

12. Sankce aneb následky porušení povinností při správě daní

Sankce ukládané v souvislosti se správou daní jsou v této úpravě shromážděny v části čtvrté nazvané následky porušení povinností při správě daní.

1. Jako první je upraven důsledek **porušení povinnosti mlčenlivosti**. V rámci nového posouzení z pohledu obecných principů správního trestání byla dosavadní pokuta sui generis ukládaná podle ZSDP nahrazena vymezením nové skutkové podstaty, která je postižitelná podle pravidel přestupkového práva. To znamená, že proces ukládání se spravuje podle přestupkového zákona (zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích) s podpůrným použitím obecného správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád) a vlastní placení a evidování uložené pokuty je podřízeno režimu správy daní v dělené správě procesní. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 246 upravuje pouze projednání přestupku, bude vybírání a vymáhání těchto pokut zajišťovat obecný správce daně, což je v této době celní úřad v souladu s ustanovením § 105 správního řádu a § 5 odst. 4 písm. c) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě. Příslušným orgánem k projednání přestupku je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje. Pokuta může dosáhnout až výše 500 000 Kč.
2. Následuje možnost uložit **pořádkovou pokutu**. To je již sankce ukládaná a celkově spravovaná v rámci správy daní. V podstatě se jedná o prostředek, kterým lze jednak zajistit řádný průběh jednání, popřípadě vynutit plnění povinností nepeněžitého charakteru. Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty při jednání lze vydat pouze při jednání, při kterém došlo k naplnění podmínek uložení pokuty podle § 247 odst. 1. Pokud jde o vynucení splnění nepeněžité povinnosti, pak lze pokutu uložit nejpozději do 1 roku ode dne, ve kterém k tomuto porušení povinnosti došlo. Limitující částka je v obou případech stanovena na 50 000 Kč. Je-li pokuta ukládána při jednání, může ji, pokud nepřesahuje částku 5000 Kč a dotýčný uzná důvody a výši ukládané pokuty, uhradit na místě. Poté dojde ke standardnímu rozhodnutí do protokolu pořizovaného při jednání, ve kterém správce daně uvede její výši a důvody. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Daňový subjekt či jiná osoba, která závažně ztěžovala průběh jednání a zaplatila pokutu na místě, obdrží stvrzenku, která obsahuje odkaz na číslo jednací (spíše spisovou značku) protokolu, přičemž stvrzenky vydává Ministerstvo financí. Osoba, které byla takto uložena pokuta, obdrží stejnopis protokolu i bez vyžádání. Správce daně, který protokoloval ono jednání, předá bez dalšího platbu do pokladny svého orgánu.
3. Dosavadní zvyšování daně za opožděné tvrzení bylo nahrazeno další sankcí, která se nazývá **pokuta za opožděné tvrzení daně**. Text zákona navozuje výklad, že se jedná o sankci vznikající ex lege, neboť daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů. Výše je stanovena procentní sazbou ze stanovené daně. O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně (zřejmě jen deklaratorně oznámí) platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru. Pokud by částka pokuty vzniklé ze zákona podle procentní sazby byla nižší než 500 Kč, činí výše pokuty za opožděné tvrzení daně 500 Kč. Maximální částka je naopak stanovena na 300 000 Kč.
4. Pro případ, že daňový subjekt pochybí ve svém tvrzení a je mu následně z moci úřední doměřována daň, vzniká mu současně z doměřené částky povinnost platit **penále**. Pokud se ke své chybě přizná daňový subjekt sám formou dodatečného daňového tvrzení, sankce nevzniká. Jedná se tedy o sankci za pochybení v nalézací rovině. To je třeba zdůraznit vzhledem k historickému vývoji tohoto pojmu, který původně označoval kumulovanou sankci za vadné tvrzení i opožděnou úhradu daně. Penále ve starém pojetí může ještě po nějakou dobu vznikat podle přechodných ustanovení.

5. Za pozdní úhradu daně vzniká daňovému subjektu na základě § 252 a násl. **úrok z prodlení**. Zákon liberuje 4 pracovní dny zpoždění, neboť úrok z nedoplatku na dani vzniká počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Úrok vzniká ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, jak platí pro první den příslušného kalendářního pololetí, zvýšené o 14 procentních bodů. Úrok z prodlení vzniká maximálně za 5 let prodlení. Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik. Ovšem na osobním daňovém účtu se projeví okolo desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem předepíše správce daně úrok z prodlení na osobní daňový účet zejména v případě, že je nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pokud potřebuje správce daně zjistit, zda přeplatek je vratitelný. O výši úroku může správce daně vyrozumět daňový subjekt deklaratorním platebním výměrem kdykoliv má zato, že to vyžaduje stav osobního daňového účtu. Předpis úroku je limitován částkou 200 Kč za jedno zdaňovací období, popřípadě kalendářní rok u jednorázových daní. Pokud však další zdaňovací období částku 200 Kč v pomocné evidenci evidovaný úrok překročí, je klasicky evidován a splatný ode dne překročení výše v plném rozsahu, neboť zákon určuje, že úrok do výše 200 Kč se nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost jej uhradit, avšak vzniká v souladu s ustanovením § 252 odst. 2.

6. Mezi následky porušení povinností při správě daní se řadí **také úrok za porušení povinnosti správcem daně**. Pokud dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží tentokrát daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto nesprávného rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím. Úrok daňovému subjektu náleží, tedy nevzniká ze zákona, ale musí být přiznan konstitutivním rozhodnutím správce daně, rovněž ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, jak platí pro první den příslušného kalendářního pololetí, zvýšené o 14 procentních bodů. Úrok náleží ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady, tedy nikoliv ode dne případné dřívější úhrady. Přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně je povinen správce daně předepsat na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání. Vzhledem k tomu, že k předpisu může dojít až po vydání rozhodnutí, tedy poté, co ve smyslu § 101 odst. 2 byl učiněn úkon k jeho doručení, lze se domnívat, že tato lhůta je limitující i pro vydání rozhodnutí. Ve stejné lhůtě je povinen správce daně poukázat i eventuálně vzniklý vratitelný přeplatek. Nespokojenost s přiznaným úrokem daňový subjekt vyjádří podáním návrhu na zahájení řízení o námitce a v případě, že se bude domáhat i náhrady škody, tak se přiznaný úrok na přiznanou škodu započítá. Pokud by přiznaná škody byla nižší, než poskytnutý úrok, úrok, na který je zákonný nárok, by se nevracel.