



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci žalobce: **Odeř Agrar k.s.**, se sídlem Odeř 40, Hroznětín, zastoupeného 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, v řízení o žalobě proti **rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni** ze dne 26. 6. 2012, č. j. 4583/12-1200-401688,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 26. 6. 2012, č. j. 4583/12-1200-401688, se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný j e p o v i n e n zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 10 200 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Ing. Jana Čapka, daňového poradce.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 na Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“)], kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ostrově (dále jen „správce daně“), dodatečného platebního výměru ze dne 7. 10. 2010, č. j. 39641/10/129970402319, kterým 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“).

I. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě nejprve shrnul skutkový základ projednávané věci a dále uvedl, že předmětem sporu je v daném případě otázka, zda aplikace ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ze strany finančních orgánů byla zákonná a po nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), také ústavně konformní. Žalobce poukázal na vývoj sporného ustanovení (resp. institutu penále) v daňovém právu a poté se věnoval jednotlivým důvodům jeho nezákonnosti a ústavní nekonformnosti. V souvislosti s nezákonností sporného ustanovení žalobce (s odkazem zejména na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně např. rozsudek ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008 - 77) namítal, že žalovaný při vyměření penále nezohlednil zásadu možné retroaktivní působnosti zákona ve prospěch pachatele, která se uplatňuje pro trestní a správní delikty. V případě jejího zohlednění by pak žalobci muselo být penále vyměřeno ve výši 1 % z částky snižované daňové ztráty dle nové právní úpravy obsažené v daňovém řádu. Přestože dle žalobce zákon o správě daní a poplatků přímo nehovoří o správních deliktech (na rozdíl např. od zákona o účetnictví, který je svou podstatou daňové oblasti blízký), z hlediska právní teorie se v případě uvedeného ustanovení nepochybně jedná o správní delikt, neboť došlo k nesplnění povinností ve smyslu špatného vykazání daňové povinnosti (zde daňové ztráty), za což byl žalobci uložen trest v podobě penále. V daném případě tak mělo dojít k aplikaci penále dle ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 1 % v případě snižování ztráty, namísto 5 % dle ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Žalobce dále poukázal na neústavnost sporného ustanovení, která dle jeho názoru spočívá jednak v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“), ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“); jakož i v porušení ústavních principů při přijímání sporného ustanovení, které bylo přijato a publikováno v rámci zákona č. 230/2006 Sb. K prvnímu z důvodů protiústavnosti žalobce namítal, že penále vymezené podle sporného ustanovení nesplňuje podmínky proporcionality a po účinnosti daňového řádu je vyloučena také podmínka modorce. Neproporcionalitu předmětného ustanovení žalobce spatřoval jednak ve vztahu k ostatním důvodům pro doměření penále dle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tj. ve srovnání s písm. a) a b) tohoto ustanovení; ve srovnání s právní úpravou penále při snížení daňové ztráty dle § 251 daňového řádu a jednak v souvislosti s jinými sankcemi v daňovém právu po účinnosti daňového řádu. Žalobce poukázal také na nenaplnění druhé podmínky ústavnosti každé daňové sankce, spočívající v možnosti individualizace, či přinejmenším modorce ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby. Žalobce připomněl, že zákon o správě daní a poplatků připouští modoraci prostřednictvím institutů upravených v ustanoveních § 55a (prominutí daně a/nebo příslušenství), § 65 (prominutí daňového nedoplatku) a § 60 posečkání daně a povolení splátek. Uvedené instituty však již

v současnosti (po účinnosti nového daňového řádu) nelze pro sporné ustanovení použít, a to s ohledem na znění přechodných ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu. Moderační instituty upravené v daňovém řádu jsou pak ve srovnání se zákonem o správě daní a poplatků krajně omezené, resp. prakticky neexistují. Dle názoru žalobce se tak neproporcionalita předmětného sporného ustanovení naplno projevila až s účinností daňového řádu, kdy přestala platit moderační ustanovení dovolující zmírňovat absurditu jeho aplikace při snižování daňové ztráty.

K namítanému porušení ústavních principů při přijímání sporného ustanovení, které bylo schváleno a publikováno v rámci zákona č. 230/2006 Sb., žalobce uvedl, že sporné ustanovení nebylo předkládáno jako samostatný návrh novely zákona o správě daní a poplatků, ale jako tzv. „přílepek“ k vládnímu návrhu novely zákona o statistické službě (poslanecký tisk č. 1095/0 ze 4. volebního období 2002 - 2006), který byl bez jakéhokoliv odůvodnění předložen až v rámci jednání Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky. A přestože byl předložen na jednání tohoto výboru, zjevně šlo o návrh ministerstva financí. Takový postup ovšem Ústavní soud označil ve svém nálezu ze dne 15. 2. 2007 (*pozn. KS: v žalobě nesprávně uvedeno datum 15. 12. 2009*), sp. zn. Pl. ÚS 77/06, publikovaném pod č. 37/2007 Sb., za neústavní. Žalobci tak byla sankce v podobě penále uložena podle neústavně přijatého zákona. Z důvodu neústavnosti sporného ustanovení se proto žalobce domníval, že by soud měl postupovat podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

Ze všech výše uvedených důvodů pak žalobce závěrem žaloby navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě předně poukázal na skutečnost, že dodatečný platební výměr byl správcem daně vydán před účinností daňového řádu. Pokud tedy prvoinstanční správce daně ve výroku tohoto rozhodnutí sdělil žalobci povinnost uhradit penále, jehož výši vyčíslil v souladu s ustanovením § 37b zákona o správě daní a poplatků, pak dle žalovaného postupoval zcela v souladu s právními předpisy upravujícími správu daní, účinnými v době vydání tohoto rozhodnutí. Odvolací řízení pak sice probíhalo z větší části v době účinnosti nového procesního předpisu, avšak odvolací orgán zcela správně aplikoval přechodné ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu, dle kterého v daném případě bylo nutno penále sdělit a jeho výši vypočítat dle ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků, neboť se jednalo o daňové tvrzení, u něhož lhůta pro podání uplynula do dne nabytí účinnosti daňového řádu.

Dle názoru žalovaného tak přechodná ustanovení jasně deklarují záměr zákonodárce trestat nesprávné vykázání daňové povinnosti či daňové ztráty za zdaňovací období, kdy lhůta pro podání řádného daňového tvrzení uplynula před datem účinnosti daňového řádu takovou sazbou penále, jaká je obsažena v § 37b zákona o správě daní a poplatků. I z důvodové zprávy k novému daňovému řádu vyplývá, že smyslem přechodného ustanovení § 264 odst. 13 tohoto zákona bylo ozřejmit, v jakých případech se použije právní úprava penále obsažená v daňovém řádu, a kdy naopak bude aplikováno ustanovení § 37b dříve účinného zákona

o správě daní a poplatků. Žalovaný se tak neztotožnil s názorem žalobce, že žalobou napadené rozhodnutí je z důvodu aplikace nesprávné právní normy nezákonné.

Žalovaný neshledal případným ani odkaz žalobce na zásadu možného retroaktivního působení zákona ve prospěch pachatele, která se uplatňuje pro trestní a správní delikty, a to s odůvodněním, že právní úprava obsažená v daňovém řádu zcela jasně stanoví, jakým způsobem má správní orgán v případech ukládání dané sankce postupovat.

Žalovaný připustil, že výklad právních předpisů je ovlivněn také soudní judikaturou. Pro nyní řešený případ však dosud neexistuje žádný konkrétní judikát vrcholných tuzemských, jakož i mezinárodních soudních institucí, zejména Nejvyššího správního soudu nebo Ústavního soudu, k němuž by žalovaný mohl ve vztahu k nyní řešené problematice přihlédnout. Žalovaný v této souvislosti rovněž upozornil, že český právní řád není založen na principu precedentních účinků judikatury; judikatura je tak závazná pouze pro konkrétní řešený případ, a dále silou své přesvědčivosti pro obdobné budoucí případy.

Poukazoval-li pak žalobce na neústavnost aplikace ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků, žalovaný k tomu s odkazem na svou povinnost vyplývající z § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu uvedl, že mu v daňovém řízení nepřísluší posuzovat, zda sankce vyčíslená v souladu s platnými právními předpisy, je sankcí přiměřenou a rovněž není oprávněn posuzovat ústavnost či neústavnost postupu, jakým byla do právního řádu úprava předmětné sankce zapracována. Žalovaný proto z výše uvedených důvodů navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

III. Replika žalobce

Žalobce reagoval na obsah vyjádření žalovaného podáním repliky. V ní z části zopakoval své námitky obsažené v žalobě a dále doplnil, že nepřiměřenost penále je kromě rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy, v příkrém rozporu také s čl. 1 Protokolu 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“). Žalobce upozornil, že v souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva (viz např. *Mamidakis vs. Řecko*, stížnost č. 35533/04) byla sporná pokuta shledána zásahem do práva žalobce zaručeného prvním odstavcem čl. 1 Protokolu 1 Úmluvy, protože stěžovatele zbavila části majetku, konkrétně sumy, kterou měl zaplatit. Tento zásah se ospravedlňuje v souladu s druhým odstavcem tohoto článku, který výslovně stanoví výjimku na zajištění placení daní, jiných poplatků nebo pokut. Toto ustanovení je však třeba vykládat ve světle obecné zásady upravené v první větě prvního odstavce, a musí tedy existovat vztah rozumné úměrnosti mezi použitými prostředky a požadovaným cílem (*Phillips vs. Spojené království*, č. 41087/98, § 51, CEDH 2001-VII).

Žalobce taktéž připomněl, že princip proporcionality je akcentován také v judikatuře Soudního dvora Evropské unie. V případě absence harmonizované komunitární úpravy jsou členské státy oprávněny ve své legislativě stanovit přiměřené sankce. Tyto sankce však musí být v souladu s komunitárním právem a jeho obecnými principy, tedy i principem proporcionality (*Komise vs. Řecko*, C-210/91). Výše sankce by tak neměla být stanovena

pouze na základě paušálního výpočtu, aniž by bylo přihlédnuto k dalším okolnostem. Stanovená sankce musí plnit funkci prevence, ale zároveň musí být brán zřetel na závažnost protiprávního jednání, kterého se subjekt dopustí (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie *Louloudakis vs. Řecko*, C-262/1999). Vzhledem k výše uvedenému a disproporčnosti uvedeného penále tak měl žalobce za prokázané, že v daném případě došlo také k porušení čl. 1 Protokolu 1 Úmluvy. Žalobce proto setrval na svém návrhu, aby krajský soud žalobě v plném rozsahu vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil.

IV. Skutkový základ projednávané věci

Z obsahu předloženého správního spisu vyplynuly následující skutkové okolnosti projednávaného případu:

Žalobce je podnikatelem v zemědělské výrobě, přičemž v souvislosti s vysokými náklady spojenými s pořízením farmy v Hroznětíně a zahájením provozu své činnosti vykázal v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2007 daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob ve výši 94 884 068 Kč. V roce 2009 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a na základě zjištěných výsledků vydal dne 7. 10. 2010 rozhodnutí, dodatečný platební výměr, č. j. 39641/10/129970402319, kterým byla žalobci zrušena daňová ztráta v částce 94 884 068 Kč a stanovena daňová povinnost ve výši 0 Kč. Současně byla žalobci tímto rozhodnutím s odkazem na § 37b zákona o správě daní a poplatků sdělena povinnost zaplatit penále ve výši 4 744 203 Kč.

Žalobce napadl toto rozhodnutí odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 6. 2012, č. j. 4583/12-1200-401688, jako nedůvodné zamítl. Ve vztahu k řešené sporné otázce žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že výše penále byla stanovena plně v souladu s ustanovením § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, dle kterého daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti ve výši 5 %, je-li snižována ztráta. Dle žalovaného bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že žalobce postupoval při stanovení základu daně (daňové ztráty) z příjmů právnických osob v rozporu s platnými právními předpisy, v důsledku čehož u něj došlo k neoprávněnému vykázání daňové ztráty. Žalovaný uvedl, že takovéto jednání je správce daně povinen trestat zákonnou sankcí, neboť tak příslušný právní předpis (zde zákon o správě daní a poplatků) stanovil. Při stanovení penále přitom správce daně dodržel zákonem předepsaný postup, když na základě výsledků daňové kontroly bylo prokázáno naplnění skutkových důvodů pro uložení takovéto sankce. K odvolacím námitkám žalobce vztahujícím se k porušení práva na spravedlivý proces z hlediska nepřiměřené výše sankce a k námitkám porušení ústavních principů žalovaný konstatoval, že nebyl oprávněn posuzovat, zda výše sankce vyčíslená v souladu s platným právním předpisem, který způsob výpočtu této sankce striktně stanoví, je sankcí přiměřenou. Stejně tak nebyl oprávněn posuzovat okolnosti, za kterých bylo novelizováno ustanovení, z něhož správci daně vyplynula povinnost takovouto sankcí daňovému subjektu uložit.

Krajský soud již na tomto místě podotýká, že mezi účastníky řízení vůbec nejsou sporné skutkové okolnosti projednávaného případu, na což žalobce sám poukázal v podané žalobě (pod bodem 11. čl. II. žaloby).

V. Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalovaný ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil svůj nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

S ohledem na skutečnost, že v projednávané věci je předmětem posouzení otázka zákonnosti a ústavnosti právní úpravy penále obsažené v ustanovení § 37b odst. 1 [konkrétně písm. c)] zákona o správě daní a poplatků, které bylo s účinností od 1. 1. 2007 vloženo do tohoto zákona novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., krajský soud považuje za nutné učinit nejprve krátký exkurz a připomenout, jakým způsobem byl institut penále upraven v zákoně o správě daní a poplatků před přijetím zmiňované novely, tj. do 31. 12. 2006.

Podle znění zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, byly instituty daňových nedoplatků a penále upraveny v ustanovení § 63 tohoto zákona. Podle § 63 odst. 1 tohoto zákona platilo, že *nezaplatí-li daňový dlužník splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti, je v prodlení*. Dle odst. 2 tohoto ustanovení se *penále počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to od původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí*

Ve specifických případech upravených v § 63 odst. 3 pak zákon o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2006, stanovil sazbu penále v poloviční výši oproti odst. 2, tj. 0,05 % denně, resp. ve výši dvojnásobné, tj. 0,2 % denně. Přestože se v těchto případech jednalo o úpravu penále za to, že daňový subjekt nepřiznal daň v zákonné výši, i zde bylo nastoupení povinnosti k platbě penále vázáno na skutečnost, že se daňový dlužník nachází v prodlení, a výše penále se odvíjela od délky prodlení a výše dlužné částky (resp. z rozdílu mezi daní dosud nepravomocně vyměřenou a vyšší daní vyměřenou, resp. daní nesprávně sraženou).

K výše citované právní úpravě a její povaze se ve své rozhodovací činnosti několikrát vyjádřil Nejvyšší správní soud. Předně tak učinil již ve svém rozsudku ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 49, publikovaném pod č. 1889/2009 Sb. NSS, v němž vyslovil, že *„sazby penále, jak jsou výše specifikovány, jednak nemají likvidační, vyvlastňující či lichvářskou povahu, jakkoli jsou nepochybně citelné, jednak v dlouhodobém časovém horizontu reflektují ekonomickou realitu, v daném případě cenu peněz. Vedle funkce spočívající v motivaci daňového subjektu k řádnému a včasnému plnění jeho povinností mají i funkci paušalizované náhrady eventuální újmy, kterou může stát jako příjemce daně utrpět, neobdrží-li ji řádně a včas a musí-li si kvůli tomuto výpadku daňových příjmů opatřit peníze jiným způsobem“*. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále uvedl, že předmětné právní úpravě *„nelze vytknout ani to, že by v ní absentovala možnost určité individualizace či moderace ukládané sankce s ohledem na postavení povinné osoby. [...] Individualizaci či moderaci sankce není nutno provádět při jejím samotném vyměření, nýbrž stačí, je-li právním řádem tato možnost poskytnuta i v případných dalších fázích procesu směřujícího k inkasu daně státem“*. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomněl, že zákon o správě daní a poplatků v tomto ohledu obsahoval institut prominutí daňového nedoplatku dle § 65 zákona, v němž byly podmínky pro jeho aplikaci vázány právě na sociální, resp. ekonomickou situaci daňového subjektu, který daňový nedoplatek dluží. Vedle toho pak zákon upravoval samostatný institut prominutí příslušenství daně, a tedy i penále, z důvodu odstranění tvrdosti, a to v ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, včetně možnosti soudního přezkumu těchto správních rozhodnutí tak, aby byla vyloučena libovůle v rozhodovací činnosti finančních orgánů.

Na výše uvedený rozsudek pak Nejvyšší správní soud navázal ve svém rozhodnutí ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, dostupném na www.nssoud.cz, v němž dospěl k závěru, že *„penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.)“*. V odůvodnění tohoto rozsudku pak Nejvyšší správní soud uvedl, že v širším slova smyslu penále představuje majetkovou sankci; lze jej chápat jako odpovědnost daňového dlužníka za prodlení s úhradou daňové povinnosti. Penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, tak dle Nejvyššího správního soudu mělo do určité míry charakter postihu, nicméně převažovala jeho funkce paušalizované náhrady eventuální újmy. Nejvyšší správní soud tak k povaze penále uzavřel, že se jedná o z právního předpisu vyplývající důsledek porušení povinnosti uhradit daň řádně a včas, a tedy je nelze chápat jako sankci za správní delikt, při jehož stanovení by bylo možno aplikovat zásady trestního práva. V souladu se závěry vyslovenými ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 49, publikovaném pod č. 1889/2009 Sb. NSS, pak konstatoval, že právní úprava penále obsažená v § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, odpovídá ústavnímu principu proporcionality a není nepřiměřená.

Zákonem č. 230/2006 Sb., kterým došlo ke změně zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě a dalších souvisejících předpisů, byl s účinností od 1. 1. 2007 novelizován

také zákon o správě daní a poplatků. Novelizováno bylo mj. jeho ustanovení § 63, kdy daňový dlužník, jenž se dostal do prodlení s platbou daně, byl namísto penále povinen platit úrok z prodlení.

Dle novelizovaného znění § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tak platilo, že *daňovému dlužníku vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti*. Výše úroku z prodlení byla nově stanovena ve vazbě na repo sazbu stanovenou Českou národní bankou, platnou pro první den příslušného kalendářního pololetí, navýšenou o příslušné procentní body, přičemž úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Dle § 63 odst. 2 zákona je úrok z prodlení *splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a na osobním účtu se předepisuje do evidence do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto datem se předepíše na osobním účtu zejména v případě, že je daňový nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku*.

Není pak bez významu, že úrok z prodlení nadále vzniká také v důsledku nedoplatku dodatečně vyměřované daně do dne jejího dodatečného vyměření, přičemž *je splatný ve stejné náhradní lhůtě splatnosti jako dodatečně vyměřená daň a současně se předepíše na osobním účtu daňového dlužníka* (§ 63 odst. 4 zákona). Dle odst. 7 tohoto ustanovení *o předpisu úroku z prodlení správce daně vyrozumí daňového dlužníka platebním výměrem vždy nejpozději jeden měsíc před uplynutím lhůty podle § 70 odst. 1, jinak může správce daně daňového dlužníka vyrozumět kdykoli, pokud to vyžaduje stav osobního účtu daňového dlužníka, zejména před vymáháním daňového nedoplatku, zpravidla však do 30 dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela uhrazen*.

Je tedy zřejmé, že v případě úroku z prodlení zůstala zcela zachována jeho koncepce jako ekonomické náhrady (tj. ceny, resp. hodnoty peněz) za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získat z jiných zdrojů. Smyslem a účelem úroku z prodlení je tedy působit na dlužníka, aby včas uhradil svůj dluh, či kompenzovat věřiteli ztrátu hodnoty opožděně uhrazené pohledávky, a novelizovaná právní úprava úroku z prodlení tak svou povahou zcela odpovídá původnímu „kombinovanému“ institutu penále, upravenému tedy nejen v ustanovení § 63 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků do zmiňované novely, ale také v odst. 3, jemuž (jak je zřejmé z citací výše) po novele odpovídá odst. 4 ustanovení § 63 zákona.

Mimo tuto změnu však bylo předmětnou novelou (tj. zákonem č. 230/2006 Sb.) do zákona o správě daní a poplatků vloženo také nové ustanovení § 37b "Penále". Na rozdíl od předchozí právní úpravy, kdy penále dle původního znění § 63 zákona o správě daní a poplatků v sobě kombinovalo penále v užším smyslu v odst. 3 a také současný úrok z prodlení v odst. 2, kdy u obou byla povinnost k platbě penále vázána na skutečnost, že se daňový dlužník nachází v prodlení, nová právní úprava tyto instituty odlišuje.

Dle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platí, že *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo daňové ztráty, popřípadě*

daně stanovené k přímému placení tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

- a) 20 %, je-li daň zvyšována,*
- b) 20 %, je-li snižován odpočet daně, nebo*
- c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.*

Dle odst. 2 tohoto ustanovení správce daně sníží penále vzniklé podle odst. 1 písm. a) o penále uhrazené podle odstavce 1 písm. c), pokud vzniklo z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu jejího snížení, které bylo penalizováno.

Správce daně vyrozumí daňový subjekt o povinnosti platit penále v dodatečném platebním výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné v náhradní lhůtě splatnosti dodatečně vyměřované daně (§ 37b odst. 3 zákona). Podle odst. 4 tohoto ustanovení pak platí, že pokud je dodatečně vyměřován základ daně a daň podle dodatečného daňového přiznání, dodatečného hlášení nebo vyúčtování, penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.

Z hlediska systematiky zákona o správě daní a poplatků bylo ustanovení § 37b vloženo mezi sankce, konkrétně mezi ustanovení § 37 "Pokuty" a § 37a "Blokové řízení" a mezi ustanovení § 38 "Pozastavení činnosti". Jeho smyslem přitom již není přinutit dlužníka k úhradě dluhu, s nímž je v prodlení, ale uplatnit vůči daňovému subjektu sankci za nesprávné daňové tvrzení. U penále se již neuplatňuje časový test, ale jedná se o obligatorní sankci vznikající ze zákona za porušení, či nesplnění břemena tvrzení daně (daňového odpočtu či daňové ztráty) ve správné výši. Nové ustanovení § 37b v odst. 1 určuje penále ve výši 20 %, je-li daň zvyšována oproti přiznané daňové povinnosti, shodně 20 % také v případě, je-li snižován odpočet daně a ve výši 5 %, je-li snižována daňová ztráta. Takto předepsané penále se přitom podle nově přijatého ustanovení § 37b odst. 2 zákona nesčítá, čímž je dle krajského soudu vyloučeno sankcionování jednoho provinění dvojím důsledkem, což taktéž svědčí o aplikaci zásad trestního práva.

Dle názoru krajského soudu tak má předmětné ustanovení povahu sankce za správní (finanční) delikt spočívající v porušení zákonem stanovené daňové povinnosti. Zákon definuje protiprávní jednání, za které je předmětná sankce ukládána, přičemž stát tímto způsobem vyjadřuje nesouhlas s určitým typovým jednáním daňových subjektů, které spojuje s uložením sankce. Výše uložené peněžité sankce (nadto stanovené paušálním způsobem) může přitom dosahovat nezanedbatelné výše, a způsobit tak vážné a dlouhodobé následky, ne-li vést až k existenčnímu ohrožení daňových subjektů a jejich možné likvidaci. Toto pojetí penále pak zákonodárce zdůraznil mj. i tou skutečností, že legislativním opatřením placení penále v souladu s novelizovaným zněním § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků předřadil před uhrazením samotné daně a vložil ho hned vedle pokut do ustanovení § 59 odst. 5 písm. b) zákona o správě daní a poplatků s tím, že dosavadní znění ustanovení § 59 odst. 5 písm. g) téhož zákona bylo zrušeno.

V této souvislosti (a také s ohledem na uplatněné žalobní námitky) je pak nutno konstatovat, že novelou č. 230/2006 Sb. přijatá právní úprava penále obsažená v § 37b zákona o správě daní a poplatků, podrobně popsaná shora, byla zcela převzata také do ustanovení

§ 251 daňového řádu, s následujícími dvěma výjimkami. V odst. 1 písm. c) bylo penále nově stanoveno ve výši 1 % pro případ, že dochází ke snižování daňové ztráty (oproti původním 5 %), a dále odst. 3 tohoto ustanovení nově zní, že správce daně o povinnosti uhradit penále *rozhodne*, nikoli daňový subjekt o povinnosti *vyrozmí*.

Důvodová zpráva k novému daňovému řádu v části 4. nazvané "Následky porušení povinnosti při správě daní" pak ve vztahu k § 251 "Penále" daňového řádu uvádí následující: „*V odstavci 1 je upraven institut penále, které je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, která stihá daňový subjekt, a který má povahu platebního deliktu. Při aplikaci tohoto ustanovení není správci daně dán prostor pro uvážení (diskreci), neboť důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona. Tato sankce se uplatní bez ohledu na stav osobního daňového účtu daňového subjektu a postupuje se obdobně jako za situace, kdy je správcem daně evidován u daňového subjektu daňový nedoplatek nebo přeplatek, protože se jedná o pochybení při tvrzení daně. Pokud by v rámci jednoho doměřovacího řízení došlo k přechodu od daňové ztráty, tedy záporného základu daně, do kladné daňové povinnosti, uplatní správce daně penále v součtu částek podle odstavce 1 písm. a) + c), popřípadě a) + b). V rámci zmírnění dopadů na daňové subjekty se oproti současnému stavu zmírňuje sankce za případy, kdy daňový subjekt ve svém tvrzení uvede neoprávněně vyšší daňovou ztrátu a toto pochybení nezhojí ani dodatečně. Snižování se navrhuje zejména s ohledem na nejistotu, zda vůbec v budoucnu nastane možnost pro reálné uplatnění vyměřené ztráty* (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

V návaznosti na výše uvedené skutečnosti tak krajský soud opětovně vyslovuje svůj závěr, že s účinností od 1. 1. 2007 je nutno institut penále zakotvený v § 37b zákona o správě daní a poplatků chápat jako sankci za finanční delikt, kterého se daňový subjekt dopustí porušením zákonné povinnosti v podobě řádného daňového tvrzení. Na rozdíl od dřívější právní úpravy zde již 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 obou institutů jednoznačně došlo ke zvýraznění funkce penále jakožto trestu za nesprávné vykazání daňové povinnosti (příp. odpočtu daně či daňové ztráty). Krajský soud tak novou právní úpravu penále vnímá jako trest uložený daňovému subjektu za porušení, či nesplnění povinností stanovených zákonem, nikoli však (v kontrastu s úrokem z prodlení) za nesplnění povinností v platebních vztazích, ale v rovině nalézací. Objekt právní ochrany je zde tedy zcela odlišný. Penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků lze tedy chápat jako sankci za správní delikt, případně trestní obvinění podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Ačkoli v rozsudku velkého senátu ze dne 12. 7. 2001 ve věci *Ferrazzini proti Itálii* (2001), Sbírka rozsudku a rozhodnutí 2001-VII, Evropský soud pro lidská práva vyloučil z použití čl. 6 Úmluvy daňové spory, zároveň v rozsudku velkého senátu ze dne 23. 11. 2006 ve věci *Jussila proti Finsku*, stížnost č. 73053/01 (bod 38), dovodil, že právě kvůli odstrašující a represivní povaze institutu zvýšení daně lze tento institut daňového práva pod pojem trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy podřadit.

Krajský soud pak na tomto místě doplňuje, že vedle zákonodárce (viz obsah shora citované důvodové zprávy k § 251 nového daňového řádu) neměl o povaze penále jakožto trestu za spáchaný delikt pochybnosti ani sám žalovaný, když v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí sám uvedl: „*Dle Finančního ředitelství bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že daňový subjekt postupoval při stanovení základu daně (daňové ztráty) z příjmů právnických osob v rozporu s platnými předpisy, v důsledku čehož došlo k neoprávněnému vykázání daňové ztráty. Takovéto jednání je správce daně povinen trestat zákonnou sankcí, neboť tak příslušný právní předpis, v daném případě zákon č. 337/1992 Sb., stanovil. Dle názoru Finančního ředitelství v Plzni byl při stanovení penále ze strany správce daně dodržen zákonem předepsaný postup, když na základě výsledků daňové kontroly bylo prokázáno naplnění skutkových důvodů pro uložení takovéto sankce* (pozn.: zvýraznění potvrzením doplněno krajským soudem).

V návaznosti na výše uvedené se proto krajský soud domnívá, že ve vztahu k institutu penále, nově upravenému v § 37b zákona o správě daní a poplatků, již s účinností od 1. 1. 2007 není možno aplikovat výše citované závěry Nejvyššího správního soudu obsažené zejména v rozhodnutí ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, dostupném na www.nssoud.cz, neboť tyto závěry po nabytí účinnosti předmětné novely dopadají toliko na právní úpravu úroku z prodlení, nadále obsaženou v novelizovaném § 63 zákona o správě daní a poplatků.

Dospěl-li tedy krajský soud k závěru, že penále upravené v ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků je nutno chápat jako institut správního trestání daňových subjektů, je nutno při aplikaci tohoto ustanovení dle převažujících doktrinárních závěrů i judikatury Nejvyššího správního soudu (srovnej např. rozsudek ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008 - 77, publikovaný pod č. 1684/2008 Sb. NSS) analogicky zohledňovat také zásady trestního práva, včetně zásady možného retroaktivního působení zákona ve prospěch pachatele. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval také v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27, publikovaném pod č. 461/2005 Sb. NSS: „*Také trestání za správní delikty musí podléhat stejnému režimu jako trestání za trestné činy a v tomto smyslu je třeba vykládat všechny záruky, které se podle vnitrostátního práva poskytují obviněnému z trestného činu.*“

V posuzované věci přitom správní řízení nebylo pravomocně ukončeno do nabytí účinnosti nového daňového řádu a před žalovaným toto řízení probíhalo a ve věci bylo pravomocně rozhodnuto až v době účinnosti pro žalobce příznivější právní úpravy. Daňový řád totiž v ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) nově stanoví penále ve výši 1 %, je-li snižována daňová ztráta [oproti 5 % stanoveným pro tento případ v § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. Krajský soud na tomto místě opětovně cituje obsah důvodové zprávy k novému daňovému řádu, z níž v této souvislosti vyplývá, že „*v rámci zmírnění dopadů na daňové subjekty se oproti současnému stavu zmírňuje sankce za případy, kdy daňový subjekt ve svém tvrzení uvede neoprávněně vyšší daňovou ztrátu a toto pochybení nezhojí ani dodatečně. Snižování se navrhuje zejména s ohledem na nejistotu, zda vůbec v budoucnu nastane možnost pro reálné uplatnění vyměřené ztráty.*“

Ačkoli tedy daňový řád obsahuje přechodná ustanovení, která v § 264 odst. 13 tohoto zákona výslovně stanoví, že pokud uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do

dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů, nelze toto ustanovení vyložit v rozporu s ústavní zárukou obsaženou v čl. 40 odst. 6 *in fine* Listiny základních práv a svobod (resp. na mezinárodní úrovni garantovanou čl. 15 odst. 1 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech), připouštějící trestání podle nové právní úpravy, je-li to pro pachatele výhodnější. Krajský soud k této otázce opětovně cituje závěry, které ve své rozhodovací činnosti vyjádřil Nejvyšší správní soud v již výše uvedeném rozhodnutí ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27, publikovaném pod č. 461/2005 Sb. NSS: „*Ústavní záruka vyjádřená v článku 40 odst. 6 in fine Listiny základních práv a svobod a spočívající v přípustnosti trestání podle nového práva, jestliže je taková úprava pro pachatele výhodnější, platí i v řízení o sankci za správní delikty. Ve svých důsledcích znamená, že rozhodnutí, které za účinnosti nového práva ukládá trest podle práva starého, se musí ve svých důvodech vypořádat s otázkou, zda nové právo vůbec převzalo staré skutkové podstaty, a pokud ano, zda tresty za takové delikty ukládané jsou podle nového práva mírnější nebo přísnější než podle práva starého. Rozhodnutí, které se s touto otázkou vůbec nevypořádá a zcela ji pomine, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].“*

Ve smyslu výše uvedené zásady tedy žalovaný byl povinen ve své rozhodovací činnosti zohlednit novější právní úpravu [zde právní úpravu obsaženou v ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu], která byla z hlediska výše ukládané sankce za totožné jednání pro žalobce příznivější, a pokud tak neučinil, dopustil se nezákonnosti, pro kterou jím vydané rozhodnutí nemůže obstát. Krajský soud se tedy přiklonil k závěrům žalobce a takto uplatněnou žalobní námitku shledal důvodnou.

Při posuzování žalobcem namítané neústavnosti novelou vloženého ustanovení § 37 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků z důvodu jeho neproporcionality krajský soud předně, pokud jde o obecná východiska, vycházel ze závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, publikovaném pod č. 1889/2009 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud vyslovil, že k tomu, aby určité soukromé osobě mohla být stanovena daňová povinnost vůči státu, musí být v prvé řadě splněna nutná a svou podstatou samozřejmá podmínka zákonného zakotvení takové povinnosti ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod; vedle toho je však k zachování ústavní konformity takové povinnosti třeba, aby podmínky jejího uložení odpovídaly požadavkům vyplývajícím z toho, že Česká republika je materiálním právním státem. Mezi tyto požadavky tak patří zejména použití racionálních a nediskriminačních kritérií pro určení, kdo daňové povinnosti podléhá a kdo nikoli, vyloučení jiných aspektů libovůle a dodržení zásady proporcionality a zákazu vyvlastňovacího nebo jinak likvidačního charakteru daně.

Výše uvedené požadavky přitom nepochybně platí pro jakoukoli „hlavní“ daňovou povinnost, tj. pro povinnost platit určitou zákonem stanovenou daň (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty aj.), není však žádného racionálního důvodu, aby neplatily i pro jiné povinnosti s hlavní daňovou povinností spojené, od ní odvozené či s ní související, jedná-li se o povinnosti majetkové povahy spočívající v povinnosti poskytnout peněžité plnění. I jakákoli „sekundární“ povinnost (zde povinnost platit penále) totiž zasahuje do majetkové sféry toho, kdo ji má plnit, a může ve vztahu k němu mít vyvlastňující, likvidační či diskriminační

účinky. Ve všech takových případech se jedná o odnětí určité části majetku toho, kdo má plnit, a proto může jít o ústavně relevantní zásah do základního práva vlastnit majetek. Ostatně i čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (vyhlášen spolu s Úmluvou pod č. 209/1992 Sb.) podrobuje z hlediska ochrany vlastnického práva daně a jiné poplatky a pokuty stejnému režimu, uvádí-li se, že „*každá fyzická nebo právnická osoba má právo pokojně užívat svůj majetek. Nikdo nemůže být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva. Předchozí ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut*“.

Znamená to tedy, že i na penále jsou použitelné zásady formulované Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/02, jež vycházejí z principů, které se v jeho judikatuře objevovaly již v řadě předchozích rozhodnutí. I daňové penále či jiný obdobný daňový institut sankční povahy musí tedy, aby jeho konkrétní úprava byla ústavně konformní, jednak odpovídat principu proporcionality (tj. aby byla schopna dosáhnout zamýšleného ústavně legitimního cíle, zároveň byla nejšetrnějším z dostupných efektivních prostředků a přitom přiměřená v užším slova smyslu), jednak umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby.

Právní úprava sankcionování trestných činů či správních deliktů je přitom ve výlučné kompetenci zákonodárce a při respektování ústavního principu dělby moci soudu nepřisluší posuzovat vhodnost (či účelnost) jednotlivých druhů sankcí, jejich zákonem stanovené sazby (tj. jejich výši), možnost jejich alternativního či kumulativního ukládání ani jejich dopady, resp. jejich citelnost jejich zátěže, v porovnání s jinými sankčními instituty, jak na ně žalobce poukazoval v podané žalobě. V obecné rovině tedy je možno konstatovat, že výše penále upravená v § 37b odst. 1 písm. a) až písm. c) zákona o správě daní a poplatků a jeho zákonodárcem provedená diferenciacie, tj. 20 %, je-li zvyšována daň či snižován daňový odpočet a 5 %, je-li snižována daňová ztráta, nemá sama o sobě likvidační či vyvlastňující povahu a zákonodárce se samotným stanovením této sankce a v těchto sazbách nedopustil porušení ústavních principů. Takto stanovená sankce sleduje legitimní cíl, tj. zamezit porušování právní povinnosti daňových subjektů v podobě nesprávného daňového tvrzení, kdy riziko v podobě uložení tohoto postihu má daňové subjekty odradit od tohoto jednání, tj. tato sankce má generálně preventivní účinek, a zároveň snižuje jeho tzv. „ekonomickou výhodnost“. Nižší sazba penále obsažená pod písm. c) pak reflektuje nižší závažnost či škodlivost jednání spočívajícího v nesprávně tvrzené výši daňové ztráty, včetně s tím spojených negativních důsledků, k nimž bezprostředně nedochází.

Jak dále Ústavní soud vyslovil ve svém nálezu ze dne 30. 7. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 37/11, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, důvod k tomu, aby Ústavní soud v rámci abstraktní kontroly právní normy konstatoval protiústavnost majetkové sankce určitého druhu, by byl dán pouze tehdy, pokud by daný druh sankce měl vždy, tedy za jakýchkoli skutkových okolností, likvidační nebo „rdousící“ účinek, nebo pokud by ukládaná sankce extrémně nepřiměřeně zasahovala do jiných ústavně chráněných hodnot, tj. např. tehdy, pokud by se sankcí spojený zásah do ústavně zaručeného vlastnického práva vedl k takové extrémní změně majetkových poměrů, jež by pro subjekty znamenal „zmaření samé podstaty majetku“,

tj. „zničení majetkové základny“, resp. v němž by „hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem vůči státu nabyla škrtícího (rdousícího) působení“ (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03). Tento likvidační nebo „rdousící“ účinek však dle krajského soudu sankce penále obecně nemá, a proto krajský soud z tohoto důvodu nepřistoupil k podání návrhu na vyslovení protiústavnosti aplikovaného zákonného ustanovení ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy.

Pokud by ovšem uložení sankce penále mělo likvidační nebo „rdousící“ charakter ve vztahu ke konkrétnímu pachateli, je nutno při rozhodování o uložení této sankce v každém jednotlivém případě zvažovat (kromě závažnosti deliktu a okolností, za nichž k danému jednání a porušení povinností došlo) také majetkové poměry povinného subjektu, a tedy případně tuto sankci neuložit. Jak Ústavní soud vyjádřil v citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 37/11, jehož závěry lze obdobně aplikovat i na nyní posuzovaný případ, *„povinnost zvažovat při aplikaci dopady sankce ve vztahu k majetkové podstatě odpovědného subjektu vyplývá přímo z ústavního pořádku, protože jakékoli uložení majetkové sankce je vždy zásahem do jeho vlastnického práva podle čl. 11 Listiny, a musí proto v každém individuálním případě obstát z hlediska výše uvedených ústavních kritérií pro přezkum sankcí. Musí být brán zřetel i na to, zda uložení konkrétní sankce fakticky nezasahuje do samotné podstaty a smyslu práva podnikat podle čl. 26 odst. 1 Listiny, resp. zda ve vztahu k tomuto právu nemá likvidační účinek, jenž není účelem této sankce.“*

Ústavní soud tak v citovaném nálezu dovodil, že byt' zákonodárce přikazuje „automatické“ vyslovení konkrétní sankce bez možnosti jakéhokoli správního uvážení (kdy v případě posuzovaném Ústavním soudem se jednalo o sankci propadnutí lihovin a tabákových výrobků zjištěných a zajištěných na místě, kde je jejich prodej zakázán, uplatněnou dle ustanovení § 135d odst. 1 zákona o spotřebních daních), nelze to interpretovat tím způsobem, že správní orgán nemusí, nebo dokonce nesmí, přihlížet k dopadům takto ukládané sankce na majetkovou podstatu odpovědného subjektu. Na tomto závěru dle Ústavního soudu nemění nic ani to, že aplikované ustanovení *„nevymezuje explicitě meze správního uvážení pro ukládání sankce propadnutí věci a povinnost přihlídnout 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 roztržitosti a nekoncepčnosti právní úpravy správního trestání. Tuto absenci nelze vykládat tak, že zákonodárce měl v úmyslu vyloučit povinnosti správních orgánů dbát cestou správního uvážení ústavně zaručených základních práv občanů; takovýto výklad by nebylo možné považovat za ústavně konformní.“* Ústavní soud pak v návaznosti na výše uvedené v odst. 69. odůvodnění citovaného nálezu uzavřel, že *„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“*.

Dle krajského soudu je možno závěry obsažené v citovaném nálezu Ústavního soudu v plném rozsahu vztáhnout také na nyní posuzovaný případ, a tímto ohledu tedy ustanovení

§ 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyložit ústavně konformním způsobem, opět tedy bez nutnosti předkládat návrh na vyslovení jeho neústavnosti Ústavnímu soudu. I v daném případě (stejně jako v případě Ústavním soudem posuzované sankce propadnutí věci) totiž sankce penále vzniká přímo ze zákona a i zde právní úprava výslovně nepřipouští jakoukoli možnost správního uvážení daňových orgánů, nepřipouští možnou diferenciaci výše této sankce ani nestanoví jakékoli podmínky či kritéria, za kterých by bylo možno od uložení uvedené sankce upustit. To však, jak vyslovil Ústavní soud, správní orgány nezabavuje povinnosti v konkrétním případě zkoumat, zda uložení sankce (zde sankce v podobě penále) nebude zásahem do majetkové podstaty daňového subjektu natolik citelným, že povede k zásahu do jeho ústavně zaručených práv (zejména práv garantovaných čl. 11 odst. 5 Listiny), a v takových případech tedy zvážit, zda z takového důvodu k uložení předmětné sankce nepřistoupit. Na správních orgánech tedy bude, aby v každém jednotlivém případě zvažovaly, zda upustit od uložení této sankce v případech, kdy bude ze zjištěných majetkových poměrů osoby odpovědné za vytýkané porušení zákonné povinnosti zcela zjevné, že uložení penále v konkrétní výši povede k její likvidaci, a tedy extrémním způsobem zasáhne i do samotné podstaty a smyslu práva podnikat dle čl. 26 odst. 1 Listiny.

Výše uvedené závěry pak platí tím spíše, že nový daňový řád ve srovnání se zákonem o správě daní a poplatků významně omezil dřívější a pro daňové subjekty zcela klíčové moderační instituty, které ve smyslu shora vyložených ústavních principů představovaly a byly zárukou náležité individualizace, které však po nabytí účinnosti nového daňového řádu přestaly prakticky existovat.

Možnost určité individualizace či moderace byla za účinnosti zákona o správě daní a poplatků zajištěna prostřednictvím institutu prominutí daňového nedoplatku dle § 65 tohoto zákona, případně prostřednictvím institutů posečkání daně či povolení splátek dle § 60 téhož zákona; vedle toho však zákon o správě daní a poplatků upravoval samostatný institut prominutí příslušenství daně (dle § 58 zákona tedy i penále) za podmínek stanovených v § 55a zákona o správě daní a poplatků.

Po účinnosti nového daňového řádu se však na základě přechodného ustanovení obsaženého v § 264 odst. 13 daňového řádu sice penále (pokud lhůta pro podání řádného daňového tvrzení uplynula do nabytí účinnosti tohoto zákona) uplatní podle dosavadních předpisů, avšak již bez možnosti využití uvedených moderačních institutů, u nichž daňový řád obsahuje vlastní právní úpravu. Individuální prominutí příslušenství daně obsažené v původním ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, stejně jako ustanovení § 65 téhož zákona nemají v daňovém řádu žádný ekvivalent; a ustanovení § 259 nelze v této souvislosti aplikovat, neboť zákon zatím orgánu veřejné moci pravomoc zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně nestanovil. Prominutí příslušenství dle § 260 daňového řádu je pak možné jen z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo při zcela mimořádných, zejména živelných událostech. Posečkání daně a povolení splátek se pak při extrémní výši stanoveného penále, jak k tomu došlo u žalobce, taktéž nejeví jako instituty postačující k tomu, aby ve smyslu již výše citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 umožňovaly alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby (k tomu srovnej

také citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, publikovaný pod č. 1889/2009 Sb. NSS, bod VI. a/ odůvodnění).

Jak tedy žalobce správně poukázal v podané žalobě, v tomto ohledu se důsledky aplikace předmětného ustanovení naplno projeví až s účinností daňového řádu, kdy přestala platit moderační ustanovení, která by dovolila zmírnit dopady aplikovaného ustanovení právě v těch případech, kdy došlo ke snížení daňové ztráty, a tedy ke krácení veřejných rozpočtů bezprostředně vůbec nedochází. I z těchto důvodů je proto nutno trvat na závěrech, které krajský soud vyslovil výše. Krajský soud tedy ani z výše uvedených důvodů žalobcem namítanou protiústavnost sporného ustanovení neshledal, naopak se domnívá, že sporné ustanovení je možno vyložit ústavně konformním způsobem, bez toho aniž by předkládal návrh na vyslovení jeho neústavnosti Ústavnímu soudu.

Pokud se pak jedná o namítanou protiústavnost legislativní procedury přijetí předmětné novely zákona o správě daní a poplatků formou tzv. přílepku k původnímu vládnímu návrhu zákona č. 230/2006, k této krajský soud uvádí, že předmětná otázka již byla předmětem posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 - 68, dostupném na www.nssoud.cz. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud „*neshledal § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 230/2006 Sb., v rozporu s ústavním pořádkem z důvodu jeho přijetí ve formě tzv. přílepku k zákonu č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony*“.

V uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud ověřoval legislativní proceduru přijetí předmětného ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků, přičemž (ve shodě se žalobcem) zjistil a již také bylo krajským soudem uvedeno výše, že citované ustanovení bylo předmětem pozměňovacího návrhu k části páté zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě. Tento pozměňovací návrh byl ve druhém čtení předložen k projednání Poslanecké sněmovně Rozpočtovým výborem a následně schválen. Senátem byl však posléze vrácen právě s pozměňovacím návrhem na vypuštění novely zákona o správě daní a poplatků, Poslanecká sněmovna však na původním znění zákona setrvala a zákon odhlasovala.

Při posuzování neústavnosti výše uvedené legislativní procedury přijetí zákona č. 230/2006 Sb. pak Nejvyšší správní soud vycházel z kritérií vyslovení neústavnosti legislativní procedury, kterou při své rozhodovací činnosti aplikuje Ústavní soud. V této souvislosti uvedl, že Ústavní soud „*opakovaně dospěl k závěru, že přijímání pozměňovacích, resp. tzv. komplexních pozměňovacích návrhů, je běžnou součástí parlamentní praxe, která se však pohybuje v mezích ústavního pořádku (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/08 ze dne 6. 10. 2010, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). V případě pozměňovacích návrhů, které svou intenzitou překračují rámec vymezení původním návrhem zákona, a lze je tedy označit za tzv. přílepky, Ústavní soud apeluje mimo jiné na potřebu řádného projednání zákona na půdě Poslanecké sněmovny v zájmu umožnit vyjádření se k návrhu všem parlamentním stranám (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 ze dne 15. 2. 2007, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>)*“.

Nejvyšší správní soud v tomto ohledu ověřil, že výše uvedený pozměňovací návrh byl předmětem jednání Poslanecké sněmovny, která se po

projednání jeho obsahu vědomě a opakovaně s převahou vyslovila pro přijetí tohoto zákona, ve znění předmětného pozměňovacího návrhu, a to právě i přes námitky nesouvislosti s původním návrhem zákona. Nejvyšší správní soud tak vzhledem k výše popsaným okolnostem projednání zákona dospěl k závěru, že zde byly vyloučeny pochybnosti, že by obsah schvalované úpravy vzhledem k jejímu odlišnému předmětu od původního zákona zůstal mimo pozornost zákonodárců a že by mu nebyla věnována náležitá pozornost.

Krajský soud neshledal důvod se od shora citovaných závěrů v dané věci odchýlit, a tedy ani zde nedospěl k závěru, že by napadené ustanovení bylo z tohoto důvodu protiústavní a že by bylo nutno přistoupit k podání návrhu Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy na vyslovení jeho protiústavnosti.

Krajský soud nicméně nemůže opomenout zmínit, že Nejvyšší správní soud se v odůvodnění tohoto rozhodnutí (konkrétně v závěru na str. 75) obecně vyslovil také k otázce povahy penále, které bylo v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem sděleno právě podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, tj. podle téhož ustanovení, které bylo aplikováno v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkázal na podrobné odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, citované shora, s tím, že penále nelze chápat jako sankci, a tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva. Krajský soud se však domnívá, že Nejvyšší správní soud tento závěr (včetně odkazu na předmětný judikát) vyslovil, bez toho aniž by se jakkoli blíže zabýval tím, zda a proč jsou závěry odkazovaného judikátu aplikovatelné i na úpravu penále obsaženou s účinností od 1. 1. 2007 v nově vloženém ustanovení § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jehož povaha a význam se odlišují od předchozí právní úpravy penále obsažené v § 63 tohoto zákona, ve znění do 31. 12. 2006. Krajský soud tak uzavírá, že se z těchto důvodů v nyní posuzovaném případě necítí být uvedenými právními závěry Nejvyššího správního soudu vázán; a naopak se v odůvodnění tohoto rozsudku pokusil vypořádat s otázkou, proč již dále není možno závěry obsažené v odkazovaném judikátu na nově upravený institut penále aplikovat.

VI. Závěr a náklady řízení

Z výše uvedených důvodů tak krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 7 200 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu

daňového poradce, Ing. Jana Čapka, za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání soudu ve věci samé - podání žaloby a repliky) dle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012, ve výši 6 300 Kč (3 x 2 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč). Celkem se tedy jedná o částku 10 200 Kč. Ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Plzni dne 30. června 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková