



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **AB style s.r.o.**, se sídlem Praha 7-Holešovice, Přístavní 24, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel** se sídlem Praha 4-Michle, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 24.10.2011 č.j. 6248-2/2011-140100-21, ve věci pokuty,

t a k t o :

I. V řízení se pokračuje.

II. Žaloba se zamítá.

III. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím Celního ředitelství Ostrava ze dne 24.10.2011 č.j. 6248-2/2011-140100-21 bylo zamítnuto odvolání AB style s.r.o. a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Frýdek-Místek ze dne 19.8.2011 sp. zn. 9041/2011, jímž byla AB style s.r.o. uložena pokuta dle § 43 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a to ve výši 2.925.139,- Kč představující 10% z částky výše zajištění daně použité na úhradu nedoplatků na spotřební daň z lihu a vína. Celní orgány nahlíží na „pokutu“ nikoli jako na trest, ale jako na platební sankci uloženou za nesplnění podmínek při placení daně, proto považoval argumentaci AB style s.r.o. poukazující na chybějící znaky správního deliktu za irrelevantní. Uložení sankce je v případě existence zákonných podmínek obligatorní, kdy celním orgánům nepřísluší žádná diskreční pravomoc od sankce upustit či jakkoli její výši upravovat.

II.

Žalobou podanou ke krajskému soudu dne 15.12.2011 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava uvedeného v odst. I.

Namítá, že uložená pokuta je svou povahou sankcí za správní či daňový delikt. Z hlediska právní teorie je přitom nezbytným předpokladem pro uložení sankce nějaké protiprávní, resp. deliktní jednání, což jinými slovy znamená, že aby mohla být uložena pokuta, musí být nejprve spáchán nějaký delikt. Uměle vykonstruovaným pojmem tzv. „platební sankce“ tak lze jen těžko zpochybnit fakt, že pokuta uložená AB style s.r.o. je jednou z forem sankcí za správní či daňový delikt.

Základním předpokladem pro uložení pokuty tudíž musí být skutečnost, že se odpovědná osoba dopustila jednání, které má znaky správního či daňového deliktu. Za správní delikt se obecně považuje¹⁾ protiprávní jednání odpovědné osoby, jehož znaky jsou uvedeny v zákoně a s nímž zákon spojuje hrozbu sankcí trestní povahy ukládaných v rámci výkonu veřejné správy. Za pojmové znaky správního deliktu lze označit:

a) protiprávnost,

¹⁾ srov. Mates, P. a kol. Základy správního práva trestního. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, str. 13 a násl.

- b) škodlivost,
- c) zákonné vyjádření skutkové podstaty,
- d) objekt,
- e) objektivní stránku,
- f) subjekt,
- g) subjektivní stránku,
- h) trestnost,
- i) zákonné zmocnění k uplatnění odpovědnosti v rámci veřejné správy.

Protiprávnost je výchozím pojmovým znakem každého deliktu, tedy i správního (daňového) deliktu. Aby mohlo jít o takový delikt, musí být porušena (nesplněna) nějaká právní povinnost vyplývající z normy správního (daňového) práva. Škodlivost jednání pak spočívá v jeho nebezpečnosti, v porušení či ohrožení určitého veřejného zájmu.

Při posouzení jednání AB style s.r.o. celními orgány však nemohla být vzhledem k ust. § 43 zákona o spotřebních daních hodnocena protiprávnost či škodlivost.

Pokud zákon o spotřebních daních na jedné straně počítá se zajištěním daně, ukládá provozovateli daňového skladu povinnost daň zajistit (srov. ustanovení § 20 odst. 9 zákona) a upravuje též postup realizace zajištění daně v případě, že daňový dlužník daň nebo příslušenství nezaplatí, nemůže být na druhé straně považováno zaplacení daně ručitelem za jednání protiprávní či škodlivé. Totožné jednání, resp. postup, nemůže být totiž současně v souladu se zákonem a současně naplňovat znaky správního (daňového) deliktu.

Podle čl. 1 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, v platném znění, *Česká republika je svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana.*

K základním znakům právního státu patří také požadavek, aby stát prostřednictvím svých orgánů nikoho nepostihoval za jednání, které není protiprávní ani škodlivé a které je navíc zákonem výslovně dovoleno. Ust. § 43 zákona o spotřebních daních tak vykazuje rozpor s ústavně chráněnými právy i s principy právního státu, k nimž se Česká republika hlásí.

Pokuta podle výše citovaného ustanovení se ukládá pouze v některých případech realizace zajištění daně, aniž by toto rozlišení mělo jakýkoliv racionální základ. Pokuta se neukládá, použije-li celní úřad zajištění daně na úhradu daně podle § 23 odst. 4, § 29 odst. 2 a § 33 odst. 7 zákona o spotřebních daních.

Není přitom žádný podstatný rozdíl v tom, zda bude na úhradu daně použito zajištění finančními prostředky připsanými na depozitní účet, jak předpokládají ustanovení § 23 odst. 4 a § 29 odst. 2 zákona o spotřebních daních (ostatně tyto prostředky ani nemusí být majetkem daňového dlužníka, který je ve prospěch depozitního účtu poukázal), nebo zda daň zaplatí po výzvě správce daně daňový ručitel, jak tomu bylo v projednávané věci. V obou případech musí být proveden převod finančních prostředků z jednoho účtu (depozitní účet nebo účet daňového ručitele) na jiný účet správce daně a jsou s tím spojeny další nezbytné administrativní úkony. Podle názoru žalobce tak není dán žádný rozumný důvod pro to, aby v jednom případě byla uložena pokuta a ve druhém nikoliv.

Tím spíše to platí ve vztahu k § 33 odst. 7 zákona o spotřebních daních, které umožňuje se souhlasem daňového zástupce uhradit daň poskytnutým zajištěním daně, zde již bez ohledu na to, o jaký způsob zajištění daně se jedná. Jinými slovy, použije-li správce daně se souhlasem daňového zástupce na úhradu daně zajištění ručením, pokutu podle § 43 zákona o spotřebních daních neuloží. AB style s.r.o., která rovněž souhlasila s tím, aby správce daně použil na úhradu daně její zajištění ručením, však pokuta uložena byla.

Důvody pro odlišnosti v přístupu k popsaným institutům z hlediska možnosti uplatnění sankce nelze spatřovat ani v tom, že by snad s uplatněním pohledávky vůči daňovému ručiteli byly spojeny zvýšené náklady správce daně. Rozdíly mezi jednotlivými výše uvedenými případy jsou zcela zanedbatelné. Ostatně smyslem ukládání pokuty podle § 43 zákona o spotřebních daních rozhodně není pokrytí zvýšených nákladů správce daně, neboť takové náklady se ani zdaleka nemohou rovnat výši uložené sankce (v projednávané věci jde o 2.925.139,- Kč).

Ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních je diskriminační, neboť zakládá neodůvodněné rozdíly mezi jednotlivými subjekty v závislosti na zvoleném způsobu zajištění daně. Toto ustanovení je tudíž v rozporu s čl. 1 Listiny základních práv a svobod.

Podobné ustanovení neobsahuje žádný jiný daňový předpis. Rovněž v tom je možné spatřovat diskriminaci, neboť neexistuje žádný rozumný důvod, proč by takováto sankce měla být upravena právě jen u spotřební daně a u jiných daní nikoliv. V této souvislosti lze připomenout nález Ústavního soudu ze dne 8.10.1992,

sp. zn. Pl. ÚS 22/92, podle kterého „[v] oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárny orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii.“

Podle nálezu pléna Ústavního soudu ze dne 13.8.2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, publikovaného ve Sbírce zákonů pod č. 405/2002 Sb., „[z]ákonem stanovená minimální výše pokuty musí být nastavena tak, aby umožňovala alespoň do určité míry zohlednit majetkové a osobní poměry delikventa, v daném případě tak, aby uložení pokuty, byť i v minimální výši, nemělo pro delikventa likvidační účinek, případně aby nezpůsobovalo, že podnikatelská činnost po značné (několikaleté) časové období ztratí jakýkoliv smysl. Není-li respektována tato zásada, jedná se o takový zásah do majetkových práv jednotlivce, jež vzhledem ke své intenzitě představuje porušení čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod. Současně zakládá porušení čl. 1 Listiny, neboť způsobuje zásadní nerovnost subjektů v oblasti sociální.“

V citovaném nálezu Ústavní soud vyslovil, že „... pokuty, stejně jako daně a poplatky, spadají do sféry právní regulace čl. 11 Listiny, resp. čl. 1 Dodatkového protokolu a představují v zásadě přípustný zásah do vlastnického práva jedince, což ovšem platí za předpokladu, jsou-li respektovány principy právního státu, jak byly uvedeny shora (viz také čl. 4 odst. 4 Listiny). K tomu je třeba poznamenat, že pokutu lze považovat za zásah s ústavněprávní dimenzí, pokud zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou.“

Celní úřad uložil AB style s.r.o. pokutu ve výši 2.925.139,- Kč, což samo o sobě představuje značně citelný zásah do jejich majetkových poměrů. Celní úřad ani žalovaný poměry AB style s.r.o. nehodnotili, ani se nezabývali přiměřeností výše sankce, neboť ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních jim v rozporu se shora popsány požadavky Ústavního soudu neposkytuje možnost správního uvážení ani moderace výše pokuty. Na tuto skutečnost ostatně celní orgány v odůvodnění napadeného rozhodnutí poukázaly.

Ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních je tak v rozporu s ústavním pořádkem České republiky a nepřipustně zasahuje do práva AB style s.r.o. vlastnit majetek garantovaného ustanovením čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

Předmětné ustanovení totiž stanovuje pevnou sankci, čímž zároveň určuje minimální výši pokuty, která neumožňuje nijak zohlednit majetkové a osobní poměry delikventa ani jakékoliv další významné okolnosti. Pokuta tudíž může být zcela nepřiměřená okolnostem případu i majetkovým poměrům osoby, které byla uložena, a v některých případech tak může mít i likvidační charakter. Takto však v právním státu nesmí být sankce formulována, jak již opakovaně rozhodl Ústavní soud (srov. jeho nálezy ze dne 13.8.2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, nebo jeho nálezy ze dne 10.3.2004, sp. zn. Pl. ÚS 12/03).

Ústavně relevantní vadou napadané právní úpravy je také skutečnost, že se jí omezuje možnost správního uvážení při vyměřování sankce. Stávající právní konstrukce hypotézy ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních naprosto vylučuje moderaci či správní uvážení při individualizaci sankce, čímž znemožňuje přihlídnout ke konkrétním okolnostem případu (závažnost deliktu a vlastnosti osoby delikventa). Bez zohlednění specifík konkrétního případu tak při aplikaci uvedeného ustanovení může snadno dojít až ke krajní nespravedlnosti a značné tvrdosti.

Uvedené závěry podporuje rovněž nálezy Ústavního soudu ze dne 25.10.2011, sp. zn. Pl. ÚS 14/09, kterým byl sice zamítnut návrh krajského soudu na vyslovení rozporu ustanovení § 22 odst. 4 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění platném do 31.7.2011, s ústavním pořádkem, nicméně se tak stalo především s ohledem na relativně nízkou spodní hranici pokuty. Ústavní soud vyslovil, že *„ve své předchozí judikatuře, zejména v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 3/02 a Pl. ÚS 12/03, dospěl k závěru o protiústavnosti zákonem stanovené sazby pokuty (peněžitého trestu) z toho důvodu, že pokuta, byť uložena v minimální přípustné výměře, zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou a má likvidační charakter, spočívající např. v tom, že „zničí“ majetkovou základnu pro další podnikatelskou činnost. Tyto závěry, od nichž není důvodu se odchýlit ani nyní, byly ovšem vysloveny v situaci, kdy tehdy posuzovaným právním předpisem byla za spáchání stavebního přestupku stanovena spodní hranice pokuty ve výši 500.000 Kč, resp. 200.000 Kč. V nynější věci, týkající se sankcí za zcela jiný delikt, činí spodní hranice pokuty 25.000 Kč, tedy částku, která je řádově nesrovnatelně nižší než dříve posuzovaná. Též s přihlédnutím k současným cenovým a výdělkovým poměrům nelze stanovenou částku 25.000 Kč pokládat obecně za „likvidační“. Nynější nálezy se nedostává s výše citovanými nálezy do rozporu.“* Jinými slovy, Ústavní soud potvrdil platnost svých dříve vyslovených závěrů, které zcela jednoznačně dopadají i na případ AB style s.r.o. Na okraj lze poukázat na odlišná stanoviska soudkyň Elišky Wagnerové a Ivany Janů, s nimiž se žalobce ztotožňuje.

Uložená pokuta navíc může mít pro AB style s.r.o. likvidační účinky, protože - jak již bylo výše zmíněno - podstatně navýšila objem jeho splatných závazků vůči státu a mohla by způsobit i insolventu AB style s.r.o.

Likvidační účinky pokuty lze spatřovat také v tom, že podle § 9 odst. 1 písm. b) zákona o povinném značení lihu mohou celní orgány rozhodnout o odnětí registrace, bez níž AB style s.r.o. nemůže značit líh, tedy ani vykonávat svou podnikatelskou činnost.

Aplikací ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních tak bylo zasaženo Listinou základních práv a svobod garantované právo AB style s.r.o. vlastnit majetek.

III.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

IV.

S ohledem na to, že žaloba obsahuje vesměs argumentaci ústavněprávní, krajský soud usnesením ze dne 3.1.2013 č.j. 22 Af 180/2011-113 řízení přerušil a podal Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 43 zákona o spotřebních daních, s argumentací prakticky doslovně převzatou ze žaloby.

V.

Ústavní soud se se všemi námitkami žalobce podrobně vypořádal v nálezu ze dne 15.10.2013 sp. zn. Pl. ÚS 3/13, jímž návrh krajského soudu na zrušení § 43 zákona o spotřebních daních zamítl.

Vyslovil přitom, že návrh není, pokud jde o tvrzenou protiústavnost obsahu napadeného ustanovení, důvodný.

V důvodové zprávě k zákonu o spotřebních daních bylo k dikci napadeného ustanovení uvedeno, že sankce za porušení daňové disciplíny jsou obecně uvedeny v zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Není v něm však uvedena sankce za přestupek, kdy z důvodu nesplnění povinnosti daň přiznat a zaplatit musí správce daně získat úhradu daně z jejího zajištění.

Z důvodové zprávy tedy vyplývá, že funkcí předmětné pokuty, jak ji stanoví § 43 zákona o spotřebních daních, je uvalení sankce pro případ, kdy spotřební daň nebyla řádně a včas uhrazena, proto muselo být použito zajištění daně na úhradu spotřební daně, čímž došlo ke snížení krytí rizik. Jak přitom vyplývá z vyjádření Ministerstva financí, je v takové situaci ohrožen především veřejný zájem na správném stanovení a výběru daně, který vyplývá z § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a také veřejný zájem na potřebě krytí rizik spojených s výrobou, zpracováním a držením výrobků podléhajících spotřební dani. Ústavní soud, který nemá námitky proti závěrům plynoucím z důvodové zprávy a vyjádření Ministerstva financí, nemůže přisvědčit navrhovateli v tom, že by byla daňovému subjektu v nyní projednávané věci uložena pokuta za zaplacení daně zákonem předpokládaným způsobem – formou realizace zajištění daně. Jak vyplývá z § 21 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních, zajištění daně použije celní úřad na úhradu daně, jestliže není daň zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti, zároveň je správce daně povinen vyzvat dlužníka k zaplacení daně. V okamžiku uhrazení daně správcem daně tedy dojde ke snížení zajištění daně, jehož výše je stanovena v § 21 odst. 7 tohoto zákona jako poměrná částka z předpokládané daňové povinnosti. Zajištění daně, pokud se jedná o povolení podle zákona o spotřebních daních, která nelze bez poskytnutí zajištění daně vůbec vydat, přitom musí být udržováno po celou dobu existence daného povolení v zákonem stanovené výši. Pokuta je tak současně

peněžitou sankcí za úbytek objemu finančních prostředků, které byl držitel povolení povinen poskytnout před vydáním tohoto povolení. Uhrazení daně celním úřadem ze zajištění daně není přitom zákonem předkládaným způsobem placení daně, nýbrž způsobem náhradním, realizovaným v případě, že daňový subjekt daň řádně a včas neuhradí. Takový způsob je ovšem spojen s uložením pokuty ve výši 10 % z částky zajištění daně použité na úhradu daně, která by měla být pro daňový subjekt mimo jiné důvodem, aby daň řádně a včas uhradil a zákonem stanovené zajištění zůstalo nedotčeno. Ústavní soud proto nemůže přisvědčit námitce navrhovatele, že v nyní projednávané věci byla uložena pokuta daňovému subjektu za jednání, u něhož nelze shledat prvky protiprávnosti či škodlivosti, a které je naopak v zákoně výslovně dovoleno.

Navrhovatel dále tvrdí, že napadené ustanovení má diskriminační charakter, neboť bez řádného důvodu obsahuje odkaz na tři výjimky z povinnosti uložit pokutu v případech, kdy je zajištění daně použito na úhradu spotřební daně.

V prvním případě se jedná o povolení pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně nebo o povolení pro jednorázové přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Podle § 22 odst. 9 zákona o spotřebních daních pak platí, že správce daně stanoví výši zajištění daně a vydá povolení opakovaně přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, zajistí-li navrhovatel daň ve výši odpovídající výši daně, kterou je oprávněný příjemce přijímající vybrané výrobky jednorázově po uvedení do volného daňového oběhu povinen přiznat a zaplatit. Se souhlasem navrhovatele může správce daně poskytnutým zajištěním daně uhradit daň. Pokud tak neučiní, správce daně rozhodne o uvolnění zajištění daně do 5 pracovních dní ode dne, kdy částka daně byla připsána na určený účet správce daně, v jehož územní působnosti má oprávněný příjemce sídlo nebo místo pobytu.

Ustanovení § 29 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních zakotvuje povinnost právnické nebo fyzické osoby odebírající vybrané výrobky z jiného členského státu pro účely podnikání registrovat se před odebráním těchto vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě jako plátce daně a oznámit správci daně množství vybraných výrobků a poskytnout zajištění daně ve výši, kterou by byla povinna přiznat a zaplatit, pokud by vybrané výrobky byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Také v tomto případě může se souhlasem osoby, která poskytla zajištění daně, správce daně poskytnutým zajištěním daně uhradit daň.

Poslední skupina se týká zasílání vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě fyzickou nebo právnickou osobou nebo na její účet, přičemž tato osoba má v tomto jiném členském státě místo pobytu nebo sídlo, právnické nebo fyzické osobě se sídlem nebo s místem pobytu na daňovém území České republiky, která nepodniká ani nevykonává jinou samostatnou hospodářskou činnost. Daňový zástupce

pro zasílání vybraných výrobků je povinen před každým odesláním vybraných výrobků z jiného členského státu poskytnout zajištění daně, které odpovídá výši daně za množství zasílaných vybraných výrobků, pokud by tyto vybrané výrobky byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Se souhlasem daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků může správce daně místně příslušný daňovému zástupci pro zasílání vybraných výrobků poskytnutým zajištěním daně uhradit daň.

Ústavní soud sumarizuje, že se jedná o případy, kdy celní úřad uhradil daň poskytnutým zajištěním daně se souhlasem oprávněného příjemce pro jednorázové přijetí vybraných výrobků (§ 23 odst. 3 zákona o spotřebních daních) nebo uhradil daň poskytnutým zajištěním daně se souhlasem právnické nebo fyzické osoby odebírající vybrané výrobky z jiného členského státu pro účely podnikání (§ 29 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních) a konečně tehdy, uhradil-li daň poskytnutým zajištěním daně se souhlasem daňového zástupce pro zasílání vybraných výrobků [§ 3 písm. t), § 33 odst. 7 zákona o spotřebních daních].

Ústavní soud se otázkou rovnosti v právech zabýval již v řadě svých rozhodnutí. Vyslovil se především v tom smyslu, že ústavní zásada rovnosti vyjádřená v čl. 1 Listiny základních práv a svobod neznamena absolutní rovnost. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 6/96 ze dne 5.11.1996 (N 113/6 SbNU 313; 295/1996 Sb.), na který navázala další judikatura, to konkrétně vyjádřil takto: „Ústavní zásadu rovnosti v právech zakotvenou v čl. I Listiny nelze pojímat absolutně a rovnost chápat jako kategorii abstraktní. Již Ústavní soud ČSFR vyjádřil své chápání rovnosti, v uvedeném článku zakotvené, jako rovnosti relativní, jak ji mají na mysli všechny demokratické ústavy, požadující pouze odstranění neodůvodněných rozdílů (nález Ústavního soudu ČSFR uveřejněný pod č. 11 Sbírky usnesení a nálezů ÚS ČSFR). Zásadě rovnosti v právech je proto třeba rozumět také tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům mezi právními subjekty nesmí být projevem libovůle, neplyne z ní však, že by každému muselo být přiznáno jakékoliv právo“.

Ústavní soud obecně interpretuje princip rovnosti z dvojího pohledu [viz např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 16/93 ze dne 24.5.1994 (N 25/1 SbNU 189; 131/1994 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 36/93 ze dne 17.5.1994 (N 24/1 SbNU 175; 132/1994 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 5/95 ze dne 8.11.1995 (N 74/4 SbNU 205; 6/1996 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 9/95 ze dne 28.2.1996 (N 16/5 SbNU 107; 107/1996 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 33/96 ze dne 4.6.1997 (N 67/8 SbNU 163; 185/1997 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 9/99 ze dne 6.10.1999 (N 135/16 SbNU 9; 289/1999 Sb.) atd.]. První je dán požadavkem vyloučení libovůle v postupu zákonodárce při odlišování skupin subjektů a jejich práv, druhý pak požadavkem ústavněprávní akceptovatelnosti hledisek odlišování, tj. nepřipustnosti dotčení některého ze základních práv a svobod odlišováním subjektů a práv ze strany zákonodárce. Z postulátu rovnosti sice nevyplývá požadavek obecné rovnosti každého s každým, plyne z něj však požadavek, aby právo bezdůvodně nezvýhodňovalo ani neznevýhodňovalo jedny před druhými. Ústavní pořádek tedy připouští i zákonem založenou nerovnost, pokud jsou pro to ústavně akceptovatelné důvody.

Tak je tomu i v nyní projednávané věci. Z výše uvedeného je zřejmé, že ve shora citovaných případech výjimek z povinnosti uložit pokutu se jedná vždy o situace, kdy je dopředu známa výše spotřební daně, zajištění daně ve výši odpovídající výši daně, kterou je daňový subjekt povinen přiznat a zaplatit, se poskytuje složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet správce daně a je výslovně zákonem umožněno využít zajištění daně na úhradu spotřební daně se souhlasem subjektu, jenž poskytl zajištění daně. Lze tedy souhlasit s argumentací Ministerstva financí, že není důvodné sankcionovat zákonem předvídané a povolené jednání, kdy je zajištění daně, které plní v daných případech primárně funkci uhrazovací (na rozdíl od případů výjimkou nepokrytých, kde plní především funkci zajišťovací), se souhlasem daňového subjektu využito na úhradu daně. Na druhou stranu v ostatních případech vybraných výrobků, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od daně, je třeba zajištění daně vnímat tak, že k jeho použití na úhradu splatné spotřební daně má docházet pouze výjimečně proto, aby nedocházelo ke snižování objemu poskytnutých prostředků. V těchto případech je také na rozdíl od shora popsanych tří specifických situací dána možnost zajistit daň také bankovní zárukou, pokud o jejím přijetí rozhodne správce daně, nebo ručením, pokud osobu ručitele povolí správce daně.

Ústavní soud má tedy za to, že nelze přisvědčit navrhovateli, že napadeným ustanovením založené rozdíly mezi daňovými subjekty v závislosti na zvoleném způsobu zajištění daně jsou neodůvodněné. Ve jmenovaných případech oznámí totiž daňový subjekt správci daně přesné množství, resp. i název odebraných výrobků, přičemž celní úřad je oprávněn ve smyslu § 26 odst. 7 zákona o spotřebních daních nařídit před zahájením dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně nebo osvobozených od daně označení těchto výrobků. Daň může být se souhlasem dané osoby uhrazena z poskytnutého zajištění daně (které musí být složeno ve výši daně, kterou by musela daná osoba přiznat a zaplatit), jestliže je daň zaplacená, uvolní celní úřad zajištění daně do pěti pracovních dní ode dne připsání daně na určený účet celního úřadu. Za takto stanovených zákonných podmínek má Ústavní soud absenci pokuty při úhradě daně z poskytnutého zajištění, jak je koncipována v napadeném ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních, za podloženou racionálními a ústavně akceptovatelnými důvody, které nezakládají nepřipustnou diskriminaci daňových subjektů.

Konečně navrhovatel namítal, že předmětná pokuta není zakotvena v žádném jiném daňovém předpise a její charakter je likvidační, což je dáno mimo jiné její pevnou sazbou, která znemožňuje zohlednit majetkové a osobní poměry daňového subjektu, případně i další významné okolnosti.

Pokud jde o skutečnost, že obdoba pokuty podle § 43 zákona o spotřebních daních se nevyskytuje v jiném daňovém předpisu, zde poukazuje Ústavní soud na specifickou skupinu výrobků podléhající spotřební dani, jimiž jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky, a na skutečnost, že podnikání s takovými výrobky

(zejména pokud jde o provozovatele daňového skladu nebo oprávněného příjemce, popřípadě odesílatele) je podmíněno povolením k provozování takové činnosti. Podle § 19 odst. 1 zákona o spotřebních daních se vybraný výrobek nachází v režimu podmíněného osvobození od daně v případě, že je umístěn v daňovém skladu nebo je dopravován v režimu podmíněného osvobození od daně. Pro každý daňový sklad musí zajištění daně odpovídat, pokud zákon o spotřebních daních nestanoví jinak, výši stanovené v § 21 odst. 7 tohoto zákona. Také vybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat pouze tehdy, jestliže provozovatel odesílajícího daňového skladu nebo oprávněný odesílatel poskytne zajištění daně ve výši daně, kterou by byl povinen přiznat a zaplatit při uvedení dopravovaných vybraných výrobků do volného daňového oběhu, pokud zákon o spotřebních daních nestanoví jinak.

Ústavní soud se k problematice pokut a jejich možného likvidačního dopadu na jednotlivce zabýval vícekrát, například v navrhovatelem citovaných nálezech ze dne 13.8.2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (viz výše), ze dne 10.3.2004 sp. zn. Pl. ÚS 12/03 (N 37/32 SbNU 367; 300/2004 Sb.) a ze dne 25.10.2011 sp. zn. Pl. ÚS 14/09 (viz výše). V prvních dvou nálezech Ústavní soud vyslovil protiústavnost zákonem stanovené sazby pokuty (peněžitého trestu) z toho důvodu, že pokuta, byť uložena v minimální přípustné výměře, zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou a má likvidační charakter. Ústavní soud výslovně uvedl, že „pokutu lze považovat za zásah s ústavněprávní dimenzí, a to v případě, pokud zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou. Ústavní soud proto posuzoval účel zásahu ve vztahu k použitým prostředkům, přičemž měřítkem pro toto posouzení byla zásada proporcionality.“ V posledně citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 14/09 dospěl Ústavní soud k závěru, že „ústavní předpisy nevyžadují, aby zákonodárce při zákonném stanovení sankční sazby vždy upustil od spodního ohraničení výměry sankce. Typová závažnost (škodlivost) deliktního jednání daného druhu může být obecně tak vysoká, že nepřipouští ani v individuálním případě stanovit ‚nulovou‘ hodnotu výměry sankce. Posouzení spodní hranice sankční sazby je zásadně věcí zákonodárce. Ústavní předpisy neobsahují ohledně otázky dolní hranice sankční sazby žádnou direktivu – musí být ovšem dodržen příkaz proporcionality mezi typovou závažností deliktního jednání a vyšší sankční sazbou.“ Odlišná stanoviska, na něž poukazuje navrhovatel, se odvolávala na zásadu proporcionality (při zásahu do vlastnického práva) a požadavek individualizace (přiměřenosti) trestu.

Ministerstvo financí ve vyjádření k ústavní stížnosti uvádí, že v případě sankcí (platebních deliktů), které běžně daňové předpisy stanoví, se nejedná o pevné sankce v pravém slova smyslu, nýbrž jde o sankce stanovené určitým procentem z výše peněžitého plnění, kterého se porušení daňové povinnosti v konkrétním případě týká. Tedy v jednotlivých případech bude výše pokuty rozdílná, a to do značné míry v závislosti na intenzitě porušení daňové povinnosti, pro které je rozsah peněžitého plnění, jehož se porušení týká, klíčový. Tento rozsah též do značné míry reflektuje individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu, které jsou pro rozsah peněžitého plnění určující. Ačkoliv tedy sankce za správní delikty při správě daní nejsou zpravidla nastaveny tak, aby docházelo k individuálnímu přezkumu poměrů sankcionovaného subjektu v každém jednotlivém

případě, obsahuje již samo celkové systémové nastavení jejich konstrukce zabudovaný „automoderační“ mechanismus, kdy je výše sankce (tedy v tomto případě procentuální hodnota) určena zákonodárcem přímo v zákoně a sama zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do značné míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu.

Se závěry Ministerstva financí lze souhlasit potud, že obdobně jako jiné sankce za porušení daňové disciplíny, jak jsou koncipovány v daňovém řádu, také předmětná pokuta je stanovena pevnou procentní sazbou. Jedná se přitom o 10 % z částky zajištění daně, která byla na úhradu daně použita, nikoli tedy z celého zajištění daně.

Jak vyplývá z výše citovaných nálezů Ústavního soudu, rozhodujícím hlediskem pro posouzení účelu zásahu ve vztahu k použitým prostředkům je zásada proporcionality. Ústavní soud na tomto místě opětovně poukazuje na skutečnost, že se v případě spotřebních daní nejedná o „běžnou“ daň, nýbrž o daň vztahující se ke specifické skupině výrobků, přičemž podnikání s nimi podléhá zvláštnímu režimu, který je dotčeným daňovým subjektům předem znám. Obdobně jak činil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 25.10.2011 sp. zn. Pl. ÚS 14/09, i v nyní projednávané věci se Ústavní soud zabýval otázkou, zda stanovením pevné procentní sazby pokuty není zasažen princip správního uvážení, pokud rozhodující orgán nemůže v konkrétní kauze dostatečně přihlídnout k sociálním a majetkovým poměrům daňového subjektu a náležitě diferencovat výměru sankce či od jejího uložení zcela upustit.

Ústavní soud se otázkou ústavnosti sankce (§ 135d zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 217/2005 Sb.) z důvodu údajného porušení principu diferenciací a přiměřenosti sankce zabýval ve svém nedávném nálezu ze dne 30.7.2013 sp. zn. Pl. ÚS 37/11 (vyhlášeném pod č. 299/2013 Sb.; dostupném jako ostatní výše citované nálezy Ústavního soudu též na <http://nalus.usoud.cz>), ve kterém konstatoval, že zodpovězení otázky potřebnosti sankce jako takové (ve smyslu druhu této sankce), resp. související otázky intenzity chráněného veřejného zájmu, soudním výkladem provést nelze. Ústavní soud uvedl, že se jedná o otázky politického charakteru, jejichž řešení je ve výlučné kompetenci zákonodárce, jemuž nakonec obecně náleží legislativní úprava otázek, zda určité jednání má být trestné nebo nikoliv, definování skutkových podstat deliktů (trestných činů, přestupků, jiných správních deliktů) a stanovení druhu a výše sankcí. V citovaném nálezu Ústavní soud taktéž poukázal na přetrvávající roztříštěnost a nekonceptčnost právní úpravy správního trestání a dovedl, že absenci možnosti správního uvážení v právním předpise 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. Absenci explicitní úpravy takové možnosti v zákoně tedy neshledal samu o sobě důvodem pro zásah Ústavního soudu ani pro to, aby Ústavní soud vyslovil protiústavnost této mezery v právu.

Ústavní soud nemůže odhlédnout od skutečnosti, že napadená právní norma požadavek diferenciací sankcí respektuje již tím, že uložená pokuta je závislá na výši nedoplatku ke spotřební dani. Z tohoto pohledu lze ohledně výše předmětné sankce konstatovat, že ve svém důsledku odráží objem finančních prostředků pohybujících se v obchodu s minerálními oleji, lihem, pívem, vínem a meziprodukty a tabákovými výrobky, kterému odpovídá výše daně, kterou je daňový subjekt povinen přiznat a zaplatit, a následně pak i částka zajištění daně, z níž je odvozována pokuta ve smyslu § 43 zákona o spotřebních daních. Za této situace a s přihlédnutím ke shora citovaným závěrům, jak vyplývají z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 37/11, nemohl Ústavní soud dospět k obecnému závěru, že by napadeným ustanovením nastavená sankce byla pro daňové subjekty pohybující se v oblasti podnikání s přísně regulovanými komoditami likvidační.

VI.

Uvedeným nálezem Ústavního soudu odpadla překážka, pro níž bylo řízení přerušeno, proto soud podle § 48 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se v řízení pokračuje.

VII.

Současně krajský soud konstatuje, že shora uvedeným posouzením věci Ústavním soudem, které vyčerpává veškeré žalobní body, je podle čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR vázán. Proto krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VIII.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení podle obsahu spisu žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinná dobrovolně, co jí ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 28. listopadu 2013

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu