

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR01418916
ESS

Sekce právní

Č. j.:14159/16/7700-10126-500852

Vyřizuje: Ing. Marcela Urbanová, Oddělení daňového procesu III
Tel: (+ 420) 296 85 1847, (+ 420) 296 852 222
E-mail: Marcela.Urbanova@fs.mfcr.cz

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství
Sekci metodiky a výkonu daní
Odboru vymáhání
Odboru daňových informačních systémů
Sekci řízení rizik při správě daní
Odboru nefiskálních agend

Zasláno pouze elektronicky

Metodický pokyn ve věci změny v přístupu k penále dosud uplatňovaného dle § 264 odst. 13 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozd. předpisů (dále jen „DŘ“)

S ohledem na zajištění jednotného postupu správců daně při uplatňování penále v reakci na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, vydává Generální finanční ředitelství tento metodický pokyn.

1. Právní rámec

Ve své dosavadní judikatuře NSS posuzoval penále tak, že jej nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného (rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č.j. 1 Afs 1/2011-82, následně rozsudek ze dne 26. 10. 2011, č.j. 9 Afs 27/2011-68, rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2014, č.j. 5 Afs 28/2013-36)

Rozšířenému senátu NSS byla věc předložena čtvrtým senátem NSS, který se hodlal odchýlit od dosavadní judikatury soudu nepovažující daňové penále za trest.

Dle rozšířeného senátu NSS hlavním kritériem pro kvalifikaci penále je jeho materiální povaha a faktický, nikoli pouze deklarovaný účel. Ve svém rozhodnutí rozšířený senát NSS vycházel především ze závazné judikatury Evropského soudu pro lidská práva, a rovněž z Listiny základních práv a svobod. Rozšířený senát NSS tedy při hodnocení povahy daňového penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 („původní úprava“) a nyní dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) aplikoval závěry

judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Konstatoval, že uložení daňového penále spadá pod pojem „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a že řízení týkající se daňového penále má trestní povahu.

Zdůraznil, že byť není daňové penále ve vnitrostátním právu klasifikováno a systematicky zařazeno do trestního práva, nýbrž do práva daňového, jeho uložení má trestní povahu, protože účelem není náhrada zkrácené daně, ale citelné potrestání dané osoby s cílem odradit ji od podobného jednání v budoucnu. **Dospěl k závěru, že penále představuje trest, a je proto třeba na ně aplikovat čl. 6 a čl. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod se všemi zárukami z toho vyplývajícími, jakož i čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.**

NSS nepodal návrh na zrušení § 264 odst. 13 DŘ k Ústavnímu soudu, což je standardním řešením podobných situací, ale aplikoval přímo normu ústavní (čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod).

Listina základních práv a svobod a Úmluva o ochraně lidských práv a svobod jsou právními předpisy vyšší právní síly než DŘ.

Ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má. Soudy rozhodující ve správním soudnictví mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních (viz usnesení rozšířeného senátu NSS 6 As 7/2005-109, ze dne 21. října 2008).

Na základě usnesení rozšířeného senátu NSS č.j. 4 Afs 210/2014-57, ze dne 24. 11. 2015 již rozhodoval NSS v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č.j. 2 Afs 186/2015-43, kdy zrušil rozsudek krajského soudu z důvodu vady řízení ačkoliv nebyla namítána (neuplatnění penále dle novější právní úpravy, která je pro subjekt příznivější).

2. Případy, na něž dopadá usnesení rozšířeného senátu NSS:

Penále z dodatečně doměřené daňové ztráty tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, je-li daňová ztráta snižována.

V souladu s přechodnými ustanoveními k zák. č. 230/2006 Sb., kterým byl novelizován zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění, se úprava penále dle § 37b týká daní, u kterých uplynula lhůta pro podání daňového přiznání ode dne 1. 1. 2007 (do 31. 12. 2010).

Dle původní úpravy v zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, § 37b odst. 1 písm. c), činilo toto penále 5 %. Dle § 251 odst. 1 písm. c) DŘ činí penále 1 %.

3. Stanovení postupů v jednotlivých fázích daňového řízení

V případě penále, které se vztahuje k dodatečně snižované daňové ztrátě, které by se uplatňovalo v souladu s § 264 odst. 13 DŘ dle § 37b odst. 1 písm. c) původní právní úpravy (tzn. 5 %), bude v souladu s usnesením NSS, č. j. 4 Afs 210/2014-57, ze dne 24. 11. 2015, stanoveno penále dle (nové) právní úpravy obsažené v DŘ (tzn. 1 %).

a) doměřovací řízení

Správce daně již při vydání dodatečného platebního výměru na nižší částku daňové ztráty, jehož součástí je i daňové penále, stanoví toto penále dle (nové) právní úpravy obsažené v DŘ (tzn. ve výši 1 %).

b) odvolací řízení

Správce daně v rámci odvolacího řízení rozhodne o uplatnění (nové) právní úpravy obsažené v DŘ (tj. 1 %) v případě stanovení penále, a to i v případech, kdy tuto námitku daňový subjekt neuplatní.

c) řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích

Důvodem pro použití mimořádných opravných a dozorcích prostředků nemůže být změna právního názoru. Temporální účinky takových rozhodnutí směřují pouze do budoucna. V kontextu toho nelze tedy obnovit řízení či nařídit přezkoumání rozhodnutí pouze z důvodu, že došlo ke změně právního názoru NSS.

Pokud však již tato řízení z jakéhokoliv důvodu běží, je nutné závěry rozšířeného senátu NSS do rozhodnutí promítnout, a to i bez aktivního požadavku daňového subjektu.

4. Technické řešení v ADIS

V současné době byla iniciována změna v příslušné úloze ADIS. Na základě posouzení řešitelů bude následně sdělen postup, jak změnu výše sazby penále u konkrétního doměření realizovat.

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Na vědomí

Odboru 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí

Odboru 39 - Správní činnosti Ministerstva financí