



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Odeř Agrar k. s.**, se sídlem Odeř 40, Hroznětín, zast. Ing. Janem Čapkem, daňovým poradcem, kanceláří Ernst & Young s. r. o., se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, (dříve Finanční ředitelství v Plzni) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 26. 6. 2012, č. j. 4583/12-1200-401688, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2014, č. j. 57 Af 44/2012 – 55,

t a k t o :

- I.** V řízení **se pokračuje.**
- II.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám jeho zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 26. 6. 2012, č. j. 4583/12-1200-401688, a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ostrově, dodatečného platebního výměru ze dne 7. 10. 2010, č. j. 39641/10/129970402319, jímž byla zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 v částce 94 884 068 Kč, stanovena daňová povinnost ve výši 0 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 4 744 203 Kč dle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Žalobou podanou dne 27. 8. 2012 napadl žalobce uvedené rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni u krajského soudu. Spornou otázkou byla zákonnost vyměření penále žalobci podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, po nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 5 % snižované částky. Žalobce se domníval, že stěžovatel postupoval nezákonným způsobem, když nezohlednil možnost retroaktivního působení zákona v jeho prospěch [čl. 15 odst. 1 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech a čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“)]; při jeho zohlednění by stěžovatel podle ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu vyměřil penále totiž pouze ve výši 1 %. Žalobce dále poukazoval na neústavní aplikaci ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků pro rozpory s čl. 11 odst. 5 Listiny ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky a pro porušení ústavních principů při přijetí uvedeného ustanovení v rámci zákona č. 230/2006 Sb. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušil, nebo také předložil věc Ústavnímu soudu (čl. 95 odst. 2 Ústavy).

Působnost Finančního ředitelství přešla v průběhu soudního řízení s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, jež se tak stalo podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), ve znění pozdějších předpisů, žalovaným.

Krajský soud prvně rekapituloval vývoj ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 49, č. 1889/2009 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz) a zákon č. 230/2006 Sb., který uvedené ustanovení novelizoval. Citovanou novelou bylo do zákona o správě daní a poplatků vloženo ustanovení § 37b, jež krajský soud považoval za sankci ukládanou daňovému subjektu za nesprávné daňové tvrzení. K tomuto závěru dospěl jednak proto, že novelizované ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků upravovalo úrok z prodlení – ekonomickou náhradu za pozdní úhradu daně, a zároveň vzal v potaz systematiku zákona (§ 37b tamtéž byl začleněn mezi sankce) a postavení penále naroveň pokutám v pořadí úhrad (§ 59 odst. 5 tamtéž). Institut penále byl s dílčími změnami převzat také do ustanovení § 251 daňového řádu, přičemž důvodová zpráva k tomuto zákonu institut označovala za sankci vznikající přímo ze zákona; obdobně bylo proto sankcí za finanční delikt i penále podle ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků.

Krajský soud dospěl v napadeném rozsudku k závěru, že institut penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků je nutné od 1. 1. 2007 považovat za sankci ukládanou daňovému subjektu za nesprávné daňové tvrzení, tedy za sankci za správní (finanční) delikt, případně trestní obvinění, ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Dle krajského soudu zde již na rozdíl od starší právní úpravy nepřevažuje funkce kompenzace hodnoty neuhrazené pohledávky či donucení dlužníka k zaplacení dlužné částky, resp. paušalizované náhrady újmy vzhledem k výpadku daňových příjmů způsobených prodlením daňového subjektu, ale oddělením tohoto institutu od institutu úroku z prodlení jednoznačně došlo ke zvýraznění funkce penále jakožto trestu za nesprávné vykázaní daňové povinnosti (příp. odpočtu daně nebo daňové ztráty). Proto je nutné u tohoto institutu zohledňovat také zásady trestního práva, včetně zásady možného retroaktivního působení zákona ve prospěch pachatele (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27).

Poněvadž nebylo řízení o předepsání penále pravomocně skončeno do nabytí účinnosti daňového řádu, bylo třeba aplikovat pro žalobce příznivější právní úpravu v § 251 odst. 1 písm. c)

pokračování

daňového řádu namísto § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Přechodné ustanovení v § 264 odst. 13 daňového řádu nebylo možné vykládat v rozporu s čl. 40 odst. 6 věty druhé Listiny a čl. 15 odst. 1 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech. Stěžovatel měl proto při rozhodování zohlednit novější právní úpravu příznivější pro žalobce.

Při posuzování ústavní konformity ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků vycházel krajský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, č. 1889/2009 Sb. NSS, a nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 a Pl. ÚS 37/11 (judikatura Ústavního soudu je dostupná z nalus.usoud.cz). Dospěl přitom k závěru, že penále upravené v § 37b zákona o správě daní a poplatků nemá likvidační povahu, sankce sleduje legitimní cíl, zákonodárce se nedopustil porušení ústavních principů a ustanovení nemá „rdousící“ účinek, aby krajský soud musel postupovat ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky. Důsledky aplikace uvedeného ustanovení se naplno projeví za účinnosti daňového řádu, kdy přestaly platit moderační instituty. Přesto je možné vyložit ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků ústavně konformním způsobem; správní orgány jsou totiž v každém jednotlivém případě povinny zvážit, zda neupustit od sankce, aby nedocházelo k zásahu do práv garantovaných v čl. 11 odst. 5 a čl. 26 odst. 1 Listiny. Ohledně námitky protiústavnosti legislativní procedury přijetí zákona č. 230/2006 Sb. krajský soud odkázal na rozsudek ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 - 68, v němž Nejvyšší správní soud neshledal ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků za rozporné s ústavním pořádkem z důvodu jeho přijetí formou „přílepku“ k zákonu č. 230/2006 Sb.

Závěrem krajský soud vyjádřil názor, že se necítí vázán názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 - 68. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí vycházel ze svého předchozího rozsudku ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, přičemž konstatoval, že penále nelze považovat za sankci. Nezabýval se ale tím, zda jsou závěry, na které odkazoval, aplikovatelné i na institut penále v nově vloženém ustanovení § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků s účinností od 1. 1. 2007, jež se odlišuje od penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“

Stěžovatel předně uvádí, že krajský soud nesprávně posoudil povahu ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, neboť uvedl, že se jedná o sankci za správní delikt spočívající v porušení zákonné daňové povinnosti. Stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005. Závěry v něm obsažené k ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 je možné aplikovat i na penále dle § 37b vloženého do zákona o správě daní a poplatků novelou s účinností od 1. 1. 2007. Nejvyšší správní soud uvedl, že toto penále nemá likvidační nebo lichvářskou povahu, je přiměřené, jeho výše je oprávněná. Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že právní úprava penále musí obsahovat instituty individualizace a moderační sankce alespoň v dalších fázích inkasa daně státem. V rozsudku ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 1 Afs 1/2011, Nejvyšší správní soud vycházel z předchozího rozhodnutí a k povaze penále uvedl, že jej nelze chápat jako sankci za správní delikt či trestní obvinění. Povinnost hradit penále vzniká přímo ze zákona, a předpis penále je tak pouze deklaratorním rozhodnutím. Nejvyšší správní soud hodnotil ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků rovněž v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, sp. zn. 9 Afs 27/2011, ve kterém dospěl k závěru, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, a proto na něj nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného.

Krajský soud názorem o sankční povaze penále pominul smysl ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků. Penále totiž nedosahuje převážně represivní povahy; může totiž například oproti institutům zvýšení daně (§ 68 zákona o správě daní a poplatků) nebo pokuty (§ 37 tamtéž) sloužit jako paušalizovaná náhrada eventuální újmy státu a rovněž jako motivace daňového subjektu k řádnému a včasnému plnění povinností. Povinnost platit penále vzniká daňovému subjektu přímo ze zákona, nikoli na základě uplatnění diskrece správce daně. Předpis penále je deklaratorním rozhodnutím a s daňovým subjektem není vedeno běžné řízení o správním deliktu, v němž by mohly být uplatněny obecné principy trestání.

Stěžovatel dále vychází z § 264 odst. 13 daňového řádu, který vymezuje podmínky pro aplikaci dosavadní právní úpravy. Díkce přechodného ustanovení má zajistit stejný přístup ke všem poplatníkům bez ohledu na zjištění nesprávně uvedené výše daňové ztráty před nebo po účinnosti daňového řádu. Závěr krajského soudu by naopak znamenal nerovné zdanění daňových subjektů.

Jelikož ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků není možné chápat jako sankci za správní delikt, krajský soud se dopustil nesprávné úvahy aplikací čl. 40 odst. 6 Listiny, protože z povahy předmětného případu nelze připustit analogické zohlednění zásad trestního práva. Zároveň krajský soud popřel vůli zákonodárce výslovně projevenou v § 264 odst. 13 daňového řádu, protože v posuzovaném případě dovedl nutnost aplikace ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu namísto § 37 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

K otázce ústavnosti § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků stěžovatel poukazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2012, II. ÚS 3803/11, v němž Ústavní soud aproboval závěry obecných soudů, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, a proto při jeho předepsání nelze aplikovat zásady trestního práva.

Stěžovatel s krajským soudem dále nesouhlasí ohledně absence moderačních institutů ve vztahu k předmětnému případu. Stěžovatel se domnívá, že byl-li žalobci vydán platební výměr dne 7. 10. 2010, poskytoval mu tehdy účinný zákon o správě daní a poplatků instituty, které naplňovaly princip individualizace sankce a které byl žalobce oprávněn využít (§ 55a, § 60 a § 65 zákona).

S ohledem na vše uvedené stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce zaslal zdejšímu soudu dne 9. 10. 2014 vyjádření ke kasační stížnosti. Uvádí, že se zcela ztotožňuje s nadepsaným rozsudkem krajského soudu. Závěr, že penále není možné považovat za sankci za správní delikt, považuje za nepřesný a mimo ekonomickou realitu, protože penále má primárně sankční charakter. Výpočet penále mechanismem daným přímo ze zákona také nemůže institut zbavit povahy sankce za správní delikt, protože taková aplikace práva by mohla vést zákonodárce k zavádění automatických sankcí do zákona, aby nebylo připuštěno užití zásad chránících pachatele před svévolným výkonem práva. Penále za snížení daňové ztráty podle zákona o správě daní a poplatků předepisované po účinnosti daňového řádu bylo zcela neproporciální, protože bylo vyšší než penále v případě zvyšování daňové povinnosti, bylo pětinasobně vyšší než penále vyměřované v identické situaci podle daňového řádu a bylo nesrovnatelně vyšší než jakákoli jiná sankce v daňovém právu, při níž nedochází k přímému krácení státního rozpočtu; srovnatelné bylo sice s pokutou dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ale tento zákon připouští možnost moderaace. Neproporcionalita se potom naplno projevila s účinností daňového řádu, kdy přestala platit moderační ustanovení. Ačkolí byl dodatečný platební výměr č. j. 39641/10/129970402319 vydán dne 7. 10. 2010, kdy byl ještě

pokračování

účinný zákon o správě daní a poplatků, který moderační instituty obsahoval, žalobce s tímto platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu odvolání. Právní moci nabyl tento platební výměr až v roce 2012, tedy za účinnosti nového daňového řádu. Proto do této doby stěžovatel nevěděl, zda bude skutečně doměřeno nějaké penále, u kterého by mohl požádat o jeho prominutí. Žádost o prominutí penále v roce 2012 nebyla přijata s ohledem na absenci takové úpravy v daňovém řádu. Žalobce dále namítá, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 159/2005, podle něhož penále nemá likvidační a lichvářskou povahu, se nevztahovalo na penále podle ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků ale na předchozí právní úpravu. Nelikvidační povahu Nejvyšší správní soud navíc podmínil existencí moderačních institutů, které s účinností daňového řádu od 1. 1. 2011 přestaly existovat; opětovně budou zavedeny s účinností od 1. 1. 2015. Stěžovatel neuvedl v kasační stížnosti jiné důvody než domnělou existenci moderačních institutů a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 159/2005, pro které považuje rozhodnutí krajského soudu v části absence proporcionality a nemožnosti moderace za nezákonné. Žalobce proto zdejšímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, je podána osobou oprávněnou a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky.

Ze správního spisu zjistil zdejší soud následující relevantní skutečnosti.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 10. 2010, č. j. 39641/10/129970402319, Finanční úřad v Ostrově vyměřil žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 daň z příjmů právnických osob v částce 0 Kč, zrušil daňovou ztrátu z příjmu právnických osob v částce 94 884 068 Kč a stanovil žalobci povinnost uhradit penále podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 0 Kč (20 % z částky doměřené daně) a ve výši 4 744 203 Kč (5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty). Finanční ředitelství v Plzni rozhodlo o odvolání podaném proti tomuto platebnímu výměru dne 26. 6. 2012, rozhodnutím č. j. 4583/12-1200-401688, tak, že jej zamítlo a platební výměr potvrdilo.

Kasační stížnost není důvodná.

Při předběžném posouzení věci druhý senát zjistil, že čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu rozhodující ve věci sp. zn. 4 Afs 210/2014, která je právně i skutkově totožná jako nyní projednávaná věc (pouze se týká zdaňovacího období za rok 2008), usnesením ze dne 19. 2. 2015, č. j. 4 Afs 2010/2014 – 28, postoupil věc uvedené spisové značky rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Tento senát při předběžném projednávání věci nesouhlasil se závěry učiněnými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013 - 36, publ. pod č. 3052/2014 Sb. NSS, a naopak chtěl setrvat na závěru, k němuž dospěl krajský soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 30 Af 5/2013 – 41, jenž vycházel z rozsudku napadeného kasační stížností v této věci, tj. že penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků je sankcí za správní delikt spočívající v porušení zákonné daňové povinnosti.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu o věci rozhodl usnesením ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, tak, že „[p]enále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod“. Rozšířený senát dále vrátil věc k dalšímu projednání a rozhodnutí čtvrtému senátu. Usnesení rozšířeného senátu nabylo právní moci dne 24. 11. 2015.

Vázán tímto právním posouzením, rozhodl zdejší soud předložený případ. Nejvyšší správní soud předesílá, že věc projednávaná čtvrtým senátem je obsahově zcela identická jako nyní projednávaná věc, a proto bude Nejvyšší správní soud vycházet z rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 70. Odlišná je pouze jediná námitka týkající se tohoto případu, konkrétně že v nyní projednávané věci byl dodatečný platební výměr vydán ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, a tudíž že zde existovaly moderační instituty. Tato námitka tak bude vypořádána v závěru tohoto rozsudku samostatně.

Dílčí kasační námitky stěžovatele směřují ke dvěma klíčovými otázkám pro rozhodnutí případu: (i) stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně povahy penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive aplikovatelnosti garancí vyplývajících z čl. 40 odst. 6 Listiny na něj. (ii) Zároveň napadá správnost postupu krajského soudu, který se rozhodl přechodné ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu vyložit ústavně konformním způsobem za přímé aplikace čl. 40 odst. 6 Listiny, aniž by shledal rozpor tohoto ustanovení daňového řádu s ústavním pořádkem, který by byl odstranitelný pouze cestou derogace Ústavním soudem. Třetí dílčí námitka, jak již bylo předesláno, se týká aktuálního případu, tedy že platební výměr byl vydán ještě za účinnosti staré právní úpravy.

V otázce povahy penále odkazuje zdejší soud plně na již citované usnesení rozšířeného senátu ze dne ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, konkrétně na jeho bod 54, v němž bylo uvedeno následující: „Rozšířený senát na základě všech výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 je oproti úpravě penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 nutno nablížit jako na sankci. Ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy. Je třeba odmítnout i argument stěžovatele, že zákon penále jako trest výslovně neoznačuje, nýbrž je systematicky považuje pouze za příslušenství daně. Jakkoliv se jedná o zákonný pojem užívaný původně jak zákonem o správě daní a poplatků (srov. § 58), tak nyní daňovým řádem (srov. § 2 odst. 5), jde o vymezení předmětu správy daní, se zdůrazněním, že zde vyjmenované instituty (kromě penále dále úroky a pokuty, nikoliv už náklady řízení) sledují osud daně. To je však kontext procesní, vymezující správci daně rozsah jeho působnosti, bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (blíže srov. náleží ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.).“

Lze tedy shrnout, že krajský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že penále, o kterém bylo stěžovatelem rozhodnuto, představuje trest, a je proto třeba na něj aplikovat i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.

Zbývá vyřešit otázku, zda krajský soud nepochybil, pokud namísto předložení věci Ústavnímu soudu k posouzení souladu § 264 odst. 13 d. ř. s ústavním pořádkem dospěl k závěru, že toto ustanovení lze vyložit způsobem ústavně konformním v souladu s čl. 40 odst. 6 větou druhou Listiny základních práv a svobod. Krajský soud dospěl k závěru, že v případě žalobce

pokračování

měly finanční orgány uplatnit pro žalobce příznivější úpravu penále v § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Stěžovatel k tomu namítá, že krajský soud porušil výslovné zákonné ustanovení tím, že namísto předložení věci Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy (měl-li za to, že § 264 odst. 13 daňového řádu je v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny) aplikoval výklad, který nepřipouští znění zákona (*contra legem*).

Ústavně konformní výklad je základní povinností obecných soudů při interpretaci právních předpisů (srovnej např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 8. 2003, sp. zn. I. ÚS 437/02, nebo nálezy ze dne 13. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 75/04). Z této zásady vyplývá takový přístup k výkladu právních předpisů, že v případech více možných interpretačních variant je možné zvolit pouze ty, které nejsou v rozporu s ústavním pořádkem.

Ústavní soud se v nálezu ze dne 30. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 37/11, zabýval ukládáním sankce podle ustanovení § 135d odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2012, která spočívala v propadnutí tabákových výrobků nebo lihovin a neumožňovala správnímu orgánu věc posoudit v rámci správního uvážení. K tomu uvedl: *„Jestliže by uložení sankce ‚propadnutí tabákových výrobků anebo lihovin‘ mělo likvidační nebo ‚rdousící‘ charakter ve vztahu ke konkrétnímu pachateli, je příslušnému správnímu orgánu při rozhodování o uložení této sankce v každém jednotlivém případě zachována možnost zohlednit kromě závažnosti deliktu a okolností jeho spáchání i majetkové poměry odpovědného subjektu a případně tuto sankci neuložit. Povinnost zvažovat při aplikaci dopady sankce ve vztahu k majetkové podstatě odpovědného subjektu vyplývá přímo z ústavního pořádku, protože jakékoliv uložení majetkové sankce je vždy zásahem do jeho vlastnického práva podle článku 11 Listiny, a musí proto v každém individuálním případě obstát z hlediska výše uvedených ústavních kritérií pro přezkum sankcí. [...] Skutečnost, že § 135d odst. 1 zákona o spotřebních daních nezmiňuje případné dopady sankce ve vztahu k majetkové podstatě odpovědného subjektu, nelze interpretovat tím způsobem, že k nim správní orgán nemusí, nebo dokonce nesmí přiblížit. Na tomto závěru nic nemění ani to, že toto ustanovení nevynechává explicitně meze správního uvážení pro ukládání sankce propadnutí věci a povinnost přiblížit se majetkovým poměrům odpovědného subjektu a neobsahuje ani výslovnou zmínku o možnosti upustit od uložení této sankce. Samotná absence možnosti správního uvážení a možnosti upuštění od uložení sankce propadnutí věci v zákoně o spotřebních daních je především negativním důsledkem přetrvávající roztržičnosti a nekonceptčnosti právní úpravy správního trestání. Tuto absenci nelze vykládat tak, že zákonodárce měl v úmyslu vyloučit povinnost správních orgánů dbát cestou správního uvážení ústavně zaručených základních práv občanů; takovýto výklad by nebylo možné považovat za ústavně konformní. Uložení sankce propadnutí věci by mohlo být protiústavní v konkrétním případě. Posoudit protiústavnost aplikace této sankce v konkrétním případě z výše naznačených hledisek je oprávněn samotný správní orgán, resp. obecný soud. Absence explicitní úpravy takové možnosti v zákoně není sama o sobě důvodem pro zásah Ústavního soudu ani pro to, aby Ústavní soud vyslovil protiústavnost této mezery v právu.“* Ústavní soud tak vyjádřil možnost správních orgánů a obecných soudů upustit od sankce, která by v konkrétním případě výjimečně protiústavně zasahovala do garantovaných práv ústavním pořádkem, a to i v případech, kdy zákon neuvádí možnost správního orgánu věc posoudit v rámci správního uvážení. Naopak Ústavní soud zamítl návrh na derogaci předmětného ustanovení zákona s odkazem na povinnost ústavně konformního výkladu za pomoci přednostní aplikace ústavní normy v případě, kdy by doslovný výklad zákonného ustanovení vedl k neústavnímu výsledku.

V nálezu ze dne 15. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 15/12, se Ústavní soud zabýval ústavní konformitou ustanovení § 70 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, které vylučovalo v předloženém případě ze soudního přezkumu rozhodnutí o odvolání proti neuznání za osobu zdravotně znevýhodněnou ve smyslu § 67 odst. 2 písm. c) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Ústavní soud při přezkumu ústavnosti dospěl k závěru, že *„[...] napadené ustanovení nejenže lze, ale je přímo nutno interpretovat tak, že v něm zakotvená vyluka, byť v mnohých jiných případech opodstatněná, nesmí dopadat s ohledem na ustanovení čl. 36 odst. 2 Listiny na taková rozhodnutí,*

kerá se dotýkají základních práv Listinou garantovaných“. Návrh na zrušení ustanovení § 70 písm. d) s. ř. s. tak zamítl s tím, že je nadále použitelné, ovšem pouze pokud jeho aplikace neomezuje soudní přezkum ve věcech práv zaručených Listinou. Základní práva a svobody tedy mohou v určitých případech vystupovat jako korektiv skutkových podstat obsažených v právních předpisech „obyčejného práva“, jejichž aplikace by v konkrétním případě vedla k porušení ústavních norem.

Postup krajského soudu je plně v souladu s citovaným nálezy. Krajský soud dospěl k závěru, že přechodné ustanovení v § 264 odst. 13 daňového řádu mělo být vyloženo způsobem souladným s ústavním pořádkem, protože při jeho aplikaci v doslovném znění by byl v posuzovaném případě uložen trest v rozporu s čl. 40 odst. 6 větou druhou Listiny. Význam právního předpisu nižší síly je v takovém případě nutné podle citovaných rozhodnutí Ústavního soudu doplnit pravidlem plynoucím z předpisu vyšší právní síly. Stěžovatel proto měl stanovit výši penále podle právního předpisu pro žalobce příznivějšího; tedy měl aplikovat § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu. V jiných případech, kde ke konfliktu s čl. 40 odst. 6 Listiny nedochází, může být § 264 odst. 13 daňového řádu aplikován v souladu se svým vlastním zněním. Dosavadní předpisy se při výpočtu penále podle § 264 odst. 13 daňového řádu použijí např. v případě odkazu na § 37b odst. 1 písm. a) a b) zákona o správě daní a poplatků; v tomto případě totiž aplikace dosavadních předpisů o výši penále je v souladu s ústavní normou obsaženou v čl. 40 odst. 6 Listiny. Protože bylo možné § 264 odst. 13 takto ústavně konformně vyložit, nebyl namíste postup podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, respektive § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy přerušení řízení a podání návrhu na zrušení tohoto ustanovení zákona pro jeho rozpor s ústavním pořádkem.

Pokud stěžovatel namítá, že právní názor krajského soudu by vedl k nerovnému zdanění daňových subjektů, zdejší soud k tomu uvádí, že úvaha o výši trestu (penále) je věcí zákonodárce. Pokud se zákonodárce v souvislosti s přijetím daňového řádu rozhodl penále při snížení vykázané daňové ztráty snížit z 5% na 1%, je s tím spojena určitá nerovnost v tom směru, že daňové subjekty, o jejichž penále bylo rozhodnuto (bylo jim dodatečným platebním výměrem **pravomocně** sděleno) do dne 31. 12. 2010, byly do určité míry znevýhodněny oproti daňovým subjektům, o jejichž penále bylo konečně rozhodnuto po účinnosti daňového řádu podle nových, pro ně výhodnějších předpisů. To však je přirozeným důsledkem legislativní činnosti a nemůže to být považováno za porušení akcesorické či neakcesorické rovnosti. Odlišnost situace je totiž dána právě dnem, kdy se příslušný právní předpis v souladu s jeho intertemporálními ustanoveními aplikuje. V souladu s ústavním pořádkem je ovšem v takovém případě pouze zohlednění pozdějšího předpisu stanovícího mírnější sankci, nikoli naopak retroaktivní aplikace nového ustanovení zpřísnujícího postih.

V předešlém odstavci je zodpovězena i poslední stěžovatelova námitka. Ačkoli byl platební výměr vydán ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, pravomocně o něm bylo rozhodnuto až za účinnosti nové, pro stěžovatele příznivější právní úpravy. Proto ani existence moderačních institutů v době vydání platebního výměru nemůže na shora uvedených závěrech ničeho změnit, nebylo-li ještě pravomocně ukončeno řízení o vyměření penále.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah shledal, že krajský soud dospěl ke správnému závěru, když zrušil rozhodnutí stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci procesně úspěšný, a proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů

pokračování

řízení. Procesně úspěšnému žalobci vzniklo právo na náhradu odměny za jeden úkon (podání vyjádření ke kasační stížnosti) jeho zástupce [§ 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 tamtéž]. Žalobce má dále právo na náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 3 tamtéž). Zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se do nákladů právního zastoupení započítává částka 714 Kč, která odpovídá příslušné sazbě daně. Žalobce tak má nárok na náhradu nákladů právního zastoupení ve výši 4114 Kč, které uhradí stěžovatel k rukám zástupce žalobce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. ledna 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu