

Zpráva o šetření

ve věci pana J. P.

Dne 3. března 2013 veřejný ochránce práv JUDr. Pavel Varvařovský obdržel podnět pana J. P., bytem xxxx (dále jen „stěžovatel“). Požádal ho o prošetření činnosti Finančního úřadu v Plzni (dále jen „finanční úřad“), jenž mu stanovil odvod a penále za porušení rozpočtové kázně při použití dotace na základě rozhodnutí Ministerstva životního prostředí v rámci Programu péče o krajinu v roce 2008 (Podprogram péče o krajinu). Od 1. ledna 2013 po reorganizaci české daňové správy věc řeší Finanční úřad pro Plzeňský kraj, referát Plzeň-venkov (pro zjednodušení dále jen „finanční úřad“). Dne 20. prosince 2013 jsem se po odstoupení JUDr. Pavla Varvařovského z funkce veřejného ochránce práv, ujal dalšího vyřizování podnětu stěžovatele v souladu s ustanovením § 2 odst. 4 zákona č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů.

A - Předmět šetření

Stěžovatel ve svém podnětu detailně popsal časovou posloupnost čerpání dotace i následné daňové kontroly, na jejímž základě mu finanční úřad uložil odvod poskytnutých finančních prostředků ve výši, v níž neprokázal jejich použití v souladu s rozhodnutími o poskytnutí finanční podpory (viz dále), a penále ve výši odvodu. Stěžovatel namítá, že ačkoliv při čerpání dotace postupoval poctivě, je nyní povinen vrátit čerpanou dotaci v celé výši a její vysoké příslušenství. Nápravy se na základě žádostí o prominutí odvodu a penále nedomohl (podané odvolání bylo neúčinné – viz dále).

Jelikož podnět stěžovatele splňoval veškeré náležitosti, které blíže předjímá ustanovení § 11 zákona o veřejném ochránci práv, ochránce zahájil v souladu s ustanovením § 14 tohoto zákona v předmětné věci šetření.

Po prostudování podkladů předložených stěžovatelem ochránce spatřoval jisté pochybnosti v postupu finančního úřadu v otázce **předepsání úroku z posečkané částky souběžně s předepsaným penále** podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a dále v **předepisování tohoto úroku po dosažení maximální částky penále**. Své šetření zahájil pouze v tomto rozsahu. V ostatním postupu finančního úřadu ochránce neshledal důvody pro zahájení šetření. Ochránce měl za to, že stěžovatel nesplnil podmínky pro čerpání (a použití) finančních prostředků v rámci Programu péče o krajinu v roce 2008 (Podprogram péče o krajinu).

B - Skutková zjištění

Ministerstvo životního prostředí přiznalo stěžovateli rozhodnutími č. PL014/08 a č. PL015/08 (obě ze dne 19. května 2008) finanční podporu 100 % uznaných

nákladů do výše podpory 15.460,- Kč na výsadbu starých krajových odrůd ovocných stromů v k. ú. xxxx a dále do výše podpory 87.808,- Kč na výsadbu nelesní zeleně v k. ú. xxxx (financování ex post, tzn. po provedení výsadby a následného vyúčtování nákladů). Jelikož finanční úřad při daňové kontrole zjistil, že stěžovatel nesplnil podmínky pro čerpání a použití finančních prostředků (konkrétně neprokázal použití poskytnutých finančních prostředků ve výši 11.490,- Kč a 87.808,- Kč v souladu s podmínkami Programu péče o krajinu v roce 2008, a to ani po výzvě finančního úřadu k doplnění vyúčtování), vyměřil mu platebním výměrem č. j. 00364011/11/138984402664, ze dne 12. července 2011, **odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 99.298,- Kč** a platebním výměrem č. j. 00510973/11/138984402664, ze dne 14. září 2011, **penále za porušení rozpočtové kázně za období od 6. prosince 2008 do 14. září 2011 ve výši 99.298,- Kč** (za dané období vypočteno ve výši 100.588,875 Kč, v souladu s právní úpravou¹ vyměřeno ve výši odvodu, tj. 99.298,- Kč).

Dne 20. října 2011 stěžovatel požádal o povolení posečkáni, jelikož z finančních důvodů v dané chvíli nemohl uhradit odvod a penále, a to po dobu do vyřízení jeho žádosti o prominutí odvodu a penále ze dne 26. října 2011.²

Finanční úřad rozhodnutím č. j. 576416/11/138984402664, ze dne 16. listopadu 2011 povolil posečkáni úhrady odvodu ve výši 99.298,- Kč (splatného dne 31. srpna 2011) ode dne 1. září 2011 nejdéle do dne 2. července 2012 a úhrady penále odvodu ve výši 99.298,- Kč (splatného dne 19. října 2011) ode dne 20. října 2011 do dne 2. července 2012. Platebním výměrem č. j. 606310/12/138984402664, ze dne 28. listopadu 2012, finanční úřad předepsal stěžovateli úrok za dobu posečkáni v celkové výši 6.430,- Kč (úročeno od 1. září 2011 do 1. července 2012).

B.1 Vyměření penále a úroku z posečkáni v dané věci

Stěžovateli finanční úřad předepsal penále v maximální výši a poté předepsal i úrok z posečkáni. Z platebního výměru na úrok z posečkané částky (č. j. 606310/12/138984402664, ze dne 28. listopadu 2012) vyplývá, že úrok z posečkané částky byl vyměřen za období od 1. září 2011 do 1. července 2012. Z přílohy č. 1 platebního výměru č. j. 00510973/11/138984402664, ze dne 14. září 2011, je patrné, že penále bylo vypočteno za období od 6. prosince 2008 do 14. září 2011 (tj. 1013 dnů). Za toto období by již přesáhlo svého maxima (tj. výše odvodu), proto bylo **vyměřeno jen ve výši odvodu**. Se zohledněním maximální částky výše odvodu, tak penále bylo fakticky vyměřeno za 1 000 dnů, tzn. do 1. září 2013.

Z porovnání dat vyměřeného penále a úroku z posečkané částky vyplývá, že za den 1. září 2011 finanční úřad stěžovateli vyměřil jak penále, tak i úrok z posečkané částky. Současně je zjevné, že finanční úřad předepsal úrok z posečkané částky i poté, co penále již dosáhlo svého maxima.

¹ viz dále

² Stěžovatel dále ve věci podal odvolání proti platebnímu výměru na odvod (později jej finanční úřad prohlásil za neúčinné), žádost o prominutí odvodu i penále (byla zamítnuta). Žádný z těchto kroků neměl vliv na problematiku řešenou v této zprávě (tzn. souběžné předepsání úroku z posečkané částky a předepsaného penále, předepisování úroku z posečkáni po dosažení maximální částky penále), proto je ve zprávě nebudu blíže popisovat či se jimi zabývat.

B.2 Vyjádření finančního úřadu, Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí

V dané věci se ochránce obrátil na finanční úřad a Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) o poskytnutí stanoviska k:

- [1] **souběžnému uplatňování penále dle rozpočtových pravidel a úroku z posečkané částky** dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (s ohledem na to, že penále dle rozpočtových pravidel nahrazuje funkci úroku z prodlení dle daňového řádu a úrok z posečkané částky má být dle daňového řádu vyměřován po dobu posečkání namísto úroku z prodlení) a
- [2] **uplatňování úroku z posečkané částky poté, co penále dle rozpočtových pravidel dosáhlo své maximální výše, tj. výše odvodu** (jestliže penále dle rozpočtových pravidel nahrazuje funkci úroku z prodlení dle daňového řádu, dojde v takovém případě k vyměření úroku z posečkané částky poté, co již penále nelze vyměřit, úrok z posečkání pak není výhodou pro spolupracující daňový subjekt, ale další sankcí jdoucí nad rámec maximálního limitu odvodu).

Finanční úřad k jednotlivým bodům uvedl následující:

- [1] Jak vyplývá z vyjádření finančního úřadu ze dne 17. července 2013, prověřil souběžné uplatnění penále dle rozpočtových pravidel a úroku z posečkané částky v případě stěžovatele. Souhlasil s námitkou ochránce, že dne 1. září 2011 dosáhlo penále maximální výše odvodu. V tento den bylo současně uplatněno jak penále za porušení rozpočtové kázně, tak také úrok z posečkané částky.

Finanční úřad uvedl, že k uvedenému souběhu došlo v okamžiku, kdy posečkání (povolené rozhodnutím č. j. 576416/11/138984402664, ze dne 16. listopadu 2011) bylo v souladu s ustanovením § 156 odst. 4 daňového řádu povoleno **zpětně od dne náhradní splatnosti**. Platební výměr č. j. 510973/11138984402664, ze dne 14. září 2011, tak vyměřil penále správně, protože ke dni 14. září 2011, kdy byl schválen, nebyla úhrada odvodu ještě posečkána.

Finanční úřad dodal, že výpočet penále za porušení rozpočtové kázně je nezbytné upravit tak, že bude počítáno pouze do doby povolení posečkání s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně, tedy do 31. srpna 2011. Finanční úřad proto přislíbil, že věc **postoupí na Odvolací finanční ředitelství k nařízení přezkumu platebního výměru na penále** č. j. 510973/11138984402664 ze dne 14. září 2011 (podle § 121 odst. 1 a 3 daňového řádu).

Dopisem ze dne 23. ledna 2014 mi finanční úřad sdělil, že Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí již přezkoumalo a snížilo vyměřené penále (rozhodnutím č. j. 1622503/13/2300-04705-402664) z částky 99.298,- Kč na 99.200,- Kč. Snížení je důsledkem jeho výpočtu jen do 31. srpna 2011. Současně mi finanční úřad sdělil, že dne 11. listopadu 2013 vydal platební výměr (č. j. 1622504/13/2300-04705-402664) na dopočet penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 3. července 2012 (do 2. července 2012 byl odvod posečkan) do 11. ledna 2013, který byl vyčíslen částkou 98,- Kč.

- [2] Ke druhému bodu finanční úřad uvedl, že postupoval v souladu se zákonem, když daňovému subjektu předepsal úrok z posečkané částky. Upozorňoval na právní úpravu institutu penále a úroku z posečkané částky. Penále (podobně jako úrok z prodlení dle daňového řádu) je peněžitou sankcí za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Jeho úprava je primárně obsažena v rozpočtových pravidlech a podpůrně v daňovém řádu. Úrok z posečkané částky představuje sankci (poplatek) za umožnění posečkaní s úhradou splatné daně či jejího zaplacení ve splátkách. Pripustil, že smyslem institutu posečkaní daně bezesporu je nastavit výhodnější situaci pro daňový subjekt, než je zákonem nastavené řešení prostého prodlení s úhradou daně, a to jak odložením splatnosti daně (či rozložením na splátky), nemožností provést daňovou exekuci, nižší výměrou úroku z posečkané částky a současně vyloučením vzniku pohledávky na úroku z prodlení (penále) po dobu povoleného posečkaní.

K ekonomické nevýhodnosti předepsaného úroku z posečkané částky v případě, kdy vyměřené penále dosáhlo již své maximální výše, finanční úřad uvedl následující. Maximální výše penále, stanovená v ustanovení § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, představuje omezení výše penále, které má za povinnost vyměřit porušiteli rozpočtové kázně; **nestanoví však žádné omezení délky „běhu výpočtu samotného penále“**. S odkazem na daňový řád (přes ustanovení § 44a odst. 9, věta první, rozpočtových pravidel, a použití analogie) dospívá finanční úřad k závěru, že penále se počítá **po dobu, po kterou je na příslušném osobním daňovém účtu daňového subjektu evidován nedoplatek daně** (odvodu), z nějž je penále odvozováno. Daňový řád (v ustanovení § 157 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 44a odst. 9, věta první rozpočtových pravidel) výslovně zamezuje vzniku povinnosti hradit penále po dobu povoleného posečkaní daně (penále po tuto dobu ani nevzniká, neboť je nahrazeno povinností hradit úrok z posečkané částky). **Dodává, že „nahrazení“ penále úrokem z posečkané částky je bez ohledu na to, zda penále dosáhlo své maximální částky** (podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel).

Generální finanční ředitelství ve vyjádření ze dne 16. července 2013 k jednotlivým bodům sdělilo:

- [1] GŘ shodně jako finanční úřad uvedlo, že k souběžnému uplatňování penále za porušení rozpočtové kázně a úroku z posečkané částky by docházet nemělo. Daňový řád v ustanovení § 157 odst. 1 vylučuje možnost souběžného uplatňování úroku z posečkané částky a úroku z prodlení. Úrok z prodlení dle ustanovení § 252 daňového řádu se při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně neuplatňuje, sankcí za prodlení s odvodem je penále za porušení rozpočtové kázně. Dodává, že jak úrok z prodlení, tak penále mají obdobný charakter – jsou sankcí za prodlení s placením. Proto i pro penále se uplatňuje princip stanovený v ustanovení § 157 odst. 1 daňového řádu pro úrok z prodlení, tzn., že za dobu povoleného posečkaní odvodu nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále za porušení rozpočtové kázně, nýbrž jen úrok z posečkané částky.
- [2] GŘ má za to, že uplatňování úroku z posečkané částky poté, co penále dle rozpočtových pravidel dosáhlo svého maximální výše, je v souladu s daňovým řádem, neboť ten stanoví povinnost hradit úrok z posečkané částky za celou dobu posečkaní a nestanoví žádnou výjimku pro případy, kdy penále dosáhlo své maximální výše. Žádnou výjimku nestanoví ani rozpočtová pravidla.

Nesouhlasilo s tvrzením ochránce, že uplatňování úroku z posečkané částky poté, co penále za porušení rozpočtové kázně dosáhlo své maximální výše, je další sankcí pro spolupracující subjekt, a to sankcí jdoucí nad rámec maximálního limitu stanoveného pro výši penále. Upozorňuje na odlišnosti obou sankcí. Zatímco penále dle rozpočtových pravidel je sankcí za nezaplacení odvodu za porušení rozpočtové kázně, úrok z posečkané částky je sankcí za výhodu, která je daňovému subjektu poskytnuta posečkáním; posečkáním správce daně de facto prodlužuje splatnost odvodu a daňový subjekt tak získává možnost volně nakládat s finančními prostředky, které by jinak musel hradit správci daně. Představuje tak **cenu peněz**, se kterými daňový subjekt má možnost disponovat, přičemž tuto možnost by neměl, pokud by odvod musel uhradit v původním termínu splatnosti (nebo by bylo zahájeno vymáhání dlužné částky podle daňového řádu).

GŘ upozornilo, že tuto situaci nelze zcela srovnávat se situací při posečkání „klasických“ daní, kdy je uplatňován úrok z prodlení podle daňového řádu. Uplatnění úroku z prodlení je omezeno časově (5 let), kdežto penále je omezeno maximální částkou (tj. výše odvodu). **Dále GŘ uvedlo, že i v případě uplynutí 5 leté lhůty, po kterou je možné uplatnit úrok z prodlení, je možné uplatnit úrok z posečkání.**

Ochránce ve věci oslovil také **Ministerstvo financí** (dále jen „ministerstvo“), jako gestora daňového řádu, s žádostí o názor na výklad tohoto právního předpisu v rozsahu možnosti (nemožnosti) uplatnění úroku z posečkané částky pro případ, že již nelze uplatnit úrok z prodlení a o sdělení zamýšleného účinku navrženého textu zákona.

Ve vyjádření ze dne 25. listopadu 2013 ministerstvo uvedlo, že úrok z prodlení se podle ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu uplatní nejdéle po dobu 5 let prodlení, u úroku z posečkané částky **takové pravidlo chybí**. Uplatnění úroku z posečkané částky je omezeno **jen dobou posečkání uvedenou v rozhodnutí o posečkání** (§ 156 odst. 3 a 5 daňového řádu). Po dobu posečkání nevzniká úrok z prodlení, naproti tomu daňovému subjektu vzniká úrok z posečkané částky. Úrok z posečkané částky tak **vzniká namísto úroku z prodlení**. Ministerstvo poukazuje na důvodovou zprávu k ustanovení § 157 odst. 1, z níž vyplývá, že „*dochází při posečkání ke změně úroku z prodlení na úrok z posečkané částky*“ a po dobu posečkání vzniká daňovému subjektu nižší úrok, než by byl úrok z prodlení (jde o zvýhodnění pro daňové subjekty spolupracující se správcem daně). Ministerstvo stav srovnává s dřívější právní úpravou, zákonem č. 334/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ze kterého daňový řád vychází. Zákon o správě daní a poplatků obsahoval výslovné pravidlo, dle kterého nebylo přípustné uplatňovat oba úroky současně. „*Tuto normu daňový řád sice doslova nepřevzal, avšak vychází se stejné koncepce*“.

Ministerstvo zdůraznilo, že **úmyslem zákonodárce zřejmě nebylo znevýhodnit daňový subjekt**, kterému správce daně povolil posečkání, tím, že by měl hradit úrok z posečkané částky i v době, kdy by se úrok z prodlení již neuplatnil (tj. po 5 letech prodlení). Daňový subjekt, který požádá o posečkání, by v takovém případě doplatil na svoji spolupráci se správcem daně. Pokud by o posečkání nežádal nebo mu nebylo povoleno, po uplynutí 5 let prodlení by již nebyl povinen platit úrok z prodlení.

Ministerstvo nabídlo postup pro řešení této absurdní situace, a to uplatnění ustanovení § 157 odst. 7 daňového řádu (upuštění od předepsání úroku z posečkaní, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly jeho tvrdost). Ministerstvo dále připomnělo, že GŘR shrnulo podmínky pro postup dle ustanovení § 157 odst. 7 do metodického pokynu č. 15/2012. Výše popsany důvod metodický pokyn jako důvod upuštění neuvádí, přesto má ministerstvo za to, že pokud by se prokázalo, že placení úroku z posečkané částky po delší než pětileté období způsobuje v důsledku ekonomických nebo sociálních poměrů účastníka tvrdost úroku, bylo by možné od jeho předepsání upustit.

Dále se ministerstvo zaměřilo na otázku, zda je možné upustit pouze od části úroku z posečkané částky (tzn. pouze od úroku, který by měl předepsat po uplynutí pětileté lhůty). Ministerstvo uvedlo, že z dalších ustanovení daňového řádu vyplývá, že úrok z posečkané částky se předepisuje bezodkladně po skončení posečkaní. Správce daně by tudíž musel prominout celý úrok z posečkaní. Pro futuro ministerstvo nabídlo metodické řešení, dle kterého by správce daně v rozhodnutí o posečkaní vždy stanovil dobu posečkaní maximálně na dobu pěti let. *„Případné upuštění od předepsání úroku z posečkaní pak bude posuzovat pro situaci, kdy úrok z posečkaní představuje faktickou výhodu oproti standardnímu úroku z prodlení. Pokud bude mít subjekt zájem na prodloužení stavu, ve kterém je mu posečkaní (například z důvodu obrany před daňovou exekucí), správce daně vydá (budou-li naplněny podmínky) nové rozhodnutí o posečkaní, ve kterém stanoví dobu posečkaní ...“*. Po skončení pokračujícího posečkaní by správce daně automaticky upustil od úroku z posečkané částky za dobu prodloužení. Prominutí by bylo odůvodněno *„faktickou tvrdostí, kterou by úročení způsobilo, neboť v situaci, kdy běžný úrok z prodlení již dlužníkovi nevzniká, se úrok z posečkaní stává namísto výhody přítěží.“*

De lege ferenda je dle ministerstva možné uvažovat o legislativní úpravě § 157 daňového řádu, která by spočívala **v explicitním vyjádření** vztahu mezi úrokem z prodlení a úrokem z posečkané částky.

C - Hodnocení věci zástupcem ochránce

Zákon o veřejném ochránci práv mi ukládá povinnost působit k ochraně osob před jednáním úřadů a dalších institucí uvedených ve zmíněném zákoně, pokud je v rozporu s právem, neodpovídá principům demokratického právního státu a dobré správy,³ jakož i před jejich nečinností, a tím přispívat k ochraně základních práv a svobod.

C.1 Právní úprava odvodu, penále a úroku z posečkaní

Neoprávněné použití peněžních prostředků⁴ je dle ustanovení § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel **porušením rozpočtové kázně**, za které je finanční

³ k principům dobré správy blíže <http://www.ochrance.cz/stanoviska-ochrance/principy-dobre-spravy/>

⁴ Podle ustanovení § 3 písm. e) rozpočtových pravidel neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, je jejich výdej, „jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení

úřad povinen uložit odvod ve **výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň** (§ 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel). Za **prodlení s odvodem** za porušení rozpočtové kázně stanovuje § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel povinnost platit **penále ve výši 1 promile z částky odvodu** za každý den prodlení, **nejvýše však do výše tohoto odvodu**. Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu (§ 44a odst. 9 rozpočtových pravidel).

Povinnost daňového subjektu hradit **úrok z posečkané částky** vzniká po dobu povoleného posečkání dle ustanovení § 157 daňového řádu (odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí). Po dobu posečkání **nevzniká daňovému subjektu povinnost hradit úrok z prodlení**. Správce daně předepíše úrok z posečkané částky za dobu posečkání platebním výměrem bezodkladně po skončení posečkání. Úrok z posečkané částky je splatný do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru.

Povinnost uhradit **úrok z prodlení** vzniká daňovému subjektu **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**. Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a na osobním daňovém účtu se předepisuje nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním daňovém účtu zejména v případě, že je nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku.

Z vyjádření správců daně vyplývá, že se shodujeme v názoru, že penále podle rozpočtových pravidel nahrazuje úrok z prodlení dle daňového řádu. Jejich účel je obdobný (sankce za neuhrazenou částku správci daně ve stanovené lhůtě), proto nemohou být uplatňovány současně. Jelikož mám rovněž za to, že penále by mělo analogicky následovat osud úroku z prodlení, dále se zabývám zejména vztahem úroku z prodlení a úroku z posečkání. **Odlišnost ve způsobu určení limitu pro uplatnění úroku z prodlení (časový limit 5 let) a penále (maximální výše - 100% odvodu) ve skutečnosti neexistuje**. Penále se totiž uplatní maximálně za 1 000 dnů prodlení (právě tehdy totiž dosáhne 100% odvodu).⁵

podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity“.

⁵ ustanovení § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel:

„**Za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně** podle odstavce 4 písm. b) a c) je porušitel rozpočtové kázně povinen zaplatit penále ve výši **1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu**. Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny nebo nevyplaceny postupem podle odstavce 5 písm. b). Příjemce penále je stejný jako příjemce odvodu s výjimkou případů, kdy příjemcem odvodu je Národní fond. V těchto případech je příjemcem penále státní rozpočet (ustanovení § 6 odst. 1 písm. n/). Penále, které v jednotlivých případech nepřesáhne 500 Kč, se nevyměří.“

C.2 Souběžné uplatňování penále dle rozpočtových pravidel a úroku z posečkané částky dle daňového řádu

Z vyjádření finančního úřadu a GFR vyplývá, že oba úřady jsou si vědomy chyby souběžného uplatňování penále a úroku z posečkané částky. Finanční úřad přislíbil **postoupení věci Odvolacímu finančnímu ředitelství s podnětem k nařízení přezkumu platebního výměru na penále** č. j. 00510973/11/138984402664, ze dne 14. září 2011. Následně mi finanční úřad sdělil výsledek přezkumného řízení, které vedlo ke snížení penále, tak aby nedocházelo k souběžnému uplatňování penále a úroku z posečkané částky (tzn. penále je vyměřeno pouze do 31. srpna 2011). Řešení je podle mého názoru dostatečné, proto další své kroky považuji za nadbytečné.

C.3 uplatňování úroku z posečkané částky poté, co vyměrování úroku z prodlení dosáhlo maximální zákonem povolené doby 5 let (resp. penále dle rozpočtových pravidel dosáhlo své maximální výše, tj. výše odvodu)

Dle odborné literatury úrok z prodlení má dvě funkce, **funkci udržovací** – je cenou finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou („*jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních*“⁶) a zároveň, s ohledem na výši úroku z prodlení, i **funkci sankční** pro daňový subjekt v prodlení. Účel časového omezení možného vyměření úroku z prodlení po dobu 5 let (§ 252 odst. 2 daňového řádu) z důvodové zprávy nevyplývá. **Rozhodnutí zákonodárce omezit jeho maximální výši však musím při svých dalších úvahách respektovat a zohlednit.**

Na funkci úroku z posečkání není, jak vyplývá z výše shrnutých vyjádření úřadů, zcela jednotný názor. GFR a finanční úřad mají za to, že úrok z posečkání je cenou peněz za období posečkání (daňový subjekt jej musí hradit po celou dobu posečkání). Ministerstvo však úrok z posečkané částky chápe spíše jako výhodu pro spolupracující daňový subjekt (je nižší než úrok z prodlení), proto by bylo absurdní, aby spolupracující subjekt byl za spolupráci potrestán tím, že by jej měl platit i poté, co již uplynula 5letá lhůta pro vyměření úroku z prodlení.

Podle mého názoru částečnou pravdu mají všechny oslovené úřady. Stejně jako úrok z prodlení má bezesporu úrok z posečkané částky udržovací funkci. Souhlasím proto s GFR a finančním úřadem, že **úrok z posečkání vyjadřuje cenu peněz**, „*se kterými má daňový subjekt možnost disponovat, přičemž tuto možnost by neměl, pokud by odvod za porušení rozpočtové kázně musel uhradit v původním termínu splatnosti, nebo by bylo zahájeno vymáhání dlužné částky podle daňového řádu*“⁷. Na cenu peněz lze pohlížet i z pohledu státu, který povolením posečkání ztrácí dočasnou možnost disponovat s finančními prostředky v podobě nedoplatku. Bylo by proto logické, aby úrok z posečkání byl uplatňován **po celou dobu posečkání** (může teoreticky trvat až po dobu 20 let⁸), aby cena peněz v podobě

⁶ *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, 763, xvii s. S. 1461.

⁷ S ohledem na důvody, pro které se posečkání povoluje (viz § 156 odst. 1 daňového řádu) lze předpokládat, že v některých případech daňový subjekt s dlužnými finančními prostředky nebude fakticky nakládat, neboť je nemá k dispozici.

⁸ Viz § 156 odst. 5, dle kterého posečkání nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta pro placení daně. Ta podle § 160 daňového řádu končí nejpozději uplynutím 20 let.

nedoplatku neklesala (tzn., aby v okamžiku, až se finanční prostředky dostanou do dispozice státu, měly pokud možno stejnou hodnotou jako v době jejich splatnosti).

Výše úroku z posečkané částky je nižší než výše úroku z prodlení. Má být výhodou pro spolupracující daňový subjekt (důvodová zpráva – viz § 157 daňového řádu⁹). **Právě proto nelze opomenout, že stát (ať už z jakýchkoli důvodů) dobrovolně omezil možnost uplatňovat úrok z prodlení na 5 let. Tím omezil nejen její sankční funkci, ale vzdal se tím, po uplynutí této lhůty, také svého práva na udržování ceny peněz** (tj. hodnoty nedoplatku). Musím proto dát za pravdu ministerstvu, že situace, kdy uplatnění úroku z posečkané částky není, na rozdíl od uplatňování úroku z prodlení, vázáno na lhůtu uvedenou v ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu, je nespravedlivá. V některých případech (zejména pokud již uplynula lhůta 5 let pro uplatnění úroku z prodlení, penále dosáhlo maximální výše odvodu) totiž daňový subjekt, který požádá o posečkání, doplatí na svoji spolupráci se správcem daně (pokud by o posečkání nežádal nebo mu nebylo povoleno, nebyl by po uplynutí 5 let povinen platit úrok z prodlení). Tento výsledek zcela jistě nebyl úmyslem zákonodárce a je zcela absurdní.

Souhlasím s názorem ministerstva, že z textu daňového řádu přímo nevyplývá vázanost uplatňování úroku z posečkané částky na lhůtu pro uplatňování úroku z prodlení (vyplývá z něj pravidlo, že po dobu povoleného posečkání daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit úrok z prodlení). Jediné časové omezení povinnosti daňového subjektu hradit úrok z posečkání vyplývá z ustanovení § 156 odst. 7 daňového řádu, dle kterého posečkání nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta pro placení daně.

Otázkou zůstává, zda k časovému omezení uplatnění úroku z posečkané částky mohou správní orgány dospět za stávajícího znění právní úpravy, tj. bez změny textu zákona. Dle odborné literatury¹⁰ by v takovém případě šlo o dotváření práva, jako druh nalézání práva *praeter legem* (za použití analogie), jako způsob překonání mezery v právu.¹¹ Osobně mám za to, že správce daně je oprávněn ve prospěch daňového subjektu **dotvořit právo i ve finančním právu.**¹² **Za využití analogie legis¹³ tak může omezit uplatnění úroku z posečkané částky lhůtou uvedenou v ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu, a to i bez změny textu zákona.** Je pak nutné se vypořádat s otázkou omezení uplatňování úroku z posečkání, pokud lhůta, po kterou byl uplatňován úrok z prodlení před posečkáním, **nedosáhla lhůty 5 let**, resp. dosud vyměřené penále za porušení rozpočtové kázně před posečkáním **nedosáhlo svého maxima.**

⁹ Viz *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, 763, xvii s.

¹⁰ MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2010, xviii, 276 s. ISBN 9788074001499.

¹¹ I Ústavní soud uznal dotváření práva za legitimní nástroj nalézání práva, např. nález sp. zn. IV. ÚS 301/05, ze dne 13. listopadu 2007, nález sp. zn. II. ÚS 98/95, ze dne 5. června 1996 (srov. MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2010, xviii. S. 218).

¹² Srov. MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2010, xviii, S. 236-237.

¹³ Kdy se „teologie určitého ustanovení vztahuje nejen na případy, které lze podřadit pod jeho dikci, ale i na případy ležící v oblasti mimo rozsah pojmu.“ MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2010, xviii. S. 242

Analogický závěr by měl platit v případě, kdy je daňovému subjektu uložena povinnost hradit penále za porušení rozpočtové kázně. V daném případě, po přezkumném řízení penále nedosáhlo před začátek posečkaní svého maxima (vycházím-li z částek, které mi sdělil finanční úřad, bylo vyměřeno ve výši 99.200,- Kč, maximum je 99.298,- Kč). Domnívám se tedy, že úrok z posečkané částky mohl být vyměřen maximálně ve výši 98,- Kč. Současně po skončení posečkaní finanční úřad již nebyl oprávněn vydat další platební výměr na penále, jelikož spolu s úrokem z posečkané částky již dosáhlo svého maxima.

Při hodnocení postupu úřadu vycházím i z postoje ministerstva, které nabízí jiné řešení v podobě vydání metodického pokynu, dle kterého by správce daně **upustil od předepsání úroku z posečkané částky** po uplynutí lhůty uvedené v ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu, a posléze ve změně právní úpravy, jež by výslovně specifikovala provázanost omezení úroku z prodlení a úroku z posečkané částky (podrobněji výše).

D - Závěry

Jestliže úrok z prodlení byl uplatňován po dobu pěti let (§ 252 odst. 2 daňového řádu), nelze již uplatňovat úrok z posečkané částky (157 odst. 2 daňového řádu). Shodná úvaha se uplatní v případě postupu dle rozpočtových pravidel, kdy se namísto úroku z prodlení vyměřuje penále za porušení rozpočtové kázně (§ 44a odst. 8 rozpočtových pravidel). Pokud toto penále dosáhlo své maximální částky (tj. 100% odvodu), nelze již uplatňovat úrok z posečkané částky.

Na základě výše popsaných zjištění a úvah jsem dospěl k následujícím závěrům:

a) souběžné uplatňování penále dle rozpočtových pravidel a úroku z posečkané částky dle daňového řádu

Finanční úřad a GFR šodně uvádějí, že takový postup **není v souladu s právním řadem**. Mám za to, že v této části finanční úřad přijal **dostatečné opatření** k nápravě tohoto pochybení, kdy věc postoupil Odvolacímu finančnímu ředitelství s podnětem k nařízení přezkoumání platebního výměru na **penále** č. j. 00510973/11/138984402664, ze dne 14. září 2011. Následně mi sdělil výsledek přezkumného řízení, ve kterém byl tento nedostatek napraven.

b) uplatňování úroku z posečkané částky poté, co penále dle rozpočtových pravidel dosáhlo své maximální výše, tj. výše odvodu

Současný postup správců daně, kteří uplatňují úrok z posečkané částky poté, co penále dle rozpočtových pravidel dosáhlo své maximální výše, tj. výše odvodu (resp. co uplynula lhůta 5 let pro uplatnění úroku z prodlení) **nepovažuji za správný**.

Úřadům proto dávám následující doporučení:

Ministerstvu navrhuji, aby iniciovalo změnu daňového řádu tak, aby výslovně vymezil uplatňování úroku z posečkané částky, jako je vymezeno uplatňování úroku z prodlení.

Do doby změny textu zákona spatřuji dvě možná řešení situace:

- [1] Podle mého názoru je správce daně (zejména pak GŘ) oprávněn (a současně i povinen) za využití analogie legis omezit uplatnění úroku z posečkané částky lhůtou uvedenou v ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu, a to i bez změny právní úpravy. (Při přijetí této varianty změna právní úpravy není nezbytná, nicméně přispěla by k právní jistotě.)
- [2] Druhé řešení představuje výše nastíněný návrh ministerstva. Při zvolení této varianty GŘ doporučuji, aby vydalo nový metodický pokyn pro upuštění od předepsání úroku z posečkané částky, a to dle vyjádření ministerstva.

Zprávu o šetření zasílám finančnímu úřadu a GŘ. Žádám je, aby se v zákonné lhůtě 60 dnů od jejího doručení vyjádřily ke zjištěným pochybením a sdělily mi své připomínky **k oběma navrhovaným řešením** (sdělily, jaké shledávají jejich výhody a nevýhody). Zprávu zasílám i ministerstvu, aby se k ní mohlo vyjádřit, a rovněž stěžovateli. Zpráva shrnuje mé dosavadní poznatky, které mohou být podkladem pro mé závěrečné stanovisko.

JUDr. Stanislav K ř e č e k
zástupce veřejného ochránce práv