

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní

Pokuty v činnosti Finanční správy  
Bakalářská práce

2023

Klára Neugebauerová

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2022/2023

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Klára Neugebauerová**  
Osobní číslo: **E19110**  
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**  
Specializace: **Finanční správa**  
Téma práce: **Pokuty v činnosti Finanční správy**  
Zadávací katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

## Zásady pro vypracování

Cílem práce je analyzovat správní činnost Finanční správy se zaměřením na sankce ukládané touto správou, tedy na ukládání, výběr, případně odpouštění pokut ze strany Finanční správy. V práci bude analyzována judikatura Nejvyššího správního soudu (případně jiných významných soudů) k této problematice.

Osnova:

- Vymezení základních pojmů týkajících se Finanční správy a základní legislativa.
- Činnost Finanční správy a ukládání sankcí, případně jejich odpouštění.
- Analýza případů pomocí judikatury.
- Vyhodnocení analýzy a evaluace.

Rozsah pracovní zprávy: **35 stran**  
Rozsah grafických prací:  
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ a Hana MARKOVÁ. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 9788074008016.  
HENDRYCH, Dušan. *Správní věda: Teorie veřejné správy*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-561-0.  
HORZINKOVÁ, Eva a Vladimír NOVOTNÝ. *Základy organizace veřejné správy v ČR*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-459-6.  
KRUPIČKOVÁ, Lenka a Ondřej TRUBAČ. *Zákon o Finanční správě České republiky*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-444-6.  
NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňové řízení*. Praha: C.H.Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9.

Vedoucí bakalářské práce: **JUDr. Martin Šmíd, Ph.D.**  
Ústav správních a sociálních věd

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2022**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2023**

**prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.** v.r.  
děkan

L.S.

**Ing. Jan Fuka, Ph.D.** v.r.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2022

Prohlašuji:

Práci s názvem Pokuty v činnosti Finanční správy jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47 b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 26.4.2023

Klára Neugebauerová v.r.

## **PODĚKOVÁNÍ**

Ráda bych poděkovala svému vedoucímu práce JUDr. Martinovi Šmídovi, Ph.D. za jeho ochotu, odborné rady a pomoc při zpracování mé bakalářské práce. Také bych chtěla poděkovat Ing. Romanu Petrovi, řediteli územního pracoviště finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou za spolupráci a poskytnutí podkladů. Na závěr bych chtěla poděkovat mé rodině a přátelům za jejich podporu při studiu.

## **ANOTACE**

Cílem bakalářské práce je analýza činnosti Finanční správy se zaměřením na ukládání pokut. V práci jsou upřesněny základní pojmy, které se týkají správy daní. V teoretické části jsou popsány pokuty a další sankce, které Finanční správa ukládá daňovým subjektům. Praktická část je věnována analýze judikatury Nejvyššího správního soudu, která se týká pokut ukládaných při správě daní.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

Finanční správa, pokuty, sankce, daňový řád, správa daní

## **TITLE**

Fines in the activities of the Financial Administration

## **ANNOTATION**

The aim of the bachelor thesis is to analyse the activities of the Financial Administration with a focus on the imposition of fines. The thesis specifies the basic concepts related to tax administration. The theoretical part describes fines and other sanctions imposed by the Tax Administration on tax subjects. The practical part is devoted to the analysis of the case law of the Supreme Administrative Court concerning fines imposed in tax administration.

## **KEYWORDS**

Financial administration, fines, penalties, tax code, tax administration

# OBSAH

ÚVOD .....	10
1 Finanční správa.....	11
1.1 Finanční správa v systému veřejné správy .....	15
2 Činnost finanční správy.....	17
2.1 Sankce ukládané při správě daní .....	22
2.1.1 Pořádková pokuta.....	23
2.1.2 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy .....	24
2.1.3 Pokuta za opožděné tvrzení daně .....	25
2.1.4 Penále .....	26
2.1.5 Úrok z prodlení.....	26
2.1.6 Úrok z posečkané částky .....	27
2.2 Sankce ukládané správci daní .....	27
2.2.1 Úrok z neoprávněného jednání správce daně .....	27
2.2.2 Úrok z vratitelného přeplatku.....	28
2.2.3 Úrok z daňového odpočtu .....	28
2.2.4 Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti.....	28
2.3 Prominutí daně nebo příslušenství daně.....	29
2.3.1 Hromadné prominutí daně nebo příslušenství daně .....	29
3 Analýza judikatury .....	30
3.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně .....	31
3.2 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy .....	36
3.3 Pokuta za opožděné tvrzení daně .....	40
3.4 Hodnocení analýzy.....	43
ZÁVĚR.....	45

## SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

<b>Obrázek 1</b> Hierarchie Finanční správy .....	14
<b>Tabulka 1</b> Finanční úřady a územní pracoviště .....	12
<b>Tabulka 2</b> Rozdělení sankcí ukládaných daňovému subjektu .....	23



## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

DK	daňová kontrola
DŘ	Daňový řád
DS	datová schránka
FO	fyzická osoba
FS	finanční správa
FÚ	finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GŘC	Generální ředitelství cel
KS	Krajský soud
MF	Ministerstvo financí
NSS	Nejvyšší správní soud
ODÚ	osobní daňový účet
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
PO	právnícká osoba
POP	Postup k odstranění pochybností
PZ	Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich
SŘ	Správní řád
SŘS	Soudní řád správní

## ÚVOD

Jednou z činností Finanční správy je ukládání sankcí při správě daní. Sankce jako takové se mohou dotýkat každého z nás, a to jak fyzických osob, tak osob právnických. Při správě daní nedochází pouze k ukládání sankcí daňovým subjektům, ale Daňový řád upravuje i ukládání sankcí správcům daně. Hlavním účelem sankcí je motivování nejen daňových subjektů, ale i správců daně k tomu, aby si plnily své povinnosti a nemařily správu daní. Pro orgány Finanční správy je ukládání sankcí časově náročné a neefektivní. Sankce tedy neslouží primárně k potrestání, nýbrž k již zmíněné motivaci a zefektivnění správy daní.

**Cílem práce je analyzovat správní činnost Finanční správy se zaměřením na sankce ukládané touto správou, tedy na ukládání, výběr, případně odpouštění pokut ze strany Finanční správy. V práci bude analyzována judikatura Nejvyššího správního soudu (případně jiných významných soudů) k této problematice.**

Teoretická část práce se zabývá popisem Finanční správy, jejím zařazením v systému veřejné správy, hierarchií Finanční správy, jejími činnostmi a vymezením jednotlivých sankcí. V praktické části je analyzována judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se sankcí ukládaných na základě zákona č. 280/2009 Sb., Daňového řádu.

První kapitola se věnuje Finanční správě a jejímu hierarchickému rozdělení. Nejprve je zde uvedena legislativa, ve které je upravena působnost a kompetence jednotlivých orgánů. Následuje vymezení veřejné správy, definice a její rozdělení. V rámci tohoto rozdělení je zařazena Finanční správy do systému veřejné správy.

Druhá kapitola je zaměřena na činnost Finanční správy, a to zejména na ukládání sankcí. Popsáno je samotné daňové řízení od osob zúčastněných na správě daní, lhůt pro podání daňových tvrzení, vyměření/doměření daně a stanovení daňové povinnosti až po způsob úhrady daně. Zmíněny jsou i postupy, které jsou uplatňovány při správě daní. V druhé části kapitoly jsou uvedeny sankce ukládané při správě daní, sankce jsou rozděleny na ty, které se ukládají daňovému subjektu a ty, které se ukládají správcům daně. U jednotlivých sankcí je rozepsáno, za jakých okolností a v jaké výši vznikají. Zmíněny jsou i situace, za jakých může dojít k prominutí daně, případně příslušenství daně, a to jak standardně, tak hromadně.

V poslední kapitole je analyzována judikatura Nejvyššího správního soudu, která se týká ukládání sankcí. Vybrány jsou dva judikáty o pokutě za opožděné tvrzení daně, v prvním případě je stěžovatelem fyzická osoba a v tom druhém osoba právnická. Třetí judikát pojednává o pokutě za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, stěžovatelem je zde fyzická osoba. Po analýze judikatury je uskutečněno hodnocení analýzy.

# 1 FINANČNÍ SPRÁVA

Finanční správa (dále jen FS) České republiky je trojstupňová a skládá se z Generálního finančního ředitelství, Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů. Nadřízeným orgánem Generálního finančního ředitelství je Ministerstvo financí. Orgány finanční správy jsou součástí finančních orgánů.

Finanční orgány jsou subjekty finančněprávních vztahů. Finančními orgány jsou kromě orgánů finanční správy i orgány celní správy (Generální ředitelství cel a celní úřady), Ministerstvo financí a Česká národní banka. Subjekt, který nelze považovat za finanční orgán je Nejvyšší kontrolní úřad, neboť má zvláštní postavení (Bakeš a kol., 2009, s. 34). Jak již bylo zmíněno výše, orgány finanční správy jsou pojmem užším než finanční orgány, které působí v celkové oblasti financí (Bakeš a kol., 2009, s. 33).

K základním znakům finančních orgánů náleží předmět a subjekt. Předmětem mohou být přímé či nepřímé peněžní prostředky. Subjektem je veřejnoprávní subjekt, nejčastěji stát, respektive orgány státní správy nebo státní moci. Pro tyto vztahy je typická nerovnoprávnost subjektů, stát je orgánem nadřazeným a právnické či fyzické osoby jsou orgánem podřazeným, mají určité povinnosti (Bakeš a kol., 2009, s. 33)

Nadřízeným orgánem finanční správy je Ministerstvo financí (dále jen MF). Působnost Ministerstva financí je upravena v zákoně č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky (dále jen zákon o MF), ve znění pozdějších předpisů.

Dle § 4 zákona o MF, je pro MF klíčová spolupráce s ČNB a mezinárodními hospodářskými a finančními organizacemi. Ministerstvo zabezpečuje hospodaření se státními prostředky – vede účetnictví státu, státní pokladnu, navrhuje státní rozpočet.

Finanční správa je definována dle § 1 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě (dále jen FS), ve znění pozdějších předpisů jako soustava správních orgánů pro výkon správy daní. Hierarchie Finanční správy České republiky je následující:

- 1. Generální finanční ředitelství** sídlí v Praze a jeho působnost je po celé České republice, GFŘ je řízeno generálním ředitelem, který má svého zástupce, služební vztahy upravuje zákon č. 234/2014 Sb., Zákon o státní službě, ve znění pozdějších předpisů. V § 4 zákona o FS je vymezena věcná působnost – řízení o správních deliktech, mezinárodní spolupráce při správě daní, vedení centrální evidence a registrů. Dále je v tomto paragrafu také upravena součinnost a svěřeni působnosti ministerstva financí (Krupičková a kol., 2014, s. 5–14).

2. **Odvolací finanční ředitelství** (dále jen OFŘ) má sídlo v Brně a jeho působnost je po celé ČR. OFŘ řídí ředitel a má svého zástupce, ředitel i jeho zástupce jsou voleni a odvolávání generálním ředitelem.

Věcná působnost OFŘ je vymezena v § 7 FS. následovně:

- a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům,
- b) provádí řízení o správních deliktech,
- c) vykonává z pověření ministerstva působnost dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek,
- d) vykonává z pověření ministerstva působnost kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní,
- e) vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.

### 3. Finanční úřady

V každém kraji je jeden finanční úřad (dále jen FÚ) jmenovitě shodný s názvem kraje, v každém kraji se nachází několik územních pracovišť.

**Tabulka 1** Finanční úřady a územní pracoviště

<b>Finanční úřad</b>	<b>Územní pracoviště</b>
FÚ pro hlavní město Prahu	Praha 1, Praha 2, Praha 3, Praha 4, Praha 5, Praha 6, Praha 7, Praha 8, Praha 9, Praha 10, Praha – Jižní Město, Praha – Modřany
FÚ pro Středočeský kraj	Praha – východ, Praha – západ, Benešov, Beroun, Brandýs n L – Stará Boleslav, Čáslav, Český Brod, Dobříš, Hořovice, Kladno, Kolín, Kralupy nad Vltavou, Kutná Hora, Mělník, Mladá Boleslav, Mnichovo Hradiště, Neratovice, Nymburk, Poděbrady, Příbram, Rakovník, Říčany, Sedlčany, Slané, Vlašim, Votice
FÚ pro Jihočeský kraj	České Budějovice, Blatná, Český Krumlov, Dačice, Jindřichův Hradec, Kaplice, Milevsko, Písek, Prachatice, Soběslav, Strakonice, Tábor, Trhové Sviny, Třeboň, Týn nad Vltavou, Vimperk, Vodňany

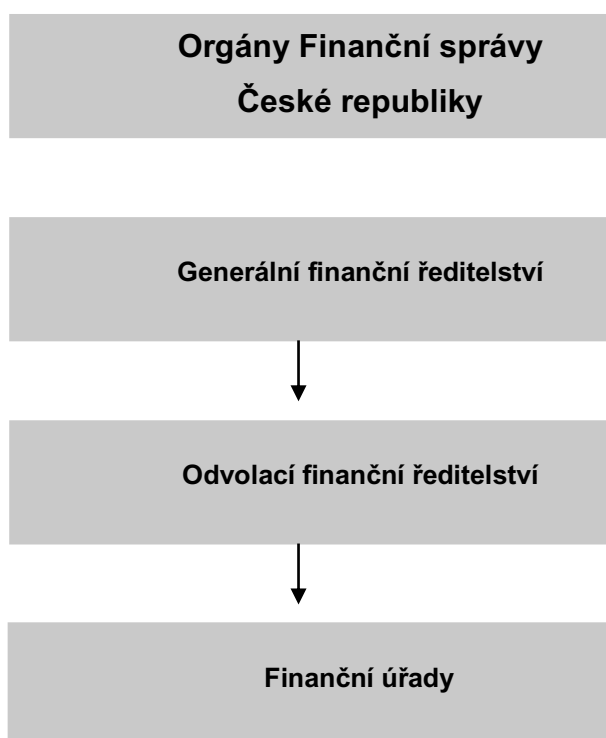
FÚ pro Plzeňský kraj	Plzeň, Plzeň – sever, Plzeň – jih, Blovice, Domažlice, Horažďovice, Horšovský Týn, Klatovy, Kralovice, Nepomuk, Přeštice, Rokycany, Tachov, Stříbro, Sušice
FÚ pro Karlovarský kraj	Karlovy Vary, Aš, Cheb, Kraslice, Mariánské Lázně, Ostrov, Sokolov
FÚ pro Ústecký kraj	Ústí nad Labem, Bílina, Děčín, Chomutov, Kadaň, Libochovice, Litoměřice, Litvínov, Louny, Most, Podbořany, Roudnice nad Labem, Rumburk, Teplice, Žatec
FÚ pro Liberecký kraj	Liberec, Česká Lípa, Frýdlant, Jablonec nad Nisou, Jilemnice, Nový Bor, Semily, Tanvald, Turnov, Železný Brod
FÚ pro Královéhradecký kraj	Hradec Králové, Broumov, Dobruška, Dvůr Králové nad Labem, Hořice, Jaroměř, Jičín, Kostelec nad Orlicí, Náchod, Nová Paka, Nový Bydžov, Rychnov nad Kněžnou, Trutnov, Vrchlabí
FÚ pro Pardubický kraj	Pardubice, Hlinsko, Holice, Chrudim, Litomyšl, Moravská Třebová, Přelouč, Svitavy, Ústí nad Orlicí, Vysoké Mýto, Žamberk
FÚ pro Kraj Vysočina	Jihlava, Bystřice nad Pernštejnem, Havlíčkův Brod, Humpolec, Chotěboř, Ledec nad Sázavou, Moravské Budějovice, Náměšti nad Oslavou, Pacov, Pelhřimov, Telč, Třebíč, Velké Meziříčí, Žďár nad Sázavou
FÚ pro Jihomoravský kraj	Brno 1, Brno 2, Brno 3, Brno 4, Brno-venkov, Blansko, Boskovice, Břeclav, Bučovice, Hodonín, Hustopeče, Ivančice, Kyjov, Mikulov, Moravský Krumlov, Slavkov u Brna, Tišnov, Veselí nad Moravou, Vyškov, Znojmo
FÚ pro Olomoucký kraj	Olomouc, Hranice, Jeseník, Konice, Litovel, Prostějov, Přerov, Šternberk, Šumperk, Zábřeh

FÚ pro Moravskoslezský kraj	Ostrava 1, Ostrava 2, Ostrava 3, Bohumín, Bruntál, Český Těšín, Frýdek-Místek, Frýdlant nad Ostravicí, Fulnek, Havířov, Hlučín, Karviná, Kopřivnice, Krnov, Nový Jičín, Opava, Orlová, Třinec
FÚ pro Zlínský kraj	Zlín, Bystřice pod Hostýnem, Holešov, Kroměříž, Luhačovice, Otrokovice, Rožnov pod Radhoštěm, Uherský Brod, Uherské Hradiště, Valašské Meziříčí, Valašské Klobouky, Vsetín

*Zdroj: (Finanční správa, 2023)*

V § 10 zákona o FS je upravena věcná působnost, kontrolní činnost, výkon z pověření ministerstva a vybraná působnost „*Vybranou působností se pro účely tohoto zákona rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní, nebo postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.*“

Zvláštním typem finančního úřadu je specializovaný FÚ, který je jeden a má působnost po celé ČR, jeho sídlem je Praha. V § 11 zákona o FS je uvedeno „*Specializovaný FÚ je příslušný pro vybrané subjekty, kterými jsou například právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obrátu více než 200 000 000 Kč, banka, spořitelni a úvěrní družstvo, pojišťovna a zajišťovna.*“



**Obrázek 1** Hierarchie Finanční správy

*Zdroj: vlastní tvorba*

## 1.1 Finanční správa v systému veřejné správy

Finanční správa je součástí veřejné správy. Pojem správa představuje soubor konkrétních činností, díky kterým lze dosáhnout vytyčených cílů. Jedná se tedy o určitý druh konkrétního řízení. Pojem veřejná správa je složité vymezit, neboť neexistuje legální definice. Definuje se různými způsoby, které souvisí s různými přístupy. Jeden z přístupů, jak je v odborné literatuře definována veřejná správa je, že se jedná o záměrné činnosti, které ve veřejném zájmu zabezpečují úkoly. Druhý pohled říká, že jde o souhrn orgánů a institucí, které vykonávají činnost, ať už přímo nebo zprostředkovaně (Peková a kol., 2008, s. 85). Lze tedy říci, že veřejná správa je řízení veřejných záležitostí ve veřejném zájmu prostřednictvím orgánů a institucí.

Veřejnou správu můžeme rozdělit ve smyslu materiálním a formálním. Materiální správa je vykonávána státem, jinými orgány veřejné moci, nebo také jinými subjekty, kterým byla svěřena moc za účelem státní činnosti. Materiální pojetí veřejné správy je dále vymezováno pozitivně, nebo negativně (Hendrych a kol., 2014, s. 14). Pozitivní vymezení je spojeno se zabezpečováním veřejných úkolů. O negativní vymezení se jedná v případě, že činnosti veřejné správy se nedají určit ani jako soudní ani jako zákonodárné. Druhé dělení veřejné správy, jak již bylo výše zmíněno, je veřejná správa v pojetí formálním. Formální vymezení znamená, že je kladen důraz na organizace, které veřejnou správu vykonávají. V odborné literatuře se používají i jiné názvy, dělí se zde na správu v organizačním pojetí (formální) a na správu funkční (materiální) (Hendrych a kol., 2014, s. 16).

Veřejná správa se dělí na státní správu a samosprávu. Státní správa je vykonávána státními orgány, nebo jinými orgány, které jsou pověřeny státem. Je jedním ze způsobů realizace státní moci. Státní správa plní funkci státu na základě právních předpisů a v mezích stanovených zákonem. Má pravomoc podílet se na tvorbě zákonů a jiných druhů právních norem – např. vydávat správní akty.

Výkon státní správy se dělí na přímý a nepřímý (Horzinková, Novotný, 2013, s. 18). Pokud je vykonávána přímo – je vykonávána pomocí orgánů státu, jménem státu a v zájmu státu, příkladem orgánů státu jsou ministerstva. Státní správa vykonávána nepřímo – pomocí delegace (přenesené působnosti) a jinými subjekty než státem, výkon státní moci je přenesen na základě zákona, příkladem subjektů mohou být profesní komory, obce, kraje.

Za demokratický prvek státu je považována samospráva. Je vykonávána subjekty jiných právních orgánů než státu. Subjekty mají svěřenou odpovědnost a delegovanou moc (Hendrych a kol., 2014, s. 143). Při výkonu samosprávy neexistuje vztah nadřízenosti

a podřízenosti. Státní správa podle zákonných předpisů dohlíží na samosprávu. Samospráva se dělí na územní samosprávu a zájmovou samosprávu. Územní samospráva zastupuje občana a jeho zájmy. Má důležitý význam pro výkon místní a regionální veřejné správy (Hendrych a kol., 2014, s. 146). Právní základ je zakotven v Ústavě v hlavě sedmé. První článek územní samosprávy je obec, jejíž postavení je stále významnější. Vyšším územním celkem je kraj. Kraj i obec jsou veřejnoprávní korporace, jednají svým jménem a nesou odpovědnost. Do zájmové samosprávy patří profesní komory s povinným členstvím a komory s nepovinným členstvím, ale patří sem i veřejné vysoké školy. Jedná se o instituce, které vykonávají veřejnou správu. Posledním dělením veřejné správy je ostatní veřejná správa. Ostatní veřejnou správu vykonávají specifické instituce a subjekty, které nejsou ani samosprávné ani plně samosprávné. Lze sem zařadit právnické osoby, které dělají veřejnou službu nebo jsou veřejně prospěšné. Mohou mít veřejnoprávní i soukromoprávní povahu (Hendrych a kol., 2014, s. 151).

S veřejnou správou souvisí i pojmy centralizace a decentralizace. Centralizací se rozumí, že moc se soustřeďuje u jednoho subjektu veřejné správy. Většinou se jedná o soustředění moci v rukou státu. Subjekt v nadřazené pozici zasahuje do veškeré správní činnosti. Decentralizace naopak znamená přenos moci z jednoho subjektu na jiné subjekty. V systému decentralizace mohou jiné subjekty veřejné správy v rámci pravomoci a působnosti rozhodovat samostatně (Kadečka, Rigel, 2009, Ministerstvo vnitra).

Zatímco rozdělení pravomocí je určeno centralizací, koncentrace určuje do kolika úřadů je výkon činnosti rozdělen. Koncentrace i dekoncentrace se dělí na horizontální a vertikální. Horizontální koncentrace znamená, že veškeré úkoly správy se soustředí na stejné úrovni do jednoho úřadu. Naopak horizontální dekoncentrace představuje rozdělení úkolů na stejné úrovni do více úřadů. Vertikální koncentrací se rozumí soustředění působnosti v úřadu na vyšší úrovni. V případě vertikální dekoncentrace se jedná o delegování působnosti na úřad nižší úrovně (Hendrych a kol., 2014, s. 120).

Na základě těchto rozdělení můžeme finanční správu zařadit do státní správy. Konkrétně do územní státní správy se řadí FÚ, které mají v každém kraji zřízeny územní pracoviště. Finanční správa je centralizovaná, činnost FS je vykonávána státem prostřednictvím státních orgánů. Pravomoci a působnosti FS jsou dekoncentrovány do více organizačních jednotek. Při rozdělení působnosti je dodržen hierarchický vztah nadřízenosti a podřízenosti, jedná se tudíž o vertikální dekoncentraci.



## 2 Činnost Finanční správy

V činnosti Finanční správy jsou zúčastněny dva druhy subjektů, které jsou v nerovném postavení. Nadřazeným orgánem je správce daně, podřízeným orgánem jsou osoby zúčastněné na správě daní – v tomto pojmu je zahrnut daňový subjekt a třetí osoby.

**Správce daně** je správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu v jakém mu byla svěřena působnost zákonem, je nadán veřejnou mocí (Hortová, 2010, s. 23). Správcem daně je nejčastěji FÚ, v případě DPH nebo spotřebních daní to je celní úřad, správcem daně může být i obecní úřad, který vybírá místní poplatky.

**Daňový subjekt** je osoba, kterou tak označí zákon, nebo osoba která je zákonem označena jako poplatník nebo plátcce daně. Poplatníkem je ten, jehož příjmy, majetek nebo činnost podléhají dani a plátcem je ten, kdo vybírá nebo sráží daň jiných poplatníků.

**Třetí osoby** jsou kdokoliv, kdo má při správě daní nějaká práva či povinnosti, nebo jsou správou daní jeho práva a povinnosti dotčena. Třetími osobami může být svědek, znalec, odborný konzultant, tlumočník nebo ručitel (Hortová, 2010, s. 32–33).

Finanční správa má v kompetenci mnoho agend, ale k základní a nejvýznamnější patří právě správa daní. Správa daní je právně upravena v zákoně č. 280/2009 Sb. Daňový řád (dále jen DR), ve znění pozdějších předpisů. Správa daně je upravena v § 1 odst.2, který říká „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ K tomu, aby mohla být daň zjištěna a stanovena, slouží daňové tvrzení. Daňové tvrzení je definováno v § 1 DR a dělí se na **řádné** daňové tvrzení a **dodatečné** daňové tvrzení. Do řádného daňového tvrzení náleží daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a dodatečným daňovým tvrzením je dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování. Do daňového tvrzení spadá ještě jeden speciální typ přiznání, který je upraven v § 138 DR, a tím je opravné daňové přiznání nebo opravné vyúčtování, které se podávají v případě, kdy daňový subjekt zjistí, že v již učiněném podání je chyba, ale lhůta pro podání daňového přiznání ještě neuplynula. V případě podání opravného daňového přiznání/vyúčtování se k předchozímu daňovému přiznání/vyúčtování již nepřihlíží. Úkon, který provede osoba zúčastněná na správě daní vůči správci daně je podání. Daňové tvrzení je také podáním, a to podáním formulářovým. Formulářová podání jsou upravena § 72 DR a lze je učinit pouze na předepsaných formulářích Ministerstva financí. Pokud není forma dodržena, jedná se o vadné podání. Vady podání, které jsou upraveny v § 74 DR lze odstranit ve lhůtě stanovené správcem daně. Pokud jsou vady odstraněny ve stanovené lhůtě, na podání se hledí jako kdyby bylo podáno řádně a včas. V opačném případě se podání stává neúčinným.

K ověření, zda byla daň správně zjištěna a stanovena, se použijí tyto postupy: vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, postup k odstranění pochybností (dále jen POP) a daňová kontrola (dále jen DK). V § 78 DŘ je upravena vyhledávací činnost, jež je určena k vyhledávání daňových subjektů a důkazních prostředků, v rámci vyhledávací činnosti může správce daně opatřit podání vysvětlení ke skutečnostem rozhodným pro správu daní. K ohledání na místě se využije místní šetření dle § 80 DŘ, jehož cílem je získávání informací o daňovém subjektu. Pokud má správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti či průkaznosti tvrzení použije se POP dle § 89 DŘ, kdy správce daně vyzve daňový subjekt ke změně, vysvětlení, doplnění nebo doložení. Pokud i po POP bude třeba pokračovat v dokazování, správce daně může zahájit DK k prověření daňové povinnosti. DK je upravena v § 85 až § 88 a může být zahájena, jak v případě pochybností, tak i bezdůvodně, a to před vyměřením nebo i po vyměření daně. Vyměření daně § 139 DŘ se provádí vyměřovacím řízením na základě řádného daňové tvrzení nebo z moci úřední (DK, nebo výzva k podání daňové tvrzení).

V § 148 DŘ je upravena lhůta pro stanovení daně, která činí 3 roky, po uplynutí lhůty daň nelze stanovit, pouze ve výjimečných případech může činit až 10 let. Následuje lhůta pro placení daně, která je upravena v § 160 DŘ a činí 6 let. Po uplynutí lhůty nelze daň vybrat ani vymáhat. Avšak ve výjimečných případech končí nejpozději uplynutím 20 let. Je-li daň zajištěna zástavním právem, které se zapisuje do příslušného veřejného registru, zaniká právo vybrat a vymáhat daň uplynutím 30 let po tomto zápisu.

Předmětem správy daní je daň. Daň je peněžité plnění, které je příjmem nebo snížením veřejného rozpočtu. DŘ daň vymezuje jako:

- peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- peněžité plnění v rámci dělené správy.

Dále je daní daňový odpočet, daňovou ztráta nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Příslušenstvím daně mohou být úroky, penále, pokuty a náklady řízení. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně (Hortová, 2010, s. 4–5).

Finanční správa má v kompetenci tyto daně:

přímé daně

- daň z příjmů (fyzických a právnických osob)
- silniční daň,
- daň z nemovitých věcí,

- daň z nabytí nemovitých věcí,
- daň dědická, darovací a z převodu nemovitých věcí,
- daň z hazardních her,

#### nepřímé daně

- daň z přidané hodnoty,
- energetické daně (Financnisprava.cz).

Klíčovým řízením při správě daní je daňové řízení. DŘ upravuje daňové řízení v § 134, cílem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Pro účely předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti. Pojem daňové řízení a pojem správa daní nelze zaměňovat, pojem daňové řízení je specifické správní řízení o dani ve smyslu legislativní zkratky. Daňové řízení je ukončeno rozhodnutím o stanovení daně – platebním výměrem nebo dodatečným platebním výměrem.

Daňové řízení skládá podle okolností z dílčích řízení:

1. nalézací řízení
  - vyměřovací, při němž dochází k vyměření daně,
  - doměřovací, při němž dochází k doměření daně,
2. při placení daní
  - posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
  - zajištění daně,
  - exekuční,
3. mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení (Hrubá Smržová, Mrkývka, 2020, s. 422).

Cílem nalézacího řízení je správné zjištění a stanovení daně. Daň může být stanovena dokazováním, daňový subjekt nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení, pomocí pomůcek – pokud nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně přihlédne i k okolnostem, které znamenají výhody pro daňový subjekt, pomůckami jsou důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Pokud

nelze stanovit daň ani podle pomůcek, může být daň stanovena sjednáním (Jánošíková, 2018, s. 47).

Daň se stanovuje vydáním rozhodnutí o stanovení daně, podle (Jánošíková, 2018, s. 48) rozhodnutím o stanovení daně může být:

- platební výměr (vyměření daně),
- dodatečný platební výměr (doměření daně),
- hromadný předpisný seznam (jiný zákon).

Pokud se daň tvrzená daňovým subjektem neodlišuje od daně vyměřené správcem daně, správce daně nemusí daňovému subjektu oznamovat stanovení daně platebním výměrem, pouze platební výměr založí do spisu. Jedná se o konkludentní vyměření daně, tzv. vyměření daně mlčky. Rozhodnutí o stanovení daně se odůvodňuje pouze v případě, že se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, nebo pokud dojde ke stanovení daně z moci úřední (Jánošíková, 2018, s. 49).

Daňové přiznání je povinen podat každý, komu to ukládá zákon, nebo je vyzván správcem daně. Lhůty pro podání daňového přiznání jsou:

- nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období,
- do 4 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud je podáno elektronicky,
- do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, při povinnosti účetní závěrky ověřené auditorem, nebo pokud bude podáno poradcem,
- do konce prvního měsíce, pokud zdaňovací období činí 12 měsíců, např. daň z nemovitých věcí, u daně z nemovitých věcí se podává daňové tvrzení pouze, když dojde ke změně,
- do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období, pokud je zdaňovací období kratší, než 1 rok, tato lhůta nelze prodloužit (Jánošíková, 2018, str. 46).

### **Doměření daně**

K doměření daně může dojít pouze v případě, že daň již byla vyměřena. Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového tvrzení nebo z moci úřední. Doměření daně z moci úřední může nastat na základě výsledku DK, nebo v případě, nevyhovění výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení. Správce daně doměří daň na základě výsledků doměřovacího řízení, a to ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcem daně k přímé úhradě (Hortová, 2010, s. 119–121).

Po zjištění a stanovení daně následuje její úhrada. Správce daně si vede evidenci daní, kde eviduje vznik, stanovení, splnění či jiný zánik daňové povinnosti. Pro jednotlivé daňové subjekty jsou vedeny osobní daňové účty. Na osobním daňovém účtu (dále jen ODÚ) může mít správce daně nedoplatek (neuhrazená částka daně) nebo přeplatek (částka o kterou převyšuje kreditní strana stranu debetní na ODÚ). V případě nedoplatku správce daně vhodně vyrozumí daňový subjekt o výši nedoplatku a upozorní ho na následky spojené s neuhrazením daně. Jestliže se jedná o přeplatek, SD ho použije na úhradu případného nedoplatku např. na jiném daňovém účtu nebo u jiného správce daně, neexistuje-li takový nedoplatek, tak se stává přeplatek vratitelným (Hortová, 2010, s. 127–129).

Daňový subjekt si může požádat o vrácení přeplatku a správce daně mu vyhoví, pokud přeplatek v době žádosti dosahuje minimálně 200 Kč, nebo této částky dosáhne do 60 dnů od podání žádosti, tyto podmínky jsou určeny v § 155 DŘ.

Pokud by pro daňový subjekt placení daní znamenalo zásadní ohrožení, může požádat správce daně o posečkání daně. Lhůta pro rozhodnutí správce daně je 30 dnů. Může se jednat o odložení platby daně, nebo rozložení platby daně na splátky. Aby mohl správce daně rozhodnout o posečkání, musí daňový subjekt doložit, že splňuje zákonem stanovené podmínky. Podmínky pro posečkání daně jsou následující:

- neprodlená úhrada by pro daňový subjekt znamenala vážnou újmu,
- došlo by k ohrožení výživy daňového subjektu/osob na jeho výživu odkázaných,
- neprodlená úhrada by vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období,
- daň není možné od daňového subjektu vybrat najednou, nebo
- očekává se zánik povinnosti úhrady daně, a to zcela nebo zčásti.

Pokud bylo posečkání povoleno, stanoví se doba posečkání. Posečkání lze povolit nejdříve až ode dne splatnosti, a to i zpětně. Nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta pro placení daně (Novotná a kol., 2019, s. 172–175).

DŘ uvádí, že správce daně o posečkání rozhoduje buď na žádost nebo z moci úřední. V praxi jsou však případy, kdy by bylo posečkání povoleno z moci úřední ojedinelé.

Daň lze platit následujícími způsoby dle § 163 DŘ:

1. bezhotovostním převodem z účtu vedeného u poskytovatele platebních služeb na příslušný účet správce daně,

2. v hotovosti:
  - prostřednictvím poskytovatele platebních služeb nebo poštovním poukazem na příslušný účet správce daně,
  - úřední osobě pověřené přijímat tyto platby, přičemž součet plateb na všechny druhy daně za jeden daňový subjekt nesmí v průběhu jednoho kalendářního dne u jednoho správce daně přesáhnout částku 500 000 Kč,
  - šekem, jehož proplacení je zajištěno poskytovatelem platebních služeb,
  - daňovému exekutorovi, jde-li o platbu při daňové exekuci, a
  - oprávněné úřední osobě, jde-li o platbu pořádkové pokuty,
3. kolkovými známkami, stanoví-li tak zákon,
4. přeplatkem na jiné dani.

DŘ pro případy, kdy daňový subjekt daň neuhradí anebo jsou důvodné obavy, že daň, která bude stanovena bude nevymahatelná správce daně k dispozici prostředky v § 167 až § 174, kterými může donutit daňové subjekty splnit své závazky. Těmito prostředky k zajištění daně jsou zajišťovací příkaz, zástavní právo, ručení, finanční záruka a zálohy. Nebo může správce daně daň vymáhat. Vymáhat daň lze dle § 175 DŘ pomocí daňové exekuce, prostřednictvím soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby.

## 2.1 Sankce ukládané při správě daní

Pakliže dojde při správě daní k porušení povinností, a to jak ze strany daňového subjektu, tak i ze strany správce daně, může dojít k uložení sankce, konkrétní proces a podmínky ukládání sankcí upravuje Daňový řád. DŘ rozlišuje dva druhy sankcí – sankce udělované daňovým subjektům a sankce udělované správcům daně.

Sankce daňového subjektu se dělí na pokuty, penále a úroky.

**Pokuty** jsou ukládány za porušení takových povinností, které vedou ke ztížení správy daní.

- pořádková pokuta,
- pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy,
- pokuta za opožděné tvrzení daně,

**Penále** náleží uhradit při doměření daně ze strany správce daně.

**Úroky** se předepisují, pokud nebyla uhrazena včas daňová povinnost nebo bylo povoleno posečkání daně.

- úrok z prodlení,
- úrok z posečkané částky.

Dále lze sankce rozdělit na za porušení **daňové povinnosti a povinností nepeněžitého charakteru**. Sankce nepeněžitého charakteru jsou méně časté. U sankcí za porušení daňových povinností je zákonem vyloučené použití správní diskrece, není na správci daně, aby zvažoval, zda pokutu uloží či ne, nebo v jaké výši. Sankce je určena zákonem. Oproti tomu u sankcí nepeněžitého charakteru může správce daně využít správní uvážení, rozhodne o uložení sankce a její výši. Správní uvážení ovšem musí být v rámci zákona, a v souladu se základními zásadami správy daní. Při předepisování sankcí musí správce daně vydat platební výměr do 30 dnů (Novotná a kol., 2019, s. 232–233).

**Tabulka 2** Rozdělení sankcí ukládaných daňovému subjektu

<b>Sankce daňového subjektu</b>	
<b>Daňové povinnosti</b>	<b>Nepeněžitý charakter</b>
pokuta za opožděné tvrzení daně	pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti
penále	pořádková pokuta
úrok z prodlení	pokuta za nesplnění povinností nepeněžité povahy

Zdroj: zpracováno dle Novotná a kol., 2019

Výše uvedené sankce hrazené daňovým subjektem se dělí na pokuty, penále a úroky. Nyní bude charakterizováno, za jakých podmínek lze pokutu uložit, jaký trest hrozí a další bližší specifikace jednotlivých sankcí.

### **2.1.1 Pořádková pokuta**

Dle § 247 odst. 1 DŘ lze pořádkovou pokutu uložit tomu kdo:

- 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.

A podle odst.2 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.

Pořádková pokuta se uděluje v případech, kdy je ztěžována daňovým subjektem, nebo osobami zúčastněnými na správě daní součinností při správě daní. Pokuta není primárně určena k trestání, ale ke splnění povinnosti. Pokutu lze ukládat opakovaně, a to tak dlouho a tolikrát, dokud není dosaženo účelu. Důvodem pro udělení pokuty je jednání osoby, které závažně stěžuje správu daní a narušování či maření správy daní závažným způsobem. Typickým příkladem nesoučinnosti a maření při správě daní, je nevyhovění daňového subjektu výzvě k poskytnutí listiny nebo pokud se osoba nedostaví k výslechu svědka a dostatečně se neomluví. Stěžejní podmínkou pro uložení této pokuty je nedostatečná omluva.

Každá sankce má své typické vlastnosti a nelze jednu za druhou zaměňovat, pokud například pro podání daňového tvrzení již existuje specifická sankce, kterou je pokuta za opožděné tvrzení daně, nelze ukládat pořádkovou pokutu nebo jinou pokutu (ASPI, 2023).

Správce daně nesmí při ukládání pokuty postupovat dle své libovůle, ale správní úvaha musí odrážet objektivní stav a musí být v souladu se základními zásadami správy daní. Pokutu lze uložit do jednoho roku ode dne, ve kterém došlo k jednání, které je důvodem pro její uložení. Správce daně může uložit pokutu opakovaně za podmínky, že dosavadní uložení pokuty nevedlo k nápravě a protiprávní stav trvá.

Pořádkovou pokutu lze uložit až do výše 50 000 Kč, v případě nevyhovění výzvy správce daně ke splnění povinnosti nepeněžitého charakteru až do výše 500 000 Kč. Daňový subjekt se může do 30 dnů od doručení rozhodnutí o uložení pokuty odvolat. Pokuta je splatná do 15 dnů ode dne právní moci. Pokutu podle odst.1 lze uložit pouze ihned, tedy při jednání. U pokuty podle odst. 2 je stanovena prekluzivní lhůta na jeden rok (Novotná a kol., 2019, s. 241–243).

### **2.1.2 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy**

Pokuta a ustanovení o ní jsou upraveny v § 247 a až § 249 DŘ. Pokuta vznikla, aby doplnila pořádkovou pokutu, která neupravovala celou problematiku. Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy může být uložena tomu, kdo

- a) nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně, nebo
- b) nesplní záznamní nebo jinou evidenční povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně.



Pokutu lze uložit až do výše 500 000 Kč, uložená výše závisí na správci daně, částka však musí být přiměřená závažnosti porušení. Jedním z případů, kdy se tato pokuta ukládá je, pokud daňový subjekt neučiní podání elektronicky, i když tuto povinnost měl. Jedná se o subjekty, které mají nebo jejich zástupci mají DS, nebo mají povinnost účetní závěrky ověřené auditorem. Za každé podání, které mělo být učiněno elektronicky, ale nebylo, může ze zákona správce daně uložit pokutu 2000 Kč za každé jednotlivé podání. Jestliže nedodržení této povinnosti závažně stíží správu daní, může správce daně uložit další pokutu, a to až do výše 50 000 Kč. Pokutu lze uložit okamžitě bez předchozího napomenutí správcem daně.

Pokutu nelze udělovat opakovaně a lze ji udělit nejpozději do 3 let ode dne, kdy došlo k porušení povinnosti. Pokuta je splatná do 15 dnů ode dne právní moci rozhodnutí o jejím uložení. Pakliže se nejedná o pokutu za nedodržení elektronického podání, lze se do 30 dní od doručení rozhodnutí podat odvolání. Poté bude pokuta splatná do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí o odvolání.

Dle § 249 DŘ je možné jak pořádkovou pokutu, tak pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy projednat v rámci hospodárnosti a rychlosti v **zjednodušeném (blokovém) řízení**. Podmínkou je, že pokuta nepřevyšuje 5 000 Kč, ten komu je pokuta ukládána, uzná důvody a výši pokuty a uhradí ji na místě. Pokuta je splatná po zaprotokolování rozhodnutí, správce daně vydá dotčenému opis protokolu a stvrzenku o úhradě pokuty. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat.

Při ukládání pokut dle DŘ, se musí zkoumat, jestli konkrétní porušení neupravuje jiný speciální zákon, který má k DŘ speciální povahu, v tomto případě se bude postupovat podle speciálního zákona, a ne podle DŘ.

### **2.1.3 Pokuta za opožděné tvrzení daně**

Pokuta vzniká, pokud měl daňový subjekt povinnost podat daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení ale neučinil tak, nebo až po stanovené lhůtě. Pokuta se ukládá až poté, kdy je zpoždění větší, jak 5 pracovních dní, jedná se o tzv. liberační lhůty. Zákon stanovuje minimální výši pokuty na 500 Kč a maximální na 300 000 Kč (Jánošíková, 2018, s. 63).

Vydáním platebního výměru správce daně rozhodne o povinnosti uhradit pokutu. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

Výše pokuty z opožděné tvrzení daně je následující:

- 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,

- 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo
- 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty (Hrubá Smržová, Mrkývka, 2020, s. 453).

Z výše uvedeného vyplývá, že povinnost uhradit pokutu se daňového subjektu týká i v případě daňového odpočtu či daňové ztráty.

U pokuty za opožděné tvrzení daně nelze požádat o její prominutí, ale lze využít dle § 250 DŘ **moderační povinnosti**, správce daně může snížit výši pokuty na polovinu, pokud jsou splněny následující podmínky:

daňový subjekt podá daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání daňového tvrzení. Moderační povinnost je v zákoně zakotvena pro případy, že dojde k opožděnému tvrzení daně neúmyslně (Hrubá, Smržová, 2022, s. 62).

#### 2.1.4 Penále

Povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona, a to při nesplnění povinnosti tvrzení. Penále se uplatní jen v případech, kdy dojde k doměření daně ze strany správce daně (typicky daňová kontrola). Pokud dojde k doměření daně na základě dodatečného daňového tvrzení, penále se neuplatní. Cílem penále je totiž motivování daňového subjektu k plnění daňových povinností.

Sazba je fixní a vypočítává se z doměřené částky daně následovně:

- 20 %, je-li daň zvyšována,
- 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
- 1 %, je-li snižována daňová ztráta (Jánošíková, 2018, s. 64).

Pokud na základě provedené daňové kontroly dojde ke změně daňové ztráty na daňovou povinnost uplatní se současně penále podle a) a c)

#### 2.1.5 Úrok z prodlení

Úrok sankcionuje daňové subjekty, které neuhradí své daňové povinnosti včas, úrok slouží jako kompenzace za chybějící platby daní ve veřejném rozpočtu. Úrok z prodlení neustále narůstá v čase a vzniká přímo ze zákona od pátého pracovního dne, který následuje po dni splatnosti, ve kterém měla být uhrazena daň. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši

REPO sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí (ASPI, 2023).

Dle § 252 odst. 3 DŘ úrok nevzniká

- a) po dobu posečkáni,
- b) u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele, a to ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti,
- c) v případě příslušenství daně,
- d) v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy

### **2.1.6 Úrok z posečkané částky**

Úrok z posečkané částky je specifickým druhem úroku z prodlení. Pokud je daň posečkána nebo rozložena na splátky náleží správci daně povinnost platit úrok z posečkané částky, což má motivovat ostatní daňové subjekty plnit své povinnosti řádně a včas. Pokud je posečkání daně povoleno zpětně, tak se změní úrok z prodlení na úrok z posečkaní (ASPI, 2023).

## **2.2 Sankce ukládané správci daně**

Správce daně postihují úroky:

- úrok z neoprávněného jednání správce daně (nesprávně stanovené částky daně),
- úrok z vratitelného přeplatku a
- úrok z daňového odpočtu.

### **2.2.1 Úrok z neoprávněného jednání správce daně**

Úrok vzniká jako kompenzace za nezákonné či nesprávné jednání správce daně. Úrok se předepisuje, pokud dosáhne výše 1000 Kč. Může vzniknout ze 3 důvodů:

- Snížení daně stanovené nad rámec daňového tvrzení (po POP nebo DK správce daně daň doměří, ale následně může dojít ke změně – opravné a dozorčí prostředky ochrany, nicotnost rozhodnutí nebo rozhodnutí soudu).
- Zvýšení daňového odpočtu (částka daňového odpočtu byla snížena správcem daně, ale může dojít k revizi – opravné a dozorčí prostředky ochrany, nicotnost nebo rozhodnutí soudu).
- Nezákonný nebo nicotný zajišťovací příkaz (ASPI, 2023).

Dle § 254 DŘ je podmínkou pro předepsání úroku rozhodnutí o stanovení daně a úhrada daně. Úrok odpovídá výši REPO sazby stanovené ČNB zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně. Pokud ale daňový subjekt daň uhradí až po její splatnosti, náleží úrok až ode dne úhrady daně. V případě úhrady daně před splatností, začne úrok plynout až dnem následujícím po dni splatnosti.

Úrok ve dvojnásobné výši náleží daňovému subjektu, u kterého byla nařízena neoprávněná exekuce, tedy došlo k neoprávněnému vymáhání daně.

### **2.2.2 Úrok z vratitelného přeplatku**

Základem pro výpočet úroku je dle § 253 a vratitelný přeplatek, který nebyl převeden v zákonem stanovené lhůtě. Úrok ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho vrácení, použití nebo převedení. Úrok nevzniká po dobu, kdy vzniká úrok z daňového odpočtu, v případě pozdního vrácení úroku hrazeného správcem daně.

### **2.2.3 Úrok z daňového odpočtu**

Smyslem úroku je nahradit daňovému subjektu újmu, která mu vznikla právě příliš dlouhým zadržováním odpočtu, které bylo zapříčiněno prověřováním. Na prověřování daňového tvrzení má správce daně stanovenou dobu čtyř měsíců. Tato doba má vyjadřovat kompromis mezi právem na prověřování a přiměřeností a rychlostí při správě daní (ASPI, 2023). Úrok z daňového odpočtu se týká především daně z přidané hodnoty.

### **2.2.4 Pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti**

Sankcí, která je společná pro všechny osoby zúčastněné při správě daní – tedy pro daňový subjekt i správce daně je pokuta za porušení povinnosti mlčenlivosti. Správa daní je neveřejná a osoby zúčastněné při správě daní mají povinnost udržení mlčenlivosti o těchto skutečnostech. Typickým příkladem pro udělení pokuty je výslech svědka, kdy se svědek dozví citlivé informace o daňovém subjektu.

Přestupku se mohou dopustit jak fyzické, tak právnické osoby, přičemž u právnické osoby bude potrestaný statutární orgán. Udělení pokuty za porušení mlčenlivosti se neřídí DŘ, ale zákonem o přestupcích. V daňovém řádu je řečeno, že příslušným orgánem pro řešení porušení povinnosti mlčenlivosti je nejbližší nadřízený správce daně.

Maximální výše pokuty je stanovena na 500 000 Kč. Správce daně je při udělování pokuty limitován zásadami při správě daní, jedná se především o zásadu přiměřenosti, tudíž by uložená pokuta neměla být nepřiměřená a likvidační pro daňový subjekt. Proti pokutě lze podat odvolání, které má odkladný účinek a platí zákaz změny k horšímu a zákaz uložení vyšší sankce. Odvolací orgán nesmí uložit vyšší sankci, než kterou uložil prvostupňový orgán (Novotná a kol., 2019, s. 240–241).

## **2.3 Prominutí daně nebo příslušenství daně**

K prominutí daně může dojít jak podle DŘ, tak podle speciálních zákonů – např. zákon o DPH. Prominutí daně je možné částečně nebo úplně, a to buď na žádost nebo z moci úřední. Aby mohlo dojít k prominutí daně, musí k tomu dojít během lhůty pro placení daně. Pokud se jedná o prominutí daně na žádost, prominutí může být povoleno zcela, částečně nebo zamítnuto. Žádost je možné i odložit, o čemž se daňový subjekt vyrozumí.

V žádosti musí být uvedeny důvody pro prominutí a daňový subjekt musí tyto důvody prokázat. V případě zamítnutí žádosti, může daňový subjekt podat novou až po uplynutí 60 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Nová žádost musí obsahovat jiné důvody, než které obsahovala žádost předešlá. Při rozhodování o prominutí daně, správce daně kromě splnění důvodů přihlíží i k četnosti porušování povinností při správě daní, povahu, intenzitu a okolnosti jednání, které vedly ke stanovení sankce. Promíjení daní se řídí tzv. „D pokyny“ vydávané Finanční správou. V zákoně je samostatně upraveno v:

- § 259 a Prominutí penále, na žádost lze prominout až 75 % penále z doměřené daně.
- § 259 a a Prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně, pokuta může být prominuta zčásti nebo zcela.
- § 259 b Prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky, na žádost lze prominout část nebo celý úrok.

### **2.3.1 Hromadné prominutí daně nebo příslušenství daně**

V případě nesrovnalosti při uplatňování daňových zákonů, kdy doje ke kolizi právních norem nebo při mimořádných událostech (živelné pohromy, pandemie) může dojít k hromadnému prominutí daně nebo příslušenství daně. Pakliže se jedná o mimořádné události, lze prominout i daň, která nebyla dosud stanovena. V těchto případech se vždy důvod týká většího okruhu daňových subjektů, o prominutí rozhodne ministr financí a rozhodnutí musí být zveřejněno ve Finančním zpravodaji (ASPI, 2023).

### 3 Analýza judikatury

Praktická část bakalářské práce se věnuje analýze judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), prvně je uveden postup při odvolání daňového subjektu, dále podávání žaloby, po které následuje kasační stížnosti.

Příjemce rozhodnutí je oprávněn proti tomuto rozhodnutí podat odvolání, odvolání je opravným prostředkem a při správě daní nemá suspensivní účinek. Suspensivní účinek znamená, že včas podané odvolání odkládá právní moc a vykonatelnost. Toto však neplatí při správě daní, má-li daňový subjekt uhradit pokutu, je třeba ji uhradit i přes podané odvolání.

Dle § 109 DŘ odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení u správce daně, který rozhodnutí vydal. Dle § 114 DŘ správce daně postoupí odvolání odvolacímu orgánu, tímto orgánem je neblíže nadřizený orgán správci daně, který vydal rozhodnutí – OFŘ, GFŘ, GŘC. Dle ustanovení § 116 DŘ odvolací orgán napadené rozhodnutí:

- změnit,
- zruší a zastaví řízení nebo
- potvrdí a odvolání zamítne.

V případě zamítnutí odvolání, se daňový subjekt může dále bránit správní žalobou u soudu, který je příslušný, tímto soudem je zejména Krajský soud, podaná žaloba musí být přípustná podle § 153 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „SŘ“), ve znění pozdějších předpisů. Soud vydá rozsudek, jímž žalobu buď zamítne nebo napadené rozhodnutí zruší, a věc vrátí k dalšímu řízení (Nejvyšší správní soud, 2023).

Pokud soud žalobu zamítne, může stěžovatel (kterýkoliv účastník soudního řízení) podat mimořádný opravný prostředek, kterým je kasační stížnost, která se podává u NSS. Ten zkoumá, zda je stížnost podána včas a přípustná podle zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „SŘS“) ve znění pozdějších předpisů (Nejvyšší správní soud, 2023).

Důvody pro podání kasační stížnosti jsou upraveny v § 103 SŘS, stížnost lze podat z těchto důvodů:

- a) nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení,
- b) vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud,

který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost,

- c) zmatečnosti řízení před soudem spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popřípadě bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce,
- d) nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé,
- e) nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

Zvoleny byly judikáty týkající se pokuty za opožděné tvrzení daně a pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, neboť právě tyto dvě sankce jsou dle (Finanční správa, 2023) ukládány nejčastěji, v roce 2021 bylo uloženo 147 975 pokut za opožděné tvrzení daně v celkové výši 433 625 075 Kč a 819 pokut za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy v celkové výši 2 310 500 Kč. Judikáty byly voleny tak, aby byly co nejvíce aktuální, proto jsou vybírány judikáty za posledních 5 let. Pro analýzu byly vybrány tři judikáty, z nichž dva se týkají pokuty za opožděné tvrzení daně. V prvním je předmětem sporu základ pro výpočet pokuty a u druhého se jedná o rozepří ohledně příslušenství daně a jeho následování osudu daně. Třetí judikát se týká nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, kdy je žalován nezákonný postup správce daně, který nakumuloval pokuty.

### **3.1 Pokuta za opožděné tvrzení daně**

Prvním judikátem NSS je rozsudek č. 4 Afs 48/2018–44, který se týká opožděného podání přiznání k dani z nemovitých věcí. Ing. B. H. na základě 4 kupních smluv z roku 2013 nabyl vlastnické právo k nemovitostem a právní účinky z vkladu mu vznikly v roce 2013. Vzhledem k okolnostem platným ke dni 1. 1. 2014, měla být žalobci vyměřena daň z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2014 dle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

Do 31. 1. 2014 byl žalobce povinen podat řádné daňové tvrzení, a to z důvodu, že při srovnání zdaňovacích období pro vyměření daně, a to za rok 2013 a 2014, došlo ke změně (k nabytí vlastnictví k nemovitostem). Daňovým tvrzením v tomto případě je řádné daňové přiznání, případně dílčí daňové přiznání k dani z nemovitých věcí, ve kterém se uvádí změna. Daňový subjekt však tuto povinnost nesplnil a nápravu zjednal až 16. 5. 2014, podáním řádného

daňového přiznání k dani z nemovitých věcí na zdaňovací období roku 2014 prostřednictvím datové schránky jeho zmocněnce. Žalobce se dostal do prodlení v trvání 98 dnů následujících po 5 pracovních dnech od stanovené lhůty, která uplynula 31. 1. 2014.

Na základě těchto skutečností FÚ pro Ústecký kraj, Uzemní pracoviště v Chomutově, platebním výměrem ze dne 9. 9. 2014, č. j. 1943761/14/2504-24400-505817 předepsal daňovému subjektu pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 10 716 Kč podle § 250 odst. 1 písm. a). Výše pokuty činí 0,05 % ze stanovené daně za každý den prodlení. Základem pro výpočet pokuty byla celková výše vyměřené daně na rok 2014, která činila 218 674 Kč.

Ing. B. H. podal proti rozhodnutí Finančního úřadu odvolání k Odvolacímu finančnímu ředitelství. V odvolání namítal, že podat řádné daňové přiznání k dani z nemovitých věcí je pouze možnost, nikoliv povinnost, a proto by mu měla být pokuta stanovena jen z rozdílu mezi nově a dříve stanovenou daňovou povinností. Ing. B. H. si špatně vyložil pojem dílčí daňové přiznání, přitom se jedná o řádné daňové přiznání, ale zkrácené (poplatník, který již přiznání k dani z nemovitosti podal, může následně podat pouze dílčí daňové přiznání, kde uvede nastalou změnu). Odvolání bylo Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuto dne 19. 3. 2015, č. j. 8713/15/5100-31462-809436, podle § 116 odst. 1 písm. c) DŘ. Odvolací finanční ředitelství potvrdilo rozhodnutí prvního stupně. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání uvedlo následující skutečnosti – pokuta za opožděné tvrzení daně i její výše vznikají přímo ze zákona a DŘ nedává správci daně prostor pro správní uvážení. Pokud dojde při podání daňového přiznání ke zpoždění, které přesahuje pět pracovních dnů, uloží správce daně pokutu samostatným platebním výměrem. Žalovaný dospěl k nedůvodnosti odvolání.

Po zamítnutí odvolání OFŘ žalobce podal žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který o žalobě rozhodl rozhodnutím dne 6. 2. 2018, č. j. 15 Af 44/2015-29 a žalobu zamítl. Soud dospěl k závěru, že pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí, která vzniká obligatorně přímo ze zákona. V případě nastalých skutečností (nepodání daňového přiznání nebo se zpožděním delším, jak 5 pracovních dní). K tomuto závěru soud dospěl na základě následujících ustanovení § 147 odst. 1, § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu a § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí.

Výše pokuty a způsob jejího vypočtu jsou určeny § 250 odst. 1 až 5 DŘ. Správce daně nemá prostor pro správní uvážení a pokutu musel vyměřit a nemohl uvažovat, zda pokutu uloží či ne. Platební výměr je deklaratorním rozhodnutím a daňovému subjektu je fakticky toliko platebním výměrem oznamována výše pokuty. Na dílčí daňové přiznání je pohlíženo stejně



jako na řádné či úplné přiznání k dani, pouze s tím rozdílem, že dílčí daňové přiznání je méně administrativně náročné. Řádné i dílčí přiznání k dani, jsou řádnými daňovými tvrzeními ve smyslu § 1 odst. 3 DŘ. V této věci však rozlišování těchto přiznání postrádá smysl, neboť žalobce podal řádné daňové přiznání.

Dále se žalobce nesprávně domnívá, že pokuta se vypočítává pouze z částky, o kterou se daň zvýšila, neboť se sankce vypočítává z daně stanovené platebním výměrem. K tomuto závěru dospěl Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, kde soud uvedl, že výklad pojmu stanovené daně je tak jednoznačný, že neumožňuje dvojí výklad. Tedy nepřipadá v úvahu a použití zásady *in dubio mitius*, v překladu „v pochybnostech má být rozhodováno mírněji“ resp. *in dubio pro libertate*, v překladu „v pochybnostech ve prospěch.“ Správce daně při výpočtu sankce nepochybil a správně vypočítal sankci z částky 218.674 Kč, která byla žalobci vyměřena platebním výměrem. Na základě těchto skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl.

Žalobce proti rozsudku podal kasační stížnost v zákonem stanovené lhůtě pro jeho nezákonnost spočívající v nesprávně vyloženém ustanovení ustanovení § 250 odst. 1 DŘ ve vztahu k otázce, z jakého základu má být vyměřena pokuta. Podle stěžovatele je základem pro výpočet výše změny daňové povinnosti, s tím se však neztotožňuje ani správce daně ani krajský soud. Dále stěžovatel namítá, že je zapotřebí aplikovat zásadu, podle které se při pochybnostech použije taková právní úprava, která je ve prospěch daňového subjektu. Stěžovatel také stále namítal, že se daň vypočte pouze z rozdílu a domáhá se zrušení rozhodnutí krajského soudu. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě. Stanovená daň, ve smyslu § 147 odst. 1 DŘ, je vždy daní stanovenou platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem či hromadným předpisným seznamem. V tomto případě byla daň (z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2014) vyměřena platebním výměrem na základě řádného daňového přiznání. Tato vyměřená daň se stala základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně. Tudíž názor stěžovatele nemá oporu v zákoně. Zákonem je pojem stanovené daně vytyčen naprosto jednoznačně. S přihlédnutím k těmto skutečnostem žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná a byla podána z důvodu tvrzené nezákonnosti „*spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*“. A to buď je aplikován nesprávný právní předpis, nebo je předpis nesprávně vyložen. V kasační stížnosti byla namítána nezákonnost interpretace pojmu stanovené daně, která je podle § 250 odst. 1 písm. a) DŘ základem pro určení výše pokuty za opožděné tvrzení daně. Tento § říká: „*daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečně daňové přiznání,*

*ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.“*

Jak při podání daňového přiznání, tak i při podání dílčího daňového přiznání poplatník uvádí výpočet celkové daně. Poplatník je tedy povinen tvrdit celkovou výši své daňové povinnosti, a nikoliv jen rozdíl mezi novou a předchozí daní. Pokud dojde k nesplnění povinnosti tvrzení, nebo zpoždění delšímu, jak 5 pracovních dnů, uloží se sankce podle § 250 odst. 1 písm. a) DŘ, kdy se vychází z výše daně z nemovitých věcí, která byla poplatníkovi vyměřena za aktuální zdaňovací období při zohlednění nových a již dříve známých okolností.

Pojem stanovení daně se týká nejen § 250, ale i § 147 odst. 1 téhož zákona, ve kterém se uvádí, že *„správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam“*. FÚ nepochybil, když vyměřil daň platebním výměrem ve výši odpovídající celkové daňové povinnosti na základě opožděně podaného daňového tvrzení k dani z nemovitých věcí za rok 2014. FÚ při vyměřování daně zohlednil všechny nově i dříve nabyté nemovitosti. Tato celková vyměřená daň je daní ve smyslu § 250 odst. 1 písm. a) DŘ, která je základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně.

Pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká ze zákona a ve stanovené výši, postihuje daňový subjekt, který nepodá daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, či jej podá opožděně. I když se při výpočtu pokuty vychází z výše daně, jejím hlavním cílem je donutit daňový subjekt k podání daňového tvrzení, nikoli určení daňové povinnosti ve správné výši.

*„Objektem skutkové podstaty daňového deliktu podle § 250 odst. 1 DŘ totiž není zájem společnosti na správnosti obsahu daňového tvrzení, nýbrž na jeho samotném podání v zákonem stanovené lhůtě.“*

Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel podáním repliky, v níž uvedl, že se žalovaný nevypořádal s jeho kasační argumentací. Absurdnost právního názoru stěžovatele lze demonstrovat na hypotetické situaci, kdy daňová povinnost existovala v předchozím zdaňovacím období, základ daně se změnil, daňový subjekt však nepodal žádné ani dílčí daňové přiznání a správce daně tuto skutečnost nezjistil. Za této situace by jistě byla daň stanovena ze základu daně, který byl správcem daně znám, a to bez jakékoliv vazby na jeho změnu, tedy na nepodané žádné či dílčí daňové přiznání. Pokud by následně správce daně po vyměření a zaplacení daně zjistil, že došlo ke změně základu daně a daňový subjekt

o ní neinformoval podáním daňového přiznání, daň by byla doměřena a základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně by zjevně musela být výše doměřené daně.

Na pochybení při tvrzení daně se vztahuje jiný druh sankce – penále, které je upraveno v § 251 (*daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani*), tato sankce má oproti pokutě za opožděné tvrzení daně peněžitou povahu. Primární rozdíl v pokutě za opožděné tvrzení daně a penále je v tom, že u penále je souvislost mezi doměřenou daňovou povinností a obsahem daňového přiznání, kdežto u pokuty za opožděné tvrzení daně je jediná souvislost mezi stanovenou daní a nepodáním či opožděným daňovým tvrzením a daňový subjekt je tedy postihován za nepodání či opožděné podání daňového tvrzení. Logické tedy je, že se při výpočtu sankce vychází z celkové výše vyměřené daňové povinnosti. Pokud by fakticky došlo k situaci tvrzené stěžovatelem, rozhodnutí o vyměření daně, tedy ve výši poslední známé daně, muselo by být rozhodnutí o prohlášení za nicotné. Také podle § 13b odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí *daň z nemovitých věcí se vyměřuje za zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována*. I při změně okolností správce daně daň vyměřuje, nikoli doměřuje ve výši rozdílu, to znamená, že ani úprava přiznání k dani z nemovitých věcí nepřisvědčuje stěžovatelovu názoru. Jazykový i teologický výklad vede k jasnému závěru, že při stanovení pokuty za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí se vychází z celkové daňové povinnosti.

Krajský soud rozhodl správně a důvod kasační stížnosti nebyl naplněn. NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Náhrada nákladů nebyla nikomu přiznána, stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho běžných výdajů. NSS vydal rozhodnutí v Brně dne 5. června 2018. Proti rozsudku nejsou přípustné opravné prostředky.

### **Shrnutí judikátu**

Ing. B. H. byl povinen po nabytí vlastnického práva v roce 2013, jímž došlo ke změně skutečností, tuto změnu oznámit FÚ, a to buď dílčím daňovým nebo řádným daňovým přiznáním k dani z nemovitých věcí, lhůta pro podání daňového přiznání byla do 31. 1. 2014. Zákonodárce motivuje subjekty k dodržování lhůt podle zásady *vigilantibus iura scripta sunt*, v překladu „právo patří bdělým, nechť každý střeží svá práva“. Jestliže dojde k porušení lhůty, je nutné počítat s nepříznivými následky, které jsou často již nezměnitelné. Jelikož při podání Ing. B. H. došlo k prodlení, byla mu uložena pokuta. Přiznání podal až po 105 dnech, přičemž prvních 5 pracovních dní se pokuta nestanoví. Pokuta tedy byla stanovena pouze za prodlení 98 dnů. FÚ vyměřil daň na rok 2014 ve výši 218 674 Kč, z této daně dle § 250 odst. 1 písm. a) stanovil pokutu ve výši 10 716 Kč, jedná se o 0,05 % z vyměřené daně. Proti rozhodnutí

stanovujícím pokutu se odvolal, odvolání bylo OFŘ zamítnuto a bylo potvrzeno rozhodnutí prvního stupně. Po neúspěšném odvolání podal žalobu ke KS v Ústí nad Labem, který žalobu zamítl. Při odvolávání žalobce stále namítal výpočet pokuty. Tvrdil, že pokuta se vypočítává pouze z částky, o kterou se daň zvýšila. Avšak pokuta za opožděné tvrzení vzniká obligatorně přímo ze zákona, tudíž při jejím ukládání není prostor pro správní uvážení, stejně tak zákon stanovuje způsob výpočtu a její výši v § 250 DŘ. Soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Žalobce podal proti rozsudku kasační stížnost pro nezákonnost, jež spočívá v nesprávně vyloženém ustanovení § 250 odst. 1 DŘ. Stěžovatel dále namítal, že je zapotřebí aplikovat zásadu, podle které se při pochybnostech postupuje ve prospěch daňového subjektu. Ovšem ohledně ustanovení zákon mluví jednoznačně a není třeba aplikovat jakékoliv zásady. Stěžovatel podal repliku, v níž uvedl, že kdyby nepodal žádné daňové přiznání, správce daně by mu daň stanovil na základě skutečností, jež jsou správci daně známy, následně pokud by správce daně zjistil, že došlo ke změně, daň by mu doměřil a stanovil by mu pokutu za opožděné tvrzení daně pouze z částky doměřené daně. Stěžovatel se ovšem mylí, protože v tomto případě by se jednalo o jiný druh sankce a to penále, které se hradí z doměřené částky daně. Při podání daňové tvrzení se uvádí výše celkové daňové povinnosti, nikoliv její rozdíl oproti předchozímu období. Není tedy důvod k tomu, aby se pokuta vypočítávala pouze z rozdílu mezi nově vzniklou a předchozí daňovou povinností. Jak jazykový, tak i teologický výklad potvrzují, že není pochyb o tom, že se vychází celkové daňové povinnosti. FÚ tedy při ukládání pokuty a výpočtu její výše nepochybil. NSS kasační stížnost zamítl pro nedůvodnost.

### **3.2 Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy**

Druhý rozsudek č. 4 Afs 330/2019–39 se týká pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. L. R. podal řádné daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2015 až listopad 2015 a únor 2016 až únor 2017 fyzicky v listinné podobě, čímž se dopustil porušení § 72 odst. 4 DŘ, jelikož podání měl učinit elektronicky, neboť měl zpřístupněnou datovou schránku (dále jen DS). Celní úřad pro Zlínský kraj daňovému subjektu dne 16. 5. 2017 uložil pokutu podle § 247a odst. 2 DŘ, tedy pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy ve výši 42 000 Kč.

L. R. se proti rozhodnutí celního úřadu odvolal. Generální ředitelství cel (dále jen GŘC) ovšem rozhodnutím ze dne 20. 7. 2017, č. j. 38400-2/2017-90000-304.4 odvolání zamítlo a potvrdilo rozhodnutí celního úřadu. GŘC uvedlo, že povinností celního úřadu není kontrolovat, zda má daňový subjekt zřízenou DS. Žalobce si DS zřídil sám a dobrovolně,

a přesto ji nevyužíval. Žalovaný zdůraznil, že není v jejich zájmu prodlužovat pochybení, protože zpracovávání listinného podání je administrativně náročnější nežli podání elektronické. Výše pokuty je stanovena přímo ze zákona, proto musel celní úřad uložit pokutu za každé nesprávně učiněné podání. Současně skutečnost, že celní úřad nezjistil, že má daňový subjekt zřízenou DS nelze považovat za porušení zásad – zásada postupu bez zbytečných průtahů a zásada hospodárnosti.

Žalobce podal žalobu proti rozhodnutí u Krajského soudu v Brně (dále jen KS), tu však KS dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 71/2017-34, zamítl. KS konstatoval, že celní orgány neměly povinnost zjišťovat existenci DS žalobce. Celní orgány nepředpokládaly, že má žalobce DS, protože ji nevyužíval a zřídil si ji sám a dobrovolně. Kdyby žalobce učinil podání prostřednictvím DS, celní úřad by tuto informaci měl. KS uvedl, že není v kompetenci celních orgánů, aby ověřovaly, kdo má zřízenou DS, protože by to vedlo k porušení zásady zajištění vyšší efektivity výběru daní.

Žalobce namítal nepřiměřenost uložené pokuty, toto však KS odmítl, neboť pokuta je stanovena ze zákona ve výši 2 000 Kč, a to nesplněním povinnosti nepeněžité povahy ve smyslu § 247a odst. 2 daňového řádu. Pokuta je za každé jedno učiněné podání v listinné podobě místo podoby elektronické.

V případech, kde není prostor pro správní uvážení je podle KS bezpředmětné zabývat se přiměřeností pokuty (výši stanovil zákonodárce, ne správce daně). Bylo na žalobci, aby si zjistil povinnosti týkající se zřízení DS a nelze předpokládat, že by mělo dojít k oslabení zásady-neznalost zákona neomlouvá.

Proti rozsudku podal žalobce kasační stížnost a namítl, že v důsledku nesprávného postupu došlo k mnohonásobné kumulaci uložených pokut. Celní úřad navíc ignoroval několik zásad při správě daní, a to zásadu rychlosti, hospodárnosti a přiměřenosti. Uložená pokuta navíc nevykazuje přítomnost výchovného a preventivního působení uložené sankce. Porušení zásady přiměřenosti spatřuje žalobce v uložení pokuty až po 2 letech, kdy došlo k prvnímu pochybení, dále úřad porušil stěžovatelovo právo na projednání věci bez zbytečných průtahů.

Současně došlo k porušení zásady oficiality a zásady vyšetřovací. Prověření existence datové schránky daňového subjektu lze učinit během několika vteřin, tento krok by byl v zájmu efektivity správy daní. Celní úřad měl povinnost zjistit, zda má či nemá stěžovatel zřízenou schránku. A tato skutečnost, nemůže stěžovateli přitěžovat. Stěžovatel namítal, že celní orgán má povinnost přijmout podání i při nedodržení zákonem předpokládané formy ve smyslu § 74 odst. 4 DŘ.

Nakonec stěžovatel uvedl, že se KS dostatečně nevypořádal s argumentací a orgány postupovaly v rozporu se zásadou přiměřenosti, rychlosti, hospodárnosti, oficiality a zásadou vyhledávací a zásadou, že neznalost zákona neomlouvá. Stěžovatel navrhl zrušení rozsudku a vrácení věci KS k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že se ztotožňuje se závěry KS, který věc posoudil přezkoumatelně a v souladu se zákonem. KS uvedl, že nedošlo k porušení zásady přiměřenosti, neboť zákon neumožňoval jiný postup než uložení pokuty, a to za každé porušení povinnosti. Nedošlo ani k porušení jiných zásad, neboť když by si stěžovatel řádně plnil své povinnosti, k uložení pokuty by nedošlo. Řízení o přestupku bylo zahájeno okamžitě poté, kdy se o porušení zákona celní úřad dozvěděl. Žalovaný se ztotožnil s KS, že celní orgány legitimně očekávali, že stěžovatel nemá zřízenou DS.

Odkaz stěžovatele na § 74 odst. 4 daňového řádu nemá v dané věci žádnou relevanci, neboť primárním cílem toho ustanovení je, aby bylo podání projednáno i přes jeho vady, což je jiný případ. Žalovaný navrhl NSS zamítnutí kasační stížnosti.

V kasační stížnosti stěžovatel tvrdil nezákonnost. NSS shledal stížnost důvodnou. Z § 72 odst. 4 DŘ vyplývá, že pokud má daňový subjekt nebo jeho zástupce zřízenou DS, je povinen podání učinit pouze datovou zprávou. Následně § 247 a odst. 2 DŘ říká, jestliže dojde k učinění podání jinak než elektronicky, ačkoliv daňový subjekt tuto povinnost měl, je povinen uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč.

Stěžovatel namítal, že krajský soud rozsudek zatížil vadou nepřezkoumatelnosti, s tímto však NSS nesouhlasí. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku KS je nedůvodná. Ovšem NSS přisvědčil stěžovateli, že napadený rozsudek i rozhodnutí celních orgánů jsou **nezákonné**, čímž byl naplněn důvod kasační stížnosti.

Stěžovatel měl učinit podání elektronicky v souladu s § 72 odst. 4 DŘ prostřednictvím datové schránky, tuto schránku si sám dobrovolně žalobce zřídil. Nepochybně je na místě uložení pokuty. Nedodržení formy podání nemohlo mít za následek neprojednání podání celními orgány, k čemuž nedošlo. NSS souhlasí s uložením pokuty za porušení povinnosti nepeněžité povahy, ale nikoliv s její výší 2 000 Kč, a to za každé jednotlivé vadně učiněné podání.

Je nutné přihlédnout k tomu, že pokuta uložená podle § 247 a odst. 2 DŘ představuje sankci za správní delikt. Je tedy nutné při jejím ukládání aplikovat zásady správního trestání plynoucí z trestního práva (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007-135, č. 1338/2007 Sb. NSS) a současně přihlížet k úpravě obsažené v zákoně č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen PZ), ve znění pozdějších předpisů.

Přestože pokuta vznikla přímo ze zákona bez správního uvážení, nelze tvrdit, že má být uložena pokuta za každé jednotlivé podání.

Klíčovým zjištěním je to, že stěžovatel od dubna 2015 do února 2017 podával daňová přiznání v písemné podobě periodicky každý měsíc. Jedinou výjimkou byl prosinec 2015 a leden 2016. *Jednalo se tedy o pokračující správní delikt, na tento delikt se pohlíží 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 PZ).* Stěžovatel se tedy dopustil pokračujícího správního deliktu a nebylo na místě uložit pokutu ve výši 42 000 Kč (tj. 21x 2 000 Kč za každé jednotlivé vadně učiněné podání). Zároveň je nejasné, jaké okolnosti vedly stěžovatele k přerušení těchto listinných podání, a to v prosinci 2015 a lednu 2016, protože tahle krátká přetržka v protiprávním jednání nenaruší časovou souvislost.

NSS uvádí, že vskutku není povinnost celních orgánů ověřovat existenci DS. Povinnost používat datovou schránku má daňový subjekt. V případě, že takto daňový subjekt nečiní, je na místě mu uložit sankci. Pokud však celní orgány samy zjistily, že má stěžovatel zřízenou DS a nevyužívá ji, což je v rozporu se zákonem, nelze připustit, aby časový úsek od prvního vadného podání do zjištění celních orgánů šel k tíži stěžovatele. Protože toto zjištění mohl celní úřad učinit dříve a nikoliv, až po téměř dvou letech, kdy došlo k prvnímu vadnému podání. NSS nijak nezpochybňuje význam elektronických podání pro efektivní správu daní. Tato efektivita však nemůže vést k ignoraci platných principů pro oblast správního práva a ukládání evidentně nepřiměřených sankcí vzhledem k závažnosti jednání.

NSS napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Důvody pro zrušení zde byly již v řízení o žalobě. Proto povaha věci umožňuje, aby NSS současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro nezákonnost také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na jednání stěžovatele je nutné nahlížet jako na pokračující správní delikt.

NSS zrušil rozsudek KS v Brně ze dne 16. 7. 2019, dále zrušil rozhodnutí GŘC ze dne 20. 7. 2017 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovatel měl ve věci úspěch, proto mu náleží náhrada nákladů řízení, a to jak před krajským soudem, tak i za řízení o kasační stížnosti. NSS rozhodl o nároku stěžovatele na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě v celkové výši 16.456 Kč.

### **Shrnutí judikátu**

L. R. se dopustil porušení DŘ podáním daňového přiznání fyzicky, ačkoliv měl povinnost učinit podání elektronicky DS, kterou si sám dobrovolně zřídil. Celní úřad mu za toto porušení uložil pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 72 odst. 4 DŘ. Výše

pokuty je 2 000Kč a daňový subjekt se pochybení dopustil celkem 21krát, tudíž mu celní úřad vyměřil celkovou výši pokuty v hodnotě 42 000Kč. L. R. se odvolal k GŘC, to ovšem odvolání zamítlo. Celní úřady nemají za povinnost kontrolovat zřízení DS, a naopak ani není v jejich zájmu prodlužovat dobu, kdy dochází k nesprávnému plnění povinností. GŘC uvedl, že pokuta vzniká přímo ze zákona a je nutné ji uložit za každé jednotlivé podání. Žalobce podal žalobu u KS v Brně, kde namítal nepřiměřenost pokuty, KS však žalobu zamítl. Podle KS je bezpředmětné se zabývat přiměřeností pokuty, neboť je stanovena zákonem a není zde prostor pro správní uvážení. Také není možné, aby došlo k oslabení zásady „neznalost zákona neomlouvá“, neboť si žalobce datovou schránku zřídil sám a měl si zjistit povinnosti týkající se jejího založení.

Proti rozsudku se stěžovatel bránil kasační stížností, uvedl, že v rámci nesprávného postupu došlo ke kumulaci pokut a při správě daní také došlo k porušení několika zásad. V kasační stížnosti namítal nepřezkoumatelnost rozsudku KS a nezákonnost. NSS shledal námitku nepřezkoumatelnosti jako nedůvodnou, ovšem kasační důvod byl naplněn tvrzenou nezákonností. Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy je sankcí za správní delikt. Při ukládání pokuty je nutné aplikovat zásady správního trestání, které vyplývají z trestního práva. I přestože pokuta vzniká ze zákona, nelze tvrdit, že se pokuta ukládá za každé jednotlivé podání. Stěžovatel podával přiznání fyzicky každý měsíc, až na krátkou prodlevu, která trvala dva měsíce. Dle PZ se jedná o pokračující správní delikt, a pokuta se neměla kumulovat, za každé jednotlivé podání. Zároveň nelze, aby šlo k tíži stěžovatele, že celní orgány zjistily existenci DS až po 2 letech od prvního podání v listinné podobě a nikoliv elektronické. NSS zrušil napadený rozsudek a také rozhodnutí GŘC a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### **3.3 Pokuta za opožděné tvrzení daně**

Třetí rozsudek č. **1 Afs 54/2019-25** se týká také pokuty za opožděné tvrzení daně, ale jedná se o jinou situaci a stěžovatelem je OFŘ. Firma ADAPTA BUILDING s.r.o. na výzvu správce daně ze dne 9. 2. 2017 podala dne 28.2.2017 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnické osoby (dále jen PO) za zdaňovací období roku 2013. V přiznání uvedla daňovou ztrátu ve výši 1 613 594 Kč. Správce daně dne 10. 5. 2017 konkludentně vyměřil daňovou ztrátu a následně 16.8.2017 platebním výměrem uložil firmě pokutu za opožděné tvrzení daně, kdy došlo k prodlení v počtu 966 dní a výše pokuty byla stanovena na 80 680 Kč. Ale 30. 8. 2017 podala firma dodatečné daňové přiznání, kde daňovou ztrátu snížila na 265 684 Kč, zároveň podala odvolání proti platebnímu výměru, kde navrhla snížení pokuty v návaznosti na dodatečné daňové přiznání. Správce daně 4.9.2017 vydal nový platební výměr



na nově tvrzenou daňovou ztrátu. Odvolání bylo OFŘ zamítnuto, pokuta se ukládá v rámci vyměřovacího, nikoliv doměřovacího řízení. Žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze.

Proti odvolání podala firma žalobu, kde žalobkyně zpochybňovala správnost výše pokuty, konečná částka, tedy 265 684 Kč by podle ní měla tvořit základ pro výpočet pokuty. Považuje za nesprávný postup, kdy byla pokuta vyměřena na základě řádné daňového tvrzení a nikoliv dodatečného. Dle KS se základ pro stanovení pokuty odvíjí od poslední známé daně. Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 zdůrazňuje, že aby bylo možné do jisté míry nahradit správní uvážení, musí výše pokuty vycházet z objektivní výše daně, v tomto případě daňové ztráty, takovéto dani je nejbližší poslední stanovená daň. Rozsudek, ze kterého vycházel žalovaný při rozhodování o odvolání, se týká odlišné situace. KS v Ostravě přisvědčil žalobkyni, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný podal proti rozsudku KS kasační stížnost. Stěžovatel uvedl proti rozsudku několik námitek, například, že pokuta se váže ke konkrétnímu daňovému přiznání, tedy k řádnému daňovému přiznání, ne k poslední známé dani. Dále, že není možné, že pokud platební výměr nenabude právní moci, zohlední se poslední známá daň. To by dle stěžovatele vedlo k nerovnému postavení mezi daňovými subjekty. Dále uváděl, že není jasné, jak se bude k výpočtu pokuty přistupovat, neboť Ústavní soud se ke způsobu výpočtu nevyjádřil. Také říká, že z DŘ vyplývá, že lze uložit 2 pokuty za stejné zdaňovací období, 1 za opožděné tvrzení daně a 2. za opožděné podání dodatečného daňového přiznání a výsledná výše obou pokut může být rozdílná. Podle tvrzení žalobkyně by docházelo pouze k uložení pokuty za opožděné tvrzení daně za podání řádného daňového přiznání a pokuta by se následně snižovala či zvyšovala, což by vedlo k demotivaci daňových subjektů podávat daňová tvrzení včas.

Žalobkyně se vyjádřila ke kasační stížnosti, že smyslem pokuty je, aby byla přiměřená a spravedlivá, musí se odrážet od ekonomických poměrů subjektu. Uvádí, že dle správního trestání by se výše pokuty měla odrážet od závažnosti deliktu. Výklad stěžovatele by podle ní mohl vést k absurdním závěrům.

Soud uznal kasační stížnost včasnou, přípustnou a projednatelnou, po věcném posouzení ovšem došel k závěru, že není důvodná. Podstatou věci je stanovená daň, která slouží jako základ pro výpočet pokuty. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je dle § 1 odst. 3 DŘ jak daňové přiznání, tak i dodatečné daňové přiznání. Pojem daň dle DŘ zahrnuje rovněž daňový odpočet. Dále je v DŘ upraveno, že příslušenstvím daně se rozumějí pokuty a pokuty za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Z již zmíněného nálezu Ústavního soudu není *prima facie*, v překladu „na první pohled“ jasné, co je základem pro stanovení pokuty. Stále

platí, že primárním účelem pokuty není trestat za nesrovnalost výše tvrzené daně. Dále je výše pokuty „zastropovaná“ DŘ a tam nastává rozdíl mezi tvrzenou a konečnou daní, protože když se nebude „zastropování“ počítat z konečné daně, ale z daně tvrzené, tak nedochází k reflektování reálné ekonomické a majetkové situace a ani k vyloučení likvidační výši pokuty. A riziko stanovení takové výše pokuty, která je likvidační je v případě tvrzené a konkludentně vyměřené daně zcela reálné.

Se stěžovatelem nelze souhlasit, že se pokuta vztahuje ke konkrétnímu přiznání, neboť se vztahuje ke konkrétní dani, tedy daňové povinnosti. V situaci, kdy na základě zahájení doměřovacího řízení dojde k novému pravomocnému stanovení výše daně se mění i výše příslušenství daně. Navíc další stěžovatelova tvrzení postrádají logiku, protože vycházel ze situace, že se pokuta vztahuje k daňovému přiznání. Stěžovatel v rámci odvolacího řízení věděl, že došlo ke změně stanovené daně. Dne 4.9.2017 se daň stala poslední zjištěnou daní a 23. 2. 2018 došlo ke stanovení nové „stanovené daně“. Tím, že u stanovené daně došlo ke změně její výše, mělo ze zákona dojít i ke změně výše pokuty, protože pokuta sleduje osud daně. K tomu však nedošlo, mělo k tomu dojít v rámci odvolacího řízení, ale to se také nestalo.

NSS říká, že stanovená daň je pravomocně stanovenou daní a pokuta za opožděné tvrzení daně je příslušenstvím daně a sleduje její osud. Dojde-li ke změně stanovené daně, musí dojít ke změně výše pokuty. NSS v Brně dne 27. listopadu 2019 zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. Žalobkyni byla přiznána náhrada nákladů ve vší 4 114 Kč.

### **Shrnutí**

Právnícká osoba na výzvu z února 2017 podala řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. V přiznání byla uvedena daňová ztráta ve výši 1 613 594 Kč. V květnu správce daně konkludentně vyměřil daň a v srpnu vydal platební výměr, kterým uložil pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 80 860 Kč. O 14 dní později firma podala dodatečné daňové přiznání, ve kterém daňovou ztrátu snížila na 265 684 Kč, tedy o 1 347 910. Firma zároveň podala odvolání proti platebnímu výměru v souvislosti s podáním dodatečného daňového přiznání. V září správce daně vydal nový platební výměr na nově tvrzenou daňovou ztrátu. OFŘ odvolání zamítlo, firma se bránila žalobou u KS v Ostravě. Navrhovala snížení pokuty, základem pro výpočet by měla být částka 265 684 Kč. KS žalobkyni přisvědčil a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu projednání. Proti rozsudku KS podal žalovaný kasační stížnost. NSS kasační stížnost shledal včasnou, přípustnou a projednatelnou, nikoliv však důvodnou. Pokuta za opožděné tvrzení daně sleduje osud stanovené daně, tudíž se musí snížit. NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

### 3.4 Hodnocení analýzy

Dva judikáty z vybraných se týkaly pokut za opožděné tvrzení daně a jeden se zabýval pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.

V prvním judikátu figurovala fyzická osoba (dále jen FO), která podala kasační stížnost k NSS proti rozhodnutí KS. Jednalo se o opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí, jelikož FO nepodala daňové tvrzení v řádném termínu. Z toho důvodu byla FO uložena pokuta z částky vyměřené daně. FO namítala nezákonný postup při vyčíslení výše pokuty FÚ. NSS rozhodl tak, že tvrzení stěžovatele bylo nesprávné a FÚ postupoval dle zákona, který jednoznačně stanovuje výši a postup vyčíslení pokut bez možnosti správní diskrece.

Druhý judikát se týkal nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. FO podávala každý měsíc daňové přiznání k dani z minerálních olejů, avšak tato podání učinila v listinné podobě i když měla povinnost využít svou DS, kterou si před lety sama zřídila. Za jedno podání, které je učiněno chybně, stanoví DŘ pokutu 2 000 Kč. FO se dopustila 21 chybně podaných přiznání a celková pokuta tak činila 42 000 Kč. FO podala kasační stížnost k NSS proti rozhodnutí KS. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že v žádném předpisu není stanoveno, že se pokuta ukládá za každé podání dále také namítal, že správní orgán měl na jeho chybu přijít již v případě prvního podání. NSS se přiklonil na stranu stěžovatele a stanovil, že se jedná o pokračující správní delikt, a tudíž je nutné postupovat v souladu se zásadami správního trestání.

Třetí judikát se zabýval PO, která podala opožděné tvrzení daně k dani z příjmů PO. Po vyměření pokuty správcem daně PO podala dodatečné daňové přiznání, čímž došlo ke změně daňové povinnosti, ale výše pokuty zůstala stejná. PO se domáhala snížení pokuty, v její prospěch rozhodl KS. Proti jeho rozhodnutí začalo brojit OFŘ, které podalo kasační stížnost k NSS. Primárně šlo o to, zda příslušenství daně následuje osud daně, tzn. má-li dojít ke změně pokuty, pokud dojde ke změně daňové povinnosti. NSS se neztotožnil s názorem stěžovatele a kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou. Dále přisvědčil KS, že pokuta sleduje osud daně.

Dva z výše popsaných judikátů obsahovaly kasační stížnosti FO proti postupu správního orgánu. V posledním judikátu figurovala PO.

Přínosem výše zmíněných judikátů je především judikatura NSS, kterou se následně řídí správní orgány napříč ČR. Díky kauzám rozebíraným v judikatuře se správní orgány mohou lépe a blíže seznámit s problematikou a porozumět jí bez dalších zbytečných chyb. Objasnění

mnoha případů nezákonných postupů má na starosti NSS již řadu let, a tak se lze dopátrat k mnoha zajímavým případům z oblasti finanční správy figurujících v judikatuře soudu.

## ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo analyzování činnosti Finanční správy se zaměřením na sankce ukládané touto správou. Konkrétně ukládání, výběr a odpuštění, resp. prominutí daně a jejího příslušenství. V praktické části byla analyzována judikatura Nejvyššího správního soudu, která se týká sankcí ukládaných během správy daní. Jednalo se o sankce ukládané podle Daňového řádu.

Daňový řád nabyl účinnosti v roce 2011 a nahradil původní zákon č. 337/1992 Sb., Zákon České národní rady o správě daní a poplatků. Touto změnou v legislativně došlo i ke změně ohledně ukládaných sankcí, změněny byly výše sankcí a některé sankce v původním zákoně ani neexistovaly. Další legislativní změna se týkala zákona o Finanční správě, který vstoupil v účinnost v roce 2013. Tehdejší daňová správa se změnila do podoby Finanční správy, jak ji známe dnes – tedy 14 finančních úřadů a jeden specializovaný, Odvolací finanční ředitelství a Generální finanční ředitelství.

Finanční správa a její orgány včetně věcné působnosti a kompetencí jsou popsány v první kapitole. Dále je zde vymezena Finanční správa v systému veřejné správy, které je součástí. Druhá kapitola se zabývá činností Finanční správy, nejvýznamnější a klíčovou činností je správa daní, při které právě může dojít k uložení sankce v případě nesplnění či porušení povinnosti. Sankce může být uložena nejen daňovému subjektu, ale i správci daně. Daňovému subjektu může být uložena pokuta nebo předepsány úrok či penále, naopak správce daně může být sankciován pouze jedním druhem sankce, a tím je úrok. Sankce je příslušenstvím daně a k jejímu odpuštění může dojít na žádost, po splnění podmínek určených v „D“ pokynech nebo z moci úřední, nejčastěji se jedná o hromadné prominutí, a to při mimořádných událostech jako jsou živelné pohromy nebo pandemie.

Praktická část práce se zabývá judikaturou. K analýze byly vybrány judikáty, týkající se pokuty za opožděné tvrzení daně a pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, neboť právě tyto dvě sankce jsou udělovány při správě daní nejčastěji.

V případě, že se daňový subjekt cítí být při správě daní ohrožen na svých právech, může se bránit odvoláním, dále žalobou a následně až kasační stížností, o které rozhoduje Nejvyšší správní soud. Rozsudky, které jsou soudem vydány jsou podkladem pro tvorbu judikatury, která je následně součástí právní úpravy.

## POUŽITÁ LITERATURA

- BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ a Hana MARKOVÁ, 2009. Finanční právo. 5. vydání. C. H. Beck: Praha. ISBN 9788074008016.
- HENDRYCH, Dušan, 2014. Správní věda: Teorie veřejné správy. 4. vydání. Wolters Kluwer: Praha. ISBN 978-80-7478-561-0.
- HORTOVÁ, Zuzana, 2010. Správa daní: [podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]. Wolters Kluwer: Praha. ISBN 9788073575786.
- HORIZINKOVÁ, Eva a Vladimír NOVOTNÝ, 2013. Základy organizace veřejné správy v ČR. 3. vydání. Aleš Čeněk: Plzeň. ISBN 978-80-7380-459-6.
- HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA, 2020. Finanční a daňové právo. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Aleš Čeněk: Plzeň. ISBN 978-80-7380-796-2.
- HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra, 2022. Daňové právo de lege lata. 3. aktualizované a doplněné vydání. Aleš Čeněk: Plzeň. ISBN 978-80-7380-881-5.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, 2018. Daňové právo de lege lata. 2. aktualizované vydání. Aleš Čeněk: Plzeň. ISBN 978-80-7380-687-3.
- KADEČKA, Stanislav a Filip RIGEL, 2009. Výkon státní správy – kompetence, odpovědnost. [www.mvcr.cz](http://www.mvcr.cz) [online]. Ministerstvo vnitra České republiky: Brno [cit. 2022-01-03]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/odk2/soubor/vykon-statni-spravy-kompetence-pdf.aspx>.
- Kompetence a činnosti FS. Finanční správa [online]. [cit. 2023-02-19]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>
- Kontakty. *Finanční správa* [online]. [cit. 2023-03-06]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/kontakty#urady-12160>
- KRUPÍČKOVÁ, Lenka a Ondřej TRUBAČ, 2014. Zákon o Finanční správě České republiky. Wolters Kluwer: Praha. ISBN 978-80-7478-444-6.
- NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ a Lenka KRUPÍČKOVÁ, 2019. Daňové řízení. C.H.Beck: Praha. ISBN 978-80-7400-730-9.
- Opravné prostředky proti rozhodnutí správních soudů. *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno [cit. 2023-03-26]. Dostupné z: <https://www.nssoud.cz/rozhodovaci-cinnost/pruvodce-rozenim/pruvodce-rozenim/opravne-prostredky-proti-rozhodnuti-spravnich-soudu>
- PEKOVÁ, Jitka, Jaroslav PILNÝ a Marek JETMAR, 2008. Veřejná správa a finance veřejného sektoru. 3. přepracované vydání. ASPI: Praha. ISBN 978-80-7357-351-5.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.11.2019, Sp. zn. 1 Afs 54/2019-25

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.6.2018, Sp. zn. 4 Afs 48/2018-44

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.4.2020, Sp. zn. 4 Afs 330/2019-39

*Výroční zprávy a informace o činnosti: Finanční správa* [online]. [cit. 2023-04-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>

Zákon č. 150/2002 Sb., Zákon soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů České republiky. 1. ledna 2003. ISSN: 1211-1244

Zákon č. 2/1969 Sb., Zákon České národní rady o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů České republiky. 8. ledna 1969. ISSN: 1211-1244

Zákon č. 234/2014 Sb., Zákon o státní službě, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů České republiky. 1. ledna 2015. ISSN: 1211-1244

Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer: Praha [cit. 2023-4-1]. ASPI\_ID KO280\_p12009CZ

Zákon č. 280/2009 Sb., Zákon daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů České republiky. 3. září 2009. ISSN: 1211-1244.

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů České republiky. 30. prosince 2011. ISSN: 1211-1244.

Zákon č. 500/2004 Sb., Zákon správní řád, ve znění pozdějších předpisů, In: Sbíрка zákonů České republiky. 24. září 2004. ISSN: 1211-1244.

Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 2023-03-26]. Dostupné z: <https://www.nssoud.cz/rozhodovaci-cinnost/pruvodce-rizenim/pruvodce-rizenim/zaloba-proti-rozhodnuti-spravniho-organu>