

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Odeř Agrar k. s.,** se sídlem Odeř 40, Hroznětín, zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Václavem Pátkem, se sídlem Vodičkova 30, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad v Ostrově,** se sídlem Klínovecká 998, Ostrov, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 1. 2011, č. j. 57 Af 63/2010 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Průběh řízení

[1.] Dne 7. 10. 2010 vydal Finanční úřad v Ostrově (dále jen „žalovaný“) dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a současně dodatečný výměr na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2007, a to pod č. j. 39641/10/129970402319. Jím byla žalobci (dále jen „stěžovatel“) doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 0 Kč a zároveň mu byla podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dodatečně zrušena daňová ztráta v částce 94 884 068 Kč. Současně mu bylo tímtéž rozhodnutím předepsáno podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků penále ve výši 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. v částce 4 744 203 Kč. Součástí rozhodnutí bylo poučení, podle nějž proti němu lze podat odvolání podle § 48 zákona o správě daní a poplatků, ovšem v odvolání lze podle § 46 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, s přihlédnutím k § 38n odst. 2 zákona

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani a zrušenou daňovou ztrátu.

[2.] Stěžovatel napadl toto rozhodnutí žalobou ke Krajskému soudu v Plzni, jejíž podání odůvodnil tím, že proti výroku o určení povinnosti uhradit penále není v rámci daňového řízení žádný opravný prostředek. Stěžovatel spatřoval v napadeném dodatečném platebním výměru porušení práva na spravedlivý proces, neboť vyměření penále bylo nespravedlivé a nesouladné s čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (publ. pod č. 209/1992 Sb.), jehož podmínky mělo splňovat, neboť i daňové penále je podle stěžovatele „trestním obviněním“ podle tohoto článku. Stěžovatel přitom nedostal šanci se proti této sankci hájit, při jejím ukládání nebylo zkoumáno jeho zavinění a byla uložena navzdory tomu, že vyměřením původní daňové ztráty státu nevznikla žádná škoda. Ukládání penále bylo navíc do § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků vřazeno s účinností od 1. 1. 2007 zákonem č. 230/2006 Sb. v podobě protiústavního „přílepku“. Šlo navíc o sankci nepřiměřeně vysokou a při její aplikaci může teoreticky dojít také k dvojímu, respektive vícenásobnému potrestání. Proto stěžovatel požadoval, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno, nebo aby krajský soud postupem dle § 78 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), upustil od uloženého trestu spočívajícího ve vyměření penále. Krom toho napadl stěžovatel předmětný dodatečný platební výměr také odvoláním, jehož doplnění směřovalo také proti stanovení povinnosti uhradit penále.

[3.] O stěžovatelově žalobě rozhodl Krajský soud v Plzni dne 12. 1. 2011 usnesením č. j. 57 Af 63/2010 - 34, tak, že ji odmítl a věc postoupil k vyřízení odvolání Finančnímu ředitelství v Plzni. Krajský soud připomněl, že dodatečný platební výměr byl vydán na základě § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a penále bylo vyměřeno podle jeho § 37b odst. 1. Zákon o správě daní a poplatků přitom nikde nevylučuje podání odvolání proti rozhodnutí vydanému podle těchto dvou ustanovení. Stěžovatel tedy mohl proti napadenému rozhodnutí podat odvolání, které bylo v daném případě opravným prostředkem, jejž bylo potřeba podle § 68 písm. a) s. ř. s. vyčerpat před podáním žaloby ve správním soudnictví, jinak by šlo o žalobu nepřípustnou. Podle krajského soudu bylo poučení uvedené v rozhodnutí žalovaného zčásti chybné, když sice obecně připustilo podání odvolání, ovšem uvedlo, že v odvolání lze napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani a zrušenou ztrátu. Toto omezení je sice uvedeno v § 46 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, ovšem vztahuje se pouze na výrok rozhodnutí žalovaného opřený o § 46 odst. 7 téhož zákona, nikoli na výrok opřený o jeho § 37b odst. 1. Stěžovatel se tímto odvoláním řídil, ovšem protože bylo odvolání v této části nesprávné, splňoval podmínky ustanovení § 46 odst. 5 s. ř. s. a bylo tedy namístě, aby krajský soud jeho žalobu odmítl a věc postoupil k vyřízení opravného prostředku příslušnému správnímu orgánu. Na použití tohoto postupu nic nezměnilo ani to, že dva dny po podání žaloby bylo Finančnímu ředitelství doručeno doplnění stěžovatelova odvolání, které bylo obsahově shodné s žalobou. V závěru svého usnesení krajský soud poučil stěžovatele, že proti němu může podat jednak kasační stížnost a jednak může do jednoho měsíce od jeho doručení podat žalobu k okresnímu soudu v souladu s § 46 odst. 2 s. ř. s. Tuto druhou část poučení následně krajský soud v reakci na výtku obsaženou v kasační stížnosti odstranil opravným usnesením ze dne 8. 2. 2011, č. j. 57 Af 63/2010 - 60, protože si uvědomil, že žaloba byla odmítnuta a věc postoupena podle § 46 odst. 5, a nikoli podle § 46 odst. 2 s. ř. s.

II. Obsah kasační stížnosti

[4.] Žalobce jako stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí své žaloby.

[5.] Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že porušil jeho ústavní právo na soudní ochranu zaručené v čl. 36 Listiny základních práv a svobod, když se nijak nevypořádal s jeho námitkami ohledně porušení práva na spravedlivý proces a ohledně neústavnosti § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a když z důvodu této neústavnosti nepředložil věc k rozhodnutí Ústavnímu soudu. Respektování příkazu obsaženého v čl. 95 odst. 2 Ústavy by přitom mělo mít přednost před ustanovením jednoduchého práva, tedy před s. ř. s. Nerespektování příkazu Ústavy, aby obecné soudy předkládaly po zjištění protiústavnosti věci Ústavnímu soudu, je navíc v daném případě v rozporu s principy proporcionality a hospodárnosti, neboť je zjevné, že případ se ke krajskému soudu později stejně vrátí. Finanční ředitelství, jemuž byla věc postoupena, totiž nemůže na rozdíl od krajského soudu upustit od potrestání podle § 78 odst. 2 s. ř. s., stejně jako nemá pravomoc ani k postupu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

[6.] Dále stěžovatel popisuje, v čem vidí porušení ústavních principů při přijímání novely zákona o správě daní a poplatků, jež byla publikována pod č. 230/2006 Sb. a vložila do zákona mimo jiné i ustanovení § 37b odst. 1 písm. c). Toto nové ustanovení nebylo předkládáno jako samostatný návrh novely zákona o správě daní a poplatků, ale jednalo se o „přílepek“ k vládnímu návrhu novely zákona o statistické službě (poslanecký tisk č. 1095/0 ze 4. volebního období 2002-2006), který byl bez jakéhokoliv odůvodnění předložen až v rámci jednání Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, a přestože byl předložen na jednání tohoto výboru, zjevně šlo ve skutečnosti o návrh ministerstva financí. Takový postup označil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (publ. pod č. 37/2007 Sb.), za neústavní. Stěžovateli tak byla sankce v podobě penále uložena podle neústavně přijatého zákona. Z těchto důvodů stěžovatel žádá, aby Nejvyšší správní soud s ohledem na procesní ekonomii sám postupoval podle čl. 95 odst. 2 Ústavy a předložil věc Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení ustanovení § 37b odst. 1 písm. c). Toto ustanovení bylo sice již s účinností k 31. 12. 2010 zrušeno, spolu s celým zákonem o správě daní a poplatků. Vzhledem k přechodným ustanovením § 264 bod 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se však toto neústavní ustanovení nadále používá, a je proto namístě ho zrušit.

[7.] Stěžovatel dále polemizuje s odmítnutím své žaloby a s názorem, že se omezení obsažené v § 46 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků nevztahuje na výrok rozhodnutí žalovaného opřený o jeho § 37b odst. 1. Stěžovatel upozorňuje na to, že vyměření penále je podle § 37b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků součástí dodatečného platebního výměru, vydaného podle jeho § 46, který v odst. 8 stanoví omezení pro obsah odvolání. Pokud toto ustanovení umožňuje napadnout pouze doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani, plyne z toho, že proti penále odvolání podat nelze. Opačný závěr krajského soudu neobstojí pohledem systematického výkladu zákona o správě daní a poplatků. Neobstojí ani pohledem výkladu historického, protože skutečným předkladatelem kritizovaného „přílepku“ bylo ministerstvo financí, které je zároveň autorem standardního formulářového poučení omezujícího v daném případě obsah odvolání. Právě toto poučení do svého rozhodnutí zahrnul i žalovaný. Stěžovatel si je vědom toho, že Nejvyšší správní soud již několikrát posuzoval v rámci kasačních řízení rozhodnutí soudů o žalobách ve

věci penále, v nichž finanční úřady vydaly prvostupňové rozhodnutí a žalobami byla napadána rozhodnutí finančních ředitelství o odvoláních. V těchto předchozích rozsudcích však zdejší soud řešil zcela jiné námitky. Nemohl se tedy zabývat samotnou otázkou správnosti podání žaloby až proti rozhodnutí finančního ředitelství, nebo naopak už proti rozhodnutí finančního úřadu.

[8.] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušit usnesení krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Nadto podotýká, že si váží rychlosti krajského soudu při rozhodování, ovšem chyba při poučování svědčí o tom, že se jeho případu dostatečně nevěnoval.

III. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[9.] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[10.] Stěžovatel sice napadá usnesení krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., z logiky kasačního přezkumu ovšem vyplývá, že je-li napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, je přípustným důvodem pouze důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. K tomuto závěru dospěl zdejší soud již ve svém rozsudku ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 3 Azs 33/2004 (publ. pod č. 625/2005 Sb. NSS): *„Je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem.“* Stěžovatelova kasační stížnost tak bude posouzena pouze pohledem tohoto ustanovení, tedy pohledem toho, zda bylo v souladu se zákonem, aby byla stěžovatelova žaloba odmítnuta a věc postoupena k vyřízení odvolání Finančnímu ředitelství v Plzni.

[11.] Krajský soud založil toto odmítnutí a postoupení věci finančnímu ředitelství na právním názoru, že proti rozhodnutí žalovaného bylo navzdory poučení v rozhodnutí samém přípustné odvolání, a to i co do penále, a žaloba podaná před jeho vyčerpáním byla tedy nepřípustná ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel se naopak s tímto poučením ztotožňuje a označuje odvolání proti vyměření penále v dodatečném platebním výměru za nepřípustné. Nejvyšší správní soud mu ovšem nemůže přisvědčit.

[12.] Zákon o správě daní a poplatků byl postaven na principu, že odvolání proti daňovým rozhodnutím je zásadně přípustné, pokud zákon nestanoví jinak, jak vyplývalo z jeho § 48 odst. 1: *„(1) Příjemce rozhodnutí se může odvolat proti stanovení daňového základu a daně správcem daně a proti jiným rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno nebo kde to zákon nevylučuje, pokud se písemně nebo ústně do protokolu svého práva odvolání nevzdal.“* Stěžovatel nachází takovou zákonnou výluku z práva na odvolání v § 46 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků: *„(8) V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru lze napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani.“* Tuto výluku ovšem nelze vykládat rozšiřujícím způsobem, jak činí stěžovatel, tedy tak, že se v rámci dodatečného platebního výměru vztahuje nejen na výrok o dodatečném doměření daně, ale i na jakékoli další výroky zahrnuté do takového rozhodnutí. Naopak je třeba tuto výluku vykládat striktně tak, že se vztahuje pouze na výrok o dodatečném doměření daně, tedy na výrok podle § 46

odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a omezuje odvolací důvody směřující proti tomuto výroku. Na ostatní výroky obsažené v tomto rozhodnutí se ovšem nevztáhne, leda by na ně dopadala jiná zákonná výluka. Na rozhodnutí o určení penále ovšem žádná taková výluka nedopadá.

[13.] Proti samotnému rozhodnutí o vyměření penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků odvolání zjevně přípustné je, neboť v něm není obsažena žádná výluka z obecného pravidla přípustnosti odvolání podle § 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud ostatně už v řadě svých rozhodnutí, z nichž na některá správně poukazuje i stěžovatel, kasačně přezkoumával daňová řízení, v nichž došlo k prvostupňovému vyměření penále, následně k podání odvolání a k odvolacímu řízení prováděnému finančním ředitelstvím. Jde například o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, sp. zn. 1 Afs 137/2004 (publ. pod č. 1182/2007 Sb. NSS), či o jeho rozsudek ze dne 28. 5. 2008, sp. zn. 9 Afs 112/2007 (publ. na www.nssoud.cz). Stěžovatel sice zdůrazňuje, že z těchto rozhodnutí neplyne závěr o přípustnosti odvolání proti vyměření penále, protože Nejvyšší správní soud se v nich zabýval jinými kasačními námitkami, než nepřípustností penále.

[14.] K tomu je ovšem třeba připomenout, že pokud by odvolání proti vyměření penále bylo opravdu nepřípustné, a přesto by finanční ředitelství o takových nepřípustných odvoláních rozhodovala, šlo by ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. o *„podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem“*, k němuž musejí krajské soudy v následném soudním přezkumu přihlížet i nad rámec žalobních bodů. Jinak by samy zatížily své rozhodnutí vadou, k níž by naopak v rámci kasačního přezkumu musel přihlédnout Nejvyšší správní soud. Pokud tak v žádném z řady svých rozhodnutí neučinil, je to navzdory stěžovatelovu názoru třeba chápat jako jakési implicitní přitakání přípustnosti takto podaných odvolání proti rozhodnutím o vyměření penále.

[15.] Jako podpůrný argument lze dodat, že i pokud by stěžovatel byl býval měl pochybnosti o tom, zda má rozhodnutí o vyměření penále napadnout odvoláním podle § 48 zákona o správě daní a poplatků, nebo žalobou ve správním soudnictví, měl vycházet ze skutečnosti, že soudní přezkum je pouze subsidiárním nástrojem ochrany práv jednotlivce dotčených rozhodováním veřejné správy. Tato subsidiarita soudního přezkumu je patrna právě z povinnosti jednotlivce vyčerpat nejprve řádné opravné prostředky v rámci samotného správního řízení, jež je vyjádřena v § 68 písm. a) s. ř. s. Právě takto vyložil zdejší soud smysl ustanovení § 68 písm. a) s. ř. s. již ve svém rozsudku ze dne 12. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 98/2004 (publ. pod č. 672/2005 Sb. NSS): *„Podmíněnost vyčerpání opravných prostředků ve správním řízení před podáním žaloby k soudu [§ 5, § 68 písm. a) s. ř. s.] je nutno vnímat jako provedení zásady subsidiarity soudního přezkumu a minimalizace zásahů soudů do správního řízení. To znamená, že účastník správního řízení musí zásadně vyčerpat všechny prostředky k ochraně svých práv, které má ve své procesní dispozici, a teprve po jejich marném vyčerpání se může domáhat soudní ochrany. Soudní přezkum správních rozhodnutí je totiž koncipován až jako následný prostředek ochrany subjektivně veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy.“* Jinak řečeno, práva jednotlivce samozřejmě musejí být ochráněna, ale v pochybnostech, zda mají být ochráněna cestou řádného opravného prostředku v rámci daňového řízení, nebo cestou přezkumu ve správním soudnictví, je třeba se přiklonit k prvé cestě, jak vyplývá ze subsidiarity soudního přezkumu, jež je vyjádřena v § 68 písm. a) s. ř. s. v podobě povinnosti vyčerpat řádné opravné prostředky.

[16.] Je tak třeba se ztotožnit s krajským soudem v tom, že proti rozhodnutí žalovaného bylo přípustné odvolání, a to i proti výroku o určení výše penále. Za této situace byla žaloba podaná přímo proti tomuto rozhodnutí nepřípustná podle § 68 písm. a) s. ř. s. a krajský soud postupoval zcela správně, když ji odmítl a věc postoupil k rozhodnutí o odvolání příslušnému finančnímu ředitelství.

[17.] Při odmítnutí žaloby nebylo ani namístě, aby krajský soud řízení přerušoval a podával Ústavnímu soudu návrh na zrušení ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel opírá svůj závěr o protizákonnosti, ba protiústavnosti postupu krajského soudu z přednosti čl. 95 odst. 2 Ústavy před ustanoveními zákona, tedy s. ř. s. Nejvyšší správní soud mu samozřejmě přitakává v tom, že Ústava má před zákonem přednost a že v případě rozporu ústavního pořádku a s. ř. s. je ve výjimečných případech, které neumožňují jiné řešení, namístě sáhnout i k přímé aplikaci příkazu plynoucího z ústavního pořádku. Příkladem takového postupu je rozsudek ze dne 13. 6. 2008, sp. zn. 2 As 9/2008 (publ. pod č. 1684/2008 Sb. NSS), v němž došlo k rozporu § 109 odst. 3 s. ř. s. a čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, který zdejší soud řešil právě přímou aplikací Listiny základních práv a svobod.

[18.] V nyní posuzovaném případě ovšem nebylo namístě aplikovat čl. 95 odst. 2 Ústavy přednostně před s. ř. s., neboť takový postup by příkaz Ústavy nenaplňoval, ale deformoval a obcházel. Obsahem čl. 95 odst. 2 Ústavy, ve vazbě na § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a na § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, je příkaz obecnému soudu, aby návrhem k Ústavnímu soudu inicioval posouzení ústavnosti zákona, *„jehož má být při řešení věci použito“* a o němž se obecný soud domnívá, že *„je v rozporu s ústavním pořádkem.“* Smysl této možnosti vyložil Ústavní soud v usnesení Pl. ÚS 39/2000 ze dne 23. 10. 2000 (publ. na www.nalus.cz): *„Podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním zákonem, předloží věc Ústavnímu soudu. Stěžejní otázkou je, jak pohlížet na podmínku, že se musí jednat o zákon, jehož má být při řešení věci použito. … Jinak řečeno, k tomu, aby soud mohl zpochybnit ústavnost procesního předpisu, je nezbytná jeho nevyhnutelná aplikace, a nikoli jen hypotetické použití, resp. jiné širší souvislosti.“* Obdobný přístup zaujal Ústavní soud poté také v usnesení Pl. ÚS 1/06 ze dne 14. 6. 2006: *„Z účelu a smyslu kontroly ústavnosti právních norem plyne, že zákon, jehož má být při řešení věci použito je ten (to jeho ustanovení), jenž překáží tomu, aby bylo dosaženo žádoucího (ústavně konformního) výsledku; nebyl-li by odstraněn, byl by výsledek sporu jiný, a tento důsledek musí být navrhovatelem tvrzen.“*

[19.] Takto vymezená podmínka ovšem v řízení před krajským soudem splněna nebyla. I kdyby totiž krajský soud podal návrh podle čl. 95 odst. 2 Ústavy a kdyby v reakci na něj Ústavní soud hypoteticky zrušil stěžovatelem kritizované ustanovení § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, na rozhodnutí krajského soudu poté, co by se mu věc vrátila, by se nic nezměnilo. V právním světě by už sice neexistoval § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, ale stále by existoval dodatečný platební výměr vydaný žalovaným a proti němu by stále bylo přípustné odvolání. Hypotetické zrušení uvedeného ustanovení by totiž mělo zřejmě vliv na důvodnost odvolání proti vyměření penále, nikoli však na jeho přípustnost, neboť ta je dána jak při platnosti § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, tak i bez ní. Krajský soud by tak i po jeho hypotetickém zrušení musel žalobu odmítnout a věc postoupit k vyřízení finančnímu ředitelství. Dospěl by tedy

k úplně stejnému výroku, z čehož je zjevné, že podmínky pro předložení návrhu Ústavnímu soudu, jak je on sám vymezil v citovaných usneseních, by nebyly splněny.

[20.] Naopak výklad čl. 95 odst. 2 Ústavy, který prosazuje stěžovatel, by byl popřením smyslu konkrétního přezkumu ústavnosti a umožňoval by, aby byly Ústavnímu soudu předkládány návrhy na zrušení zákona pro protiústavnost i v situacích, kdy by ani případné zrušení nemohlo mít vliv na výrok následného rozhodnutí soudu. Podle takového výkladu by navíc mohl každý, kdo by se cítil dotčen ustanovením zákona, které by pokládal za protiústavní, podat jakkoliv nepřípustnou žalobu (například žalobu opožděnou, či týkající se jiného subjektu, či zcela míjející požadavky procesních předpisů) k obecnému soudu, navrhnout v ní podání návrhu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy a iniciovat tak „konkrétní“ přezkum ústavnosti zákona. Je zjevné, že takový přístup by pojetí konkrétního přezkumu ústavnosti zcela vyprázdnil, neboť by umožnil prakticky komukoliv iniciovat řízení o protiústavnosti zákona, což by zvlášť ostře kontrastovalo s taxativním a velmi úzkým výčtem subjektů, které mohou podle § 64 odst. 1 zákona o Ústavním soudu iniciovat abstraktní přezkum ústavnosti zákona.

[21.] Nebylo tedy namístě, aby krajský soud v řízení o žalobě, kterou bylo namístě odmítnout, předkládal návrh podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Tím méně by bylo vhodné, aby tak nyní učinil Nejvyšší správní soud, byť jej k tomu stěžovatel výslovně vybízí. Ani pro Nejvyšší správní soud totiž nestojí § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků v cestě tomu, aby dosáhl rozhodnutí souladného s ústavním pořádkem. Hypotetická protiústavnost tohoto ustanovení totiž nemůže nic změnit na výroku jeho rozhodnutí, tedy na zamítnutí kasační stížnosti a schválení postupu krajského soudu v tom, že stěžovatelovu žalobu správně odmítl.

[22.] Tím samozřejmě Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá, zda stěžovatelem kritizované ustanovení ve skutečnosti je či není protiústavní, tedy zda je či není neústavním legislativním „přílepkem“, jak byl tento pojem vymezen zejména v nálezu Pl. ÚS 77/06 ze dne 15. 2. 2007. Takové posouzení by skutečně příslušelo jedině samotnému Ústavnímu soudu, jak plyne z čl. 95 odst. 2 Ústavy i z jeho postavení coby orgánu ochrany ústavnosti ve smyslu čl. 83 Ústavy. K němu však přísluší cesta pouze subjektům taxativně vymezeným v § 64 odst. 1, 3 a 4 zákona o Ústavním soudu.

[23.] Lze tedy uzavřít, že krajský soud postupoval správně, když stěžovatelovu žalobu odmítl a věc postoupil k rozhodnutí finančnímu ředitelství a když nepředložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Takový postup byl plně v souladu se s. ř. s. i s Ústavou. Nebylo jím porušeno ani stěžovatelovo právo na soudní ochranu ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Jak bylo vyloženo výše, soudní ochrana přísluší daňovému subjektu až subsidiárně poté, co vyčerpal řádné opravné prostředky v rámci daňového řízení, což stěžovatel dosud neučinil. Nebylo porušeno ani stěžovatelovo právo na spravedlivý proces podle čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Toto ustanovení totiž garantuje implicitně právo na přístup k soudu jen tehdy, pokud se má rozhodovat o „*občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění*“. Stěžovatel sice tvrdí, že vyměření daňového penále je „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1, tento názor byl ovšem ve vztahu k dřívější úpravě zákona o správě daní a poplatků vyvrácen již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 1 Afs 1/2011 (publ. na www.nssoud.cz): „*Penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 nepochybně zasahuje do majetkové*

sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).“

IV. Závěr

[24.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

[25.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. prosince 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu