

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **F plus H s.r.o.**, se sídlem Zborovská 856/49, 674 01 Třebíč, zastoupené JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363/10, 460 01 Liberec II, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 7. 2008, č. j. 8508/08-1101-702729 a č. j. 8509/08-1101-702729, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 8. 2010, č. j. 29 Ca 224/2008 - 50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebními výměry na daňové penále ze dne 23. 11. 2007, č. j. 124909/07/330910/9219 a č. j. 124908/07/330910/9219, Finanční úřad v Třebíči sdělil žalobkyni předpis penále za prodlení úhrady jejích daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2003 ve výši 127 189 Kč, resp. na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2004 ve výši 5 950 Kč. Odvolání žalobkyně podaná proti citovaným platebním výměrům žalovaný rozhodnutími ze dne 2. 7. 2008, č. j. 8508/08-1101-702729 a č. j. 8509/08-1101-702729, zamítl.

[2] Proti oběma rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Brně; ten rozsudkem ze dne 17. 8. 2010, č. j. 29 Ca 224/2008 - 50, žalobu zamítl. Nepřisvědčil názoru žalobkyně, že na věc lze aplikovat zásady trestního práva hmotného v podobě příkazu retroaktivity ve prospěch pachatele. Krajský soud konstatoval, že daňové právo, jakožto součást fiskální části finančního práva, je samostatným právním odvětvím, které má samostatné zásady. Není tedy možné zásady jednoho právního odvětví přenášet do odvětví jiného podle toho, zda je to pro daný subjekt výhodné či nikoliv. Jako nedůvodnou označil krajský soud rovněž námitku nepřiměřenosti výše daňového penále.

[3] Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně týkající se omezené možnosti nahlížení do správního spisu. Z předloženého spisového materiálu měl soud za prokázané, že vzájemná součinnost mezi finančními orgány a zástupkyní žalobkyně byla značně komplikovaná, nicméně uzavřel, že žalobkyni fakticky nebylo bráněno v právu nahlížet do správního spisu. Pokud žádala o poskytnutí opisů písemností, tyto jí byly poskytnuty. Rovněž o všech jejich procesních návrzích, námitkách a stížnostech bylo rozhodnuto.

II. Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítajíc, že jsou dány důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[5] K námitce nesprávného právního posouzení věci krajským soudem stěžovatelka zdůraznila, že penále není daní, ale jejím příslušenstvím. Lze ho chápat jako správní sankci za platební delikt, jímž je pozdní úhrada daně. Tato sankce má dopad do majetkové sféry daňového subjektu. Na posuzovanou věc lze aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, proto měl být za prodlení stěžovatelky předepsán úrok z prodlení podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 270/2007 Sb., který je pro stěžovatelku příznivější než penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006.

[6] Podle stěžovatelky nelze souhlasit s názorem žalovaného, že se nejedná o správní trestání, ale o stanovenou cenu peněz, jež nebyly stěžovatelkou odvedeny státu v zákonné lhůtě. V případě, že by tento argument měl být pravdivý, musela by výše daňového penále projít testem přiměřenosti obvyklé ceny peněz. Výše daňového penále ovšem obvyklé ceně peněz neodpovídá a je významně odlišná od diskontní sazby a obvyklé výši úroků v Evropské unii.

[7] Stěžovatelka se domnívá, že daňové penále je následkem právní odpovědnosti daňového dlužníka za pozdě uhrazenou daň. Jedná se o odpovědnost z prodlení, již lze v širším slova smyslu podřadit pod správní delikt, přičemž správním aktem je v širším slova smyslu všechna forma činnosti veřejné správy. Mezi státem jako věřitelem a daňovým subjektem jako dlužníkem existuje obdobný právní vztah jako mezi dlužníkem a věřitelem v právu soukromém. V posuzovaném případě tedy mělo být postupováno podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007, který stanovuje sankci mírnější, zvláště proto, že daňové penále nebylo do té doby předepsáno na osobním daňovém účtu stěžovatelky. K tomu stěžovatelka odkázala na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 102/02, v němž Ústavní soud označil penále z doměření daně za správní trestání.

[8] Řízení před krajským soudem bylo podle stěžovatelky zatíženo vadou spočívající v tom, že se soud namítanou nepřiměřeností penále nezabýval, předložený důkaz (srovnávací studii OECD) odmítl a pouze v obecné rovině konstatoval, že výše penále testem přiměřenosti projde. K otázce návrhu dalšího důkazu rozhodnutím Rady (ES) Euratom č. 597/2000 se soud vůbec nevyjádřil a návrh pominul. Nevyjádřil se ani k námitce, že penále vypočtené správcem daně ve sporných platebních výměrech je neobjektivním a nepřiměřeným omezením základního práva na vlastnictví a porušuje Protokol č. 1 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Stanovuje také neodůvodněné výrazné rozdíly mezi subjekty usídlenými v různých členských státech Evropské unie. Vlastnické právo požívá zvláštní ochrany a spadá pod základní práva, která jsou pod ochranou soudní moci. Podle čl. 1 Protokolu musí být při omezení základních práv zkoumáno, zda byla dodržena spravedlivá rovnováha mezi požadavky obecného zájmu veřejnosti a nutností chránit základní práva osoby. Pokud bylo stěžovatelce uloženo přílišné břemeno, jež zásadním způsobem zasáhlo do její finanční situace (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva Orion s. r. o. proti České republice), byl porušen čl. 1 Protokolu.

[9] Stěžovatelka konstatovala, že výše daňového penále, které jí bylo vyměřeno, je v rozporu se zásadou přiměřenosti. Sazba penále 0,1 % z dlužné částky je stanovena jako denní. Převedením na roční sazbu činí výše penále 36,5 % p. a. Taková výše penále neobstojí z pohledu zásady přiměřenosti, kterou má každý stát Evropské unie aplikovat ve svých vnitřních procesních pravidlech, aby nebylo ztíženo či dokonce znemožněno uplatňování komunitárního práva (rozsudky C-84/94, C-284/94, C-401/95). Jsou tak zaváděny neodůvodněné rozdíly mezi subjekty v různých členských státech Evropské unie. Po vstupu České republiky do Evropské unie je nutné, aby byly vnitrostátní předpisy harmonizovány s komunitárním právem.

[10] Dále stěžovatelka odkázala na studii OECD z roku 2006 týkající se mimo jiné srovnání úroků a penále pro případ nezaplacení daní v zákonné lhůtě. Ve zprávě jsou vyčísleny sazby penále platné v jednotlivých státech, přičemž v žádném státě sazba nedosahuje 36,5 % p. a., což je sazba vypočtená správcem daně v posuzovaném případě. Předmětná sazba je přibližně o 20 procentních bodů vyšší než v ostatních státech Evropské unie. Jako důkazní prostředek ke stanovení hranice přiměřenosti omezení vlastnického práva majetkovou sankcí stěžovatelka odkázala na rozhodnutí Rady (ES) Euratom č. 597/2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství a na nařízení Rady (ES) Euratom č. 1150/2000 provádějící rozhodnutí č. 94/728/ES Euratom (především jeho čl. 9 a 11).

[11] Krajský soud se podle stěžovatelky chybně seznámil s obsahem správního spisu a z jeho obsahu vyvodil neodpovídající závěry, že stěžovatelce bylo umožněno po celou dobu nahlížet do jejího daňového spisu a že nebyla narušena zásada projednací. Závěr krajského soudu, že při nahlížení dne 14. 4. 2008 bylo zástupkyni stěžovatelky umožněno nahlížet do všech písemností je chybný. Na citovaném jednání nebyl stěžovatelce předán požadovaný opis písemností ve spise uložených a předaný soupis obsahu spisu obsahoval začerněné položky. Proti rozsahu nahlížení podala stěžovatelka odvolání, jemuž žalovaný vyhověl rozhodnutím ze dne 11. 9. 2008. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s tvrzením, že nedopatřením zůstalo v kanceláři 12 soupisů písemností, neboť zástupkyně stěžovatelky si soupisy se začerněnými položkami odnesla s sebou. Dne 8. 10. 2008 zástupkyni stěžovatelky nebylo vůbec umožněno nahlížet do spisu z důvodu, že jednání nahrávala na diktafon a chtěla si pořizovat vlastní fotokopie. Vzhledem ke koncentraci soudního řízení již nebylo možné následně doplňovat žalobu. Stěžovatelka tak konstatuje, že závěr krajského soudu, že stěžovatelce nebylo fakticky bráněno nahlížet do správního spisu je v rozporu se stavem skutečným. Odvolání podle ní nebylo projednáno v souladu se zásadou

projednací, neboť jí nebylo umožněno seznámit se se všemi podklady pro rozhodnutí. Stěžovatelce bylo rovněž odňato právo doplnit další odvolací body, protože měla zato, že odvolání doposud posuzuje správce daně.

[12] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti nebylo podáno.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, případně jiné vady řízení před krajským soudem [ad III. a); důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], poté hodnotil námitku, že penále představuje sankci za správní delikt [ad III. b); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], že nebyla respektována zásada přiměřenosti výše penále [ad III. c); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a konečně námitku porušení procesních práv stěžovatelky v řízení před finančními orgány [ad III. d); důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

III. a) Námitka nepřezkoumatelnosti, případně jiné vady v řízení před soudem

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že se krajský soud nevyjádřil k námitce přiměřenosti výše penále a současně upozornila, že odmítl provést důkaz, který k prokázání nepřiměřenosti výše penále navrhovala. Dále konstatovala, že se krajský soud vůbec nevyjádřil k otázce návrhu dalšího důkazu rozhodnutím Rady (ES) Euratom č. 597/2000. Krajský soud se podle jejího názoru rovněž opomněl vypořádat s otázkou porušení Protokolu č. 1.

[18] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz, v němž uvedl, že „[n]*edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Za nepřezkoumatelné se považuje též rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi uplatněnými žalobními body (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, www.nssoud.cz).

[19] Krajský soud na straně 7 napadeného rozsudku konstatoval, že neshledal důvodnou námitku nepřiměřenosti výše daňového penále. K podložení svých závěrů poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2008, sp. zn. 7 Ca 54/2007, podle něhož je penále z nezaplacené daně vyšší než běžná úroková míra, neboť v sobě zahrnuje i trestní aspekt. Krajský soud vycházel rovněž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, www.nssoud.cz, v němž zdejší soud uzavřel, že sazby penále nemají likvidační vyvlastňující či lichvářskou povahu. Je tak zřejmé, že krajský soud úvahu o přiměřenosti výše penále provedl, přičemž dospěl k závěru, že námitka není důvodná.

[20] K návrhu na provedení důkazu zprávou OECD z října 2006 se krajský soud vyjádřil na straně 8 napadeného rozsudku. Uvedl, že zamítl návrh na provedení tohoto důkazu pro nadbytečnost. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že penále nelze chápat jako trestní obvinění a uplatňovat v daném případě zásady trestního práva hmotného. Současně neshledal důvodnou námitku nepřiměřenosti; naopak uzavřel, že pokud by akceptoval argumentaci stěžovatelky, *„porušil by zásadu rovnosti daňových subjektů, neboť by nezákonně zvýhodnil daňové subjekty s liknavějším přístupem k plnění svých daňových povinností, což by byla konstrukce fakticky neudržitelná a nezákonná.“* Krajský soud tak v napadeném rozsudku odůvodnil, proč navrhovaný důkaz neprovedl. S ohledem na závěry učiněné v předmětné věci krajský soud provedení navrhovaného důkazu neshledal podstatným pro věc samu, neboť nepřisvědčil názoru stěžovatelky, že penále není správním deliktem, a uzavřel, že sankce nebyla nepřiměřená.

[21] K namítané vadě řízení, že se krajský soud opomněl vyjádřit k navrhovanému důkazu rozhodnutím Rady (ES) Euratom č. 597/2000 ze dne 29. 9. 2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství, zdejší soud konstatuje, že citované rozhodnutí nelze chápat jako návrh důkazního prostředku, na který by krajský soud byl povinen procesně reagovat, tedy důkaz odmítnout nebo provést. Předmětné rozhodnutí je součástí komunitárního práva; bylo publikováno v Úředním věstníku Evropských společenství L 253, 7. 10. 2000, s. 42 - 46 (zvláštní vydání v českém jazyce: kapitola 01, svazek 03, s. 200 - 204), a je veřejně přístupné na http://eur-lex.europa.eu. Citované rozhodnutí pozbylo platnosti dne 31. 12. 2006. Po vstupu České republiky do Evropské unie se tedy předmětné rozhodnutí Rady stalo součástí českého právního řádu. Předmětem dokazování nemohou být právní předpisy, tedy ani rozhodnutí Rady (ES) Euratom č. 597/2000, neboť se vychází z premisy, že soud zná právo (*iura novit curia*). Je sice pravdou, že krajský soud měl v tomto ohledu zmínit, proč nepovažoval v dané věci za důležité k citovanému rozhodnutí přihlížet, případně z jakých důvodů není citované rozhodnutí relevantní pro posuzovaný případ. Nicméně skutečnost, že na předmětné rozhodnutí krajský soud v odůvodnění rozsudku výslovně nereagoval, představuje dílčí nedostatek odůvodnění, který však v souladu se shora citovanou judikaturou není důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu pro nepřezkoumatelnost.

[22] Obdobně lze reagovat na tvrzení stěžovatelky, že se krajský soud blíže nezabýval porušením Protokolu č. 1 v posuzovaném případě. Jak již bylo uvedeno výše (srov. bod [19]), krajský soud neshledal důvodnou námitku nepřiměřenosti výše sankce. Skutečnost, že v rámci argumentace stěžovatelky ve vztahu k této námitce nereagoval na její argumenty o porušení Protokolu č. 1 lze považovat za dílčí nedostatek odůvodnění, který však nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů.

[23] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů.

III. b) Námitka, že penále představuje sankci za správní delikt

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

[25] Zákonem č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 85/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související předpisy, byl novelizován mj. i § 63 zákona o správě daní a poplatků a místo penále byl daňový dlužník, jenž se dostal do prodlení s platbou daně, povinen platit úrok z prodlení. Z přechodných ustanovení (čl. VI. bod 3 zákona č. 230/2006 Sb.) vyplývalo, že se *úprava obsažená v § 63 tohoto zákona použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona*.

[26] V posuzovaném případě se jedná o příslušenství daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2003, resp. o příslušenství daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2004. Stěžovatelce (jako plátci daně) vznikla podle § 38d odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, povinnost srazit a odvést daň do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl plátce povinen provést srážku daně. V konkrétním případě tedy nastala splatnost dne 2. 2. 2004 (srážka za prosinec 2003). Ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 2004 vznikla stěžovatelce podle § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů povinnost odvést úhrn sražených záloh do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla, tj. konkrétně 20. 2. 2004, 22. 3. 2004, 20. 4. 2004, 20. 5. 2004, 21. 6. 2004, 20. 7. 2004, 20. 8. 2004, 20. 9. 2004, 20. 10. 2004, 22. 11. 2004, 20. 12. 2004 a 20. 1. 2005. Zjevně tedy původní den splatnosti předmětných daní za uvedená zdaňovací období, ve vztahu k nimž byla stěžovatelce sdělena výše penále, nastal do 31. 12. 2006, tedy před účinností zákona č. 230/2006 Sb.

[27] Nejvyšší správní soud dále zkoumal, zda lze na penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků chápat jako sankci za správní delikt, případně trestní obvinění podle čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Jak správně poznamenal krajský soud, v rozsudku velkého senátu ze dne 12. 7. 2001 ve věci *Ferrazzini proti Itálii* [2001] Sbírka rozsudků a rozhodnutí 2001-VII, Evropský soud pro lidská práva vyloučil z použití čl. 6 Úmluvy daňové spory. Výjimku však mohou tvořit daňová řízení, kdy dochází ke zvýšení vyměřené daně, neboť Evropský soud pro lidská práva v rozsudku velkého senátu ze dne 23. 11. 2006 ve věci *Jussila proti Finsku*, stížnost č. 73053/01 (bod 38), dovodil, že právě kvůli odstrašující a represivní povaze institutu zvýšení daně lze tento institut daňového práva podřadit pod pojem trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy.

[28] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu představuje penále sankci za porušení „primární“ povinnosti, jíž je povinnost zaplatit daň řádně a včas (srov. rozsudek ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, publikovaný pod č. 1889/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Penále je vždy příslušenstvím daně a sleduje tak její osud. Povinnost platit penále vzniká daňovému dlužníkovi přímo ze zákona, nezakládá ji správce daně vydáním platebního výměru. Platební výměr má jen charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále, jež tu v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti v určité výši k určitému datu *ex lege* existuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 16/2005 - 63, dostupný na www.nssoud.cz).

[29] Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, www.nssoud.cz, úprava prodlení obsažená v zákoně o správě daní a poplatků vychází z konstrukce prodlení obdobné té, jakou používají soukromoprávní předpisy (§ 517 odst. 1 věta první zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, § 365 věta první zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku). Jedním z následků prodlení daňového dlužníka je „automatické“ přirůstání penále po dobu, po kterou je v prodlení (s výjimkami stanovenými zákonem; srov. § 60 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků).

[30] K povaze daňového penále se vyslovil rovněž Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 1434/08 ze dne 15. 1. 2009 (N 11/52 SbNU 113), http://nalus.usoud.cz (bod 15), v němž konstatoval, že „[p]*enále slouží jako sankce pro případ pozdního přiznání, resp. zaplacení daně stanovené ze zákona. Účelem tohoto nástroje je zajištění kázně všech subjektů pro dodržení zákonem stanovených termínů a lhůt k přiznání té které daně.*“

[31] Daňové penále má především funkci paušalizované náhrady eventuelní újmy, kterou může stát jako příjemce daně utrpět, není-li daň zaplacena řádně a včas a musí-li si kvůli tomuto výpadku daňových příjmů opatřit peníze jiným způsobem (reflektuje cenu peněz). Současně v sobě penále zahrnuje rovněž funkci preventivní spočívající v motivaci daňového subjektu k řádnému a včasnému plnění jeho povinností. Penále plní částečně i funkci represivní a odstrašovací, neboť jeho sazby jsou relativně vysoké v prvním necelém roce a půl prodlení, zatímco po uplynutí tohoto období se přechodem na – fakticky nižší – sazbu penále (kopírující diskontní sazbu) zvýrazňuje druhá z funkcí penále, a sice funkce paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů (podrobněji srov. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 159/2005 - 43).

[32] Z výše uvedeného vyplývá, že penále v širším slova smyslu představuje majetkovou sankci; lze jej chápat jako odpovědnost daňového dlužníka za prodlení s úhradou daňové povinnosti. Penále tedy nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů), jej nelze chápat jako sankci za správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy (srov. shora citovaný rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Jussila proti Finsku*). Není pochyb o tom, že penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, má do určité míry rovněž charakter postihu, nicméně převažuje jeho funkce paušalizované náhrady eventuelní újmy, na rozdíl od tehdejší právní úpravy zvýšení daně (§ 68 zákona) či pokuty (§ 37 zákona), u nichž byla zřejmá jejich převážně represivní funkce.

[33] Zdejší soud rovněž poukazuje na skutečnost, že povinnost platit penále vzniká daňovému dlužníkovi přímo ze zákona. Předpis penále je deklaratorním rozhodnutím; při jeho stanovení není finančním orgánům dán prostor pro správní uvážení, zda penále v posuzovaném případě uloží, případně v jaké výši. Penále je vyměřeno přímo na základě zákona. S daňovým subjektem není vedeno „běžné“ řízení o správním deliktu, v němž by mohly být uplatněny obecné principy trestání, jak tomu bylo např. při ukládání pokut podle § 37 zákona o správě daní a poplatků, případně u zvýšení daně podle § 68 zákona.

[34] Rozhodná je v tomto ohledu i skutečnost, že zákon č. 230/2006 Sb. obsahuje přechodná ustanovení, v nichž je *explicite* zakotveno, za jakých podmínek má být aplikována nová právní úprava úroku z prodlení a kdy bude stanoveno penále. Zákonodárce tak jasně vyjádřil svůj záměr určit předpis penále u daní, u nichž vznikla splatnost do 31. 12. 2006, podle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2006. Tím byly zajištěny rovné podmínky pro daňové dlužníky v prodlení s platbou daní, u nichž původní den splatnosti nastal do 31. 12. 2006.

[35] Nejvyšší správní soud dodává, že v oblasti sociálního zabezpečení je penále upravené v § 20 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, chápáno jako jedna z možných sankcí vůči poplatníkovi vedle přirážky k pojistnému (§ 21 zákona) a pokuty (§ 22 zákona). Povinnost platit penále vzniká *ex lege* jako sankce za nesplnění povinnosti v platebních vztazích. Oproti tomu pokuty mají charakter jakéhosi správního trestu na úseku „nepeněžního“ porušení nebo nesplnění povinnosti stanovených zákonem (v kontrastu vůči penále), a je na uvážení správního orgánu, zda pokutu vůbec uloží (k tomu srov. Tröster, P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení.* 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 131). Rovněž v civilním právu je penále chápáno jako „*z právního předpisu vyplývající povinnost zaplatit pokutu v případě porušení určité smluvní povinnosti. (...) penále vzniká přímo ze zákona*“ (srov. Švestka, J., Spáčil, J., Škárová, M. a kol. *Občanský zákoník I, II*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 1609). Povinnost platit penále v daňovém řízení, obdobně jako povinnost platit úrok z prodlení podle § 519 občanského zákoníku, proto vyplývá přímo ze zákona jako důsledek prodlení se splněním dluhu. Lze tak uzavřít, že penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, je z právního předpisu vyplývající důsledek porušení povinnosti uhradit daň řádně a včas.

[36] Z výše uvedených důvodů obstojí závěr krajského soudu, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného. Námitka nesprávného posouzení povahy daňového penále proto není důvodná.

III. c) Námitka přiměřenosti výše penále

[37] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou argumentaci stěžovatelky, že měla být v posuzovaném případě uplatněna zásada retroaktivity ve prospěch stěžovatelky, zabýval se následně námitkou přiměřenosti sazeb penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006. Tuto přiměřenost byl Nejvyšší správní soud oprávněn posuzovat toliko v rovině ústavněprávní, tj. z toho hlediska, zda se omezení vlastnického práva stěžovatelky děje způsobem souladným s čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Pokud by dospěl k závěru, že výše penále je likvidační či šikanózní, mohl by podat návrh na zrušení předmětného ustanovení Ústavnímu soudu.

[38] Není pochyb o tom, že platební výměry na daňové penále představují zásah do majetkové sféry stěžovatelky. Ústavní soud v nálezu sp. zn. III. ÚS 2556/07 ze dne 22. 7. 2009, dostupném na http://nalus.usoud.cz, vyslovil, že „[p]*ovinnost zaplatit daň nebo její příslušenství, která za splnění zákonem předepsaných podmínek stíhá daňového dlužníka, představuje - a to bez jakýchkoliv pochybností - zásah do jeho majetkové sféry, neboť se tím jeho majetek snižuje o částku, kterou bude povinen zaplatit; jde tedy nejen o zásah do jeho vlastnického práva dle čl. 11 odst. 1 Listiny, nýbrž současně i o zásah do práva na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě.*“ Je tedy pravdou, že se v posuzovaném případě jedná o omezení vlastnického práva stěžovatelky. Nutno předestřít, že Nejvyšší správní soud se ústavností § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, podrobně zabýval ve shora citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, v němž detailně rozvedl, z jakých důvodů považuje uvedenou konstrukci penále za ústavně konformní a racionální.

[39] Ve zmíněném rozsudku zdejší soud zdůraznil, že k tomu, aby určité soukromé osobě mohla být stanovena daňová povinnost vůči státu, musí být v první řadě splněna nutná a svojí podstatou samozřejmá podmínka zákonného zakotvení takové povinnosti (viz čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Vedle toho je však k zachování ústavní konformity takové povinnosti třeba, aby podmínky jejího uložení byly racionální a nediskriminační. Musí být rovněž vyloučena libovůle, dodržena zásada proporcionality a rovněž zákaz vyvlastňovacího nebo jinak likvidačního charakteru daně. Formulované požadavky musí platit jak pro hlavní daňovou povinnost, tak pro povinnosti sekundární (od daně odvozené, např. povinnost platit penále). I daňové penále či jiný obdobný daňověprávní institut sankční povahy musí tedy, aby jeho konkrétní úprava byla ústavně konformní, jednak odpovídat principu proporcionality [tj. aby byla schopna dosáhnout zamýšleného ústavně legitimního cíle, zároveň byla nejšetrnějším z dostupných efektivních prostředků, a přitom přiměřená v užším slova smyslu - srov. v podrobnostech nález Ústavního soudu nález sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.), http://nalus.usoud.cz], jednak umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby. Prostředkem způsobilým motivovat daňové subjekty k plnění daňových povinností řádně a včas jistě je a může být stanovení finanční sankce za porušení této povinnosti, a to nepochybně i finanční sankce závislé na délce prodlení a výši dlužné částky. Přesně takovou formu sankce zvolil zákonodárce v § 63 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do změny provedené zákonem č. 230/2006 Sb.

[40] K zákonem stanovené výši penále Nejvyšší správní soud konkretizoval, že „[s]*azby penále podle této právní úpravy (zásadně 0,1 % z dlužné částky denně, ve specifických případech pak 0,05 % resp. 0,2 % denně – viz § 63 odst. 2 věta druhá, odst. 3 věta první až třetí, odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků) představují roční úrok 36,5 % (případně 18,25 % resp. 73 %) a jsou odstupňovány od nižší sazby k vyšší sazbě v závislosti na intenzitě přičitatelnosti prodlení ve vztahu k pochybení daňového subjektu. Navíc takto (zákonem určenou denní procentní sazbou penále) je penále určováno pouze prvních 500 dní prodlení (tj. necelý první rok a půl) a poté sazba penále odvisí od diskontní sazby České národní banky, tedy de facto od ceny peněz v ekonomice (činí 140 % této sazby, přičemž se – a právě takto nutno vykládat ustanovení § 63 odst. 2 věty čtvrté, části věty za středníkem zákona o správě daní a poplatků – každé nové kalendářní čtvrtletí nově fixuje k aktuální výši diskontní sazby platné na jeho počátku).*“

[41] Z těchto důvodu zdejší soud v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 159/2005 - 43 uzavřel, že sazby penále jednak nemají likvidační, vyvlastňující či lichvářskou povahu, jakkoli jsou

nepochybně citelné, jednak v dlouhodobém časovém horizontu reflektují ekonomickou realitu, v daném případě cenu peněz. Vedle funkce spočívající v motivaci daňového subjektu k řádnému a včasnému plnění jeho povinností mají i funkci paušalizované náhrady eventuelní újmy, kterou může stát jako příjemce daně utrpět, neobdrží-li ji řádně a včas a musí-li si kvůli tomuto výpadku daňových příjmů opatřit peníze jiným způsobem. Právě v časovém omezení relativně vysoké sazby penále na první necelý rok a půl prodlení a v následném poklesu sazby penále na 140 % diskontní sazby lze spatřovat zásadní argument pro závěr, že zákonodárce zde volil prostředek vhodný k tomu, aby motivoval daňové subjekty k zákonem vyžadovanému chování tím, že jim „prodražoval" prodlení s placením daně povinností hradit penále, a že se zároveň jedná o nejmírnější ještě účinný prostředek. Funkci „odstrašovací" plní zejména relativně vysoké sazby penále v prvním necelém roce a půl prodlení, zatímco po uplynutí tohoto období se přechodem na – fakticky nižší – sazbu penále kopírující diskontní sazbu zvýrazňuje druhá z funkcí penále, a sice funkce paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů.

[42] K otázce přiměřenosti pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[a]*ni absenci přiměřenosti v užším slova smyslu nelze u zkoumané právní úpravy shledat. Nepřiměřenou v užším slova smyslu by zde byla zejména taková sankce, která by svojí povahou a podstatou vybočovala z povahy a podstaty finančněprávních vztahů. Takto by například za nepřiměřenou sankci bylo lze považovat, kdyby i za neúmyslné prodlení v placení daně (snad s výjimkou prodlení z hrubé nedbalosti) hrozila daňovému subjektu či osobám za něj jednajícím ztráta osobní svobody či jiná podobně citelná a majetkové podstatě finančněprávních vztahů vzdálená omezení jejich základních práv. Nepřiměřenou by byla i čistě majetková sankce, jejíž výše by byla ve zjevném nepoměru s rozsahem porušené povinnosti či na tomto rozsahu zcela nezávislá a zároveň nepřiměřeně vysoká. Zde však se jedná o sankci čistě majetkovou, nikoli nepoměrnou (i když citelnou) a závislou na věcném a časovém rozsahu porušené povinnosti, která hmotněprávní pozici daňového subjektu zasahuje způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené primární povinnosti*" (srov. shora citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 159/2005 - 43).

[43] Nelze se ztotožnit s názory některých autorů (L. Vorlíčková, O. Dráb. *České daňové penále je nepřiměřené a v rozporu s evropskou Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod*. Právní rozhledy č. 17/2005, str. 641-643) na to, že sazby penále by v případě, že by se jednalo o soukromoprávně sjednaný úrok, byly nadstandardně vysoké oproti ceně peněz na úvěrovém trhu. V první řadě Nejvyšší správní soud zohlednil, že penále má povahu sankčního úroku, který – aby mohl plnit svoji sankční funkci, jak o ní bylo pojednáno výše (tj. zejména funkci preventivní a odstrašovací a funkci odplaty za porušení práva) – musí být pro toho, kdo jej má platit, citelnou zátěží, a tedy jistě znatelně vyšší než je obvyklá cena peněz na úvěrovém trhu. K tomu lze dodat, že jakkoli v civilním právu mohou strany sjednat úrok z prodlení, resp. smluvní pokutu v libovolné výši, tato výše nesmí být nepřiměřená v tom smyslu, že se nesmí příčit dobrým mravům. Podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího soudu *„smluvní pokuta zajišťující pohledávku odpovídající splnění hlavního závazku ze smlouvy (...) sjednaná ve výši 0,2 % denně* (tj. dvojnásobně vyšší než daňové penále) *z dohodnuté ceny díla (tedy z peněžního ekvivalentu věcného plnění dodavatele) není, obecně vzato (neboť okolnosti konkrétního případu mohou vést k jinému závěru), nepřiměřeně vysoká"* (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 23 Cdo 231/2010, www.nsoud.cz).

[44] Nejvyšší správní soud tedy v souladu se závěry vyslovenými v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 159/2005 - 45 (od nichž nemá důvodu odchýlit se ani v posuzovaném případě) konstatuje,

že právní úprava penále obsažená v § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, odpovídá ústavnímu principu proporcionality a není nepřiměřená.

[45] Kasační soud blíže nehodnotil stěžovatelkou citovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie či Evropského soudu pro lidská práva vztahující se k principu přiměřenosti omezení vlastnického práva, neboť výše podrobně vysvětlil, z jakých důvodů nejsou sazby penále obsažené v § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, nepřiměřené. Z obdobného důvodu není relevantní ani odkaz stěžovatelky na rozhodnutí Rady (ES) Euratom č. 597/2000, o systému vlastních zdrojů Evropských společenství, případně na nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1150/2000 ze dne 22. 5. 2000, kterým se provádí rozhodnutí 94/728/ES, Euratom o systému vlastních zdrojů Společenství, upravujícího výši úroku z prodlení účtovaného členskému státu v případě prodlení.

III. d) Námitka porušení procesních práv stěžovatelky

[46] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že její odvolání nebylo projednáno v souladu se zásadou projednací a že jí bylo fakticky bráněno nahlížet do správního spisu. K obdobně formulované žalobní námitce krajský soud konstatoval, že s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 - 78) bylo nadbytečné nařizovat ústní jednání ve věci týkající se povinnosti uložené stěžovatelce v důsledku neuhrazení splatného nedoplatku na dani. Dále krajský soud konstatoval, že stěžovatelce fakticky nebylo bráněno nahlížet do spisů a činit si z nich opisy, byť byla vzájemná součinnost mezi správcem daně a stěžovatelkou značně komplikovaná.

[47] Ze správního spisu vyplynulo, že zástupkyně stěžovatelky podala dne 15. 11. 2007 žádost *„o doslovné opisy nebo stejnopisy či výpisy nebo o potvrzení o všech skutečnostech v jeho* (daňového subjektu) *spisu obsažených, a dále o opis obsahu spisu.“* Následně byla Finančním úřadem v Třebíči dne 27. 11. 2007, č. j. 125633/07/330911/3854, vyzvána k odstranění vad tohoto podání, tj. aby sdělila, jaké opisy či výpisy z daňových spisů požaduje, a aby uvedla termín, kdy se dostaví k nahlédnutí do spisu a převzetí požadovaných dokumentů. Dne 14. 1. 2008 podala zástupkyně stěžovatelky odvolání proti platebním výměrům na daňové penále ze dne 13. 12. 2007. Následně dne 16. 2. 2008 zaslala správci daně podání, v němž se pohoršovala nad skutečností, že jí dosud nebyly žádné opisy nebo stejnopisy ze spisového materiálu zaslány a dodala, že ve své původní žádosti ze dne 15. 11. 2007 žádala o všechny listiny ve spisu založené. Správce daně dne 26. 2. 2008, č. j. 27989/08/330913/3854, stěžovatelku vyzval ke spolupráci podle § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a požádal ji, aby výslovně označila písemnosti, jejichž opis bude požadovat (nejlépe při nahlížení do spisu), a aby požadované opisy převzala při osobním jednání u správce daně. V citovaném podání stanovil stěžovatelce dva termíny (26. 3. 2008, 2. 4. 2008) s tím, že jiný termín bylo možné předem dohodnout.

[48] Dne 14. 4. 2008 se zástupkyně stěžovatelky bez předchozího ohlášení dostavila ke správci daně k nahlížení do spisu. Jednání probíhalo od 11:15 do 19:20 hod a byl z něj pořízen protokol, č. j. 65844/08/330911/3854. Proti rozsahu, v jakém bylo stěžovatelce umožněno nahlížení do spisu, bylo dne 29. 4. 2008 podáno odvolání, v němž stěžovatelka namítla rovněž nesprávný úřední postup pracovníků správce daně při nahlížení do spisu (protokol nezaznamenal celé ústní jednání, pracovníci správce daně odmítli prokázat svou totožnost, pracovnice neuměla psát na počítači, neustále odcházela a telefonovala apod.). Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2008, č. j. 78458/08/330911/3854, Finanční úřad v Třebíči zamítl návrhy stěžovatelky na doplnění

protokolu, resp. námitky proti jeho znění. Dne 2. 7. 2008 žalovaný rozhodl o odvolání proti platebním výměrům na daňové penále. Poté Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 11. 9. 2008, č. j. 14659/08-1500-704293, změnilo rozsah, v jakém bylo stěžovatelce dne 14. 4. 2008 umožněno nahlížet do spisu a stanovil finančnímu úřadu povinnost umožnit stěžovatelce nahlédnout i do vyjmenovaných částí neveřejné části spisu.

[49] Dne 8. 10. 2008 se zástupkyně stěžovatelky opět dostavila ke správci daně ve věci nahlížení do spisu v rozsahu, v jakém jí nebylo umožněno na jednání dne 14. 4. 2008. Z protokolu, č. j. 113729/08/330911/5239, vyplynulo, že zástupkyně stěžovatelky opět požadovala předložení občanského průkazu pracovnic správce daně, byť se již prokázaly služebními průkazy. Správce daně stěžovatelku seznámil s tím, že nesouhlasí, aby bylo celé jednání nahráváno na diktafon, s čímž zástupkyně stěžovatelky nesouhlasila. Dále trvala na tom, aby si ze spisu mohla pořídit vlastní fotografie částí spisu, což jí rovněž nebylo umožněno. Správce daně ukončil jednání z důvodu, že zástupkyně stěžovatelky trvala na pořízení zvukového záznamu z jednání a na pořizování fotokopií částí spisu. Dne 15. 10. 2008 byla podána u Krajského soudu v Brně správní žaloba proti v záhlaví označeným rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 7. 2008.

[50] Předně je nutné konstatovat, že ze správního spisu je patrný nestandardní způsob komunikace a jednání mezi zástupkyní stěžovatelky a správcem daně. Zástupkyně stěžovatelky správce daně zahlcovala častými podáními, odmítala jakoukoliv domluvu ohledně termínu jednání, byť k tomu byla správcem daně vyzvána, a následně si stěžovala, že musela půl hodiny čekat na chodbě apod. (např. odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu ze dne 9. 10. 2008). V tomto ohledu lze poznamenat, že předchozí domluvou ohledně termínu jednání by jistě byl ušetřen čas zástupkyni stěžovatelky i pracovnicím správce daně, které by se na nahlížení do spisu mohly náležitě připravit (např. shromáždit veškeré požadované spisy do jedné kanceláře, nedomlouvat si jiná jednání na tento den), čímž by nepochybně došlo k efektivnějšímu využití času všech zúčastněných subjektů. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však v posuzovaném případě pracovnice správce daně se zástupkyní stěžovatelky jednaly korektně a snažily se jí vycházet vstříc nad rámec svých vlastních pracovních povinností (na jednání dne 14. 4. 2008 jí umožnily nahlížet do spisu až do večerních hodin, byť termín jednání nebyl předem domluven a neprobíhal ani v rámci úředních hodin finančního úřadu).

[51] Na druhou stranu stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že na jednání dne 8. 10. 2008 byla zkrácena její procesní práva, neboť jí byla upřena možnost pořídit si zvukový záznam z jednání a rovněž vyfotografovat si určité části spisu. Mezi základní pravidla daňového řízení patří zásada součinnosti zakotvená v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jež zahrnuje rovněž vztahy finančních orgánů k účastníkům řízení. Jejím naplňováním má být docíleno požadavku otevřenosti, srozumitelnosti a předvídatelnosti rozhodování (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 6 A 143/2001 - 151, publikovaný pod č. 501/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Z ustanovení § 23 odst. 3 pak vyplývá právo daňového subjektu na pořízení opisů, stejnopisů či výpisů správcem daně. Argument správce daně pro odepření možnosti pořízení fotografií, že se stěžovatelka snaží vyhnout zaplacení správního poplatku za pořízení kopií, neobstojí. Správní poplatek za pořízení kopií částí spisu slouží primárně k tomu, aby správci daně byly uhrazeny náklady, jež na pořízení kopií skutečně vynaložil. Pokud si daňový subjekt část spisu sám na své náklady vyfotografuje, správci daně žádné náklady nevzniknou; nelze tedy v takovém případě účtovat daňovému subjektu poplatek za pořízení kopií. Správce daně by rovněž neměl bez jakéhokoliv důvodu bránit daňovému subjektu

v možnosti pořízení kopií ze spisového materiálu vlastním fotoaparátem, neboť je v souladu se zásadou součinnosti snažit se vyhovět racionálním požadavkům daňového subjektu a zvolit způsob pořízení kopií ze spisů, který subjekt požaduje.

[52] Ohledně možnosti pořízení zvukového záznamu z ústního jednání před správcem daně Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 31. 3. 2010, č. j. 5 As 37/2009 - 94, publikovaný pod č. 2097/2010 Sb. NSS, www.nssoud.cz, v němž ve vztahu ke správnímu řízení bylo uvedeno, že *„účastník řízení má právo realizovat svá procesní práva a oprávněné zájmy a správní orgán je povinen umožnit účastníkům řízení uplatňovat v rámci výkonu veřejné správy jejich práva a oprávněné zájmy, které jim garantuje zákon. Pořizování zvukových záznamů ústního jednání není správním řádem nijak upraveno ani ve vztahu ke správnímu orgánu, ani ve vztahu k účastníkům řízení či jiným zúčastněným osobám. To však neznamená, že neexistuje-li pozitivní právní úprava, je takové jednání účastníka řízení bez dalšího nepřípustné, respektive zakázáno.“* Citovaný rozsudek vztahující se ke správnímu řízení lze jistě aplikovat i na řízení daňové. Zákon o správě daní a poplatků neupravoval pořizování zvukových záznamů z ústního jednání, to však neznamenalo, že lze daňovému subjektu bez dalšího bránit v pořízení takového záznamu. Podle čl. 2 odst. 4 Ústavy totiž každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit to, co zákon neukládá. Jestliže zákon nezakazuje účastníku daňového řízení pořídit si zvukový záznam o průběhu ústního jednání, nelze bez dalšího vycházet z toho, že trvání na pořízení zvukového záznamu představuje důvod pro ukončení jednání. Nesouhlas pracovnic správce daně s pořizováním zvukového záznamu nemůže být bez dalšího důvodem pro zabránění daňovému subjektu v jeho právu zvukový záznam pořídit. Podle judikatury civilních soudů totiž „[o]*sobní povahu (...) zpravidla nemají projevy, ke kterým dochází při výkonu povolání, při obchodní či veřejné činnosti*“ (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 5. 2005, sp. zn. 30 Cdo 64/2004, www.nsoud.cz); pro pořizování zvukových záznamů ústního jednání v daňovém řízení tedy není nutný souhlas finančního orgánu, který řízení vede (resp. jeho zaměstnanců).

[53] I přes výše popsaná pochybení správce daně se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že o všech procesních návrzích, námitkách a stížnostech bylo řádně rozhodnuto. Stěžovatelce nebylo fakticky upřeno právo nahlížet do spisu a popsaná drobná procesní pochybení správce daně nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nelze rovněž přistoupit na argumentaci stěžovatelky, že z důvodu porušení jejích procesních práv nemohla podané odvolání doplnit a konkretizovat. Stěžovatelka nadto v kasační stížnosti blíže neupřesnila, jakým konkrétním způsobem byla na svých právech dotčena. Krajský soud v tomto ohledu správně konstatoval, že námitky týkající se nesprávné výše stavu osobního účtu stěžovatelky vzneseny nebyly.

[54] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce o porušení zásady projednací. Krajský soud s poukazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 - 78, www.nssoud.cz, uzavřel, že ačkoliv jsou i finanční orgány povinny postupovat ústavně konformním způsobem (čl. 38 odst. 2 Listiny), není povinností správce daně, resp. finančního orgánu, nařídit v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí. Tento závěr potvrzuje i ustanovení § 2 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků (zásada neveřejnosti daňového řízení) a § 50 citovaného zákona, jež neukládá odvolacímu orgánu povinnost vést se stěžovatelkou před vydáním rozhodnutí ústní jednání. Ostatně *„pokud je daňovému subjektu umožněno seznámit se s obsahem správního spisu a rozhoduje-li správce daně pouze na základě listin v něm zařazených, lze takový postup považovat za naplnění předmětného atributu práva na spravedlivý proces“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publikovaný

pod č. 1440/2008 Sb. NSS, www.nssoud.cz). V posuzovaném případě stěžovatelka v odvolání vznášela toliko námitky právního charakteru a nenavrhovala provedení nových důkazů. Žalovaný při posuzování podaného odvolání vycházel pouze z údajů obsažených ve správním spisu, proto nebylo účelné v dané věci ústní jednání nařizovat.

[55] Lze tak uzavřít, že i přes výše zmíněná pochybení správce daně v posuzovaném případě nedošlo k takovému porušení ustanovení o řízení před finančními orgány, jež by mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Námitka porušení procesních práv stěžovatelky v průběhu řízení před finančními orgány proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[56] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[57] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 28. dubna 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu