

## **PENALTIES AS A RESULT OF TAX**

LENKA NĚMCOVÁ

Masaryk University, Faculty of Law, Czech Republic

### **Abstract in original language**

V článku s názvem „Sankce jako následek daňové kontroly“ se zaměřuji především na následky daňové kontroly, jež představuje ucelený kontrolní mechanismus správy daní. S účinností od 1. ledna 2011 vstoupil v platnost zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád, který upravuje jak práva, tak i povinnosti daňových subjektů, včetně sankcí za jejich porušení. V práci uvádím jednak finančněprávní následky daňové kontroly, jako např. úroky z prodlení, pokutu za opožděné tvrzení daně či pořádkovou pokutu. Vedle těchto sankcí však může mít daňová kontrola i trestněprávní následky, jež mohou pro daňový subjekt znamenat mnohem větší postih než sankce finančního charakteru. Vzhledem k tomu, že v českém daňovém řádu není možné najít žádný úzce profilovaný právní předpis, který by upravoval trestní právo daňové, je nezbytné se řídit úpravou již zmiňovaného daňového řádu a zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoníku, který trestné činy daňové upravuje.

### **Key words in original language**

Daňová kontrola, daňový subjekt, sankce, finančněprávní následky, trestněprávní následky, Daňový řád, správce daně, daňová povinnost.

### **Abstract**

An article titled "Sanctions as a result of the tax" focuses on the effects of tax, which is a comprehensive control mechanism of tax administration. With effect from 1 January 2011 of Act No. 280/2009 Coll. Tax Rules entries into force, this governs both rights and obligations of taxpayers, including penalties for violations. In my thesis I'm introducing financially legal tax consequences, such as interest on late payment penalty for late tax claims or disciplinary penalty. In addition to these penalties tax audit and criminal consequences may mean much greater penalty than the penalty of a financial nature for the taxpayer. Given that in the Czech Tax Order we cannot find any closely profiled legal regulation that would govern the penal tax law is necessary to follow the rules already mentioned the Tax Code and Law No. 40/2009 Coll., Penal Code, offenses tax adjusted.

### **Key words**

Tax review, tax payer, penalties, criminal consequences, financially legal tax consequences, tax rules, tax, tax liability.

## **1. ÚVOD**

S účinností od 1. 1. 2011 vstoupil v platnost zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád (dále také DŘ), který od tohoto data nahradil stávající zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále také ZSDP). Daňový řád oproti původnímu zákon o správě daní a poplatků je mnohem obsáhlejší a mnohem podrobněji a komplexněji řeší jak otázku daňové kontroly, tak i jejího samotného postupu. V novém DŘ je daňová kontrola vymezena § 85, kde se uvádí: „1) Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.“<sup>1</sup> Navzdory tomu, že daňovým subjektem mohou být jak fyzické, tak i právnické osoby, zaměřím se ve své práci především na osoby právnické, jelikož se domnívám, že jejich komunikace se správcem daně je mnohem častější než u osob fyzických. „Daňová kontrola je jedním z klíčových institutů daňového řízení.“<sup>2</sup> Důvodem této skutečnosti je to, že daňový subjekt, jež podává daňové přiznání si výši daňové povinnosti stanovuje sám a to na základě vlastních podkladů, na jejichž základě vypočítá výši daně. Tento výsledek, tedy částku, jež uvedl do svého daňového přiznání je daňový subjekt povinen doložit a to především v průběhu daňové kontroly, jež představuje kontrolní mechanismus při správě daní. „Daňovou kontrolu lze tedy vnímat jako ucelený soubor dílčích úkonů správce daně tvořících samostatný celek, který lze realizovat v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení, přičemž daňovým řízením se rozumí řízení o jedné dani a za jedno zdaňovací období nebo řízení vedené ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.“<sup>3</sup> Vzhledem k tomu, že daňový subjekt si vyměřuje daňovou povinnost sám, je úkolem finančních úřadů, aby prováděly kontrolu zda byla daň vyměřena a zaplacená v řádné výši, zda byly dodrženy zákonem dané postupy a zda byly aplikovány správné sazby daně. Daňový subjekt zde má příliš velký prostor pro to, aby v celém vyměřovacím postupu udělal buď nevědomky chybu nebo záměrně a nesprávně uvedl výši své daňové povinnosti. Proto, aby se předcházelo do budoucna těmto nepřesnostem a špatným postupům, stanovuje daňový řád sankce, které by měly působit preventivně tak, aby daňový poplatník měl zájem stanovit a zaplatit výši daně ve správné výši. Může se jednat o dva typy sankcí, které mohou být v těchto případech uplatňovány. Jedná se buď o sankce finančního charakteru, které jsou uvedeny v daňovém řádu nebo sankce trestněprávní, jež jsou upraveny v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Domnívám se,

---

<sup>1</sup> Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád, § 85 odst. 1

<sup>2</sup> ZATLOUKAL, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, str. 1.

<sup>3</sup> ZATLOUKAL, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, str. 1.

že ať už se jedná o finanční nebo trestněprávní následky daňové kontroly, při rozhodnutí správce daně o aplikaci některé z možných sankcí, tato skutečnost daňový subjekt vždy poškodí. Mělo by tak být v jeho zájmu se tomuto postihu vyhnout, snažit se tak o co nejpřesnější daňová přiznání a co nejvíce průhledné účetnictví, které slouží jako podklad pro samotnou daňovou kontrolu.

## **2. FINANČNÍ SANKCE JAKO NÁSLEDEK DAŇOVÉ KONTROLY**

Jak jsem již uvedla výše, daňový řád, který je účinný od ledna roku 2011 je oproti ZSDP mnohem obsáhlejší, konkrétnější a ucelenější. Následky porušení povinností při správě daně se zabývá část čtvrtá daňového řádu. Proto, aby mohl správce daně přistoupit k aplikaci některého z postihů, které mu zákon umožňuje, musí nejprve dojít k porušení povinnosti ze strany daňového poplatníka, který se svým chováním dopustil takového jednání, které je v rozporu se zákonem nebo naopak neučinil to, co mu daňový řád ukládá. Daňový řád konkrétně umožňuje postih ve formě pořádkové pokuty, pokuty za opožděné tvrzení daně, penále a úrok z prodlení. Nejčastější situací, kdy dochází k porušení povinnosti ze strany daňového poplatníka, je to, že správce daně, neboli finanční úřad při výkonu daňové kontroly dojde k závěru, že poplatníkem spočítaná, přiznaná a zaplacená daň neodpovídá skutečné výši daňové povinnosti, tak jak měla být správně přiznána a zaplacená. Správce daně na tuto skutečnost musí reagovat. Daňovou kontrolu tak ukončí kontrolním nálezem, po němž následuje doměření daně. Doměřovací řízení je upraveno § 143 daňového řádu a dle odstavce 3 tohoto paragrafu je jako následek daňové kontroly zahajováno z moci úřední. V praxi je nejčastějším případem situace, kdy přiznaná daň je menší než daň skutečná. Případy, kdy by daň byla přiznána ve výši převyšující daň skutečnou nebo kdy by se přiznaná výše daňové povinnosti rovnala správné výši daně jsou v běžné praxi mnohem méně časté. Četnost těchto případů je možné označit za vzácné. Výsledkem doměřovacího řízení je dodatečný platební výměr, jímž finanční úřad informuje daňový subjekt o výši doměřené daně, jež je rozdílem mezi výší daně tvrzené daňovým subjektem a skutečnou výší daňové povinnosti subjektu. Dle DŘ je splatnost takto vyměřené daně 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Pokud je však v doměřovacím řízení zjištěno snížení daně, je nezbytné, aby subjekt o vrácení tohoto přeplatku správce daně požádal. Nejprve jsou však z těchto prostředků kryty případné nedoplatky a dluhy, které daňový subjekt vůči správci daně má. V tomto případě pak samozřejmě není možné uplatňovat jakékoliv další sankce. Pokud však dojde k doměření daně, nevyhne se daňový subjekt tomu, aby mu k této částce bylo vyčísleno také příslušenství, tj. úrok z prodlení a penále. Obě tyto sankce mohou být subjektu uloženy jednotlivě nebo i současně.

Úrok z prodlení je upraven § 252 a § 253 daňového řádu. Povinnost daňového subjektu uhradit úrok z prodlení vzniká v okamžiku, kdy se dostane do prodlení s platnou splatné daně. § 252 odst. 2 udává, že: „Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.<sup>4</sup> Pokud však jde o doměřenou daň, rozumí se dnem splatnosti den, kdy měla být tato doměřená daň správně přiznána a zaplacená, tedy den splatnosti daně ve špatné výši tvrzené daňovým subjektem. Nikoli náhradní den splatnosti, jež je poskytnut subjektu k uhrazení doměřené daně. Mnohdy se tak může jednat o nemalou částku, jelikož správce daně může dle § 148 daňového řádu stanovit daň nejpozději do uplynutí prekluzivní lhůty, která v tomto případě činí 3 roky. Přičemž lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (např. daňového přiznání), nebo kdy se stala splatnou, aniž by měl daňový subjekt povinnost podat řádné daňové tvrzení.

Povinnost uhradit penále dle daňového řádu vzniká v případě, pokud je doměřena daňová povinnost správcem daně. Pokud je však daňová povinnost doměřena v rámci dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování, je povinnost hradit penále v těchto případech vyloučena. Penále je zákonem daná sankce, jež je vyjádřena v procentuální sazbou a to konkrétně ve výši 20 % oproti poslední známé dani, je-li daň zvyšována, 20 % je-li snižován daňový odpočet a 1 % je-li snižována daňová ztráta. Penále je součástí dodatečného platebního výměru, vyhotovovaným správcem daně, kde je také přesná sazba vyčíslena. Tato suma se také přepíše do evidence daní a je splatná ke stejnému dni jako doměřená daň. Povinnost platby úroků z prodlení přitom na penále nemá vliv.

Další typy sankcí, tedy pořádková pokuta a pokuta za opožděné tvrzení daně již nemá takovou souvislost na konkrétní vyčíslení daňové povinnosti. Pořádková pokuta představuje prostředek správce daně, jak zabránit subjektu, jež svými úkony při jednání se správcem daně ztěžuje průběh řízení a to závažným způsobem. Jedná se především o ty situace, kdy je rušen pořádek a to navzdory předchozímu napomenutí, není uposlechnuto pokynů úřední osoby, jež vede řízení nebo pokud je úřední osoba či osoba na jednání zúčastněná urážena a to bez ohledu na to, že byla již napomenuta. V těchto případech zákon umožňuje uložit pokutu až do výše 50 tis. Kč.

---

<sup>4</sup> Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád, 252 odst. 2

Stejná výše může být uložena také osobě, která aniž by pro to měla dostatečnou omluvu, nevyhoví výzvě ke splnění výzvě ke splnění povinnosti nepeněžitě povahy, a tímto způsobem dochází k maření výkonu správy daní nebo alespoň k jejímu ztížení. Pořádkovou pokutu je možné ukládat i opakovaně. Zároveň je možné proti uložení pořádkové pokuty podat odvolání.

Povinnosti podávat daňové přiznání či dodatečné daňové přiznání je daňovým subjektům dána zákonem a nesplnění této povinnosti je sankcionováno pokutou za opožděné tvrzení daně, a to pokud je tato povinnost překročena o více než 5 pracovních dní. Opět se jedná o sankci, jež je vyjádřena procentuelně v závislosti na výši daně, daňového odpočtu či daňové ztráty, přičemž maximální výše pokuty nepřesáhne 5 % daně, daňového odpočtu a daňové ztráty, maximálně však 300 tis. Kč. Povinnost je porušena, pokud daňový subjekt nepodal hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, navzdory tomu, že mu zákon toto povinnost ukládá. Splatnost této pokuty je 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

### **3. TRESTNĚPRÁVNÍ NÁSLEDKY DAŇOVÉ KONTROLY**

Povinnost vůči státním orgánům, v tomto případě k finančním úřadům jako správci daně, s sebou nese odpovědnost, jejíž porušení může být postiženo jak finančně, jak již bylo ostatně uvedeno v předchozí části. Avšak neodvedení daně nebo porušení dalších povinností s sebou může nést i trestněprávní odpovědnost, jejíž následky mohou být mnohem závažnější než sankce peněžního charakteru. V našem právním řádu není žádný úzce profilovaný zákon zaměřený na trestné činy v daňové správě, je proto nezbytné hledat v trestněprávních všeobecných normách, v tomto případě v Zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, který s účinností od 1. ledna 2010 nahradil původní trestní zákon z roku 1961. Trestní zákoník upravuje trestné činy hospodářské v části druhé tohoto zákona a zahrnuje trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Dle aktuálních právních předpisů však v našem právním řádu neexistuje právní odpovědnost právnických osob, které však mají odpovědnost za podání daňového přiznání a zaplacení daně ve správné výši spočítané dle platné legislativy a předpisů vydávaných ministerstvem financí. Vzhledem k této skutečnosti tak může být trestný čin z oblasti daňové správy spáchán pouze konkrétní fyzickou osobou, nejčastěji osobou, jež jedná jménem právnické osoby, tedy jednatelem nebo osobou zplnomocněnou na základě plné moci, kdy však trestné činy daňové musí být spáchány osobou úmyslně. Avšak je také nutné zvážit podmínky požití vyšší trestní sazby, k níž se přihlédne pokud jsou splněny podmínky § 17 trestního zákoníku. Jedná se o tyto případy:

„a) jde-li o těžší následek, i tehdy, zavinil-li jej pachatel z nedbalosti, vyjímaje případy, že trestní zákon vyžaduje i zde zavinění úmyslné, nebo

b) jde-li o jinou skutečnost, i tehdy, jestliže o ní pachatel nevěděl, ač o ní vzhledem k okolnostem a k svým osobním poměrům vědět měl a mohl, vyjímaje případy, kdy trestní zákon vyžaduje, aby o ní pachatel věděl.“<sup>5</sup>

„To znamená, že k naplnění tzv. kvalifikované skutkové podstaty, která vede k aplikaci vyšší trestní sazby, postačuje zavinění nedbalostní, a nikoliv úmyslné, pokud její použití trestního zákoník výslovně nepodmiňuje úmyslem. Kvalifikovaná skutková podstata je tvořena znaky základní skutkové podstaty a potom ještě dalším znakem, který je charakterizován vyšší typovou společenskou škodlivostí daného trestního činu.“<sup>6</sup> Je tedy třeba brát v potaz nejen částku, o níž měl daňový subjekt zájem daň zkrátit, o níž přiznal a zaplatil daň nižší či vůbec nepřiznal, ale pro správnou kvalifikaci trestného činu je nezbytné vyčíslit skutečnou sumu včetně příslušenství, jež v konečném důsledku činila zkrácenou daň. Aby nedošlo k pochybám, udává trestní zákoník i přesnou definici škody, kdy činí rozdíly ve způsobené škodě. Konkrétní trestné činy jsou pak upraveny § 240 – 247 trestního zákoníku.

Jako první z hospodářských trestných činů trestní zákoník uvádí v § 240 zkrácení daně, poplatku a obdobné povinné platby. Skutkovou podstatou tohoto trestného činu je úmyslné zkrácení daně, či jiného poplatku anebo vylákání výhody na některou z povinných plateb. Toto ustanovení trestního zákoníku zahrnuje nejen snižování daňové povinnosti, jedná se také o poplatky na sociální zabezpečení, státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové a zdravotní pojištění či jiné platby obdobného charakteru. Co se týče samotné daňové kontroly, během jejího průběhu dojít k podezření ze spáchání trestného činu krácení daní, a finanční úřad jako správce daně má zákonnou povinnost tuto skutečnost oznámit příslušným orgánům. Daňový subjekt, který se dopustí tohoto trestného činu úmyslně a vědomě špatně přiznal a odvedl daň, je za takový trestný čin odpovědný dle trestního zákoníku. Pokud však daňový subjekt přiznal výši daňové povinnosti ve správné výši, ale tuto částku nezaplatil, nejedná se o trestný čin. V tomto případě si finanční úřady nárokují zaplacení daně exekucí na účet daného subjektu, kdy dojde k zadržení peněžních prostředků na bankovních účtech subjektu a to ve výši přiznané částky, včetně příslušenství. Dokazovací povinnost o správnosti výpočtu daně má během daňové kontroly kontrolovaný subjekt, pokud však dojde k trestnímu řízení, je tato povinnost na straně státního zástupce. Domnívám se však, že samotná otázka způsobu a provádění daňové kontroly je velmi diskutabilní. Finanční úřad kontroluje,

---

<sup>5</sup> Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, § 17 odst. 1

<sup>6</sup> ZATLOUKAL, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, str. 266.

zda daňový základ byl stanoven v souladu s platnými daňovými, finančními a účetními předpisy a zda byl dodržen zákonem daný postup. Správce daně při své činnosti provádí kontrolu daňových subjektů často velmi detailní a podrobnou. Avšak navzdory tomu je finanční úřad ve své kontrolní činnosti do značné míry omezen. Omezení, které správce daně při své činnosti vykazuje, se týká obsahu a podstaty jednotlivých dokumentů a daňových dokladů. Dle současně platné legislativy může finanční úřad zhodnotit, zda byly jednotlivé daňové doklady použity fakticky správně, avšak již nemůže zasahovat do toho, zda jsou vynaloženy účelně a zda splňují daný cíl. Domnívám se, že toto je velmi zásadní mezera způsobu provádění daňové kontroly a do budoucna bych doporučovala změnu legislativy, ve smyslu rozšíření kompetencí správce daně pro tento způsob kontroly daňových subjektů.

Dalším trestným činem hospodářským, na nějž je možné přijít právě daňovou kontrolou, je dle § 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, kdy má zaměstnavatel za své zaměstnance či jiné osoby povinnosti odvádět daň a jiné platby. Často se jedná o situaci, kdy zaměstnavatel danou daň strhne zaměstnancům z jejich mzdy, ale fakticky ji již neodvede na účet správce daně. Pachatelem této trestné činnosti tedy může být pouze zaměstnavatel, není možné přenést odpovědnost za tuto povinnost zaměstnancům, jímž byla daň ze mzdy sražena. Je však nezbytnou podmínkou to, že zaměstnavatel touto potřebnou částkou disponoval, přesto ji záměrně správci daně neodvedl a naprosto vědomě a záměrně užil dané prostředky k jiným účelům. Opět zde není možné činit za toto odpovědnou samotnou právnickou osobu, jež nemá právní odpovědnost. Odpovědná je vždy určitá konkrétní osoba, jíž je společnost zastoupena.

Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení je považováno za trestný čin dle § 242 trestního zákoníku. V tomto případě daňový subjekt ignoruje svoji povinnost podávat daňová tvrzení a nereaguje na výzvy správce daně, v nichž jej vyzývá k nápravě. Sankcionováním tohoto jednání se snaží finanční úřad zajistit dodržování této povinnosti daňových subjektů a činí je za jejich nedodržení odpovědné.

Trestný čin Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží se týká ve velké míře zboží, které je určeno pro černý trh a zároveň tímto dochází k porušování platné legislativy a daňovým únikům, jelikož toto zboží neprošlo řádným zdaněním a často ani proclením a stát tak neustále přichází o obrovské sumy peněžních prostředků na takto prodávaném zboží. Jedná se například o neokolkované cigarety a alkohol, kdy je v současnosti tato otázka často řešena a jsou hledány cesty pro zabránění tomuto černému trhu s nezdaněným zbožím. Toto zboží však nejen způsobuje daňové úniky státního aparátu, avšak mnohdy se může jednat o zboží nebezpečné, jež je často i vyráběno tajně a bez patřičných

povoleních. Každá osoba, jež porušuje patřičné právní předpisy, by si měla být vědoma následků svého jednání, jež mohou být patřičně potrestány.

#### **4. ZÁVĚR:**

Ve své práci s názvem „Sankce jako následek daňové kontroly“ jsem se zaměřila především na daňovou kontrolu jako jeden ze základních mechanismů daňového řízení. Vzhledem k systému vybírání daní, které jsou zjišťovány a vyměřovány samostatně ze strany daňových subjektů, představuje daňová kontrola samostatný celek pro správné zjištění a stanovení daně, která měla být daňovým poplatníkem vyměřena a uhrazena. Se statutem daňového subjektu, jímž může být jak poplatník, tak i plátcé daně, jsou spojeny práva a povinnosti, které upravuje zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád, který je zásadním právním předpisem upravující mimo to také postup správců finančních úřadů při správě daní. Domnívám se, že postavení daňového poplatníka nelze brát na lehkou váhu, jelikož s nedodržením či porušením daných povinností, jsou spojeny sankce ať již povahy finančněprávní či trestněprávní. Jak jsem již uvedla v samotné práci, může se jednat například o penále, úroky z prodlení či pořádkovou pokutu, mohou však být porušeny i trestněprávní předpisy, jenž mohou mít pro daňového poplatníka mnohem vážnější dopady, jako například odnětí svobody v řádu až na několik let. Daňový subjekt, by tam měl vždy dbát na to, aby jeho povinnosti vůči správci daně byly plněny řádně a v čas, aby postup stanovení výše daňové povinnosti byl v souladu s platnou legislativou. Zájmem správce daně není daňovým subjektům škodit či komplikovat jejich činnosti, avšak vyměření a odvádění daní musí mít svůj řád a musí být také dodržováno, což je následně také zjišťováno daňovou kontrolou. Domnívám se, že není v zájmu jak daňového subjektu, tak i správce daně, aby jejich špatná komunikace byla předmětem soudních sporů či stížností.

#### **Literature:**

- ZATLOUKAL, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011.
- KOBÍK, J. Daňová kontrola. 1. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2006. 112 s. ISBN 80-7357-170-6.
- MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I. Základy finančního práva. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2009. 252 s. ISBN: 978-80-210-4514-9.



- BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol.  
Finanční právo. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 576 s.  
ISBN 978-80-7400-801-6.
- Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

**Contact – email**

*Nemcova.l@email.cz*