ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: **Odeř Agrar k. s.,** IČ: 26402637, se sídlem Odeř 40, Hroznětín, zast. Ing. Janem Čapkem, daňovým poradcem, Ernst & Young, s. r. o., se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 8. 2014, č. j. 30 Af 5/2013 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 6.800 Kč, a to k rukám zástupce žalobce, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.
Předcházející řízení

[1] Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9549/12-1200-400604, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ostrově ze dne 14. 9. 2012, č. j. 61491/12/129970402669, jímž finanční úřad za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob v částce 0 Kč, zrušil daňovou ztrátu z příjmu právnických osob v částce 50.467.024 Kč a stanovil mu povinnost uhradit penále ve výši 2.523.351 Kč.

[2] Žalobou podanou dne 16. 1. 2013 napadl žalobce uvedené rozhodnutí finančního ředitelství. Namítal, že finanční orgány vyměřily žalobci penále podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, po nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, na základě přechodného ustanovení

§ 264 odst. 13 daňového řádu, přičemž ale žalovaný použil současně nesourodé instituty daňového řádu. Žalovaný postupoval nezákonným způsobem, když nezohlednil možnost retroaktivního působení zákona ve prospěch žalobce [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 žalovaný 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 (i) s čl. 11 odst. 5 Listiny ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky, (ii) s čl. 11 odst. 5 Listiny ve spojení s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) a (iii) pro porušení ústavních principů při přijetí uvedeného ustanovení v rámci zákona č. 230/2006 Sb. Uvedl, že penále v zákoně o správě daní a poplatků je v případě snižování daňové ztráty po účinnosti daňového řádu zcela neproporční, neboť je vyšší než penále v případě zvyšování daňové povinnosti, je pětinásobně vyšší než penále vyměřované podle daňového řádu a je nesrovnatelně vyšší než jakákoli jiná sankce v daňovém právu. Zároveň poukazoval i na nemožnost efektivní moderace vyměřeného penále, protože daňový řád neobsahuje obdobné moderační instituty jako zákon o správě daní a poplatků (§ 55a, 65 a 60 citovaného zákona); ustanovení § 259 a § 260 daňového řádu zde nebylo možné využít, protože pro první neexistovalo zmocnění a druhé bylo možné využít jen při mimořádných událostech. Disproporčnost penále byla i v rozporu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva a unijního Soudního dvora. Jelikož ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků bylo navíc přijato jako „přílepek“ zákona o statistické službě, bylo penále žalobci uloženo podle neústavně přijatého zákona. Žalobce proto navrhl, aby krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušil, nebo předložil věc Ústavnímu soudu (čl. 95 odst. 2 Ústavy).

[3] 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.“), žalovaným.

[4] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 28. 8. 2014, č. j. 30 Af 5/2013 - 41, rozhodnutí finančního ředitelství zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil mu povinnost nahradit žalobci náklady řízení ve výši 13.200 Kč. Vycházel přitom z rozsudku ze dne 30. 6. 2014, č. j. 57 Af 44/2012 - 55, ve kterém se Krajský soud v Plzni zabýval stejnou otázkou.

[5] 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) 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. Penále lze z tohoto důvodu považovat za sankci za správní delikt, případně trestní obvinění, ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Stejný závěr zaujal přes původně odlišný názor (rozsudek velkého senátu ze dne 12. 7. 2001, *Ferrazzini proti Itálii*, Sbírka rozsudků a rozhodnutí 2001-VII) i Evropský soud pro lidská práva v rozsudku velkého senátu ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, stížnost č. 73053/01.

[6] Řízení o předepsání penále nebylo pravomocně skončeno do nabytí účinnosti daňového řádu, a proto bylo třeba aplikovat pro žalobce příznivější právní úpravu v § 251 odst. 1 písm. c) 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. Žalovaný měl proto při rozhodování zohlednit novější právní úpravu příznivější pro žalobce.

[7] V souladu s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu krajský soud shledal, 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, proto krajský soud nemusel postupovat ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky. Důsledky aplikace uvedeného ustanovení se naplno projevily 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.

[8] 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 z předchozího svého 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 s účinností od 1. 1. 2007 vloženém ustanovení § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jež se odlišuje od penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006.

II.
Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[9] Žalovaný (dále též „stěžovatel") brojí proti nadepsanému rozsudku kasační stížností podanou u zdejšího soudu dne 20. 10. 2014. 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. Žalovaný předně 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 zde uvedl, že právní úprava penále musí obsahovat instituty individualizace a moderace 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.

[10] 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.

[11] Stěžovatel dále vychází z § 264 odst. 13 daňového řádu, který vymezuje podmínky pro aplikaci dosavadní právní úpravy. Dikce 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.

[12] 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 dovodil nutnost aplikace ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu namísto § 37 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

[13] 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.

[14] V replice ze dne 22. 10. 2015 stěžovatel dále rozvedl svou argumentaci, kterou se snažil vyvrátit názor krajského soudu o trestní povaze penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků. Dále zopakoval, že z § 264 odst. 13 d. ř. jednoznačně vyplývá vůle zákonodárce aplikovat na případy, u nichž lhůta k podání daňového tvrzení skončila před 1. 1. 2011, právní úpravu penále podle předchozí právní úpravy. Pokud by soud měl za to, že toto ustanovení zákona je v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny, musel by tuto otázku primárně posoudit Ústavní soud, obdobně jako v poslední době posuzoval i ústavnost jiných přechodných ustanovení daňového řádu.

[15] Žalobce zaslal zdejšímu soudu dne 3. 11. 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 pětinásobně 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 moderace. Žalobce proto zdejšímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

[16] V duplice ze dne 2. 11. 2015 žalobce polemizoval s argumentací stěžovatele ohledně trestní povahy penále.

III.
Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen zaměstnancem s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[18] 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 přihlédnout 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.

[19] Ze správního spisu zjistil zdejší soud následující relevantní skutečnosti.

[20] Dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 9. 2012, č. j. 61491/12/129970402669, Finanční úřad v Ostrově vyměřil žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 daň z příjmů právnických osob v částce 0 Kč, zrušil daňovou ztrátu z příjmu právnických osob v částce 50.467.024 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 2.523.351 Kč (5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty). Uvedený platební výměr byl vydán na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 9. 2012, č. j. 61268/12/129930400735.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že vzhledem k právnímu názoru čtvrtého senátu zdejšího soudu odlišnému od názoru již vysloveného v jiných rozhodnutích zdejšího soudu k povaze penále (§ 17 odst. 1 s. ř. s.), předložil jmenovaný senát usnesením ze dne 19. 2. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 28, rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu dotaz: *„Má penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 daňového řádu povahu trestu, na nějž je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod“?.*

[23] 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.

[24] Vázán tímto právním posouzením rozhodl zdejší soud předložený případ.

[25] Dílčí kasační námitky stěžovatele směřují ke dvěma klíčovým otázkám pro rozhodnutí případu: (i) stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně povahy penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive aplikovatelností 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.

[26] V otázce povahy penále odkazuj zdejší soud plně na již citované usnesení rozšířeného senátu ze dne ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, konkrétně:

> [54] *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 nahlížet 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. nález ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.).*

[27] 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.

[28] 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 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*).

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

[30] Ústavní soud se v nálezu ze dne 30. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 37/11, zabýval ukládáním sankce podle ustanovení § 135d odst. 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 přihlížet. Na tomto závěru nic nemění ani to, že toto ustanovení nevymezuje* explicite *meze správního uvážení pro ukládání sankce propadnutí věci a povinnost přihlédnout k 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 roztříštěnosti a nekoncepčnosti 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.

[31] 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 výluka, byť v mnohých jiných případech opodstatněná, nesmí dopadat s ohledem na ustanovení čl. 36 odst. 2 Listiny na taková rozhodnutí, která 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.

[32] 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. Žalovaný 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. Typicky tomu bude tehdy, když toto přechodné ustanovení odkazuje na penále podle § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, které podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemělo povahu trestu (srov. též čl. VI. bod 1 zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony). Dosavadní předpisy se při výpočtu penále podle § 264 odst. 13 daňového řádu použijí rovněž v případě odkazu na § 37b odst. 1 písm. a) a b)

zákona o správě daní a poplatků, i 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 namístě 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.

[33] 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 zpřísňujícího postih.

IV.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

[35] 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 řízení. Procesně úspěšnému žalobci vzniklo právo na náhradu odměny za dva úkony (podání vyjádření ke kasační stížnosti a dupliky) jeho zástupce [§ 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 tamtéž], tj. celkem 6.200 Kč. Žalobce má dále právo na náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 tamtéž), tj. celkem 600 Kč. Právní zástupce žalobce v řízení ani na výzvu soudu nedoložil, že by byl plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se do nákladů právního zastoupení nezapočítává částka, která by odpovídala příslušné sazbě daně. Žalobce tak má nárok na náhradu nákladů právního zastoupení ve výši 6.800 Kč, které uhradí žalovaný k rukám zástupce žalobce ve lhůtě stanovené ve výrokové části.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. prosince 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu