

U S N E S E N Í

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,

t a k t o :

Věc se postupuje rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

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 pětinasobně 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 zákonné zmocnění a druhé bylo možné využít jen při mimořádných událostech. Disproporčnost penále byla i v rozporu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva a Soudního dvora Evropské unie. 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.“), ve znění pozdějších předpisů, 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 k náhradě nákladů řízení žalobci 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. K tomuto závěru dospěl jednak proto, že novelizovaného ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků upravovalo úrok z prodlení – ekonomickou náhradu za pozdní úhradu daně, a zároveň vzal v potaz systematiku zákona (§ 37b tamtéž byl začleněn mezi sankce) a postavení penále naroven pokutám v pořadí úhrad (§ 59 odst. 5 tamtéž). Institut penále byl s dílčími změnami převzat také do ustanovení § 251 daňového řádu, přičemž důvodová zpráva k tomuto zákonu institut označovala za sankci vznikající přímo ze zákona; obdobně bylo proto sankcí za finanční delikt i penále podle ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků.

[6] Jmenovaný institut 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

pokračování

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. Rovněž žalovaný při zjištění neoprávněného vykázání daňové ztráty v napadeném rozhodnutí konstatoval, že takové jednání je povinen trestat zákonnou sankcí.

[7] Krajský soud dále vyjádřil domněnku, že v daném případě není možné vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, protože jeho závěry se vztahují od 1. 1. 2007 pouze na právní úpravu úroků z prodlení v § 63 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož krajský soud posoudil penále jako institut správního trestání daňových subjektů, zohlednil v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008 - 77, č. 1684/2008 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27, č. 461/2005 Sb. NSS), analogicky i zásady trestního práva. Správní řízení 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. Přejícné ustanovení v § 264 odst. 13 daňového řádu potom 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.

[8] Při posuzování ústavní konformnosti ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků vycházel krajský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, č. 1889/2009 Sb. NSS, a nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 a Pl. ÚS 37/11. Dospěl přitom k závěru, že penále upravené v § 37b zákona o správě daní a poplatků nemá likvidační povahu, sankce sleduje legitimní cíl, zákonodárce se nedopustil porušení ústavních principů a ustanovení nemá „rdousící“ účinek, aby krajský soud musel postupovat ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky. Důsledky aplikace uvedeného ustanovení se naplno projevíly 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 námítky 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.

[9] 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, zdali jsou závěry, na které odkazoval, aplikovatelné i na institut penále v nově vloženém ustanovení § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků s účinností od 1. 1. 2007, jež se odlišuje od penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[10] 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 v tomto rozsudku 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.

[11] Krajský soud tvrzením k 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.

[12] Stěžovatel poukazuje na rozdíly ustanovení § 251 daňového řádu a § 37b zákona o správě daní a poplatků. Vedle rozdílné výše penále v případě snižování daňové ztráty je dále podstatné i vymezení pravomoci správce daně. Zatímco v § 37b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků správce daně daňový subjekt o penále „vyrozmí“, v § 251 odst. 3 daňového řádu o povinnosti uhradit penále „rozhodne“. Přitom první formulace přibližuje institut penále k naplnění účelu paušalizované náhrady eventuální újmy státu a motivuje daňový subjekt k řádnému a včasnému plnění, druhá posouvá penále do roviny sankční. Závěr krajského soudu ohledně plného převzetí ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků do § 251 daňového řádu je proto nesprávným právním posouzením.

[13] Zákonodárce ustanovením § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stanovil pořadí úhrady daňových povinností; změna pořadí v souvislosti s novelou a rozdělením institutu v § 63 tamtéž ve znění účinném do 31. 12. 2006 nic nevypovídá o změně účelu penále. Argumentace krajského soudu proto i v této otázce nemůže obstát.

pokračování

[14] 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 nehledě na zjištění nesprávně uvedené výše daňové ztráty před nebo po účinnosti daňového řádu. Závěr krajského soudu by naopak znamenal nerovné zdanění daňových subjektů.

[15] 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 popřel vůli zákonodárce výslovně projevenou v § 264 odst. 13 daňového řádu, protože v posuzovaném dovodil nutnost aplikace ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu namísto § 37 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

[16] 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.

[17] 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 pětinasobně vyšší než penále vyměřované v identické situaci podle daňového řádu a bylo nesrovnatelně vyšší než jakákoli jiná sankce v daňovém právu, při níž nedochází k přímému krácení státního rozpočtu; srovnatelné bylo sice s pokutou dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ale tento zákon připouští možnost moderační. Neproporcionalita se potom naplno projevila s účinností daňového řádu, kdy přestala platit moderační ustanovení. Stěžovatel sice uvádí, že dodatečný platební výměr č. j. 39641/10/129970402319 byl vydán dne 7. 10. 2010, kdy byl ještě účinný zákon o správě daní, který moderační instituty obsahoval, ale platební výměr vztahující se k nyní projednávané věci č. j. 61491/12/129970402669 byl vydán dne 14. 9. 2012 za účinnosti daňového řádu – stěžovatel proto zřejmě zaměnil předmět řízení o této kasační stížnosti s řízením o kasační stížnosti v obdobné věci ohledně daňové kontroly v roce 2007. Žalobce dále namítá, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 159/2005, podle něhož penále nemá likvidační a lichvářskou povahu, se nevztahovalo na penále podle ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků ale na předchozí právní úpravu. Nelikvidační povahu Nejvyšší správní soud navíc podmínil existencí moderačních institutů, které s účinností daňového řádu od 1. 1. 2011 přestaly existovat; opětovně budou zavedeny s účinností od 1. 1. 2015. Stěžovatel neuvedl v kasační stížnosti jiné důvody než domnělou existenci moderačních institutů a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 159/2005, pro které považuje rozhodnutí krajského soudu v části absence

proporcionality a nemožnosti moderace za nezákonné. Žalobce proto zdejšímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

III. Předběžné posouzení věci

[18] 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.).

[19] 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.

[20] V rámci předběžného posouzení věci má čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu za to, že pro posouzení věci je rozhodné vyřešení otázky povahy penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) a § 251 daňového řádu.

III. a) Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu

[21] Nejvyšší správní soud posoudil penále tak, jak bylo upraveno do 31. 12. 2006 v § 63 zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném do 31. 12. 2006), jako ústavně konformní majetkovou sankci (viz cit. rozsudek č. j. 2 Afs 159/2015 - 43). V pozdějším rozhodnutí uvedl, že penále má povahu „[...] *paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů*“, přičemž se jedná o „[...] *z právního předpisu vyplývající důsledek porušení povinnosti uhradit daň řádně a včas*“, [...] a dále konstatoval, že „*penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82).

[22] Otázkou penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 - 68. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud odmítl námitku, že nová právní úprava je protiústavní v důsledku jejího přijetí formou 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. Při vypořádávání jedné z kasačních námitek se devátý senát okrajově vyjádřil k povaze penále v § 37b

pokračování

citovaného zákona odkazem na předchozí judikaturu: „Na závěr se Nejvyšší správní soud zabýval také obecně formulovanou námitkou stěžovatelky, že pro případ protiprávního jednání daňového subjektu by měla být zvažována též materiální stránka takového jednání a především skutečnost, že jednání stěžovatelky není společensky škodlivé, to tím spíše, že v důsledku jejího jednání nevznikla žádná škoda. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že povinnost vyhodnotit materiální stránku jednání se vztahuje k řízení o správních deliktech. Nejvyšší správní soud však ve své judikatuře vyjádřil jednoznačný závěr, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného. Tento závěr je podrobně odůvodněn např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, dostupném na www.nssoud.cz. V souladu s těmito závěry tak ani tato námitka stěžovatelky nebyla shledána důvodnou“.

[23] V rozsudku ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013 - 36, č. 3052/2014 Sb. NSS, se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou charakteru vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 z titulu nedodržení podmínek pro čerpání investičních pobídek uvedených v § 35a odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, respektive, zda při vyměření této daně nemělo být postupováno podle právní úpravy zákona o daních z příjmů účinné od 1. 1. 2009. Žalobce se ve věci rozhodované pátým senátem domáhal aplikace pozdější pro něho příznivější úpravy s poukazem na čl. 40 odst. 6 listiny základních práv a svobod. Pátý senát tuto argumentaci odmítl s tím, že sporný doměrek je stále daní, nikoli trestem. Závěrem pátý senát uvedl, že „Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud poznamenává, že daňové zákony, konkr. daňový řád obsahuje celou řadu „sankčních“ ustanovení, např. § 251 - penále, § 252 - úrok z prodlení či § 250 - pokuta za opožděné tvrzení daně. Jakkoli veškerá tato ustanovení ve své podstatě postihují daňový subjekt nad rámec jeho zákonné daňové povinnosti, tj. nad rámec výše daně, kterou byl povinen v souladu s hmotněprávními předpisy do veřejného rozpočtu odvést, a ukládají mu zaplatit v důsledku jednotlivých porušení daňových zákonů fakticky více, nelze takto zákonem konstruovanou povinnost považovat za sankci ve smyslu správního trestání, ale jedná se o příslušenství daně, které podléhá stejnému daňovému režimu jako samotná daň (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). Argumentoval-li krajský soud judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se pravidel správního trestání, činil tak zcela nepřipadně.“ (Zvýraznění doplnil nyní čtvrtý senát).

III. b) Názor předkládajícího senátu

[24] Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžném posouzení věci k názoru odlišnému od shora citované judikatury, zejména od názoru vysloveného pátým senátem v rozsudku č. j. 5 Afs 28/2013-36. Čtvrtý senát totiž zastává názor, že penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) a § 251 daňového řádu představuje trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod, respektive trest, na který je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. K tomuto závěru dospěl čtvrtý senát na základě následující argumentace.

[25] Podle § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 „[d]aňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její

splatnosti.“ Podle odst. 2 citovaného ustanovení „[p]enále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne 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“. Podle odst. 3 tamtéž „[z] daně, doměřené podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka, se vypočte penále podle odstavce 2 poloviční sazbou. Tato sazba 0,05 % penále z rozdílu mezi daní dosud nepravomocně vyměřenou a vyšší daní vyměřenou v odvolacím řízení proti tomuto vyměření, se uplatní také v případech, kdy k tomuto rozdílu došlo v důsledku vyhovění návrhu daňového subjektu v odvolacím řízení. Poloviční sazba penále se uplatní také v případech, kdy plátce daně vybírané srážkou nesprávně sraženou a odvedenou daň nebo zálohu na ni srazí a odvede podle vlastního zjištění dodatečně ve správné výši a o této skutečnosti vyrozumí současně správce daně. Bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně, penále se vypočte podle odstavce 2 dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %. Penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno. 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“.

[26] Podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, 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 nárok na vrácení daně, nebo
- c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.“

[27] Podle § 251 odst. 1 daňového řádu „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši

- a) 20 %, je-li daň zvyšována,
- b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
- c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.“

[28] Podle čl. 6 odst. 1 věty první Úmluvy „[k]aždý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu“.

[29] Podle čl. 40 odst. 6 Listiny „[t]restnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější“.

[30] Povaha institutu penále v předpisech daňového práva se vyvíjela v souvislosti se změnami aplikovatelné právní úpravy. Ve znění účinném do 31. 12. 2006 byl upraven institut penále v § 63 zákona o správě daní a poplatků. Z dikce citovaného ustanovení je

pokračování

patrné, že se vzhledem k současnému právnímu rozdělení sankčních institutů jednalo o kombinaci penále (roční úrok dosahoval v některých případech výše až 73 % p. a. za prvních 500 dnů prodlení) a úroku z prodlení (penále se počítalo za každý den prodlení a po 500 dnech se určovalo výpočtem z diskontní sazby České národní banky), srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, č. 1889/2009 Sb., všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na: www.nssoud.cz).

[31] V mezidobí zákon č. 230/2006 Sb., který novelizoval zákon o správě daní a poplatků, rozdělil výše popsany institut s účinností od 1. 1. 2007 na penále (§ 37b) a úrok z prodlení (§ 63). Institut penále uvedenou změnou získal nový obsah – jednalo se o jednorázovou sankci danou procentuální sazbou z částky daně, odpočtu či ztráty nesprávně uvedené v daňovém přiznání; naproti tomu úrok z prodlení byl paušalizovanou náhradou za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně.

[32] Oba instituty, pouze s nepatrnými změnami, převzal daňový řád, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011. V důvodové zprávě navrhovatel zákona uvedl, že penále (§ 251 daňového řádu) 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 stíhá daňový subjekt a který má povahu platebního deliktu*“. Naproti tomu úrok z prodlení (§ 252 tamtéž) byl upraven jako „[...] *ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou*“.

[33] V nyní posuzovaném případě je mezi stranami sporná povaha ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků. Zatímco stěžovatel poukazuje na to, že účelem penále slouží rovněž jako paušalizovaná náhrada eventuální újmy a nemá převážně represivní povahu, žalobce a krajský soud zaujali názor, že se jedná o sankci za delikt.

[34] Předkládající senát se prvně ztotožňuje s krajským soudem, že nelze v dalších úvahách o povaze penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků vycházet výhradně z citovaného rozsudku zdejšího soudu č. j. 9 Afs 27/2011 - 68. Předmětem tehdejšího sporu bylo především vyjasnění povinnosti daňového subjektu uvádět do daňového přiznání správné údaje a posouzení souladu uvedeného ustanovení s ústavním pořádkem. Uvedený rozsudek vypořádával pouze obecně stanovenou námitku ohledně povinnosti posuzovat materiální stránku jednání při stanovení penále podle ustanovení § 37b zákona o správě daní, a to tak, že předmětné ustanovení neupravuje správní delikt. V souvislosti s tím bylo odkázáno na citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, v němž ovšem zdejší soud vykládal povahu penále v § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006. Obdobně v usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na: <http://nalus.usoud.cz/>), se Ústavní soud stejně jako předtím Nejvyšší správní soud pouze stručně vyjádřil k ústavní konformitě úpravy obsažené v § 37b zákona o správě daní a poplatků a k tomu, že se nejedná o správní delikt, na něž mají být aplikovány obecné zásady trestního práva (v konkrétním případě posouzení společenské nebezpečnosti jednání žalobce). Nejvyšší správní soud se proto pro posouzení předloženého případu musí především detailněji zabývat povahou institutu

penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive tím, zda se nejedná o trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

[35] Hledání odpovědi na otázku povahy penále nespočívá pouze ve výkladu zaběhlého pojmosloví či ve formálním označení institutu. Jinými slovy, hlavním kritériem pro kvalifikaci penále je materiální povaha institutu a jeho faktický, nikoli pouze deklarovaný, účel. Dále je nutné reflektovat i změny právní úpravy, které mohou dát starým pojmům nový obsah. Samotná polemika bez kvalifikovaného materiálního hodnocení, zdali má určitý institut povahu trestu, proto není dostatečná. V širším slova smyslu je totiž sankcí ve smyslu konstrukce právních pravidel jakýkoli negativní následek spojený s porušením primární povinnosti perfektní právní normy; „[t]radičně se za skladebné prvky právní normy považují hypotéza, tj. podmiňující skutková část, dispozice, tj. normativní část, která vyjadřuje, co má být, nastane-li hypotéza, a sankce, tj. další normativní část, která vyjadřuje, co má být, nastane-li hypotéza a nebude-li splněna dispozice“ (Knapp, V.: Teorie práva, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995. s. 155.). Při výkladu finančních institutů bez materiálního posouzení jejich povahy a účelu by tak mohl být *ad absurdum* považován za trestní sankci i úrok z prodlení, ačkoli jeho ekonomický účel nemá zjevně povahu trestu.

[36] Podrobná kritéria pro hodnocení, zdali konkrétní finanční sankce jsou svou povahou trestní sankcí, vyvinul Evropský soud pro lidská práva pro účely aplikace čl. 6 Úmluvy ve své rozhodovací praxi. Za nejdůležitější rozhodnutí je možné považovat rozsudek velkého senátu ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, stížnost č. 73053/01 (všechna rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva jsou dostupná na: <http://hudoc.echr.coe.int/>). Evropský soud pro lidská práva si podržel svůj názor, že není možné finanční sankce podřadit pod kategorii občanských práv, ale dovodil, že je možné finanční sankce za určitých okolností považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Tento názor byl již dříve vyjádřen v rozsudcích ESLP ze dne 24. 2. 1994, *Bendenoun proti Francii*, č. 12547/86, ze dne 29. 8. 1998, *A.P., M.P. a T.P. proti Švýcarsku*, č. 19958/92, ze dne 27. 3. 1998, *J. J. proti Nizozemí*, č. 21351/93, 3. 5. 2001, *J. B. proti Švýcarsku*, č. 31827/96, rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 7. 2001, *Ferazzini proti Itálii*, stížnost č. 44759/98. V rozsudku ze dne 23. 7. 2002, *Janosevic proti Švédsku*, č. 34619/97, ESPL posuzoval uložení daňové přírážky za nepravdivá tvrzení uvedená v daňovém přiznání a shledal, že na věc je třeba aplikovat čl. 6 odst. 1 Úmluvy, neboť jde o trestní obvinění. Názor, že sankce za platební delikty v oblasti daní je třeba při splnění stanovených podmínek považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy ESLP posléze zopakoval i v rozsudcích z 24. 7. 2008, *André a další proti Francii*, č. 18603/03 a ze dne 16. 6. 2009, *Ruotsalainen proti Finsku*, č. 13079/03. Lze tak konstatovat, že se jedná o ustálený a dlouhodobě judikovaný názor Evropského soudu pro lidská práva, který musí české správní soudy jakožto orgány členského státu Rady Evropy a smluvní strany Úmluvy respektovat.

[37] V případě *Jussila proti Finsku* stěžovatelka pochybila při odvodu daně z přidané hodnoty a na základě provedené kontroly jí daňový úřad mimo jiné uložil penále ve výši 10 % doměřené daně. Stěžovatelka ve své stížnosti namítala nespravedlivý průběh následného soudního řízení, protože soud nenařídil jednání. Při posuzování, zdali je možné podřadit finanční sankci uloženou stěžovateli pod oblast trestních provinění v čl. 6 odst. 1 Úmluvy, vycházel Evropský soud pro lidská práva z tzv. *Engelových kritérií* (srov.

pokračování

rozhodnutí *Engel a ostatní proti Nizozemí* ze dne 8. 6. 1976, stížnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72; k aplikaci Engelových kritérií srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, č. j. 4 As 2/2005 - 62, č. 847/2006 Sb. NSS). Pro aplikovatelnost kategorie trestních obvinění je tak rozhodné: (i) posouzení příslušnosti sankce k určitému právnímu odvětví, (ii) analýza povahy porušení práva, za něž je sankce ukládána, a (iii) zhodnocení stupně přísnosti sankce. První kritérium je pouze výchozím bodem úvah a samo o sobě bez spojení se zbývajících nemá význam. Druhá dvě kritéria jsou alternativní; tj. stačí naplnění jednoho z nich pro podřazení případu pod čl. 6 Úmluvy, ale na druhou stranu tento závěr nevyklučuje hodnocení obou kritérií ve vzájemné souvislosti. Evropský soud pro lidská práva zde rovněž poukázal na jiný případ, v němž vycházel z tzv. *Bendenounových* kritérií (srov. rozsudek citovaný výše), která bylo možné interpretačně použít při posuzování druhého a třetího z *Engelových* kritérií. Ta spočívala v tom, že (i) právem vymezená sankce mohla dopadnout na všechny obyvatele v postavení daňových poplatníků, (ii) účelem sankce nebyla peněžní kompenzace škody, ale především odstrašující trest k odvrácení recidivy, (iii) sankce byla uložena jako trest s odstrašujícím a represivním účinkem a (iv) uložena sankce byla podstatná. Dále se ale soud přiklonil k názoru, že malá závažnost sankce a zařazení sankce do systému finančního práva nemohou být samy důvodem pro jejich vyloučení z rozsahu čl. 6 Úmluvy.

[38] Popsaná doktrína byla potvrzena další rozhodovací praxí ESLP. V rozsudku ze dne 7. 6. 2012, *Segame SA proti Francii*, stížnost 4837/06, byly stěžující si společnosti vyměřeny úroky z prodlení a sankce ve výši 100 % z nezaplacené daně. Při posuzování přípustnosti aplikace čl. 6 odst. 1 Úmluvy Evropský soud pro lidská práva konstatoval, že ani vláda nezpochybňovala jeho užití, a již bez dalšího testu zkoumal jeho porušení. V jednom z nejnovějších rozsudků ze dne 4. 4. 2013, *Julius Kloiber Schlachthof GMBH a další proti Rakousku*, spojené stížnosti č. 21565/07, č. 21572/07, č. 21575/07 a č. 21580/07, Evropský soud pro lidská práva řešil situaci čtyř společností, které provozovaly jatka a byly povinny z poražených zvířat odvádět zákonem stanovené poplatky veřejnoprávní korporaci zaměřené na podporu zemědělského trhu (Agrarmarkt Austria). V posuzovaném případě společnosti brojily proti vyměřené 10 % přírážce k poplatkům a namítaly porušení čl. 6 odst. 1 Úmluvy v tom, že jejich věc nebyla rozhodnuta nezávislým soudem. Ačkoli poplatky svoji povahou byly parafiskálními platbami (nebyly odváděny do státního rozpočtu), soud odmítl argumentaci vlády a připustil aplikaci čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Nejnověji své závěry ohledně trestní povahy daňového penále zopakoval Evropský soud pro lidská práva v rozsudku ze dne 27. listopadu 2014, *Lucky Dev proti Švédsku*, č. stížnosti 7356/10.

[39] Tuto judikaturu Evropského soudu pro lidská práva výslovně převzal i Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 26. 2. 2013, ve věci C-617/10, *Hans Akerberg Fransson*, kde se vyjadřoval k předběžné otázce položené švédským soudem ohledně aplikovatelnosti čl. 50 Listiny základních práv EU na případ vyměření přírážky k dani pro porušení povinnosti podat řádné daňové přiznání. Soudní dvůr výslovně připustil, že na takový případ se garance vyplývající z čl. 50 vztahovat mohou a může se jednat o trest. Odkázal na svou dřívější judikaturu, v níž převzal kritéria vyvinutá Evropským soudem pro lidská práva za účelem identifikace řízení klasifikovaných jako trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy (srov. především rozsudek Soudního dvora z 5. 6. 2012, ve věci C-489/10, *Lukasz Marcin Bonda*). Soudní dvůr uvedl, že aplikace těchto kritérií na konkrétní vnitrostátní úpravu a posouzení zda posuzovaná přírážka k dani představuje trest ve smyslu čl. 50

Listiny základních práv EU je ovšem věcí předkládajícího soudu. Generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku předneseném dne 15. 12. 2011 ve věci *Bonda* analyzovala předchozí judikaturu Soudního dvora tak, že je třeba zkoumat dvě kritéria: prvním je druh vytýkaného porušení práva (zda jde o povinnost uloženou obecně či jde pouze o povinnost úzké skupiny adresátů, např. příjemců určitých dotací), druhým je cíl sankce (represe respektive kompenzace či zajištění řádné správy veřejných prostředků). V případě posuzovaném generální advokátkou a Soudním dvorem šlo o „sankci“ ročního vyřazení z dotačních programů jako důsledku zjištění účetních nesrovnalostí ve vyúčtování předchozích zemědělských dotací. To nebylo ve výsledku posouzeno jako „trestní provinění“, resp. „trestní řízení“.

[40] Předkládající senát při hodnocení povahy penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků tedy aplikoval výše uvedené závěry vyplývající z judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Ačkoli uvedené ustanovení patří z hlediska systematiky českého právního řádu do odvětví daňového a nikoli trestního práva, není tato skutečnost sama o sobě rozhodná pro další posouzení.

[41] Předkládající senát se proto zabýval povahou porušení práva (druhé z Engelových kritérií). Penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků je jednorázovou pokutou stanovovanou ze zákona ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty. Ukládání sankce proto nepodléhá správnímu uvážení správce daně a rozhodnutí o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru je tak „automatické“ v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 37b odst. 1. Z hlediska osobního rozsahu je penále institutem se všeobecnou platností; může se uplatnit prakticky u všech daňových subjektů tedy u širokého okruhu osob. V tomto kroku bylo třeba rovněž posoudit účel institutu penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků (cíle sankce). Nejvyšší správní soud zkoumal možné funkce penále jako sankce za platební delikt (tj. represivní) nebo paušalizované náhrady újmy, případně kombinace obojího. Institut přitom prvně analyzoval pohledem jazykového a systematického výkladu. Již samotný výraz penále je spojen s trestáním (srov. latinské slovo *poena*, trest). Penále je nutné posuzovat v rámci celého systému sankcí zákona o správě daní a poplatků, přičemž je dána blízká provázanost s úrokem z prodlení. Zatímco výše úroku z prodlení je závislá na repo sazbě České národní banky, plynutím času jeho výše narůstá a způsob vymezení tak reflektuje jak aktuální „cenu peněz“ při pozdní platbě, tak délku prodlení, sazba penále je stanovena fixní neměnnou procentní částkou a není závislá na čase. Jde tedy o jednorázový „trest“ za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání pouze údaje odpovídající skutečnosti. Důležitým rozlišovacím kritériem je dále skutečnost, že úrok z prodlení vzniká v každém případě opožděné platby; penále oproti tomu vzniká jen u těch nesprávně tvrzených daní, které správce daně zjistil vlastní činností – daňovému subjektu je tak poskytnuta možnost se penále vyhnout, pokud sám případná pochybení dodatečně opraví. Penále může v některých případech být aplikováno i tehdy, pokud vůbec žádná újma veřejným rozpočtům nevznikla. Tak tomu bylo i v případě žalobce, který (i po zrušení daňové ztráty) neměl povinnost platit žádnou daň, a nevznikla tedy žádná škoda, kterou by bylo možno kompenzovat. Vychází-li zdejší soud z výše uvedeného rozboru, nelze se ztotožnit s názorem, že funkce penále je paušalizovaná náhrada eventuální újmy za nezaplacení daně řádně a včas. Nebyla-li daň zaplacená řádně a včas, pak je ekonomická újma vznikající takto veřejným rozpočtům plně kompenzována

pokračování

úrokem z prodlení. Penále pak slouží jako odstrašení případných pokusů daňových subjektů snížit si daň uvedením nesprávných údajů v daňovém tvrzení. Výše uvedené svědčí ve prospěch pojetí penále jako "trestní" sankce. Pokud stěžovatel namítá, že penále má i motivační funkci, není tento názor v rozporu s jeho sankční povahou. Každá sankce totiž slouží jako negativní motivace k tomu, aby příslušné subjekty byly odstrašeny od porušování primární povinnosti (srov. funkce trestu jako individuální a generální prevence).

[42] Při přezkumu penále z hlediska závažnosti sankce (třetí kritérium) předkládající senát uvážil, že se jedná fakticky o peněžitou pokutu zasahující do majetku daňového subjektu chráněného čl. 11 Listiny a čl. 1 dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě. Sazba penále podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) byla stanovena při snižování daňové ztráty ve výši 5 % a v ostatních případech byla sazba ve výši 20 %. Přitom vyměřené penále nemá žádnou horní hranici, a může tak v závislosti na výši "neuznané" daňové ztráty dosáhnout vysokých finančních částek. V případě posuzované věci šlo o 2.523.321 Kč, což považuje Nejvyšší správní soud za citelnou újmu, zejména v případě žalobce, který je podnikatelem v zemědělství. Správce daně dále není nadán správním uvážením k jeho snížení a v nyní posuzovaném případě navíc v důsledku aplikace § 37b zákona o správě daní a poplatků společně s daňovým řádem neexistovaly efektivní moderační instituty, které by umožňovaly výši penále snížit (srov. dříve § 55a zákona o správě daní a poplatků).

[43] Předkládající senát se ztotožňuje s krajským soudem, že podpůrným argumentem pro posouzení povahy penále může být i jeho systematické zařazení mezi jiné daňové sankce (srov. § 37 zákona o správě daní a poplatků upravující pokuty a § 37a o blokovém řízení; k právnímu stavu po 1. 1. 2011 srov. část čtvrtá daňového řádu: „Následky porušení povinností při správě daní“). Důvodová zpráva k zákonu č. 230/2006 Sb. neobsahuje důvody pro zavedení ustanovení § 37b zákona o správě daní a poplatků, protože zákon jednak nekoncepčně měnil celou řadu nesourodých zákonů a nová úprava penále byla do zákona začleněna až v průběhu projednávání zákona ve sněmovně. Nelze tak objektivně ověřit úmysl historického zákonodárce při změně institutu penále citovaným zákonem. Prakticky doslovným převzetím institutů penále a úroku z prodlení do daňového řádu ale zákonodárce vyjádřil svoji vůli zachovat tyto instituty a v důvodové zprávě k daňovému řádu zcela jasně vymezil účel penále jako obligatorní sankce za porušení povinností tvrzení a účel úroku z prodlení jako ekonomické náhrady za nedoplatky peněžních prostředků na daních. Pokud se nezměnila právní úprava a zůstal zachován obsah institutů, lze usoudit, že byl stejný i jejich účel v původním předpise; roli přitom nehraje změna slovesa „vyrozumí“ v § 37b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků na „rozhodne“ v § 251 odst. 3 daňového řádu, protože materiálně se nijak nepromítne do obsahu práv a povinností daňových subjektů.

[44] Pokud stěžovatel namítá, že žalobci byl dodatečný platební výměr č. j. 39641/10/129970402319 vydán dne 7. 10. 2010, a žalobce tak mohl využít moderačních institutů (§ 55a, § 60, § 65 zákona o správě daní a poplatků), nelze se s tímto tvrzením ztotožnit. Předmětem přezkumu je totiž rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9549/12-1200-400604, a k němu příslušný platební výměr Finančního úřadu v Ostrově ze dne 14. 9. 2012, č. j. 61491/12/129970402669. Jelikož daňový řád nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011, obě rozhodnutí byla vydána za účinnosti nové

právní úpravy. Žalobce proto nemohl využít moderačních institutů, na které stěžovatel poukazuje.

[45] Přestože tedy penále ve smyslu § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive § 251 odst. 1 daňového řádu, je institutem daňového práva, je třeba na základě analýzy judikatury Evropského soudu pro lidská práva a při zohlednění zásady demokratického právního státu založeného na úctě k základním právům a svobodám a plnění své mezinárodní závazky (čl. 1 Ústavy) uzavřít, že se jedná o trest *sui generis*. Předkládající senát na základě všech výše uvedených úvah dospěl k závěru, že institut penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 má oproti institutu penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 povahu trestu za platební delikt. Ačkoli je institut zařazen do systému daňového práva, výsledkem všech úvah zdejšího soudu je závěr, že uvedený institut má trestní povahu a je třeba na něj vztáhnout záruky vyplývající z čl. 40 Listiny a čl. 6 Úmluvy.

[46] Právní nauka v oblasti správního trestání rozlišuje mezi přestupky, disciplinárními delikty, pořádkovými delikty a správními delikty fyzických, právnických osob a podnikatelů (správní delikty v užším smyslu), srov. např. Hendrych, D., Správní právo. Obecná část. 7. vydání. Praha: C. H. Beck 2009, s. 454. Vedle těchto kategorií se do oblasti správního trestání v nejširším smyslu řadí i tzv. platební delikty (srov. např. věcný záměr zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, str. 14, dostupný na: www.vlada.cz). Mezi platebními delikty mohou být rozlišovány delikty na úseku placení daní a delikty při správě daní obecně. Mezi platební delikty je řazena celá řada různých odpovědnostních institutů upravených předpisy daňového a finančního práva, mezi jinými též penále (§ 251 daňového řádu) a úrok z prodlení (§ 252 daňového řádu). Platební delikty se v řadě ohledů odlišují od kategorie jiných správních deliktů, proto na ně nelze paušálně aplikovat zásady, které vzhledem k chybějící kodifikaci správního trestání dovodily správní soudy a Ústavní soud především analogií z oblasti trestního práva hmotného (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2005, č. j. 5 A 164/2002 - 44, č. 832/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135, č. 1338/2007 Sb. NSS).

[47] Povaha konkrétního platebního deliktu nemusí umožňovat zohlednění některé ze zásad dovozených pro oblast správních deliktů. Tak tomu je rovněž v případě platebních deliktů, kde zákonná konstrukce předpokládá „automatické“ uvalení sankce za porušení konkrétní povinnosti daňového subjektu na úseku správy daní, a správce daně nemá žádnou diskreci při aplikaci ustanovení upravujícího takovou sankci, jako právě u penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive § 251 daňového řádu. V takovém případě z povahy věci vyplývá, že nelze aplikovat požadavek zkoumání materiální stránky deliktu, tj. konkrétní společenské nebezpečnosti postihovaného protiprávního jednání, jak byl judikaturou dovozen pro oblast správních deliktů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 7 Afs 27/2008 - 46). K tomuto závěru ostatně Nejvyšší správní soud dospěl již ve svém shora citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 27/2011. Naopak i na platební delikty, které splňují shora předestřené požadavky vyplývající především z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, jako bylo konstatováno právě u penále ve smyslu právní úpravy účinné od 1. 1. 2007, je nutné aplikovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny základních práv a

pokračování

svobod. Pro úplnost předkládající senát poznamenává, že tyto garance se podle jeho názoru nevztahují ani na úrok z prodlení ani na samotnou doměřenou daň.

[48] Předkládající senát má tedy za to, 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.

IV.

Postoupení věci rozšířenému senátu

[49] Jak bylo výše uvedeno, při rozhodnutí o kasační stížnosti se čtvrtý senát nemůže vyhnout posouzení právní otázky, na jejíž řešení má názor odlišný od názoru již zaujatého v rozhodnutí jiného senátu Nejvyššího správního soudu, a to v rozsudku ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013 - 36. Proto čtvrtý senát podle § 17 odst. 1 s. ř. s. postupuje věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu s touto otázkou:

[50] 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?

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, Mgr. Jana Brothánková, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil, JUDr. Karel Šimka a JUDr. Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) v propadné lhůtě jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

Účastníci se mohou vyjádřit k tomuto usnesení ve lhůtě jednoho týdne od jeho doručení.

V Brně dne 19. února 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu