

Závěrečné stanovisko s návrhem opatření k nápravě

ve věci pana J. P.

A - Závěry šetření

Šetřením postupu Finančního úřadu v Plzni¹ (dále také "finanční úřad") ve věci odvodu 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), vedeného na základě podnětu J. P., bytem xxxx (dále jen „stěžovatel“), jsem dospěl k následujícím obecným závěrům prezentovaným ve zprávě o šetření ze dne 17. února 2014.

Jestliže úrok z prodlení byl uplatňován po dobu pěti let (§ 252 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. prosince 2014), nelze již uplatňovat úrok z posečkané částky (§ 157 odst. 2 daňového řádu). Shodná úvaha se uplatní v případě postupu dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, 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.

Nesouhlasil jsem proto s postupem 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).

Ve věci jsem oslovil nejen finanční úřad, ale i Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) a Ministerstvo financí se žádostí o jejich stanovisko (podrobnosti viz předmětná zpráva o šetření).

Úřadům jsem dal následující doporučení.

Ministerstvu jsem navrhl, 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 jsem navrhl dvě možná řešení situace:

- [1] Podle mého názoru je správce daně (zejména pak GFŘ) oprávněn (a současně i povinen) za využití analogie legis omezit uplatnění úroku z posečkané částky lhůtou uvedenou v § 252 odst. 2 daňového řádu, a to i bez změny právní úpravy.

¹ 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“).

(Při přijetí této varianty změna právní úpravy nebyla nezbytná, nicméně bývala by přispěla k právní jistotě.)

- [2] Druhé řešení představovalo nastíněný návrh ministerstva, tedy upuštění od předepsání úroku z posečkané částky. Při zvolení této varianty jsem GFR doporučil, aby vydalo nový metodický pokyn, a to dle vyjádření ministerstva.

B - Vyjádření úřadů

B.1 Vyjádření Finančního úřadu pro Plzeňský kraj

V dopisu ze dne 1. dubna 2014, č. j. 747561/14/2300-04700-401345, mi Ing. Roman Kasl, ředitel Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, sdělil, že při předepisování úroku z posečkané částky je správce daně povinen řídit se platnými a účinnými právními předpisy dopadajícími na danou oblast a dále je povinen respektovat výklad těchto právních předpisů metodickými pokyny GFR. Upozornil na skutečnost, že daňový řád výslovně (§ 157 odst. 7 daňového řádu) stanoví povinnost uhradit úrok z posečkané částky po celou dobu posečkání bez jakékoliv moderace (ve vztahu k § 252 odst. 2 daňového řádu, resp. § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel). Má tedy za to, že z uvedeného pak neplyne nesprávnost předepisování úroku z posečkané částky poté, co byla dosažena maximální doba uplatňování úroku z prodlení, resp. maximální výše penále za porušení rozpočtové kázně. Moje navrhovaná řešení však nemůže vzhledem k pozici finančního úřadu posoudit (není legislativním navrhovatelem ani tvůrcem interní metodiky).

B.2 Vyjádření Generálního finančního ředitelství

Ing. Jan Knížek, generální ředitel GFR, mi v dopisu ze dne 17. dubna 2014, č. j. 12594/14/7000-51000-050277, sdělil, že podle jeho názoru nelze v daném případě využít principu analogie legis, jelikož tento princip lze použít v případě, kdy se použije postup upravený právní normou na situaci právní normou neupravenou (kdy zákonodárce opomene skutečnost v předpisu uvést). **Samotné právní vakuum však není důvodem použití analogie legis.** Zdůraznil, že zákonodárci nic nebránilo, aby omezil i uplatnění úroku z posečkané částky (jak učinil u úroku z prodlení). **Ze skutečnosti, že tak neučinil, generální ředitel usoudil, že omezení uplatnění úroku z posečkané částky neměl v úmyslu.**

K navrhovanému vydání metodického pokynu generální finanční ředitel uvedl, že metodický pokyn k aplikaci § 157 odst. 7 daňového řádu již existuje; pokrývá všechny zákonné důvody pro upuštění od předepsání úroku z posečkané částky, konkrétní případy však musí být posuzovány ad hoc (jde o metodický pokyn č. 15/2012). Uvedl, že není možné vytvářet novou metodiku, která by šla nad rámec zákona, tzn. nemůže zavést upuštění od předepsání úroku z posečkané částky, pokud penále dle rozpočtových pravidel dosáhlo svého maxima či již uplynula lhůta 5 let pro uplatnění úroku z posečkané částky. Dále sdělil, že finanční úřady posuzují každý jednotlivý případ zvlášť, a pokud by v obdobném případě bylo prokázáno, že placení úroku z posečkané částky zakládá v důsledku ekonomických nebo sociálních poměrů účastníka tvrdost úroku, bylo by od předepsání upuštěno.

Připomněl svůj názor, že úrok z posečkané částky nelze považovat za znevýhodňující. Naopak úrok z posečkané částky představuje výhodu v tom,

že správce daně prodlužuje splatnost daně a daňový subjekt má možnost nadále disponovat s finančními prostředky, které by jinak musel správci daně hradit. Úrok z posečkané částky tak představuje cenu peněz za toto dispoziční oprávnění.

B.3 Vyjádření Ministerstva financí

Ve vyjádření ze dne 22. dubna 2014, č. j. MF-18813/2014/32-3201, Mgr. Karel Šimek, ředitel odboru Daňová legislativa Ministerstva financí, uvedl, že k mé navrhované variantě řešení za využití analogie musí být přistupováno obezřetně (je vždy nutné uvažovat, zda jde o překlenutí mezery, aby mohlo být zajištěno řádné použití a aplikace právní normy, nebo zda jde o vůli zákonodárce, který záměrně danou oblast neupravil). Podle jeho názoru, správce daně, na rozdíl od soudu, **není oprávněn zákon vykládat, natož aby jej mohl svou činností dotvářet**. Správce daně totiž není při správě daní vázán pouze zákonem, ale dle „§ 5 odst. 1 daňového řádu také podzákonnými právními předpisy včetně interních předpisů jemu nadřízených orgánů (normativních i individuálních)“. Soud navíc je v některých případech povinen využít analogie, aby stranám nebyla odepřena spravedlnost. Správce daně však neřeší spor dvou stran, nenalézá právo, pouze je aplikuje.

I kdyby připustil možnost analogie ve veřejném právu ve výjimečných případech, bylo by nutné posoudit, zda v konkrétním případě existuje relevantní **mezera v právu**, kterou je třeba analogií překlenout. Nesdílí však můj názor, že zde se jedná o mezeru práva. Zdůraznil, jak jsem uvedl i ve zprávě o šetření, že úrok z prodlení a úrok z posečkané částky mají **odlišnou právní úpravu**. Jedná se totiž o odlišné instituty s rozdílným účelem, povahou a „limitace uplatnění jednoho je závislá na běhu času a u druhého je ponechána diskreci správce daně“ (od předepsání úroku u posečkané částky je možné na rozdíl od předepsání úroku z prodlení upustit - § 157 odst. 7 daňového řádu).

Shrnu, že s ohledem na uvedené není možné v daném případě využít analogii legis, a aplikovat tak strop pro uplatnění úroku z prodlení na úrok z posečkané částky. Zároveň zdůraznil, že zavedení takového stropu není ani žádoucí. Proto trvá na svém doporučení, aby GŘF vydalo metodický pokyn, dle kterého by bylo možné povolit posečkání vždy pouze na dobu 5 let. Při pokračování v posečkání by pak správce daně upustil od předepsání úroku z posečkané částky. Tím by materiálně bylo dosaženo stejného výsledku jako při použití analogie legis (resp. při zákonném stanovení stropu).

Na základě doporučení na změnu právní úpravy ministerstvo navrhlo změnu daňového řádu (s účinností od 1. ledna 2015 – viz dále).

C - Závěrečné hodnocení

Jelikož shledané pochybení správce daně nebylo dosud dostatečně napraveno, vydávám své závěrečné stanovisko podle § 18 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv. Součástí stanoviska je návrh opatření k nápravě.

C.1 Ke zmíněné novele daňového řádu

Jak uvedlo ministerstvo, od 1. ledna 2015 se změnil daňový řád [zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen zákon č. 267/2014 Sb.)].

Mimo jiné došlo ke změně § 262 odst. 2 daňového řádu tak, že je vypuštěna věta třetí, tedy věta omezující uplatnění úroku z prodlení na dobu 5 let.

Důvodová zpráva ke změně uvádí následující. „Z důvodu sjednocení právní úpravy úroků v rámci daňového řádu, resp. z důvodu zajištění jednotného přístupu ke všem subjektům, na které dopadá povinnost jednotlivé druhy úroků hradit, se navrhuje vypustit časové omezení 5 let pro výpočet úroku z prodlení. Dosavadní úprava zakládá v tomto ohledu nedůvodný rozdíl s úpravou pro výpočet jiných úroků. Primárně jde o nesoulad s délkou úročení v případě posečkání. V případě úroku z posečkané částky podle § 157 odst. 2 daňového řádu po uplynutí 5 let nedochází k ukončení úročení, čímž se osoba, které je posečkána úhrada daně, dostává paradoxně do horší pozice než dlužník, kterému posečkání nesvědčí. Tato distorze byla v minulosti kritizována i veřejným ochráncem práv. Sekundárně lze vyzorovat nesoulad i s dalšími úroky obsaženými v daňovém řádu. Jde o úroky, které je povinen hradit daňovému subjektu správce daně (úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu). Zde opět neexistuje 5letý časový limit, který by úročení ukončil.“

Ačkoliv mým záměrem bylo omezit možné uplatňování úroku z posečkané částky maximální 5letou lhůtou (v součtu s lhůtou, po kterou se uplatňoval úrok z prodlení), zákonodárce šel opačnou cestou a odstranil 5letý limit i pro úrok z prodlení. Přestože můj záměr splněn nebyl, musím připustit, že **samotný nesoulad mezi rozsahem uplatňování úroku z prodlení a uplatňováním úroku z posečkané částky byl do budoucna odstraněn.**

Nicméně nebyla vyřešena celá problematika, kterou jsem se zabýval ve své zprávě o šetření, neboť novela nevyřešila situaci, kdy je uplatňován úrok z posečkané částky poté, co **penále dle rozpočtových pravidel dosáhlo své maximální výše, tj. výše odvodu.**

C.2 Uplatňování úroku z posečkané částky poté, co penále dle rozpočtových pravidel dosáhlo své maximální výše, tj. výše odvodu

Předně si dovoluji zdůraznit, že omezení maximální výše penále na výši odvodu je podle mého názoru **odůvodněné**. V rozpočtových pravidlech je obsaženo již od počátku jejich účinnosti (1. ledna 2001). Jelikož odvod (i penále) lze uložit ve lhůtě 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně (§ 44a odst. 10 rozpočtových pravidel²), a praxe ukazuje, že kontroly odhalující porušení rozpočtové kázně jsou často prováděny teprve po několika letech, bylo by nepřiměřené, aby se pozdní kontrola promítla do výše penále tak, že by několikrát převýšila odvod (tedy často ve výši dotace). **Proto považuji za vhodné, aby výše penále byla i nadále omezena, jak je dnes.**

Tím se však dostáváme ke stejnému nesouladu jako u úroku z prodlení před novelou daňového řádu. Nadále se domnívám, že **pokud penále za porušení rozpočtové kázně (§ 44a odst. 8 rozpočtových pravidel) dosáhlo své maximální částky (tj. 100 % odvodu), nelze již uplatňovat úrok z posečkané částky.**

² Ve srovnání se základní 3letou lhůtou pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu).

Jako hlavní argumenty mohu ze své zprávy o šetření zopakovat:

Má-li být posečkaní s platbou odvodu **výhodou**³ (na rozdíl od placení penále) pro spolupracující daňový subjekt (důvodová zpráva – viz § 157 daňového řádu⁴), je nutné zohlednit zákonné omezení **penále ve výši odvodu**. I zde platí, že v některých případech (pokud penále dosáhlo maximální výše odvodu) totiž daňový subjekt, který požádá o posečkaní, doplatí na svoji spolupráci se správcem daně. Pokud by o posečkaní nežádal nebo mu nebylo povoleno, nebyl by po splacení penále ve výši odvodu povinen platit další penále. Jak už jsem uvedl ve zprávě o šetření, tento výsledek zcela jistě nebyl úmyslem zákonodárce a je zcela absurdní.⁵

Nadále se přikláním k závěru, že **správce daně může dospět k časovému omezení uplatnění úroku z posečkané částky za stávajícího znění právní úpravy, tj. bez změny textu zákona, a to překonáním dané mezery v zákoně dotvářením práva.**

Podle mého názoru jde o **mezeru v zákoně**, tedy **protiplánovou neúplnost zákona**, nikoliv o stav zamýšlený zákonodárcem (tzv. nezamýšlená mezera).⁶ Jsem si vědom, že ne každá absence explicitní právní úpravy je mezerou v zákoně. Pro shledání mezery v právu je nutné zodpovědět otázku, zda jde o rozpor mezi jazykovým významem a tím, jaký by měl být význam daného předpisu, aby byla zachována existující hodnotová rozhodnutí v právním řádu a také hierarchická výstavba právního řádu.⁷ Domnívám se, že v daném případě lze shledat rozpornost textu právního předpisu se smyslem a účelem právní úpravy, jelikož není žádný rozumný důvod pro uplatňování úroku z posečkané částky poté, co penále již dosáhlo své maximální částky a není možné je využít jako sankčního mechanismu, ale **ani jeho udržovací funkce**⁸ (viz zpráva o šetření). Absence limitu pro úrok z posečkané částky je tak mezerou v zákoně.

Souhlasím proto s názorem v odborné literatuře,⁹ že takovou mezeru v právu může právo aplikující orgán překlenout **dotvářením práva** (jako druh nalézání práva praeter legem - za použití analogie).¹⁰ „Základními legitimačními důvody, které hovoří ve prospěch dotváření práva, jsou princip účelnosti a hlavně princip bezrozpornosti právního řádu..., který je pak velmi úzce spjat s principem rovnosti, resp. formální spravedlnosti... V případě zásadního rozporu, pro který neexistují žádné racionální důvody, je též oslabena oprávněná důvěra adresátů práva v tuto právní úpravu. Proto

³ Již ponechávám stranou, zda úrok z posečkané částky má pouze udržovací funkci, či rovněž sankční funkci, a to vzhledem k porovnání jeho výše a výše inflace.

⁴ Viz Daňový řád: komentář. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xvii, s. 763.

⁵ Obdobný závěr vyplývá i z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. novelizující daňový řád.

⁶ Skutečnost, že by takovou úpravu zákonodárce zamýšlel nelze dovodit ani z důvodové zprávy ani z jiných zdrojů.

⁷ MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2010, xviii, 276 s. ISBN 9788074001499. S. 221.

⁸ Dodávám, že vzhledem k porovnání výše úroku z posečkané částky a výše inflace lze důvodně pochybovat o tom, že úrok z posečkané částky má pouze udržovací funkci (osobně spatřuji i sankční funkci).

⁹ MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2010, xviii, 276 s. ISBN 9788074001499. HLOUCH, Lukáš. *Teorie a realita právní interpretace*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2011, 348 s. ISBN 9788073803032. MATES, Pavel. *Analogie ve správním právu, kdy ano a kdy ne*. Správní právo. 2014, 1-2.

¹⁰ I Ústavní soud uznal dotváření práva za legitimní nástroj nalézání práva, např. náleze sp. zn. IV. ÚS 301/05, ze dne 13. listopadu 2007, náleze 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).

může princip hodnotové bezrozpornosti převážet nad principem právní jistoty.¹¹ Podotýkám, že dotváření práva má své hranice, jednou z nich je hranice *lex lata* – tj. „jasný text příslušného ustanovení s jasně průkazným úmyslem historického zákonodárce“.¹² Zde úmysl historického zákonodárce jasně průkazný zcela jistě není (důvodová zpráva o tomto mlčí, nejsou mi známy ani jiné prameny, ze kterých by tento úmysl byl zřejmý).

Tato teorie nepopírá teorii dělby moci, jak by se mohlo na první pohled zdát. **„Není-li možné ze zákonodárství dovodit konkrétní pravidlo chování, musí je dotvořit orgán, který je oprávněn rozhodnout konkrétní případ...“**¹³ Ačkoliv jde nejčastěji o soud, není vyloučeno, aby tak činil i jiný orgán. **Odborná literatura zdůrazňuje, že je tak povinen postupovat každý orgán veřejné správy, pokud aplikuje právo.**¹⁴

Trvám tedy na závěru z mé zprávy, že správce daně je oprávněn (a současně povinen) **dotvořit právo i ve finančním právu, pokud je ve prospěch daňového subjektu a pokud je to nezbytné pro překonání mezery v právu.**¹⁵ Použití analogie ve finančním právu za účelem překonání mezery v právu ostatně vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu.¹⁶

Za využití analogie legis¹⁷ tak může omezit uplatnění úroku z posečkané částky výši odvodu, a to i bez změny textu zákona. S ohledem na složitost problematiky je vhodné, aby GŘ je vedl metodickým pokynem (za účelem sjednocení praxe).¹⁸

Znovu si dovoluji zopakovat, že 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

¹¹ MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, xviii, 276 s. ISBN 9788074001499. S. 215.

¹² MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, xviii, 276 s. ISBN 9788074001499. S. 232.

¹³ Tamtéž.

¹⁴ Tamtéž.

¹⁵ Srov. MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, xviii, S. 236-237. Obdobně i v trestním právu hmotném – z jeho principů vyplývá zákaz dotváření práva v neprospěch pachatele. Argumenty, které však tento závěr odůvodňují, však mohou hovořit ve prospěch dotváření práva in dubio mitius. Rovněž Mates (MATES, Pavel. *Analogie ve správním právu, kdy ano a kdy ne*. Správní právo. 2014, 1-2.) upozorňuje, že zákaz analogie platí ve veřejném právu a priori tam, kde jsou ukládány účastníkovi povinnosti. „Zásadním požadavkem pro připuštění analogie ve veřejném právu je, že se tak děje ve prospěch účastníka řízení a rozhodně nemohou být chráněna práva silnějšího subjektu správněprávního vztahu, tedy správního úřadu.“ Současně upozorňuje, že pokud je použití analogie namísto, správní orgán k ní musí přistoupit, jinak je jeho postup nezákonný.

¹⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 17/2009-107. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 2/2005-42. Oba rozsudky se zabývaly stanovením lhůty ve finančním právu, ačkoliv v předmětných zákonech nebyla explicitně vyjádřena.

¹⁷ 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

¹⁸ Rozhodně nepopírám základní zásadu, že daň může mít uložena jen na základě zákona. Zde je však situace opačná, neboť se jedná o postup ve prospěch daňového subjektu.

platební výměr na penále (platební výměr dne 11. listopadu 2013 vydal platební výměr č. j. 1622504/13/2300-04705-402664), jelikož spolu s úrokem z posečkané částky již dosáhlo svého maxima.

Podotýkám, že dopad na tuto problematiku nemá ani navrhovaná změna rozpočtových pravidel (související s návrhem zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě).¹⁹

C.3 Upuštění od předepsání úroku z posečkané částky

Ve zprávě o šetření jsem parafrázoval vyjádření ministerstva: „Ministerstvo dále připomnělo, že GŘ 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 posečkaní po delší než pětileté období způsobuje v důsledku ekonomických nebo sociálních poměrů účastníka tvrdost úroku, bylo by možné od jeho předepsání upustit.“ GŘ tuto myšlenku potvrdilo.

Přesto po nastudování tohoto metodického pokynu mám pochybnosti, zda jej lze aplikovat na postup dle § 157 odst. 7 daňového řádu. Jak vyplývá z předmětu pokynu (čl. I), vztahuje se na žádosti o prominutí odvodu nebo penále za porušení rozpočtové kázně. Vymezuje skutečnosti, v nichž lze spatřovat důvody hodné zvláštního zřetele ve smyslu § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel. Z žádného článku však neplyne, že je možné je uplatňovat i na postup dle § 157 odst. 7 daňového řádu. Možnost upustit od předepsání úroku z posečkané částky je tak spojena pouze **s ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu**, které v daném pokynu nejsou definovány. Upuštění proto nepovažuji za vhodné řešení absence limitu pro uplatňování úroku z posečkané částky poté, co penále dosáhlo své maximální částky.

C.4 Prominutí úroku z posečkané částky

Jako další možnost řešení se nabízí **prominutí úroku z posečkané částky**. Do 31. prosince 2014 bylo možné prominout příslušenství daně pouze hromadně dle § 260 daňového řádu (z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z daňových předpisů, příp. při mimořádných, zejména živelných událostech). Ačkoliv od 1. ledna 2015 lze příslušenství daně prominout v individuálních případech, podotýkám, že vzhledem k přechodnému ustanovení zákona č. 267/2014 Sb.²⁰ nelze možnost tohoto individuálního prominutí vztahovat na daný případ.

Jestliže se neshodneme, že správce daně postupoval **nezákonně**, je nutné trvat minimálně na hodnocení, že nastalá situace je nesrovnalostí vyplývajících z daňových předpisů. Navrhuji proto i **alternativní opatření k nápravě** v podobě prominutí úroků z posečkané částky z důvodů nesrovnalostí v zákoně, a to v rozsahu níže uvedeném.

¹⁹ Ustanovení § 44a odst. 1 zůstává stejné, vyjma změny názvosloví.

²⁰ „3. Žádat o prominutí penále lze pouze v případě penále vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

4. Žádat o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky lze pouze v případě úroku vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

D - Opatření k nápravě

Jelikož mám za to, že správce daně je oprávněn výše uvedeným způsobem vyložit daňový řád, navrhuji

I. Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj

(A) provést přezkumné řízení (tedy postoupit tento podnět k zahájení přezkumného řízení dle § 122 daňového řádu), a v něm:

- změnit platební výměr č. 606310/12/138984402664 ze dne 28. 11. 2012 tak, že úrok z posečkané částky se stanoví pouze ve výši 98,- Kč,
- zrušit platební výměr č. j. 1622504/13/2300-04705-402664 ze dne 11. listopadu 2013, kterým byl stanoven **dopočet penále** za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 3. července 2012 do 11. ledna 2013 vyčíslený částkou 98,- Kč.

Současně je nutné situaci řešit i do budoucna. Generálnímu finančnímu ředitelství tedy navrhuji, aby

(B) vydalo metodický pokyn správcům daně pro předepisování úroku z posečkané částky tak, aby zohledňoval limit pro uplatňování penále.

II. Jestliže šetřené subjekty budou trvat na nemožnosti dospět k omezení uplatňování úroku z posečkané částky (ve vztahu k limitu penále) bez změny zákona, navrhuji jako alternativu tato opatření k nápravě:

Ministrovi financí navrhuji, aby

- (C) dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu prominul úroky z posečkané částky předepsané podle daňového řádu ve znění účinném do 31. prosince 2014 v rozporu s výše uvedeným pravidlem – tedy poté, co již nešlo **uplatňovat úrok z prodlení, případně pokud penále dosáhlo své maximální částky (tj. 100 % odvodu)**, u které nedošlo k uplynutí lhůty pro placení daně (avšak i poté, kdy došlo k její úhradě);
- (D) navrhlo změnu právní úpravy tak, aby úrok z posečkané částky nebyl uplatňován poté, co penále (§ 44a odst. 8 rozpočtových pravidel) dosáhlo své maximální výše, tj. výše odvodu (případně, kdy již uplatněné penále spolu s uplatněnými úroky z posečkané částky dosáhly tohoto limitu).

Do změny právní úpravy Generálnímu finančnímu ředitelství navrhuji, aby

(E) zohlednilo tuto problematiku při vydání metodického pokynu pro prominutí příslušenství dle daňového řádu ve znění účinném od 1. ledna 2015.

Závěrečné stanovisko zasílám Ministerstvu financí, Generálnímu finančnímu ředitelství a Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj a žádám, aby mi v souladu se zákonem o veřejném ochránci práv sdělily, zda provedly navržená opatření k nápravě. Odpověď očekávám v zákonné lhůtě 30 dnů od doručení stanoviska. Stanovisko zasílám také stěžovateli.

Pokud úřady nepřijmou navržená opatření k nápravě nebo provedená opatření nebudou považovat za dostatečná, podle § 20 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv mohou vyrozumět vládu, případně mohou o svých zjištěních informovat veřejnost včetně sdělení jmen osob oprávněných jednat jménem úřadů.

JUDr. Stanislav K ř e č e k
zástupce veřejné ochránkyně práv