínky, správce daně posoudí žádost meritorně. Jelikož lhůta pro podání žádosti nelze prodloužit, odst. 4 upravuje podmínky, za kterých tato lhůta neběží.¹⁰⁴ Lhůta se staví:

- *po dobu řízení o povolení posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla;*
- *po dobu posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.*¹⁰⁵

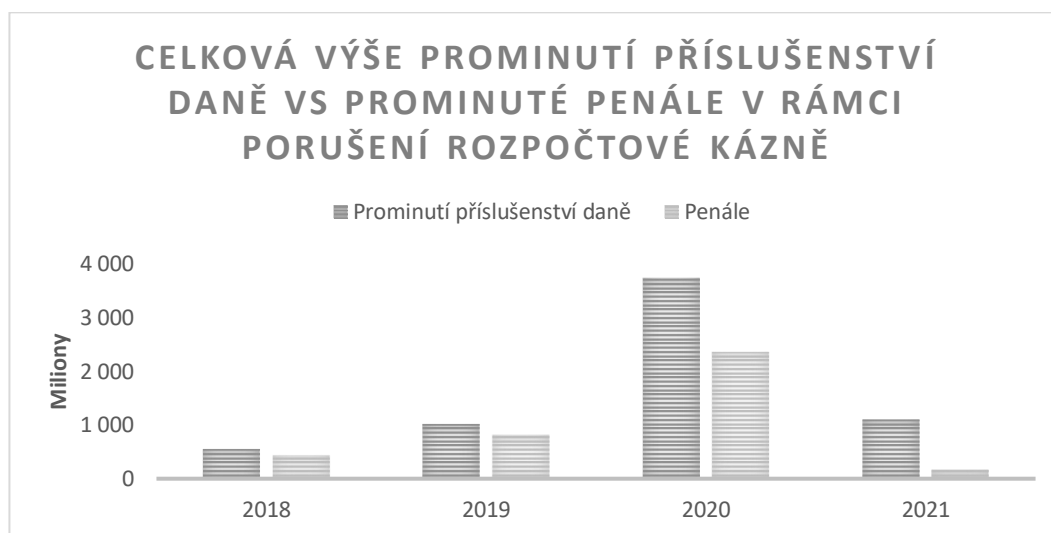
V souvislosti s posouzením rozsahu, v jakém má být penále prominuto, existují dvě kritéria, na základě kterých správce daně určí procentuální výši prominutí penále. Prvním kritériem je rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední (§ 259a odst. 2 DŘ) a druhým je četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 DŘ). Správce daně může prominout z moci úřední až 75 % penále.

Případ promíjení penále byl řešen například v rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, ze dne 10. 5. 2022, kde žalobkyně splnila formální požadavky dle § 259a odst. 1 a 3 DŘ a rovněž splnila podmínku daňové a účetní bezúhonnosti žalobkyně, resp. členů jejích statutárních orgánů ve smyslu § 259c odst. 2 DŘ. Rozhodnutí správce daně o nepromínutí penále primárně vycházelo z posouzení zdrojového jednání žalobkyně, které vedlo k doměření daně z příjmů právnických osob. Konkrétně šlo o emisi korunových dluhopisů a s ní souvisejících transakcí (převod dluhopisů na společníky žalobkyně a zápočet pohledávek mezi žalobkyní a společníky), které správce daně posoudil jako zneužití práva. Žalobkyně emisí korunových dluhopisů nezískala žádné zdroje financování své činnosti, ale naopak se vystavila úrokovému nákladu. Naproti tomu společníci získali nedaněné úrokové příjmy. Tímto způsobem žalobkyně formálně zabránila zdanění úrokových příjmů upisovatelů. Takové jednání dle správce daně nemůže požívat výhod v podobě prominutí penále (a to ani částečně). Opačný přístup by vedl k podpoře účelového a právo zneužívajícího jednání a neodráželo by závažnost

¹⁰⁴ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. s. 1216.

¹⁰⁵ Srov. Metodický pokyn GFŘ D-58 k promíjení příslušenství daně.

jednání daňového subjektu. KS se ztotožnil se způsobem, jakým správce daně vyhodnotil závažnost zdrojového jednání žalobkyně, které je v zásadním rozporu se smyslem ZDP. Z napadeného rozhodnutí je navíc zřejmé, jakým způsobem správce daně splnění jednotlivých zákonem předepsaných podmínek prominutí penále hodnotil a jakým způsobem vyhodnotil zdrojové jednání žalobkyně. Postup správce daně byl tedy dle KS správný a nijak nevybočoval z mezí správního uvážení.¹⁰⁶ Z přehledů finanční správy za poslední 4 roky je patrné, že největší podíl v rámci promíjení příslušenství daně tvoří prominuté penále v rámci porušení rozpočtové kázně. To může být vyměřeno příjemci dotace či jiné finanční pomoci v případě, že poruší podmínky, za kterých mu byla dotace poskytnuta. Jak odvody za porušení rozpočtové kázně, tak penále však může být částečně či zcela prominuto. Níže autorka uvádí pro přehlednost graf, který zobrazuje celkovou výši prominutého příslušenství daně vzhledem k prominutému penále v rámci porušení rozpočtové kázně.



Graf 1: Celková výše prominutí příslušenství daně vs prominuté penále v rámci porušení rozpočtové kázně. Vlastní zpracování dle Informace o činnosti Finanční správy ČR za roky 2018-2021, Ministerstvo financí České republiky, 2023

Z grafu je zřejmé, že v letech 2018 a 2019 tvořilo prominuté penále k odvodům za porušení rozpočtové kázně téměř celkovou částku veškerého prominutí ze strany správních orgánů. V roce 2020 negativně ovlivnila globální trh pandemie SARS-CoV-2, aktuálně se zase podnikatelé potýkají s bezprecedentním růstem nákladů. Mnoho firem proto sahalo po externím zdroji financování svého podnikání v podobě dotací poskytovaných ze státního rozpočtu a z prostředků Evropské unie.

¹⁰⁶ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 5. 2022, č. j. 63 Af 10/2021-38.

Vzhledem k nárůstu takového využívání lze vidět také zvýšení trendu v roce 2020, jelikož právě u takovýchto dotací stačí trocha nepozornosti, nedodržení lhůty nebo nedodání potřebné dokumentace a obratem může dojít k porušení dotačních podmínek, a tedy i k porušení rozpočtové kázně, které vede k uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, a v některých případech i penále.¹⁰⁷

5.2.2 Prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky

Úrok z prodlení a úrok z posečkané částky vznikají ze zákona, který stanovuje také jejich sazbu (§ 252 odst. 4 a § 253 odst. 4 DŘ). V rámci těchto příslušenství daně může správce daně prominout až 100 % úroku z prodlení, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Obdobně správce daně rozhoduje u žádosti o prominutí úroku z posečkané částky. Povinnost uhradit tyto úroky vzniká, pokud je subjekt v prodlení s úhradou delším než 3 dny, přičemž úroky jsou počítány za každý den, kdy dojde ke dosažení podmínek pro jejich vznik.¹⁰⁸ Jako tomu bylo u promíjení penále, i v tomto případě může daňový subjekt žádat o prominutí úroků až v případě, že byla zcela uhrazena úročená daň a neexistují tak jiné okolnosti, které by zapříčinily vznik dalšího úročení. I zde je postupováno dle pokynu GFŘ D-58.¹⁰⁹ Obdobně jako tomu je u penále, pokyn GFŘ upravuje různá kritéria, na jejichž základě může být procentuálně snížena částka prominutého úroku. Jak uvádí samotný pokyn GFŘ: „*Pro posouzení rozsahu prominutí úroku existují tři kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu).*“

K neurčitému pojmu „ospravedlnitelný důvod“ bylo v nedávné době vydáno usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 12. 2022, kde se stěžovatel v rámci ústavní stížnosti bránil proti rozsudku NSS, který zamítl jeho kasační stížnost o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmu právnických osob. Primárně namítal, že „*k pozdní*

¹⁰⁷ WÁGNER, DUGOVÁ, Alena. 2022. Promíjení odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně. *Dreport.cz* [online]. 10/2022. [cit. 19.3.2023].

¹⁰⁸ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. s. 1222.

¹⁰⁹ NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. V Praze: C.H.Beck, 2019. Právní praxe, s. 254.

úhradě daně podle stěžovatelky došlo pouze v důsledku omluvitelného omylu - administrativního pochybení v části týkající se účtování opravných položek.“ NSS potvrdil výklad KS i správce daně, podle kterých takové administrativní pochybení nelze podřadit pod „ospravedlnitelný důvod“ uvedený v § 259b odst. 2 DŘ a dále definovaný v pokynu GFŘ D-21.¹¹⁰ Správce daně tedy svým postupem nijak nevybočil ze zákonem stanovených mezí. Vedle ospravedlnitelného důvodu stěžovatel dále argumentoval svou dosud bezvadnou platební morálkou, řádným plněním veškerých daňových povinností, nepřiměřenou délkou daňové kontroly či přílišnou tvrdostí předepsaného úroku. Ústavní soud zde souhlasil se závěry NSS, a sice, že předchozí daňová spolehlivost stěžovatele je obecnou podmínkou, bez které by k prominutí úroku nebylo možné vůbec přistoupit. Otázka případné tvrdosti uplatňovaného úroku se bere v úvahu, až v okamžiku, kdy daňový orgán dospěje k závěru, že jsou dány důvody k prominutí. Délka daňové kontroly je pak pro účely rozhodování o prominutí úroku z prodlení zcela irelevantní. Ústavní stížnost proto byla odmítnuta.¹¹¹

V řízení o prominutí úroků platí dispoziční zásada, dle které je žadatel povinný uvést v žádosti důvod takového podání. To, jak si žadatel dá záležet na řádném odůvodnění žádosti určuje její následné posouzení správcem daně, jelikož, jak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 7. 2019 „*Je to žalobkyně, která je povinna tvrdit ve své žádosti relevantní důvody a současně k nim předložit důkazní prostředky a která nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, bude správce daně nucen žádost zamítnout.*“¹¹² Tedy, není povinnost správce daně, v případě nedostatečného odůvodnění žádosti, vyzývat daňový subjekt k jejímu doplnění.¹¹³

Úroky jsou jedním z druhů příslušenství daně, které vznikají společně s jiným druhem příslušenství daně. Například v praxi může nastat případ, kdy jsou společně s penále vyměřeny také úroky z prodlení. Tomto případu rozhodoval Krajský soud v Brně, přičemž šlo o situaci, kdy správce daně zamítl žádost žalobce o prominutí

¹¹⁰ Původní pokyn GFŘ k promíjení příslušenství daně č.j. 4260/15/7100-40123, platný od 1.1.2015.

¹¹¹ Usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 12. 2022, sp. zn. I. ÚS 3264/22

¹¹² Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc ze dne 17. 7. 2019, č. j. 65 Af 11/2018-47

¹¹³ KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. s. 1222.

úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osoba i na DPH podle § 259b a 259c DŘ. Dle KS tím správce daně nijak neporušil legitimní očekávání žalobce, když žádosti o prominutí penále v maximální možné míře vyhověl a žádost o prominutí úroku z prodlení zamítl. KS dále uvedl v odůvodnění rozsudku, že „Podle § 8 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkové shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Pro rozhodnutí této otázky je proto stěžejní, zda se v případě prominutí penále a prominutí úroku z prodlení jedná o stejný nebo podobný případ.“ Předpoklady pro prominutí penále a úroku z prodlení se liší, a už proto nelze obě situace hodnotit jako totožný nebo podobný případ. Absence ospravedlnitelného důvodu představuje překážku pro prominutí úroku z prodlení, prominutí penále však nijak nebrání.¹¹⁴

5.2.3 Prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně

Přestože praktický komentář k § 259aa DŘ upravující prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně již na začátku uvádí, že dle ustanovení § 250 DŘ, upravující pokutu za opožděné tvrzení daně, je obsaženo několik změkčujících prvků, jako nepředepisování pokuty do výše 1 000 Kč, popřípadě možnost jejího snížení až na polovinu či desetinu v případě ZDP, je stále umožněno pokutu za opožděné tvrzení daně prominout, a to dokonce v celé její výši. Nicméně, toto prominutí je možné až od zavedení tohoto institutu, ke kterému došlo od 1. 1. 2021, tj. nelze promíjet retroaktivně.¹¹⁵

Povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně vzniká daňovému subjektu v případě, že dané zpoždění podání je delší než 5 dnů. Stejně jako u pokut uvedených výše je výše této pokuty stanovena zákonem, a tudíž správce daně nemá možnost moderace její výše.¹¹⁶ K vyloučení moderace výše pokuty došlo také v rozsudku NSS ze dne 23. 8. 2022, jež uvádí, že „Má-li být správní soud nadán pravomocí nahradit správní uvážení a moderovat zjevně nepřiměřenou výši uložené sankce, pak takový postup nelze uplatnit v případě, kdy je výše pokuty stanovena ex lege bez možnosti využití diskreční pravomoci správního orgánu. Absentuje zde

¹¹⁴ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 1. 2022, č. j. 31 Af 72/2020-42.

¹¹⁵ ROZEHNAL, Tomáš. 2021. Daňový řád: Praktický komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. [online] [cit. 2023-3-21].

¹¹⁶ KOPŘIVA, Míloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. s. 1218.

totiž správní uvážení, které by mohlo být soudem nahrazeno.“ Předmětem sporu v tomto rozsudku bylo také řešení právní otázky, zda lze v případě veřejnoprávní korporace (obce) upustit od povinnosti zaplatit pokutu za opožděné podání daňového tvrzení, eventuálně zda lze tuto pokutu snížit. Žalobci byla vyměřena pokuta za opožděné podání daňového přiznání. Ten se bránil argumentací, že k nepodání přiznání došlo pouhým nedopatřením vzniklým pochybením administrativní pracovnice. Především pak namítal, že se jedná o výjimečný případ, jelikož daňový subjekt je obcí. Žalobce se proto domníval, že je třeba v tomto případě posuzovat společenskou škodlivost opožděného podání daňového přiznání, jelikož ke zmenšení příjmu státního rozpočtu fakticky nedošlo. Žalobce dále navrhl snížení pokuty na základě moderačního práva soudu dle § 78 odst. 2 SŘS. NSS uvedl v odůvodnění následující: *„Lze rozumět tomu, kam obec jako pachatel argumentačně cílí, když poukazuje na to, že se v jejím případě jedná o „zvláštní“ postavení, odlišné od jiných plátců daně z příjmů právnických osob, neboť je nejen plátcem daně, ale i příjemcem daně z příjmů. ... Správci daně tedy při vyměřování pokuty za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob nepříslušelo zohlednit, že se v daném případě jedná o obec, protože § 250 DŘ bezvýjimečně dopadá na všechny daňové subjekty.*“ Lze tedy říci, že v souvislosti s aplikací ustanovení § 250 DŘ nezáleží na tom, zda se jedná o veřejnoprávní korporaci, či fyzickou osobu, jelikož toto ustanovení je závazné pro všechny subjekty bez rozdílu.¹¹⁷

¹¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 59/2021-49.

Žádost o prominutí může být kladně posouzena pouze v případě, že žadatel žádá o prominutí:

- Pokuty za pozdní podání daňového tvrzení; nebo
- Pokuty za nepodání daňového tvrzení, jestliže se toto podání stalo bezpředmětným (např. daň již byla stanovena z moci úřední).

Daňový subjekt žádá o prominutí pokuty tvrzení daně, pouze pokud již opožděné daňové tvrzení podal, nebo se toto podání stalo bezpředmětným (§ 259aa odst. 1 DŘ). Posouzení rozsahu prominutí pokuty je prováděno stejným způsobem, jako je uvedeno již výše u ostatních příslušenství daně, tj. splnění tří kritérií – ospravedlnitelný důvod prodlení, ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost vzniklé pokuty a četnost porušování povinností při správě daní. Pokutu lze prominout do výše 100 %.¹¹⁸

Prominutí pokuty za opožděné podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob se zabýval NSS v rozsudku ze dne 30. 9. 2019. V daném případě, byla žalovanému finančním úřadem uložena pokuta za opožděné podání přiznání k dani z příjmů FO za zdaňovací období roku 2010. Žalobce deklaroval za zdaňovací období roku 2010 pouze příjmy ze závislé činnosti, které podlely zdanění v rámci ročního vyúčtování, a proto daňové přiznání nepodal. V roce 2013 byl žalobce správcem daně vyzván k doplnění svých tvrzení s poukazem na kontrolu hlášenek daně z převodu nemovitostí. Na základě této výzvy podal žalobce přiznání k dani za rok 2010. V tomto přiznání žalobce deklaroval dodatečný příjem dle § 10 ZDP (ostatní příjmy) ve výši 0 Kč. Na základě daňového přiznání správce daně vyměřil žalobci daň z příjmů FO, kde při výpočtu vycházel ze součtu dílčího základu daně dle § 6 (závislá činnost) a § 10 (ostatní příjmy) ZDP. Takto stanovená daňová povinnost pak byla základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně. Žalobce namítl, že měl žalovaný při stanovení základu pro výši pokuty použít pouze příjem dle § 10 ZDP. NSS dovedil, že žalobce byl povinen daňové přiznání podat a že má výše pokuty být odvozena od výše stanovené daně (tedy dle § 6 a § 10 ZDP), nicméně pokuta za opožděné daňové tvrzení měla být snížena na desetinu částky vyměřené daňové povinnosti, v souladu s § 38o ZDP.¹¹⁹ Rozsudek znázorňuje výpočet pokuty

¹¹⁸ Metodický pokyn GFŘ D-58 k promíjení příslušenství daně.

¹¹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2019, č. j. 3 Afs 220/2017-53

při jejím uložení za opožděné podání přiznání k dani z příjmů FO a správcům daně slouží jako pomůcka k výpočtu pokuty za opožděné podání přiznání k dani z příjmů. Výpočet pokuty autorka také uvedla a přehledně vyobrazila v příkladu uvedeném v podkapitole 4.1 Zákon o dani z příjmů.

5.2.4 Prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení

Jak již bylo řečeno na začátku této kapitoly, DŘ obsahuje obecnou úpravu pro prominutí příslušenství daně a pokud jiný zvláštní předpis zakotví možnost prominutí, avšak nestanoví speciální procesní úpravu bude použit daňový řád. Možnost prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení je zakotvena v ZDPH a také v Pokynu GFŘ-D-29, č.j. 111096/16/7100-20116-050484, nicméně určité procesní náležitosti jsou posuzovány podle obecných pravidel obsažených v DŘ.

Možnost prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení je zakotvena v ustanovení § 101k odst. 1 ZDPH. Podle odst. 1 daňový subjekt je oprávněn žádat o prominutí pokuty, v případě, že mu byla uložena ve výši 10 000 Kč za podání kontrolního hlášení po výzvě správce daně, 30 000 Kč v případě, že daňový subjekt ani po výzvě správce daně nepodal kontrolní hlášení, nebo 50 000 Kč, pokud nebylo podáno kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě. Žádost o prominutí pokuty podléhá správnímu poplatku ve výši 1 000 Kč. Podle odst. 2 správce daně může pokutu prominout, a to zcela nebo zčásti, přičemž není vázán návrhem daňového subjektu.¹²⁰

Ustanovení § 101k odst. 3 ZDPH obsahuje podmínku, dle které je možné žádost o prominutí pokuty podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu. NSS se vyjadřoval k otázce, zda je možno žádost o prominutí pokuty podat i v případě, kdy je samotné rozhodnutí o pokutě napadeno odvoláním a pokuta tudíž ještě není pravomocná. NSS v odůvodnění rozsudku ze dne 25. 6. 2020 uvedl, že „významný je skutkový stav v době vydání rozhodnutí, nikoli zahájení řízení. Zákon o dani z přidané hodnoty totiž v § 101k odst. 3 stanoví pouze konec lhůty, během níž lze podat žádost o prominutí pokuty. Počátek jejího běhu není nijak omezen. Nic tedy

¹²⁰ KUNESŠ, Zdeněk, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT a Svatopluk GALOČÍK. *DPH 2023: výklad s příklady*. Devatenácté vydání. Praha: Grada Publishing, 2023. Účetnictví a daně (Grada). s. 362.

nebránilo žalobkyni, aby žádost podala ještě před rozhodnutím o odvolání proti platebním výměrům.¹²¹ Jak tedy vyplývá z pokynu GFŘ-D-29 i rozhodnutí NSS, tříměsíční lhůtu pro podání žádosti není možné prodloužit, nicméně není stanoven začátek jejího běhu. Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) DŘ, pokud bude žádost o prominutí pokuty podaná po lhůtě pro její podání.¹²²

Pokud daňový subjekt splní tuto podmínku, dále správce daně zkoumá, zda může přistoupit k prominutí. Při tom, stejně jako u předchozích příslušenství daně, postupuje v rámci posouzení naplnění kritérií dle § 259c odst. 2 DŘ „*prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy*“, přičemž pojem závažné porušení daňových nebo účetních předpisů je definován v bodu II. 2. A pokynu GFŘ-D-29. V čem spatřuje správce daně závažnost porušení daňových nebo účetních předpisů musí správce daně důkladně odůvodnit ve svém rozhodnutí.¹²³ Také shodně jako v pokynu D-58 k promíjení příslušenství daně, obsahuje pokyn D-29 vysvětlení, co se dá považovat za „ospravedlnitelný důvod“ a také novinku, že „*V souladu s recentní správní judikaturou je správce daně v rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství daně oprávněn zohlednit při rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání⁷, které vznik příslušenství vyvolalo.*“¹²⁴

Důležité je také zmínit, že i v případě, kdy správce daně připustí možnost prominutí, neznamená to automaticky prominutí části nebo celé pokuty. Rozsah, v jakém nakonec bude prominuta pokuta, bude správce daně posuzovat dle čl. II. 3. pokynu, přičemž je možné, že správce daně dojde k závěru, že daňovému subjektu nebude prominuta žádná část pokuty za nepodání kontrolního hlášení, nebo naopak, že bude prominuto až 100 % pokuty.¹²⁵

Přestože pokyny GFŘ se snaží odrážet skutečnosti judikované v rámci recentní judikatury a jsou bezesporu závazné pro účastníky ve správě daní a také pro správce

¹²¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 3 Afs 164/2019-29.

¹²² KUNEŠ, Zdeněk, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT a Svatopluk GALOČÍK. *DPH 2023: výklad s příklady*. Devatenácté vydání. Praha: Grada Publishing, 2023. Účetnictví a daně (Grada). s. 362.

¹²³ Metodický pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení.

¹²⁴ Tamtéž.

¹²⁵ Tamtéž.

daně, nelze je považovat za obecně závaznou normu, ale jako vnitřní pokyny finanční správy. K tomuto se například vyjadřuje Krajský soud v Praze v rámci posuzování prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení: „*Je však třeba zdůraznit, že pokyn GFŘ-D-29 není obecně závaznou normou, ale toliko vnitřním pokynem v rámci finanční správy... Byť interní pokyny umožňují finanční správě postupovat jednotněji při výkladu neurčitých právních pojmů, jejich použití nesmí vést k faktickému přehlížení, obcházení či nahrazování zákonných ustanovení textem interního pokynu.*“¹²⁶

V ZDPH je upraveno také ustanovení § 101j, které míní sankce za pozdě podané kontrolní hlášení. Automaticky je totiž prominuta pokuta ve výši 1 000 Kč a 10 000 Kč, resp. 5 000 Kč v případě fyzických osob a společností s ručením omezeným s jedním společníkem, který je fyzickou osobou, anebo plátců, jejichž zdaňovacím obdobím ke dni, ve kterém vznikla povinnost uhradit tuto pokutu je kalendářní čtvrtletí, pokud se jedná o první a jediné prodlení při podání v souvislosti s KH během kalendářního roku.¹²⁷

Spor o výklad § 259c odst. 2 DR byl veden před NSS v postavení Finančního úřadu, jakožto stěžovatele, v rámci zamítnutí prominutí vyměřené pokuty Finančním úřadem za pozdní podání kontrolního hlášení. Za pozdní podání kontrolního hlášení Finančním úřad vyměřil stěžovateli platebním výměrem pokutu ve výši 50 000 Kč. Žalobkyně požádala o prominutí, přičemž žádost byla rozhodnutím FÚ zamítnuta z důvodu naplnění vylučovací podmínky, podle níž nelze pokutu prominout, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních třech letech závažným způsobem porušily daňové nebo účetní právní předpisy, dále také FÚ zjistil, že v předcházejících třech letech měl bývalý statutární orgán stěžovatele status nespolehlivého plátce. Žalobkyně proti rozhodnutí FÚ podala žalobu, ve které argumentovala, že FÚ posoudil splnění vylučovací podmínky pro prominutí pokuty ve vztahu k nesprávné osobě, neboť předmětný jednatel již nebyl ve společnosti jednatelem v době rozhodování o žádosti FÚ o prominutí pokuty. Krajský soud této žalobě vyhověl, načež FÚ podal stížnost k NSS. Po zjištění

¹²⁶ Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 12.04.2021 sp. zn. 43 Af 20/2019 - 27.

¹²⁷ KUNĚŠ, Zdeněk, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT a Svatopluk GALOČÍK. *DPH 2023: výklad s příklady*. Devatenácté vydání. Praha: Grada Publishing, 2023. Účetnictví a daně (Grada). s. 362.

skutkového stavu došel NSS k závěrům, že: „*Při posuzování žádosti právnické osoby o prominutí daně nebo příslušenství daně ... správce daně zkoumá, zda se závažného porušení daňových nebo účetních předpisů v posledních třech letech dopustili a) samotný žádající daňový subjekt, b) současní členové jeho statutárního orgánu či c) právnické osoby, jejichž statutárním orgánem (či členem statutárního orgánu) je (či byl v předcházejících třech letech) žádající daňový subjekt nebo jeho současný statutární orgán nebo současný člen jeho statutárního orgánu. Tato podmínka tzv. spolehlivosti se naopak nezjišťuje u osob, které ve statutárním orgánu žádajícího subjektu sice během posledních tří let působily, ale v okamžiku posuzování žádosti zde již nefigurují.*“ NSS mající za to, že stěžovatel nad rámec zákona zpřísňuje podmínky a rozšiřuje podmínky, které vylučují prominutí pokuty, uvádí, že pokud je nějaká podmínka, která určuje prominutí nejasně formulována, musí být vykládána ve prospěch fyzické osoby. NSS proto kasační stížnost FÚ zamítl.¹²⁸

Na závěr této kapitoly, by autorka ráda uvedla pozitivní rozsudek pro daňové subjekty Krajského soudu v Praze, který se týkal pokuty za pozdě podané kontrolní hlášení. Krajský soud v rozsudku posuzoval, zda je podání kontrolního neúčinné v situaci, kdy je v kolonce „Ulice“ omylem uvedeno číslo popisné sídla plátce DPH. Finanční úřad totiž za toto administrativní pochybení (které se může stát téměř každému), vyměřil daňovému subjektu pokutu ve výši 50 000 Kč podle § 101h odst. 1, písm. d) ZDPH, jelikož původní podání bylo vyhodnoceno jako neúčinné a v náhradní lhůtě stanovené výzvou správce daně, nebylo podáno nové kontrolní hlášení. Krajský soud v Praze odůvodnil svůj závěr tak, že „*neúčinnost předvídaná v § 101a odst. 4 zákona o DPH nastává pouze ve spojení s nedostatky formy (kam náleží i struktura, tj. vnitřní uspořádání podání), nikoliv s nedostatky obsahu takového podání. Toto rozlišování je navíc patrné i z textu § 101g odst. 2 zákona o DPH týkajícího se právě obsahových nedostatků kontrolního hlášení.*“¹²⁹ Soud se tak neztotožnil se závěry finančního úřadu a zrušil napadené rozhodnutí. Nicméně, odvolací finanční ředitelství podalo ve této věci kasační stížnost, spor tedy bude nyní posuzován Nejvyšším správním soudem.

¹²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2020, č. j. 10 Afs 25/2019-27

¹²⁹ Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 43 Af 6/2020-37

5.2.5 Prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu

Možnost prominutí pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu je zakotvena v ustanovení § 38w odst. 6 ZDP. Tak jako u přechozí pokuty bude subsidiárně použit daňový řád a pokyn GFŘ-D-56 č.j.: 11771/22/7100-10111-010509, vydaný k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu. Při promíjení dle pokynu GFŘ v zásadě platí stejná pravidla, jako byla již zmiňována u promíjení ostatních druhů příslušenství daně. Proto by se v této souvislosti autorka ráda zaměřila více na judikaturu, neboť právě výše zmiňovaný pokyn GFŘ D-56 byl vydán mimo jiné v návaznosti na nedávno zveřejněný rozsudek KS řešící otázku, zda byl poplatník v daném případě povinen oznámit správci daně osvobozený příjem ve smyslu § 38v ZDP.¹³⁰

Jedná se o situaci, ve které manžel manželce převedl cenné papíry v hodnotě 15 milionů Kč, převody uskutečňoval postupně na základě různě označených podílových listů a u žádného takto převáděného podílového listu nebyla překročena hodnota 5 milionů Kč. V té době měli zároveň manželé oddělené SJM, proto v tomto případě šlo o převod z výlučného vlastnictví manžela do výlučného vlastnictví žalobkyně, přičemž bezúplatné příjmy od manžela jsou osvobozeny od daně podle § 10 odst. 3 písm. c) bod 1. ZDP. Správce daně však argumentuje, že *„manželka přijala z převodu cenných papírů příjem v celkové hodnotě vyšší než 5 milionů Kč a zároveň se jednalo o několik odlišných cenných papírů, jejichž převod se uskutečnil v jeden den a od jedné osoby“*, a proto měla tuto skutečnost oznámit správci daně. Tato skutečnost však byla oznámena až na základě výzvy správce daně, a proto vznikla povinnost uhradit pokutu za neoznámení osvobozeného příjmu ve výši 10 % z částky neoznámeného příjmu. Krajský soud však dospěl k následujícím závěrům. Jelikož podílové listy byly převedeny na základě celkem 12 příkazů k zápisu převodu investičních nástrojů, *„nelze dovodit, že by předmětný soubor cenných papírů představoval jednu hromadnou věc“* a zároveň, že *„Ze samotné skutečnosti, že žalobkyni byly převedeny cenné papíry, jejichž převod se uskutečnil v jeden den a od jedné osoby, nelze dovozovat, že žalobkyně obdržela jeden příjem. Při posouzení celá transakce tím způsobem, že se jednalo o celkem*

¹³⁰ LINEK, Adam. 2022. Promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu. EY. [online] [cit 22.3.2023].

12 samostatných příjmů, přitom neplatí, že by došlo k překročení zákonného limitu ve výši 5 000 000 Kč u jednotlivého příjmu.¹³¹ Dle autorky se jedná o poněkud kontroverzní závěr a není se čemu divit, že se k tomu následně vyjádřilo i GFŘ, který má za účel sjednotit rozhodovací praxi a správní praxi veřejných orgánů. Nicméně, OFŘ na tento rozsudek podalo kasační stížnost, tak bude zajímavé sledovat, jak se k této problematice vyjádří Nejvyšší správní soud.

5.3 Hromadné prominutí příslušenství daně

Úpravu hromadného prominutí příslušenství daně aktuálně upravuje § 260 DŘ. Jedná se o specifickou pravomoc ministra financí, která se uplatní pouze z úřední povinnosti, tedy nezávisle na vůli daňových subjektů. Ve svém rozhodnutí ministr financí může stanovit okruh adresátů, předmět prominutí a taktéž vymežit skutkové, hmotněprávní a procesní podmínky¹³², jakožto předpoklady pro prominutí.¹³³ Hromadné prominutí příslušenství daně bylo nejvíce uplatňováno v letech 2020 a 2021, kdy byla Česká republika ochromena pandemií SARS-CoV-2 a stát musel pomáhat právníkům i fyzickým osobám nejen se správou daní. V této souvislosti bylo Ministerstvem financí vydáno hned několik rozhodnutí o prominutí daně a příslušenství daně. Lze tvrdit, že celosvětová pandemie znamená mimořádnou událost, jež předpokládá DŘ v § 250 odst. 1 písm. b) a ministr financí je tak zcela oprávněn rozhodnout o hromadném prominutí příslušenství daně pro daňové subjekty, kteří jsou touto událostí negativně zasaženi.¹³⁴

V létech pandemie koronaviru SARS-CoV-2 bylo přijato množství časově omezených rozhodnutí, na základě nichž, byly plošně prominuty např. úroky z prodlení z vymezených důvodů souvisejících s pandemií koronaviru SARS-CoV-2, pokuta za opožděné podání daňového přiznání či kontrolní hlášení nebo některé správní poplatky související s žádostí o posečkání nebo prominutí. Rozhodnutí byla zveřejňována ve Finančním zpravodaji Ministerstva financí ČR. Pro jejich

¹³¹ Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2021, č. j. 31 Af 16/2020-47.

¹³² Srov. např. Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události, č.j. 6909/2021/3901-2, kterým byl prominut úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu vzniklý na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2021, za podmínky, že k úhradě daně, k níž se úrok z prodlení váže, dojde nejpozději dne 15. 4. 2021.

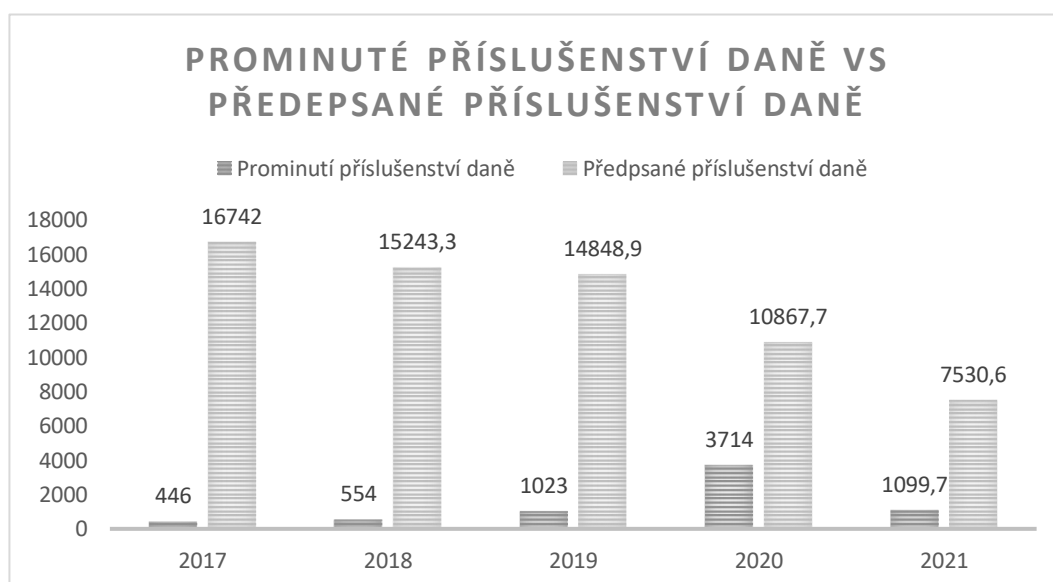
¹³³ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013-57, bod 51.

¹³⁴ BRANDEJS, Tomáš a TRNKA, Michal. 2020. MF vydalo další rozhodnutí o prominutí sankcí za pozdní podání přiznání a prominutí daní. *Dreport.cz*. [online] [cit. 22.3.2023].

podrobnost a množství výjimek je vhodné aplikaci jednotlivých rozhodnutí na konkrétní případ posuzovat vždy individuálně.¹³⁵

Hromadné prominutí příslušenství daně lze využít ministrem finanční ze dvou důvodů – mimořádné, zejména živelní události či v případě existence rozdílů v uplatňování daňových předpisů. Zřídka však může nastat situace, kdy se z tohoto oprávnění stane povinnost, neboť je vydání rozhodnutí o hromadném prominutí nařízeno soudem na základě zásahové žaloby.¹³⁶

Autorka pro úplnost níže uvádí data z Informací vydávaných finanční správou, kde je vidět poměr mezi celkovým předepsaným příslušenstvím daně a celkovou částkou, která byla následně finančními úřady prominuta.



Graf 2: Celkové předepsané příslušenství daně a z toho prominuté příslušenství daně v letech 2017 – 2021 v mil. Kč. (Vlastní zpracování – zdroj dat: Informace o činnosti Finanční správy ČR za roky 2017-2021, Ministerstvo financí České republiky, 2023)

Pro účely výše zobrazeného grafu se jako příslušenství daně rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, pokud byly uloženy podle příslušných daňových zákonů. Lze také vidět i klesající trend předepsaného příslušenství daně, nicméně je otázkou, zda za to nemůže pandemie koronaviru SARS-CoV-2. Dle informací z Finanční správy nejvýznamnější položkou z příslušenství daně dlouhodobě představuje úrok z prodlení při placení daní, který je dlužník povinen zaplatit, a to,

¹³⁵ WAGNER, DUGOVÁ, Alena a DEVLIN, Kateřina. 2021. Promíjení penále, úroků a nově i pokuty za opožděné podání daňového přiznání. Dreport.cz. [online] [cit. 22.3.2023].

¹³⁶ Srov. např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2016, č. j. 8 Afs 192/2016-75

pokud nezaplatil splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.¹³⁷ Autorka má za to, že poměr mezi předepsaným příslušenstvím daně a prominutím je velmi velký, přičemž právě toto může být způsobeno dostatečnou neznalostí daňových subjektů daňových sankčních nástrojů.

¹³⁷ Zprávy o činnosti finanční a celní správy. 2017, 2018, 2019, 2020, 2021. *Ministerstvo financí České republiky*. [online] [cit. 23.3.2023].

Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo zjistit, systematicky charakterizovat, popsat a vysvětlit jednotlivé sankční prostředky a nástroje, kterými lze sankce prominout, přičemž se autorka zaměřila převážně na podrobné definování sankcí v podobě pokut a možností jejich prominutí upravené daňovým řádem.

V úvodní kapitole autorka charakterizovala základní pojmy z oblasti sankčního daňového práva, přičemž se věnovala také trestní odpovědnosti, která se sankcemi úzce souvisí. V následující části práce byly vytyčeny jednotlivé druhy pokut dle daňového řádu a popsány konkrétní porušení povinnosti, na základě kterých, mohou dané pokuty daňovému subjektu vzniknout. Čtvrtá část práce byla věnována pokutám, jež jsou upraveny dalšími zákony. Autorka pro přehlednost a rozlišení mezi jednotlivými pokutami uváděla také příklady z praxe, které podkládala judikaturou správních soudů. V rámci páté části, byl detailně vysvětlen institut promíjení v české právní úpravě, a to jak z pohledu individuálního promíjení, tak promíjení hromadného. V této kapitole byly promítnuty prominuté částky příslušenství daně za poslední 4 roky, přičemž autorka došla k závěru, že promíjení příslušenství daně bylo nejvíce umožňováno finančními úřady v roce 2020, kdy bylo prominuto příslušenství daně v rekordní výši 3,7 miliardy Kč. Na druhou stranu předepsáno bylo příslušenství daně ve výši 10,8 miliard Kč. Autorka má za to, že tento velký rozdíl by mohl být mimo jiné způsoben právě onou neznalostí daňových subjektů, za jakých podmínek jim bude uložena sankce, příp. za jakých podmínek může být prominuta. Úkolem zákonodárce je proto tyto podmínky co nejpřesněji vymezit, aby nedocházelo k nejasnostem a případným mezerám v zákoně, což je dle autorky zvládnuto. Nicméně, v oblasti sankcí je relativně obtížné se vyznat v množství právních předpisů, které sankce upravují. Pro daňové subjekty může být pak těžké se takovém množství regulací vyznat.

Vzhledem k hlavním cílům diplomové práce autorka podrobně rozebrala pokutu za opožděné tvrzení daně, jež vychází z pozdního podání, nebo dokonce absence podání daňového přiznání (či dodatečného daňového přiznání) daňovým subjektem, přestože byl povinen daňové přiznání podat. Vzhledem ke sdělování mnoha osobních údajů daňovými subjekty správním orgánům, musí všechny subjekty v rámci správy daní dodržovat povinnost mlčenlivosti. V této souvislosti

byla podrobně charakterizována pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti. Další prozkoumávanou sankcí byla pořádková pokuta, která se ukládá za porušení nepeněžité povinnosti a v neposlední řadě byla popsána pokuta za nesplnění povinností nepeněžité povahy.

Následně byly rozebrány možnosti prominutí uložených sankcí a srovnána právní úprava prominutí příslušenství daně z pohledu pokuty za opožděné tvrzení daně, penále, úroky z prodlení a z posečkané částky, pokuty za kontrolní hlášení a pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu dle ZDP. K těmto druhům příslušenství daně byla také uvedena vybraná judikatura správních soudů, která dotváří správní praxi v oblasti promíjení příslušenství daně.

Konečně k vyhodnocení stanovené hypotézy. Autorka má za to, že úprava sankčních mechanismů je více než dostatečná. Daňové právo je velmi roztržštěným oborem, a to zejména díky možnosti využití různorodé právní úpravy, a to jak platné a vydané na území České republiky, tak vydané na území Evropské unie. Skutečnost, že v rámci daňového řízení i jakékoli jiné daňové správní činnosti se lze odvolávat na mezinárodní předpisy (mezinárodní smlouvy, úmluvy apod.), na vnitrostátní obecně závazné právní předpisy, na pokyny vydávané Ministerstvem financí či GFŘ, či také na rozhodnutí správních soudů a nálezy Ústavních soudů, může být za určitých okolností považována za velkou výhodu a určitou „volnost“ pro daňové subjekty, nicméně na druhé straně je pro daňové subjekty, jako laiky, obtížné se v celé úpravě orientovat a postupovat v jejím souladu. Nicméně, bohatou právní úpravou nepochybně dochází k odstraňování mezer v právních předpisech a je tím zajišťována bezvadnost daných ustanovení, což je jistě pro všechny účastníky daňové správy velkým přínosem.

Seznam použitých zdrojů

Literatura

1. BAKES, Milan, Karfíková, Marie, Kotáb, Petr, Marková, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha C. H. Beck, 2012, s. 193.
2. BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*. 2. přep. vydání. Praha: ASPI, 2004. 347 s. ISBN 80-7357-030-0.
3. GERLOCH, A. *Teorie práva*. 4. uprav. vydání. Plzeň : Aleš Čeněk, 2007. 34 s. ISBN 978-80-7380-023-9.
4. HORZINKOVÁ, Eva; NOVOTNÝ, Vladimír. *Základy organizace veřejné správy v ČR*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. s. 234. ISBN 978- 80-7380-096-3. s. 8 – 11.
5. HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2.
6. HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. *Meritum Daňový řád 2022: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2022*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Meritum. ISBN 978-80-7552-716-5.
7. HUŠÁKOVÁ, Zdeňka, *Daň z přidané hodnoty 2021*. 15. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Meritum. ISBN 978-80-7598-420-3.
8. JELÍNEK, J. a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část*. 5. vyd. Praha: Leges, 2016, 976 s. ISBN 978-80-7502-120-5.
9. KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 6. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, c2008. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-459-0.
10. KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces a judikatura k problémovým situacím*. 1. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2016, 487 s. ISBN 9788075540294.
11. KOBÍK, Jaroslav, Jiří ŠPERL a Jan RAMBOUSEK. *Daňové spory, jejich prevence a řešení*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2006. Daňová řada. ISBN 80-7357-185-4.
12. KOPŘIVA, Miloslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Ostrava: Sagit, 2022. ISBN 978-80-7488-491-7.

13. LICHNOVSKÝ, Ondřej, KAJNAR, Tomáš, KAJNAROVÁ, Jitka, RYDVAL, Tomáš. 3. Prominutí příslušenství. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, KAJNAR, Tomáš, KAJNAROVÁ, Jitka, RYDVAL, Tomáš. *Průvodce daňovým řízením se vzory podání*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022.
14. NOVÁKOVÁ, Petra. § 247a. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 966 - 974.
15. NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. *Daňové řízení*. V Praze: C.H.Beck, 2019. Právní praxe. 264 s. ISBN 978-80-7400-730-9.
16. ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: praktický komentář*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.
17. SOVOVÁ, Olga; FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. s. 202. ISBN 978-80-7380-223-3.
18. ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0.
19. VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ. *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7676-362-3.

Právní předpisy

20. Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
21. Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
22. Zákon č. 40/1964 Sb. občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
23. Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
24. Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
25. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
26. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.

27. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
28. Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
29. Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
30. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
31. Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
32. Zákon č. 283/2020 kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
33. Zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
34. Pokyn GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
35. Pokyn GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
36. Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.
37. Pokyn GFŘ-D-56 k promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu. In: ASPI [právní informační systém]. WoltersKluwer ČR.

Elektronické zdroje

38. BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. [online] [cit. 2023-3-19]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.
39. BERÁNEK, P., BLÁHA, R., DRÁB, O., HLAVÁČ, J., HRDLIČKA, L., MORÁVEK, Z., NEŠLEHA, M. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém

- ASPI]. Wolters Kluwer. [online] [cit. 2023-3-18]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X. k § 38o.
40. ROZEHNAL, Tomáš. 2021. Daňový řád: Praktický komentář. [Systém ASPI]. *Wolters Kluwer*. [online] [cit. 2023-3-21]. ASPI_ID KO280_p12009CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.
41. Metodický pokyn ke změnám aplikace úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021. 2021. *Generální finanční ředitelství*. [online] [cit. 10.3.2023]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/12515_21_MP_par254aDR.pdf.
42. Průvodce zákonem č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Ministerstvo vnitra České republiky [online]. *Ministerstvo vnitra ČR*, [cit. 18. 9. 2018]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/soubor/pruvodce-novou-upravou-prestupkoveho-prava.aspx>.
43. Důvodová zpráva k zákonu č. 373/2022 Sb., změna zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní a dalších zákonů. [online] [cit. 15.3.2023]. Dostupné z: www.aspi.cz.
44. Důvodová zpráva k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a související zákony, č. 267/2014 [online] [cit. 15.3.2023].

Články

45. JANOVEC, Michal. *Odpovědnost ve finančním právu a zneužití trhu jako zneužití práva*. Bulletin-advokacie.cz [online]. Publikováno 11.7.2014 [cit. 3.2.2019]. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/odpovednost-ve-financnim-pravu-a-zneuziti-trhu-jako-zneuziti-prava?browser=mobi>.
46. JEROUŠEK, David. Pokuta za opožděné tvrzení daně z pohledu vzniku odpovědnosti a sankce, *DEx. - Daňový expert (Wolters Kluwer)* [online]. Publikováno 27.7.2012 [cit. 2. 3. 2023]. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/42157/1/2?vtextu=finan%C4%8Dn%C4%9Bpr%C3%A1vn%C3%AD%20odpov%C4%9Bdnost#lema22>.
47. Wáner Dugová, Alena. *Penále v daňovém řízení, rok 2022*, DAUC.CZ [online]. Publikováno 15.6.2022 [cit. 2.3.2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10183/penale-v-danovem-rizeni>.

48. NECKÁŘ, Jan. 2022. Daňové úroky a zásada zákazu anatocismu. *CPVP*. - *Časopis pro právní vědu a praxi*. [online]. Publikováno [cit. 11.3.2023]. Dostupné z: www.aspi.cz.
49. KOBÍK, Jaroslav. 2017. Sankční systém v daňové oblasti Aneb další zamýšlení nad sankcemi, *Bulletin KDP ČR* [online]. 2/2017. [cit 15.3.2023]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin>.
50. VRBÍK, Marek. 2015. Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu. *E-PRAVO.cz* [online] [cit. 15.3.2023]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/pokuta-za-nesplneni-povinnosti-nepenezite-povahy-podle-247a-odst-2-danoveho-radu-97404.html>.
51. Finanční správa. Oznámení o osvobozených příjmech. 2023. *Finanční správa*. [online] [cit. 18.3.2023]. Dostupné z: [Oznámení o osvobozených příjmech | Fyzické osoby | Daň z příjmů | Daně | Daně | Finanční správa \(financnisprava.cz\)](https://www.financnisprava.cz/Oznámení-o-osvobozených-příjmech-Fyzické-osoby-Daň-z-příjmů-Daně-Daně-Finanční-správa).
52. BURDA, Zdeněk. 2023. Pokuta za opožděné tvrzení daně - výběr z judikatury správních soudů. *daucD - DAUC.CZ - daně (časopis Daně a právo v praxi)* (Wolters Kluwer). [online] 2. vydání. [cit. 18.3.2023]. Dostupné z: www.aspi.cz.
53. MACHÁČEK, Ivan, 2022. Daňové příznání za rok 2021 a související sankce. DHK. - Daňová a hospodářská kartotéka. DHK [online] [cit. 18.3.2023] Dostupné z: www.aspi.cz.
54. BŘEZINOVÁ, Hana. 2022. Zákon o účetnictví: Praktický komentář (pro vybrané účetní jednotky). [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [online] [cit. 2023-3-19]. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.
55. ZEMÁNKOVÁ, Eliška. 2021. Sankce za špatně vedené účetnictví a jejich prekluzivní lhůty. *Dreport.cz* [online] [cit. 19.3.2023]. Dostupné z: [Sankce za špatně vedené účetnictví a jejich prekluzivní lhůty – dReport](https://www.dreport.cz/blog/sankce-za-spatne-vedene-ucetnictvi-a-jejich-prekluzivni-lhuty-dReport),
56. WÁGNER, DUGOVÁ, Alena a POTOČKOVÁ, Zuzana. 2023. Nový pokyn k promíjení daňových sankcí přináší posuzování věcné stránky doměrku, *Dreport.cz*. [online] [cit 20.3.2023]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/novy-pokyn-k-promijeni-danovych-sankci-prinasi-posuzovani-vecne-stranky-domerku/>.
57. WÁGNER, DUGOVÁ, Alena. 2022. Promíjení odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně. *Dreport.cz* [online]. 10/2022. [cit. 19.3.2023]. Dostupné z: https://www.dreport.cz/wp-content/uploads/dreport_cz_10_2022.pdf.

58. LINEK, Adam. 2022. Promíjení pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu. EY. [online] [cit 22.3.2023]. Dostupné z: https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/2022/promijeni-pokuty-za-neoznameni-osvobozeneho-prijmu.
59. BRANDEJS, Tomáš a TRNKA, Michal. 2020. MF vydalo další rozhodnutí o prominutí sankcí za pozdní podání přiznání a prominutí daní. Dreport.cz. [online] [cit. 22.3.2023]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/mf-vydalo-dalsi-rozhodnuti-o-prominuti-sankci-za-pozdni-podani-priznani-a-prominuti-dani/>.
60. WAGNER, DUGOVÁ, Alena a DEVLIN, Kateřina. 2021. Promíjení penále, úroků a nově i pokuty za opožděné podání daňového přiznání. Dreport.cz. [online] [cit. 22.3.2023]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/promijeni-penale-uroku-a-nove-i-pokuty-za-opozdene-podani-danoveho-priznani/>.
61. Zprávy o činnosti finanční a celní správy. 2017, 2018, 2019, 2020, 2021. Ministerstvo financí České republiky. [online] [cit. 23.3.2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>.

Judikatura

62. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 1. 12. 2015, sp. zn. 69436/10. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 16.3.2023].
63. Nález Ústavního soudu - plénum ze dne 13.08.2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 15.3.2023].
64. Nález Ústavního soudu ze dne 30.06.2015 sp. zn. Pl. ÚS 24/14 – 1. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 15.3.2023].
65. Nález Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 23.3.2023].
66. Usnesení Ústavního soudu ze dne 27.08.2013 sp. zn. II. ÚS 2535/12 – 2. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 21.3.2023].
67. Usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 3/21. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 22.3.2023].
68. Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 6. 2009, sp. zn. I. ÚS 398/09. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 16.3.2023].

69. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.04.2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 11.3.2023].
70. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 02.03.2017, sp. zn. 1 Afs 250/2016 – 48. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 12.3.2023].
71. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007-135. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 12.3.2023].
72. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28.06.2017 sp. zn. 9 Af 30/2014 - 25 In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 15.3.2023].
73. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2019 sp. zn. 1 Afs 54/2019 – 25. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 16.3.2023].
74. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23.04.2015 sp. zn. 22 Af 105/2013 – 34. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 18.3.2023].
75. Rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 02.06.2021 sp. zn. 1 Afs 87/2021 – 30. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 20.3.2023].
76. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08.04.2020 sp. zn. 4 Afs 330/2019 – 39. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 20.3.2023].
77. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.12.2012 sp. zn. 5 Afs 16/2012 – 27. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 21.3.2023].
78. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.06.2021 sp. zn. 2 Afs 268/2019 – 27. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 21.3.2023].
79. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 62/2017-37. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 22.3.2023].
80. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 5. 2022, č. j. 63 Af 10/2021-38. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 19.3.2023].
81. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 1. 2022, č. j. 31 Af 72/2020-42. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 19.3.2023].
82. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 59/2021-49. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 19.3.2023].
83. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2019, č. j. 3 Afs 220/2017-53. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 22.3.2023].
84. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 3 Afs 164/2019-29. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 22.3.2023].
85. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 12.04.2021 sp. zn. 43 Af 20/2019 – 27. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 22.3.2023].

86. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2020, č. j. 10 Afs 25/2019-27. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 23.3.2023].
87. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 43 Af 6/2020-37. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 23.3.2023].
88. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2021, č. j. 31 Af 16/2020-47. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 23.3.2023].
89. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2016, č. j. 8 Afs 192/2016-75. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 15.3.2023].
90. Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013-57. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 23.3.2023].
91. Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26.01.2021 sp. zn. 1 Afs 236/2019 – 83. In [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 22.3.2023].

Resumé

Diplomová práce se zabývá problematikou sankčních nástrojů v daňovém právu a možnostmi jejich prominutí. Hlavním cílem diplomové práce je zpracovat ucelený přehled o systému sankcí a jejich promíjení v daňovém právu na území České republiky. Práce byla vytvořena prostřednictvím odborné rešerše v právních předpisech, odborné literatuře a související judikatuře. V úvodní kapitole jsou charakterizovány základní pojmy z oblasti sankčního daňového práva, včetně definované trestní odpovědnosti, která se sankcemi úzce souvisí. V následující části práce byly vytyčeny jednotlivé druhy pokut dle daňového řádu a popsány konkrétní porušení povinnosti, na základě kterých, mohou dané pokuty daňovému subjektu vzniknout. Čtvrtá část práce byla věnována pokutám, jež jsou upraveny dalšími zákony. V rámci páté části byly následně rozebrány možnosti prominutí uložených sankcí a srovnána právní úprava prominutí příslušenství daně z pohledu pokuty za opožděné tvrzení daně, penále, úroky z prodlení a z posečkané částky, pokuty za kontrolní hlášení a pokuty za neoznámení osvobozeného příjmu dle ZDP. K těmto druhům příslušenství daně byla také uvedena vybraná judikatura správních soudů, která dotváří správní praxi v oblasti promíjení příslušenství daně. V závěru se autorka věnovala vyhodnocení stanovené hypotézy a shrnutí platné právní úpravy věnující se předpisu příslušenství daně a jejího možného prominutí.

Resume

The diploma thesis deals with the issue of penalty instruments in the tax law and the possibility of their waiver. The main aim of the diploma thesis is to provide a comprehensive overview of the system of sanctions and their implementation in the tax law in the Czech Republic. The diploma thesis was created by means of expert research in legal regulations, literature and related case law. In the introductory chapter, the basic concepts of the tax law of sanctions are characterised, including defined criminal liability, which is closely related to sanctions. In the following part of the thesis, the individual types of penalties under the Tax Code are outlined and the specific breaches of obligations on the basis of which the taxpayer may incur penalties are described. The fourth part of the thesis was devoted to penalties regulated by other laws. The fifth part then analysed the possibilities of remission of penalties imposed and compared the legal regulation of remission of tax accessories from the perspective of penalties for late declaration of tax, penalties, interest on delayed and delayed amounts, penalties for control reporting and penalties for failure to report exempt income under the Income Tax Act. Selected case law of administrative courts which completes the administrative practice in the field of remission of tax accessories was also presented. Finally, the author evaluated the hypothesis and summarized the current legislation on the prescription of tax accessories and their possible remission.