



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **J. L. B.**, zastoupen JUDr. Ing. Martinem Kopeckým, daňovým poradcem se sídlem Ježkova 639, Zeleneč, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2018, č. j. 9 Af 35/2016 - 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 400 Kč do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Martina Kopeckého, daňového poradce se sídlem Ježkova 639, Zeleneč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 19. 11. 2015, č. j. 7013771/15/2005-51521-108133, uložil Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště v pro Prahu 5 (dále též „správce daně“), žalobci dle § 250 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále též „daňový řád“), pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 28 666 Kč z důvodu opožděného podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Platebnímu výměru předcházelo podání řádného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období ze dne 3. 4. 2013, v němž žalobce deklaroval příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“) ve výši 3 721 573 Kč a příjmy z kapitálového majetku dle § 8 téhož zákona ve výši 12 054 Kč. Žalobce podal řádné daňové přiznání poté, co jej správce daně upozorněním ze dne 20. 2. 2013 k jeho

podání vyzval z důvodu, že v rámci mezinárodní výměny informací obdržel poznatky o vyplacených příjmech úrokového charakteru v průběhu roku 2010 od zahraniční banky ve výši 12 054 Kč, které považuje za příjmy zdanitelné v České republice.

[2] Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 3. 2016, č. j. 11803/16/5200-10424-700519, zamítl a napadený platební výměr potvrdil.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), který napadené rozhodnutí v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Městský soud shledal důvodnou námitku, že správní orgány obou stupňů při rozhodování o výši pokuty nezohlednily možnost aplikace pozdější právní úpravy ve prospěch žalobce. Na jeho situaci přitom přílehavě dopadal § 38o zákona o daních z příjmů účinný od 1. 1. 2015, neboť měl hlavní část příjmů ze závislé činnosti a jen marginální část z kapitálového majetku, z nichž mu vzešla povinnost podat řádné daňové přiznání. Správce daně i žalovaný rozhodovali o pokutě za účinnosti této nové právní úpravy, jejíž aplikaci nic nebránilo. Za překážku nelze považovat přechodné ustanovení k § 38o upravené v čl. II, bodě 1 zákona č. 267/2014 Sb., protože jeho smyslem je zamezení nežádoucí nepravé retroaktivity. Nemíří však na případy, kdy je vzhledem k principu správního trestání zakotvenému v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“) nutné aplikovat pozdější právní úpravu, pokud je pro pachatele příznivější. Pokuta, která byla žalobci uložena, sankcionuje nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy a má bezesporu trestní povahu. To potvrzuje i nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu. I v případě pokuty za opožděné tvrzení daně se tedy uplatní povinnost použít retroaktivně pro pachatele příznivější pozdější úpravu. Podobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 6 A 126/2002. Žalobce tedy nebylo možné trestat dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, aniž by byl zohledněn moderační mechanismus pro zajištění přiměřenosti sankce upravený v § 38o zákona o daních z příjmů. Rezignovaly-li správní orgány na aplikaci ustanovení moderujícího nepřiměřené dopady obecné úpravy daňového řádu do majetkové sféry daňových subjektů, jedná se o důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

[5] Soud dále konstatoval, že jednání žalobce je protiprávní i dle nové právní úpravy, došlo jen ke změně mající vliv na výši trestu. Žalobce měl povinnost podat daňové přiznání za rok 2010 do 1. 4. 2011. Jestliže tak učinil až 3. 4. 2013, dopustil se protiprávního jednání. Nelze přenášet odpovědnost za toto jednání na správce daně. Skutečnost, že správce daně žalobce upozornil na jeho další příjmy, nelze považovat za zavinění správce daně na opožděném podání daňového tvrzení. Irelevantní je i to, že správce daně vydal žalobci před podáním daňového tvrzení potvrzení o bezdlužnosti. Za důvodné nepovažoval soud ani námitky žalobce, že pokutu nebylo možno uložit z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty a že měl být aplikován § 250 odst. 4 daňového řádu.

III.

[6] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu vymezeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že správce daně je povinen postupovat v souladu se zásadou zákonnosti. Nemohl tedy při rozhodování o výši pokuty za opožděné podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 zohlednit § 38o zákona o daních z příjmů, neboť toto ustanovení lze aplikovat na daň včetně jejího příslušenství až ode dne nabytí účinnosti zákona č. 267/2014 Sb., tj. za zdaňovací období od roku 2015. Nesouhlasí se závěrem městského soudu, že toto přechodné ustanovení nelze aplikovat. Trestnímu pojetí povahy pokuty za opožděné tvrzení daně brání nejen toto přechodné ustanovení, ale i další přechodná ustanovení k § 250 daňového řádu, která ukládala vždy postup dle dosavadní, tj. přísnější právní úpravy. Nadto stěžovateli nepřisluší poměřovat dvě proti sobě stojící ústavní zásady, když právní úprava institutu pokuty za opožděné tvrzení daně nevzbuzuje žádné interpretační pochybnosti.

[7] Aplikací zásady obsažené v čl. 40 odst. 6 Listiny dochází rovněž k porušení rovnosti daňových subjektů. Pokud by bylo o stejném pochybení rozhodováno před nabytím účinnosti § 38o zákona o daních z příjmů, byl by výsledek pro poplatníka jiný, než při rozhodování po nabytí účinnosti tohoto ustanovení. Dle stěžovatele je taková situace nepřijatelná a odporuje nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14, který se zabýval porušením principu rovnosti. Toto porušení v právní úpravě pokuty za opožděné tvrzení daně neshledal. Uvedl, že pokuta je odvozena od výše daně, která je předmětem tvrzení, a zároveň její konstrukce reflektuje rovněž individuální ekonomické poměry daňového subjektu. Závěr městského soudu je s citovaným nálezem v rozporu, neboť nerovnost daňových subjektů naopak nastoluje. Způsobuje, že výše pokuty za opožděné tvrzení daně nebude odvozována od výše daně, která je předmětem tvrzení, ale závisí na nejisté budoucí okolnosti (tj. novelizaci právní úpravy pokuty za opožděné tvrzení daně). Dle stěžovatele aplikoval městský soud na věc nepřípadně rozsudek sp. zn. 6 A 126/2002. Na rozdíl od uvedené věci totiž správce daně na žalobce aplikoval účinnou právní úpravu, která byla toliko novelizována.

[8] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalobce považuje podání kasační stížnosti za nevhodné, neboť rozsudek městského soudu je natolik argumentačně přesvědčivý, že by muselo dojít k judikатурnímu obratu v oblasti pravidel pro správní trestání. Dále poukazuje na to, že správce daně vydal platební výměr na pokutu s odstupem více než dvou let od podání daňového přiznání. Proti tomu však nebrojí, neboť v mezidobí došlo k modifikaci obecné právní úpravy pokuty za opožděné tvrzení daně zakotvením § 38o zákona o daních z příjmů. Stěžovatelem tvrzený střet dvou právních zásad považuje žalobce za domnělý. Nejedná se o poměrování dvou proti sobě stojících ústavních zásad, ale o nalezení výkladu, který je s oběma souladný. Zásada mírnějšího trestání je přitom zakotvena v mezinárodních

smlouvách i ústavních předpisech, které jsou pro orgány veřejné moci závazné, např. v čl. 49 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie. Tyto předpisy jednoznačně dilemma vznesené stěžovatelem řeší. Není tedy v rozporu se zásadou zákonnosti, pokud pachatel, který byl odsouzen později, dostane nižší trest než pachatel, který byl odsouzen dříve, jen díky tomu, že mezitím došlo ke změně zákona. Neexistuje ani žádná nerovnost, neboť každý subjekt, jemuž by byl uložen trest ve stejném období jako žalobci, dostane stejný „snížený“ trest. Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Předmětem sporu je otázka, zda lze na případ žalobce, jemuž byla platebním výměrem ze dne 19. 11. 2015 udělena pokuta za opožděné podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, aplikovat § 38o zákona o daních z příjmů ve znění účinném ode dne 1. 1. 2015 (tj. ve znění zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; dále též „§ 38o zákona o daních z příjmů“).

[13] Dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu *[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.*

[14] Dle § 38o zákona o daních z příjmů *[j]e-li část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých plátce daně sráží zálohu na daň, vyšší než 50 % celkového základu daně, snižuje se pokuta za opožděné tvrzení daně u daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob na desetinu.*

[15] Dle čl. II, bodu 1 zákona č. 267/2014 Sb., tj. přechodného ustanovení vztahujícího se k § 38o platí, že *[p]ro daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[16] Městský soud dovodil aplikaci § 38o zákona o daních z příjmů na základě čl. 40 odst. 6 Listiny stanovujícího, že *[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.* Dle judikatury Nejvyššího správního soudu pak 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 práva poskytují obviněnému z trestného činu (srov. rozsudek č. j. 6 A 126/2002). Působnost čl. 40 odst. 6 Listiny pro oblast správního

pokračování

trestání potvrzuje i judikatura Ústavního soudu (srov. náleze ze dne 11. 7. 2007, sp. zn. II. ÚS 192/05). Správní soudy jsou přitom povinny přihlídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé tohoto článku ex officio (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46).

[17] Pro zodpovězení sporné otázky je proto nezbytné nejprve vyjasnit povahu pokuty za opožděné tvrzení daně, tj. zda se jedná o sankci za správní delikt ve smyslu správního trestání. Přestože se Nejvyšší správní soud povahou pokuty za opožděné tvrzení daně dosud explicitně nezabýval, v rozsudku ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013 - 36, nad rámec projednávané věci [otázka charakteru vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 z titulu nedodržení podmínek pro čerpání investičních pobídek, respektive, zda při jejím vyměření nemělo být postupováno podle právní úpravy zákona o daních z příjmů účinné od 1. 1. 2009] uvedl, že: „*daňové zákony, konkrétně 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 doplněno soudem). Je tedy zřejmé, že Nejvyšší správní soud dosud vycházel ze závěru, že pokutu za opožděné tvrzení daně nelze chápat jako sankci za správní delikt, a tudíž při jejím uložení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného.

[18] Městský soud však sankční povahu pokuty za opožděné tvrzení daně dovozuje z nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Vyslovil-li se přitom k určité otázce Ústavní soud, je jeho ústavně konformní výklad právních předpisů pro obecné soudy závazný i ve skutkově a právně obdobných věcech (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44) a není nutné předložit danou věc rozšířenému senátu dle § 17 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 - 54). Je tedy třeba posoudit, zda náleze sp. zn. Pl. ÚS 24/14 překonal závěr vyplývající z rozsudku č. j. 5 Afs 28/2013 - 36.

[19] Ústavní soud v uvedeném nálezu posuzoval návrh na vyslovení protiústavnosti § 250 daňového řádu, tj. právní úpravy pokuty za opožděné tvrzení daně. Konstatoval přitom: „*Jestliže je výše pokuty za opožděné tvrzení daně vázána na subjekt plátce daně a je odvozena od výše daně (na základě ekonomické aktivity), která je předmětem tvrzení, a dále od doby neplnění povinnosti tvrzení daně, tedy od intenzity porušení daňové povinnosti, a je navíc omezena stanovenou maximální hranicí, nelze než uzavřít, že nepředstavuje natolik intenzivní zásah do majetkových poměrů, který by na dotýčný subjekt nakládal nesnesitelné břemeno. Nazíráno z pohledu ústavně zaručených práv a svobod tvrzený zásah odpovídá principu (kritériu) přiměřenosti. Je nezpochybnitelné, že vybírání daní má být předvídatelné a sankce za správní delikt, tedy i platební delikt, by neměla mít likvidační charakter. V posuzovaném případě sankce vznikají ex lege v předem dané výši odvozené z určitého základu, a to z důvodu předvídatelnosti a s tím související právní jistoty, zamezení libovůle ze strany orgánu veřejné*

moci, snížení rizika korupce, administrativní zvladatelnosti (automatizace jejich ukládání u správce daně) a rychlosti řízení. To, zda bude v případě konkrétní sankce zvolena varianta jejího ukládání ze zákona, anebo naopak bude využito diskrece, je do značné míry otázkou legislativně-politickou.“ Ústavní soud tedy dospěl k závěru, že se jedná o sankci za správní (platební) delikt, jejíž výše (procentuální hodnota určená zákonodárcem přímo v zákoně) sama zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do značné míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu a trestání porušení povinnosti je učiněno předvídatelným a dopředu určitelným způsobem, který vylučuje libovůli ze strany rozhodujícího orgánu (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 5 Afs 169/2017 - 27).

[20] Skutečnost, že pokuta za opožděné tvrzení daně má dle Ústavního soudu sankční povahu potvrdil rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, v němž se zabýval charakterem penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 daňového řádu. Zde konstatoval: „*Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (bližší srov. nález ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.).“*

[21] Městský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že institut pokuty za opožděné tvrzení daně je třeba považovat za sankci ukládanou daňovému subjektu za to, že nesplnil zákonem stanovenou povinnost podat daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování ve stanovené lhůtě nebo je nepodal vůbec, tedy za sankci za veřejnoprávní (správní, resp. finanční) delikt.

[22] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda na tuto sankci dopadají garance z čl. 40 odst. 6 Listiny, potažmo čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále též „Úmluva“). Skutečnost, že se jedná o sankci za finanční delikt, totiž bez dalšího neznamená, že se při jejím ukládání automaticky uplatní veškeré principy správního trestání (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2005, č. j. 5 A 164/2002 - 44, nebo ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135).

[23] Z již citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 4 Afs 210/2014 - 57 plyne, že hlavním kritériem při kvalifikaci určité sankce (z pohledu aplikace garancí dle Úmluvy, resp. Listiny) je její materiální povaha a faktický účel. Podrobná kritéria pro hodnocení, zda je konkrétní finanční sankce svou povahou trestní sankcí, rozvinul pro účely aplikace čl. 6 a na něj navazujícího čl. 7 Úmluvy Evropský soud pro lidská práva (podrobně viz citované usnesení rozšířeného senátu, dále též „ESLP“). Podle něj je třeba vycházet z tzv. Engelových kritérií (srov. rozhodnutí Engel a ostatní proti Nizozemí ze dne 8. 6. 1976, stížnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72). Pro aplikovatelnost kategorie trestních obvinění a souvisejících garancí dle Úmluvy, resp. Listiny 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 zbývajícimi 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 nevylučuje

pokračování

hodnocení obou kritérií ve vzájemné souvislosti. Při posuzování druhého a třetího kritéria je pak možné interpretačně použít tzv. Bendenounova kritéria (použita v rozsudku ESLP ze dne 24. 2. 1994, Bendenoun proti Francii, č. 12547/86). Ta spočívají 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.

[24] Ačkoli z hlediska systematiky českého právního řádu patří pokuta za opožděné tvrzení daně do odvětví daňového a nikoli trestního práva, není tato skutečnost sama o sobě rozhodná pro další posouzení. Pokuta vzniká přímo ze zákona bez možnosti jakéhokoli správního uvážení správce daně. Při nedodržení zákonem stanovené povinnosti podat ve stanovené lhůtě daňové tvrzení je předepsána „automaticky“ a není nijak limitována ani z hlediska osobního rozsahu, tj. je institutem se všeobecnou platností. Její výše je odvozena od výše daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení, nikterak tedy nereflektuje, na rozdíl od úroku z prodlení, aktuální „cenu peněz“. Má zčásti charakter časové sankce, tj. její výše narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení, v určitých případech má však stanovenou minimální a maximální hranici, tj. není pak závislá na čase a jde o jednorázový trest. Maximální hranice v nezanedbatelné výši 300 000 Kč se použije též v případě, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Účelem pokuty přitom není kompenzace škody, která veřejným rozpočtům v důsledku pozdního přiznání a zaplacení daně vznikla, ale postih za jednání v rozporu se zákonem. Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 uvedl, že: *„Smyslem a účelem předmětné pokuty podle daňového řádu je sankce za nedodržení lhůty, která narůstá s časovým odstupem od zákonem předpokládané lhůty, a odráží tedy do jisté míry intenzitu porušení povinnosti.“* Představuje tedy finanční sankci, jejímž cílem je motivovat daňové subjekty k plnění povinností plynoucích z daňových předpisů řádně a včas a odstrašit je od opačného jednání, nikoliv reparovat vzniklou škodu. O tom svědčí skutečnost, že pokuta může být uložena i tehdy, pokud veřejným rozpočtům žádná újma nevznikla (daňové tvrzení na daňovou ztrátu nebo nedojde-li k podání daňového tvrzení ani dodatečně a správce daně stanoví daň ve výši 0 Kč) a že v případě újmy na straně veřejných rozpočtů je vedle pokuty uložena rovněž povinnost uhradit úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu.

[25] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu je nutno nahlížet jako na trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy (resp. čl. 40 odst. 6 Listiny), neboť splňuje shora predestované požadavky vyplývající především z judikatury ESLP. Je proto nutné na ni důsledně aplikovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny. Ačkoli je institut pokuty za opožděné tvrzení daně zařazen do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 6 a 7 Úmluvy a čl. 40 odst. 6 Listiny. Jako trestní sankci ostatně kvalifikoval pokutu za opožděné tvrzení daně i Nejvyšší soud v usnesení ze dne 19. 9. 2018, sp. zn. 5 Tdo 1534/2017: *„Na základě shora uvedených okolností nyní nelze mít tedy pochyb o tom, že penále nebo pokuta za opožděné tvrzení daně má povahu trestu, resp. že se jedná o trestní sankci sui generis“* (bod 32). Městský soud tedy nepochybil, pokud na věc žalobce aplikoval čl. 40 odst. 6 Listiny, tj. přijal princip, že nelze trestat podle starého

práva v době účinnosti práva nového, jestliže nová úprava stanoví mírnější sankce za stejné jednání.

[26] Tím, že žalobce nesdělil správci daně řádně (ve stanovené formě, již je řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob) a včas (ve lhůtě do 1. 4. 2011) údaje týkající se jeho zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2010, dopustil se správního (finančního) deliktu, na nějž dopadá § 250 daňového řádu. Podle uvedeného ustanovení vznikla žalobci povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně, jejíž výše se odvíjí od daně stanovené na základě takto opožděně podaného daňového přiznání. Ustanovení § 38o zákona o daních z příjmů nezměnilo nic na tom, že jednání žalobce představovalo finanční delikt postižitelný dle § 250 daňového řádu jak k datu jeho spáchání, tak i k datu, kdy mu byla ze strany správce daně příslušná pokuta uložena (o finanční delikt se ostatně jedná dodnes). U poplatníků daně z příjmů fyzických osob má však § 38o zákona o daních z příjmů za následek snížení výše ukládané pokuty na desetinu v případech, kdy je část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých plátce daně sráží zálohu na daň, vyšší než 50 % jejich celkového základu daně. Jelikož žalobce tuto podmínku v rozhodném zdaňovacím období splňoval, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud rovněž se závěrem městského soudu v tom smyslu, že právní úprava účinná k datu uložení pokuty (tj. pozdější zákonná úprava) je pro něj příznivější, neboť podle ní je možné snížit výši ukládané pokuty za spáchaný správní (finanční) delikt. Orgány finanční správy však toto snížení výše pokuty v případě žalobce neaplikovaly.

[27] Stěžovatel k tomu namítá, že on i správce daně postupovali v souladu s přechodným ustanovením v čl. II odst. 1 zákona č. 267/2014 Sb., které ukládá postup podle dosavadní, tj. přísnější právní úpravy a že mu nepřísluší od výslovné právní úpravy odhlédnout.

[28] Situací, kdy dochází ke kolizi mezi textem přechodného ustanovení, které ukládá postup dle dosavadní právní úpravy a zásadou zakotvenou v čl. 40 odst. 6 Listiny, která ukládá postup dle příznivějšího pozdějšího zákona ve prospěch pachatele, se Nejvyšší správní soud již zabýval. Dle rozsudku ze dne 26. 10. 2015, č. j. 6 As 114/2014 - 69, je zákon (přechodné ustanovení), jež by se ocitl v kolizi s čl. 40 odst. 6 věty druhé Listiny, protiústavní. Rozhodující soud však není povinen navrhnout Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy jeho zrušení, je-li možné podat ústavně konformní výklad přechodného ustanovení prikazujícího použití zákona v dosavadním (tj. z pohledu postihu přísnějším) znění, tzn. výklad, jenž by – při zachování platnosti a účinnosti zákona – umožnil přímé uplatnění pravidla plynoucího z čl. 40 odst. 6 věty druhé Listiny.

[29] Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v oblasti daňového práva, kde se k této otázce vyjádřil v souvislosti s právní úpravou penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“), a § 251 daňového řádu. Na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu měla být pro výpočet výše penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty aplikována relevantní ustanovení ZSDP, která stanovila sazbu penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, a nikoliv ustanovení v době rozhodnutí účinného daňového řádu, který ve stejné situaci stanoví pro daňový subjekt příznivější sazbu penále ve výši 1%. Ustálená judikatura přitom pevně stojí na závěru, že je třeba provést ústavně konformní výklad přechodného ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu. Nejvyšší správní

pokračování

soud k tomu v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 70, uvedl, že: „Ústavně konformní výklad je základní povinností obecných soudů při interpretaci právních předpisů (srovnej např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 8. 2003, sp. zn. I. ÚS 437/02, nebo nálezy ze dne 13. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 75/04). Z této zásady vyplývá takový přístup k výkladu právních předpisů, že v případě více možných interpretačních variant je možné zvolit pouze ty, které nejsou v rozporu s ústavním pořádkem. (...) Postup krajského soudu je plně v souladu s citovanými nálezy. Krajský soud dospěl k závěru, že přechodné ustanovení v § 264 odst. 13 daňového řádu mělo být vyloženo způsobem souladným s ústavním pořádkem, protože při jeho aplikaci v doslovném znění by byl v posuzovaném případě uložen trest v rozporu s čl. 40 odst. 6 větou druhou Listiny. Význam právního předpisu nižší síly je v takovém případě nutné podle citovaných rozhodnutí Ústavního soudu doplnit pravidlem plynoucím z předpisu vyšší právní síly. Žalovaný proto měl stanovit výši penále podle právního předpisu pro žalobce příznivějšího; tedy měl aplikovat § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu. V jiných případech, kde ke konfliktu s čl. 40 odst. 6 Listiny nedochází, může být § 264 odst. 13 daňového řádu aplikován v souladu se svým vlastním zněním.“ (obdobně viz rozsudky ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 - 31, ze dne 5. 1. 2016, č. j. 2 Afs 147/2014 - 44, nebo ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 276/2016 - 29). Základní práva a svobody tedy mohou v určitých případech vystupovat jako korektiv skutkových podstat obsažených v právních předpisech „obyčejného práva“, jejichž aplikace by v konkrétním případě vedla k porušení ústavních norem.

[30] Povinnost přistupovat k výkladu právních předpisů tak, že bude zvolena pouze ta interpretační varianta, která není v rozporu s ústavním pořádkem, dopadá dle výše uvedeného nejen na soudy, ale i na stěžovatele.

[31] Přechodné ustanovení obsažené v čl. II odst. 1 zákona č. 267/2014 Sb. dopadá obecně na daňové povinnosti u daní z příjmů za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i práva a povinnosti s nimi související. Jedná se o standardní přechodné ustanovení, které zajišťuje zamezení nepravé retroaktivity zákona. Samo o sobě tedy s příkazem obsaženým v čl. 40 odst. 6 větě druhé Listiny nekoliduje. Není proto důvod navrhopvat Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy jeho zrušení. V posuzované věci je nicméně třeba je vyložit způsobem souladným s ústavním pořádkem, neboť při jeho aplikaci v doslovném znění by byl žalobci uložen trest v rozporu s čl. 40 odst. 6 větou druhou Listiny. Stěžovatel proto měl stanovit výši pokuty za opožděné tvrzení daně podle právního předpisu pro žalobce příznivějšího; tedy měl aplikovat § 38o zákona o daních z příjmů. V jiných případech, kde ke konfliktu s čl. 40 odst. 6 Listiny nedochází, může být přechodné ustanovení obsažené v čl. II odst. 1 zákona č. 267/2014 Sb. aplikováno v souladu se svým vlastním zněním.

[32] Namítá-li stěžovatel, že právní názor městského soudu by vedl k nerovnému zacházení s daňovými subjekty, nelze než rovněž poukázat na závěry již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014 - 70. Ten konstatuje, že úvaha o výši trestu (zde pokuty za opožděné tvrzení daně) je věcí zákonodárce. Pokud se tedy zákonodárce v souvislosti s přijetím zákona č. 267/2014 Sb. rozhodl u poplatníků daně z příjmů fyzických osob, u nichž část dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ze kterých plátce daně sráží zálohu na daň, přesahuje 50 % celkového základu daně, snížit pokutu za opožděné tvrzení daně na desetinu, je s tím spojena určitá nerovnost v tom

směru, že daňové subjekty, o jejichž pokutě bylo rozhodnuto (byla jim pravomocně uložena) do dne 31. 12. 2014, byly do určité míry znevýhodněny oproti daňovým subjektům, o jejichž pokutě bylo konečně rozhodnuto po účinnosti citovaného zákona podle nových, pro ně výhodnějších pravidel. V uvedeném rozsudku k tomu Nejvyšší správní soud dodal, že „[t]o však je přirozeným důsledkem legislativní činnosti a nemůže to být považováno za porušení akcesorické či neakcesorické rovnosti. Odlišnost situace je totiž dána právě dnem, kdy se příslušný právní předpis v souladu s jeho intertemporálními ustanoveními aplikuje. V souladu s ústavním pořádkem je ovšem v takovém případě pouze zohlednění pozdějšího předpisu stanovícího mírnější sankci, nikoli naopak retroaktivní aplikace nového ustanovení zpřísňujícího postih.“ Pro úplnost je třeba dodat, že Ústavní soud se v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 zabýval rovností toliko z hlediska konstrukce § 250 daňového řádu, nikoliv z hlediska jeho aplikace v případě přijetí pozdější (příznivější) právní úpravy.

[33] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel (žalovaný) nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl ve věci úspěšný (kasační stížnost proti rozsudku, kterým bylo vyhověno jeho žalobě, byla zamítnuta), má proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce, který byl zastoupen daňovým poradcem, podal ke kasační stížnosti vyjádření, které představuje úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 3100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k ní přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů, tj. celkem 3 400 Kč. Zástupce žalobce na výzvu soudu sdělil, že je plátcem DPH, avšak tuto skutečnost nijak nedoložil, a to ani v řízení před městským soudem.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. ledna 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu