

Shrnutí disertační práce

Penálem se rozumí zákonná nebo smluvní majetková sankce pro případ, že smluvní závazek nebude splněn řádně a včas. Pojem penále se vyskytuje v mnoha právních předpisech České republiky. Asi nejznámějším je ustanovení § 544 OBČZ, kde se v odst. 3 stanoví, že *„ustanovení o smluvní pokutě se použijí i na pokutu stanovenou pro porušení smluvní povinnosti právním předpisem (penále).“*

Řádné fungování výběru daní v každém státě předpokládá, že daňoví poplatníci své povinnosti vůči státu plní řádně a včas. Aby tomu tak opravdu bylo, jsou prakticky v každém právním řádu pro případ, že k úhradě nedojde vůbec nebo včas, zakotveny určité sankce. Pochybnosti o zákonnosti sankčního systému platného v ČR do 31.12.2006 vedly ke změně legislativy, a to s účinností od 01.01.2007. Po vstupu ČR do Evropské unie je nutné podrobit český sankční systém zkoumání i z hlediska jeho souladu s právem ES. V této disertační práci je tedy zkoumání podrobena také slučitelnost českého daňového sankčního systému s právem vlastnit majetek a především pak také se zásadou přiměřenosti.

V novodobé historii bylo penále upraveno v § 63 ZSDP, přičemž od 01.01.2007 úpravu penále nalezneme v § 37b ZSDP a v § 63 ZSDP nalezneme úpravu úroku z prodlení. ZSDP byl schválen ještě tehdejší Českou národní radou a nabyl účinnosti dne 01.01.1993. Tímto zákonem byla mimo jiné zrušena již zmiňovaná vyhláška Ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Z důvodu nutnosti rychlého přijetí nové procesní normy v daňové oblasti byl ZSDP „stvořen“ prakticky během několika dní. V současné době je Poslaneckou sněmovnou projednáván zcela nový daňový řád.

S institutem penále se daňový subjekt velmi často setkává v souvislosti s daňovou kontrolou. Daňová kontrola je v současnosti – nejen v odborné literatuře – velmi frekventovaným tématem. Průběh a možnosti obrany před daňovou kontrolou, resp. doměrkem daně by vydaly na samostatnou publikaci, a proto v této práci byly zmíněny jen základní informace a principy penále a daňovou kontrolu ovládající.

V souvislosti s penálem, resp. úrokem z prodlení a daňovou kontrolou bylo na místě alespoň krátce zmínit i relevantní ustanovení trestního práva daňového a kromě sankcí správních, daňových představit z důvodů určité komparace i sankce trestněprávní, které se zkrácením, resp. neodvedením daně souvisí. Trestní právo daňové je stále dynamičtější se rozvíjejícím podoborem trestního práva a dá se – především s ohledem na zahraniční zkušenosti – předpokládat, že i v budoucnosti bude oborem stále důležitějším a významnějším. Ke značnému počtu stíhání trestných činů daňových dochází právě na základě zjištění učiněných v souvislosti s daňovou kontrolou.

V souvislosti s problematikou penále (především jeho výší) je velmi důležité porovnat, jak jsou sankce v daňovém řízení upraveny v jiných evropských státech. Proto je v kapitole 4 podrobněji popsán systém daňových sankcí v Rakousku a v tabulce uvedené v příloze této práce jsou uvedeny další vybrané evropské státy.

Český daňový sankční systém je ve srovnání s jinými evropskými státy velmi přísný. Proto je zajímavé, podívat se na něj z pohledu evropského práva, zejména pak dvou principů, a to principu přiměřenosti a principu ochrany vlastnického práva. Ustanovení § 63 ZSDP (ve znění do 31.12.2006) mělo v českém daňovém systému zajistit včasné odvádění daní a poplatků. V případě, že daň je odvedena opožděně, připočte se k ní penále za každý den prodlení, která vzniká ze zákona (*ex lege*). Český správce daně však nemůže stanovovat penále podle vlastního uvážení – pouze v případě nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo z důvodu odstranění tvrdosti penále může v souladu s § 55a ZSDP penále zcela nebo zčásti odpustit. Žádost podaná ve smyslu § 55a ZSDP

je ovšem řazena mezi mimořádné opravné prostředky, a na kladné vyřízení žádosti není právní nárok. Ustanovení § 63 ZSDP (ve znění do 31.12.2006) je v zásadě vhodné k dosažení cíle, kterým je zajistit včasné placení daní, neboť čím déle poplatník odkládá zaplacení daně, tím vyšší je potom také penále, které musí navíc zaplatit. Zda je § 63 ZSDP (ve znění do 31.12.2006) také nezbytný, již tak zřejmé není. Z pohledu judikatury ESD je z hlediska tohoto kritéria důležité zkoumat, zda neexistuje k dosažení sledovaného cíle mírnější, ale stejně účinný prostředek – z toho vyplývá, že by bylo přiměřenější snížit míru růstu penále, avšak nechat ho plynule stoupat po dobu trvání prodlevy (snahou – byť ne dokonalou - o takové řešení je nový penalizační systém účinný od 01.01.2007). Takový systém by měl stejný efekt jako § 63 ZSDP (ve znění do 31.12.2006), totiž zajištění včasného zaplacení splatných daní. Současně by však měl tu výhodu, že by byl v případě krátkého opoždění spojen s méně pronikavými majetkovými zásahy, ale současně by dlužníky s dlouhým prodlením platby přiměl k rychlejšímu vyrovnání jejich daňových dluhů. To je důležité zejména proto, že po 500. dnu je motivace k zaplacení daní již velmi nízká. Další velkou slabinou § 63 ZSDP (ve znění do 31.12.2006, ale i nového penalizačního systému) ve vztahu k zásadě přiměřenosti je, že úřadům není poskytnut žádný prostor pro vlastní uvážení. Z toho důvodu nemůže mít na rozsah sankce vliv objektivní závažnost porušení práva ani individuální závažnost provinění.

Také pokud se týká otázky, zda je § 63 ZSDP (ve znění k 31.12.2006) v přiměřeném poměru ke sledovanému cíli, lze dojít k závěru, že nikoliv. A to z toho důvodu, že samotnou absencí možnosti zohlednit individuální okolnosti činu a pachatele lze považovat za nepřiměřenou. Další nepřiměřenost lze vidět v již zmiňovaném rozlišení mezi dvěma obdobími, a sice mezi obdobím do 500. dne prodlení a obdobím poté, které se nezakládá na žádném objektivním základu.

V souvislosti s ustanovením § 63 ZSDP (ve znění do 31.12.2006) lze mít také opodstatněné pochybnosti, zda zákonodárce zvolil nejméně zatěžující, avšak stejně účinný prostředek. Jak již bylo několikrát zmíněno, bylo by systémovější, pokud by bylo

zvoleno penále počínající nižší sazbou, ale zato plynule stoupající až k absolutní maximální výši, a nikoliv - jak je tomu podle současných předpisů - zakotvit od 501. dne systémový zlom. Na druhou stranu pokud se vezme v úvahu široký prostor zákonodárce pro vlastní uvážení, je nutné konstatovat, že sice není dána přiměřená rovnováha ve smyslu judikatury ESLP, avšak ani nepřiměřenost ve smyslu judikatury ESD, neboť ta jak známo nevychází z intenzity individuálního postižení.

Nová úprava postihu za pozdní platbu daně, tzn. penále a úrokem z prodlení, účinná od 01.01.2007 svou konstrukcí odpovídá systémům uplatňovaným v jiných evropských státech. Avšak s ohledem na to, že v případě dodatečného vyměření daně po uplynutí pěti let od původního dne její splatnosti činí kumulovaná částka penále a úroku z prodlení více než 100 % doměrku, lze mít stále značné pochybnosti o přiměřenosti tohoto nového sankčního systému a o slučitelnosti s mezinárodněprávními závazky České republiky.