187

NÁLEZ

Ústavního soudu

Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl pod sp. zn. Pl. ÚS 24/14 dne 30. června 2015 v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského a soudců Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Jana Filipa, Vlasty Formánkové, Vladimíra Kůrky, Tomáše Lichovníka, Jana Musila, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka, Kateřiny Šimáčkové, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové, Davida Uhlíře a Jiřího Zemánka o návrhu Městského soudu v Praze na zrušení § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a vlády České republiky jako vedlejšího účastníka řízení,

takto:

Návrh na zrušení ustanovení § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, se zamítá.

Odůvodnění

I.
Vymezení věci a rekapitulace návrhu

1. Dne 24. listopadu 2014 byl Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a ustanovení § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, (dále též jen „zákon o Ústavním soudu“) doručen návrh Městského soudu v Praze (dále jen „navrhovatel“) na zrušení ustanovení § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále též jen „daňový řád“).

2. U navrhovatele jsou vedeny pod sp. zn. 11Af 76/2011, 11Af 77/2011 a 11Af 78/2011 tři žaloby žalobce – společnosti Internet Mall, a. s., (dále jen „žalobce“) proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, jimiž se domáhá zrušení rozhodnutí bývalého Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 21. října 2011 č. j. 12887/11-1500-106054, č. j. 12888/11-1500-106054 a č. j. 12889/11-1500-106054, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Prahu 7. Uvedenými platebními výměry byla žalobci podle ustanovení § 250 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, uložena pokuta za opožděné podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2011 ve výši 51 092 Kč, za zdaňovací období březen 2011 ve výši 217 812 Kč a za zdaňovací období duben 2011 ve výši 16 998 Kč.

3. Usnesením ze dne 24. července 2014 č. j. 11Af 76/2011-38 navrhovatel spojil všechny tři žaloby žalobce ke společnému projednání a rozhodnutí pod spisovou značkou 11Af 76/2011. Žalobce namítal, že v daném případě nebyly řádně posouzeny okolnosti naplnění zákonných předpokladů pro uložení pokuty, a dále namítal nepřiměřenou tvrdost při ukládání výše pokuty. Přestože daňový řád v ustanovení § 250 výslovně předpokládá sankci *ex lege* automaticky, nelze podle názoru žalobce pominout ústavní požadavek přiměřenosti ukládané sankce, proto by měly být použity spíše principy správního práva a přiměřeného správního trestání. V této souvislosti žalobce poukázal na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu ohledně proporcionality při ukládání sankcí

v rámci základních zásad správy daní a žalobce z uvedeného odvozuje, že uložení sankcí je nesprávné, neboť je v rozporu s čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

4. Navrhovatel žalobcem namítaný rozpor žalobou napadených rozhodnutí se zásadou proporcionality při ukládání sankcí shledal důvodným s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 10. března 2004 sp. zn. Pl. ÚS 12/03 (N 37/32 SbNU 367; 300/2004 Sb.), v němž se Ústavní soud zabýval otázkou zásady proporcionality při ukládání pokut podle ustanovení § 106 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění zákona č. 83/1998 Sb. Ústavní soud v citovaném nálezu dospěl k závěru, že zakotvení minimální výše pokuty do zákona v zásadě sleduje legitimní cíl, neboť daleko zřetelnějším způsobem, než by tomu bylo pouze při stanovení horní sazby, umožňuje odlišit závažnost či nebezpečnost těch kterých typů protiprávního jednání. Vedlejším dopadem tohoto kroku je, že se omezuje prostor pro správní uvážení příslušných státních orgánů, což má své pozitivní důsledky např. v tom, že do určité míry sjednocuje výši ukládání trestů, případně omezuje prostor pro svévolné či korupcí ovlivněné jednání správních orgánů. Může se tak jevit jako určitý prostředek ochrany před eventuální diskriminací, na druhé straně však větší či menší měrou paušalizuje závažnost protiprávního jednání, což vede k omezení možnosti správního orgánu přihlédnout ke konkrétním okolnostem případu, osobě delikventa a k jeho poměrům.

5. Navrhovatel má za to, že závěry Ústavního soudu ohledně aplikace zásady proporcionality při ukládání sankcí uvedené v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 12/03 lze vztáhnout i na ustanovení § 250 daňového řádu, neboť toto ustanovení zcela vylučuje úvahu správního úřadu o závažnosti a o důsledcích protiprávního jednání, které spočívá v tom, že daňový subjekt podal opožděné daňové přiznání. Striktně stanovená sazba staví podle názoru navrhovatele správní úřad do role, kdy pouze vypočítá výši sankce, aniž by mohl uvážit okolnosti konkrétního případu.

6. Navrhovatel rovněž zdůraznil, že podle jeho názoru v napadeném ustanovení jde o sankci z prodlení úkonu daňového subjektu a není žádný důvod pro to, aby se výše sankce odvíjela od výše stanovené daně. Zatímco v případech samotné pozdní platby lze akceptovat, že výše penále či úroku se od výše pozdně uhrazené platby odvíjí (byť nejde o sankci), v případě, kdy daňový subjekt je sankcionován za pozdní podání daňového přiznání, stanovení výše sankce podle výše daně k daňovému přiznání se vztahující postrádá racionální důvody. To platí zejména za situace, kdy je správnímu úřadu znemožněno reflektovat konkrétní okolnosti konkrétního případu.

7. Nynější úprava podle tvrzení navrhovatele jednak znamená zásah do základního práva podle čl. 11 Listiny, přičemž způsob výpočtu umožňuje zásah do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou v případech, kdy jde o daňový subjekt, který v důsledku své ekonomické aktivity má vysokou daňovou povinnost, od níž se zcela mechanicky vypočítává sankce za pozdní podání daňového přiznání. Jednak je stávající úpravou narušeno i ústavní právo rovnosti subjektů v jejich právech podle čl. 1 Listiny. Shodné porušení zákonem stanovené povinnosti – tj. pozdní podání daňového přiznání – bude mít totiž za následek různý postih, kdy daňový subjekt, který má nižší daňovou povinnost, bude sankcionován nižší pokutou než subjekt s vyšší daňovou povinností, aniž by pro to byl jakýkoliv racionální důvod, který by rozdílnost postihu shodného porušení zákona ospravedlňoval. Skutečnost, že je stanovena nejnižší a nejvyšší sankce, podle názoru navrhovatele uvedený zásah do rovnosti práv neodstraňuje.

8. Navrhovatel je toho názoru, že na základě shora citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 12/03 se ocitl v procesní situaci, v níž nemá najisto postaveno, nakolik je důvodná žalobní námitka žalobce ohledně porušení zásady proporcionality, podle níž by správce daně měl zohledňovat při uplatňování svých pravomocí mimořádnou situaci určitého daňového subjektu a jeho oprávněné zájmy tak, aby jeho postup nebyl vůči němu nepřiměřeně tvrdý. Sporné ustanovení § 250 daňového řádu vede k omezení možnosti správního úřadu přihlédnout ke konkrétním okolnostem případu, osobě delikventa a jeho poměrům. Proto navrhovatel postupoval podle ustanovení § 48 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního, řízení usnesením ze dne 7. října 2014 č. j. 11Af 76/2011-54 přerušil, a to za účelem předložení návrhu Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

II.
Průběh řízení před Ústavním soudem

9. Ústavní soud podle ustanovení § 42 odst. 4 a § 69 zákona o Ústavním soudu zaslal předmětný návrh na zrušení napadeného ustanovení Poslanecké sněmovně, Senátu, vládě a veřejnému ochránci práv.

10. Poslanecká sněmovna prostřednictvím svého předsedy Jana Hamáčka v souladu se zavedenou praxí se ve svém vyjádření ze dne 30. prosince 2014 omezila na popis průběhu legislativního procesu, který vedl k přijetí zákona, jehož ustanovení je navrhováno ke zrušení. Poslanecká sněmovna konstatovala, že s návrhem zákona a jeho pozdějšími změnami vyslovily ústavně předepsaným postupem souhlas obě komory Parlamentu, zákon byl podepsán příslušnými ústavními činiteli a řádně vyhlášen. Je věcí Ústavního soudu, aby posoudil otázku namítané protiústavnosti napadeného ustanovení a aby rozhodl o návrhu na jeho zrušení.

11. Senát ve svém vyjádření ze dne 18. prosince 2014 prostřednictvím svého předsedy Milana Štěcha uvedl, že ustanovení § 250 daňového řádu bylo schváleno dne 22. července 2009 jako součást zákona č. 280/2009 Sb. Napadené ustanovení § 250 tohoto zákona, ostatně tak jako celý zákon, nabylo účinnosti dnem 1. ledna 2011. Plénum Senátu projednalo návrh zákona obsažený v senátním tisku č. 132 na své 9. schůzi dne 22. července 2009. Samostatně k ustanovení § 250 žádný ze senátorů nevystoupil. Dva senátoři navrhli v rámci obecné rozpravy návrh zákona schválit ve znění postoupeném Poslaneckou sněmovnou a Senát po skončení rozpravy tento návrh přijal, když v hlasování č. 22 za přítomnosti 71 senátorů pro návrh hlasovalo 62, proti 4 (usnesení č. 240).

12. Ustanovení § 250 daňového řádu bylo novelizováno v části druhé v čl. III v bodech 54 a 55 zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. Tento zákon byl Senátu postoupen dne 22. listopadu 2011. Plénum Senátu projednalo návrh zákona obsažený v senátním tisku č. 240 na své 14. schůzi dne 8. prosince 2011. K uvedenému tisku vystoupilo 13 senátorů, někteří opakovaně. Po podrobné rozpravě plénum Senátu přijalo pouze pozměňovací návrhy garančního výboru a poté v hlasování č. 36 za přítomnosti 66 senátorů, 64 hlasy pro, 1 hlasem proti, přijalo usnesení č. 435, na základě kterého byl návrh zákona vrácen se schválenými pozměňovacími návrhy Poslanecké sněmovně.

13. Dále bylo ustanovení § 250 daňového řádu novelizováno v části dvanácté v čl. XXI v bodu 116 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Návrh tohoto zákonného opatření obdržel Senát v 9. funkčním období od vlády dne 25. září 2013. Plénum Senátu projednalo návrh zákonného opatření obsažený v senátním tisku č. 184 na své 14. schůzi dne 10. října 2013. K uvedenému tisku vystoupilo 14 senátorů, někteří opakovaně. Diskuse se v obecné rozpravě vedla zejména o nezbytnosti přijetí změn v právním řádu, které souvisejí s rekodifikací občanského zákoníku. Po skončení podrobné rozpravy Senát přijal pozměňovací návrhy a ztotožnil se s vládou uvedenými důvody ohledně nezbytnosti zákonného opatření. V hlasování č. 22 za přítomnosti 62 senátorů, 55 hlasy pro, nikdo proti, Senát schválil vládní návrh zákonného opatření ve znění přijatých pozměňovacích návrhů (usnesení č. 352). Závěrem svého vyjádření Senát uvedl, že je na Ústavním soudu, aby věc posoudil a rozhodl, zda napadené ustanovení obstojí v kontextu ústavního pořádku České republiky.

14. Vláda sdělila Ústavnímu soudu dne 29. prosince 2014, že na svém jednání dne 22. prosince 2014 projednala materiál „návrh na vstup vlády České republiky do řízení vedeného před Ústavním soudem pod spisovou značkou Pl. ÚS 24/14“ a přijala k němu usnesení č. 1089, kterým schválila vstup do uvedeného řízení a uložila ministru pro lidská práva, rovné příležitosti a legislativu Mgr. Jiřímu Dienstbierovi ve spolupráci s 1. místopředsedou vlády a ministrem financí vypracovat vyjádření vlády k návrhu.

15. Dne 15. ledna 2015 vláda předložila Ústavnímu soudu obsáhlé vyjádření, ve kterém uvedla, že názor navrhovatele nesdílí. Ústavní soud považuje za účelné z vyjádření předloženého vládou uvést následující:

16. Institut pokuty za opožděné tvrzení daně

[1] Pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí za podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Pokuta vzniká přímo ze zákona (*ex lege*) ve stanovené výši odvozené od daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení. Konkrétně pokuta vzniká ve výši 0,05 % stanovené daně nebo daňového odpočtu, resp. 0,01 % stanovené daňové ztráty. Pokuta má zčásti charakter časové sankce, tj. výše pokuty narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení, v určitých případech má však pokuta stanovenu minimální a maximální hranici. Maximální hranice se použije též v případě, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Správce daně pokutu daňovému subjektu sdělí platebním výměrem (deklaratorním rozhodnutím) a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do třiceti dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru, proti kterému je možné podat odvolání, jehož podání ale nemá odkladný účinek.

[2] Svou povahou pokuta nahradila institut zvýšení daně, který byl upraven v ustanovení § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně mohl (ale nemusel), nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno včas, zvýšit vyměřenou daň až o 10 %. Jiným způsobem (např. stanovením minimální či maximální výše) nebyla tato sankce limitována. Zda zvýšení daně správce daně uložil, záviselo na jeho správním uvážení, tj. tato sankce nebyla ukládána automaticky.

[3] Zákonodárce v nové právní úpravě daňového řádu účinné od roku 2011 naproti tomu zvolil cestu sankce ukládané *ex lege*, tj. řešení v podobě sankcionování porušení povinnosti předvídatelným a dopředu určitelným způsobem, který vylučuje libovůli ze strany rozhodujícího orgánu a snižuje korupční potenciál.

17. Protiprávnost a škodlivost porušení povinnosti tvrzení daně

[4] Základními charakteristikami jednání, které je sankcionováno cestou správního trestání, je jak jeho protiprávnost, tak jeho škodlivost. Podle § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování podané daňovým subjektem „základem pro správné zjištění a stanovení daně". Správné zjištění a stanovení daní je spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní (viz § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Důvodová zpráva k daňovému řádu k tomu uvádí, že „v tomto ohledu cíl správy daní navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti, třebaže toto není explicitně stanoveno v zákoně. Jde tedy o zajištění účasti jednotlivce (daňového subjektu) na nákladech nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb. Jde tedy o to realizovat zákonem nebo na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu".

[5] Úprava institutu pokuty za opožděné tvrzení daně je mimo jiné důsledkem skutečnosti, že správa daní je obecně postavena na principu, podle něhož má daňový subjekt povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností. Povinnost tvrzení spočívá v povinnosti podat daňové tvrzení a tvrdit v něm skutečnosti důležité pro správu daní. Břemeno tvrzení daňový subjekt unese, pokud se správce daně tvrzené skutečnosti dozví, tj. daňový subjekt nejenže v daňovém tvrzení uvede potřebné údaje, ale daňové tvrzení též podá správci daně. Základním předpokladem unesení břemene tvrzení je tak splnění povinnosti tvrzení. Důvodová zpráva k § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, k tomu uvádí: „Daňový subjekt tak spolupracuje při stanovení daňové povinnosti se správcem daně zejména tím, že správně tvrdí výši daně, kterou je zároveň povinen uhradit. Správce daně pak podrobí toto tvrzení revizi, jejímž výsledkem je akceptace tvrzené částky a deklaratorní stanovení daně nebo změna spočívající ve změně tvrzené částky tak, aby výsledná daň odpovídala daňové povinnosti dané zákonem." Podání příslušného daňového tvrzení řádně a včas je proto klíčovou podmínkou pro to, aby správa daní mohla být vůbec vykonávána, resp. aby mohlo být dosaženo jejího cíle. Ačkoliv procesní úprava správy daní obsahuje postupy, které umožňují správné zjištění a stanovení daně i bez součinnosti s daňovým subjektem (typicky není-li možné stanovit daň na základě dokazování, stanoví ji správce daně na základě pomůcek podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), platí, že se jedná o postupy subsidiární, které z principu nastupují až tehdy, pokud daňový subjekt nedostojí své povinnosti tvrzení daně.

[6] Pokuta za opožděné tvrzení daně stíhá nesplnění samotné povinnosti tvrzení daně, které ukládá daňový řád, popřípadě jiné daňové zákony. Tím je naplněn prvek protiprávnosti v sankcionovaném jednání daňového subjektu. Naopak v případě, že daňový subjekt povinnost tvrzení daně splní, není rozhodné, zda byla daň tvrzena správně či zda byla následně tvrzená daň uhrazena (v těchto případech mohou při naplnění dalších zákonných podmínek nastoupit sankce v podobě penále, resp. úroku z prodlení). Porušení povinnosti tvrzení daně nutně musí být zákonem sankcionováno, jelikož jinak by zákonem stanovená povinnost daňového subjektu tvrdit daň byla imperfektní normou. Ostatně samotnou existenci sankce za porušení povinnosti řádně tvrdit daň nerozporuje ani navrhovatel.

[7] Pokud jde o škodlivost sankcionovaného jednání, ta nastane v případě, kdy porušení zákonné povinnosti vede k ohrožení určitého veřejného zájmu. V daném případě lze s ohledem na výše uvedenou skutečnost, že daňové tvrzení je základem pro správné zjištění a stanovení daně, říci, že nesplnění povinnosti tvrzení daně je třeba obecně považovat za ohrožení samotného zjištění a stanovení daně a následně i její úhrady, tj. dochází zde k ohrožení cíle správy daní jako takové. Nesplnění povinnosti tvrzení daně je ostatně obvyklým formálním projevem jednání, které má materiálně charakter zatajení skutečností rozhodných pro správu daní, ať již úmyslně, nebo z nedbalosti. Již samotný stav, kdy správce daně je nucen zjistit a stanovit daň bez součinnosti s daňovým subjektem, je obecně nežádoucí, nehledě na případy, kdy se např. jedná o důsledek úmyslné snahy o daňový únik.

[8] S ohledem na uvedené tak lze dovodit příčinnou souvislost mezi nesplněním povinnosti tvrzení daně a následkem v podobě toho, že daň není zjištěna, stanovena a uhrazena, popřípadě jsou tyto kroky významně ztíženy. Podle důvodové zprávy k daňovému řádu je správa daní „výsledkem spolupůsobení i dalších osob, zejména daňových subjektů, které plněním svých povinností zásadním způsobem ovlivňují úspěšnost výkonu berního práva (povinnost tvrzení daně, důkazní břemeno)“.

[9] Sekundárním škodlivým následkem, který nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení vyvolává, je potenciální vznik administrativních nákladů s tím spojených. Správce daně musí jednak toto pochybení odhalit (což nemusí být ve všech případech jednoduchá záležitost), následně musí zahájit proceduru k odstranění nežádoucího stavu (vydání výzvy podle § 145 daňového řádu).

[10] Navrhovatel v dané souvislosti vychází z předpokladu, že porušení povinnosti tvrzení daně je formálně vždy stejným deliktem bez ohledu na to, jakého předmětu tvrzení se týká (pozdní podání daňového přiznání je označeno za „shodné porušení zákonem stanovené povinnosti“ bez ohledu na to, jak vysoká je daňová povinnost, která je předmětem tvrzení). Tak tomu ovšem ve skutečnosti není. Povinnost tvrzení daně není „pouhou“ formální oznamovací povinností či méně významným administrativním požadavkem, ale jedná se – jak bylo uvedeno výše – o esenciální prvek správy daní, na kterém je zjištění, stanovení i uhrazení daně, a tedy dosažení cíle správy daní, do značné míry závislé. Řádná spolupráce daňových subjektů při tvrzení jejich daňové povinnosti je základním prvkem nezbytným pro fungování daňového systému. Je proto logické, že důsledek nesplnění povinnosti tvrzení daně v podobě ztížení či znemožnění zjištění, stanovení a uhrazení daně je svojí závažností a rozsahem svého dopadu na zákonnost, řádný výkon veřejné moci i na veřejné rozpočty do značné míry odvislý od předmětu tvrzení samého, tj. především od výše tvrzené daně. Je evidentní, že nepodání daňového přiznání k vyšší daňové povinnosti má v jinak obdobných případech závažnější důsledky než nepodání přiznání k daňové povinnosti nižší. Navázání pokuty za opožděné tvrzení daně na výši daně, která je předmětem opožděného či vůbec nepodaného daňového tvrzení, proto bylo ze strany zákonodárce racionálním opatřením, které mimo jiné reflektuje škodlivost (nebezpečnost) daného deliktního jednání.

[11] Obdobný závěr platí i v případě daňových odpočtů, neboť cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně, a to bez ohledu na to, zda jde z pohledu státu o daňovou povinnost pozitivní nebo negativní. V obou případech je veřejným zájmem, aby práva a povinnosti při správě daní byly postaveny najisto v zákonem předpokládaném okamžiku, a to tím více, čím více se jedná o vyšší peněžité plnění.

[12] Navrhovatel rovněž odhlíží od výše uvedené skutečnosti, že výše pokuty za opožděné tvrzení daně je odvozena nejen od výše daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, které jsou předmětem tvrzení, ale současně obsahuje i časový prvek, kdy celková výše pokuty narůstá s délkou doby, po niž není povinnost tvrzení daně splněna. Odvození výše pokuty jak od výše daně, která je předmětem tvrzení, tak od doby neplnění povinnosti tvrzení daně je logickým důsledkem provázanosti obou prvků, jejichž škodlivost se v čase i v rozsahu umocňuje.

[13] Názor navrhovatele, podle něhož by za formálně shodné jednání (nesplnění povinnosti tvrzení) měla následovat shodná sankce bez ohledu na výši daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, které jsou předmětem tvrzení, je tak třeba odmítnout i s poukazem na obecný princip správního i trestního práva, podle něhož se závažnost spáchaného deliktu odvozuje mimo jiné od závažnosti (skutečně či potenciálně) způsobeného následku. Tento následek je pak často přímo či nepřímo kvantifikován v dotčených majetkových či jiných hodnotách, a presumuje tak do značné míry rozhodnutí orgánu veřejné moci v konkrétní věci. Na rozdíl od řady souvisejících okolností, které mohou ovlivňovat výsledek posouzení konkrétního případu (mezi které patří i navrhovatelem zdůrazňované přihlédnutí k osobě pachatele deliktu), je závažnost následku v řadě případů zakomponována přímo do samotné skutkové podstaty správního deliktu či trestného činu (typicky v případě kvalifikovaných skutkových podstat), popř. je od ní odvozena dělicí hranice mezi jednotlivými druhy deliktního jednání. V praxi tak dochází k tomu, že ačkoliv jde v jednotlivých případech o formálně shodná jednání (např. o trestný čin krádeže provedený za jinak obdobných okolností), je pro posouzení závažnosti daného jednání (a i pro následné stanovení výše sankce) klíčová právě majetková hodnota, která byla sankcionovaným jednáním dotčena. To platí i pro nesplnění povinnosti tvrzení daně, jehož závažnost odpovídá zejména výši daně, jejíž zjištění, stanovení a úhrada byly nesplněním povinnosti ztíženy či znemožněny. Pokud navrhovatel tvrdí opak, lze to s využitím výše uvedeného příkladu trestného činu krádeže připodobnit k tomu, kdyby tvrdil, že „nezáleží na tom, zda pachatel ukradl 1 korunu nebo 1 milión korun, stejně jde stále o krádež“.

18. K okolnostem konkrétního případu

[14] K okolnostem konkrétního případu, v návaznosti na nějž byl návrh Ústavnímu soudu podán, je třeba uvést, že se ve stručnosti jednalo o situaci, kdy daňový subjekt podal daňová přiznání u správce daně elektronicky, avšak nikoliv některým ze způsobů, které daňový řád předpokládá jako přípustné formy podání v ustanovení § 71 odst. 1. Pro takové případy zná zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle ustanovení § 71 odst. 3 možnost dodatečného potvrzení či zopakování podání některým ze zákonných způsobů ve lhůtě 5 dnů s tím, že v takovém případě jsou účinky původního podání zachovány. Pokud není podání tímto způsobem zopakováno nebo potvrzeno, hledí se na něj, jako kdyby nebylo vůbec podáno. Možnost dodatečného potvrzení či zopakování podání nicméně daňový subjekt nevyužil a daňová přiznání poté podal opožděně až na výzvu správce daně.

[15] Uvedenou situaci nelze považovat za důvod zakládající případnou menší závažnost porušení povinnosti tvrzení daně. Požadavek na dodržení zákonného způsobu činění podání je základem pro jakýkoliv efektivní výkon veřejné moci a pro zajištění toho, aby veškerá podání vůči orgánům veřejné moci byla skutečně autentickým projevem vůle subjektů, které je činí. Tento princip platí pro všechny procesní řády v rámci právního řádu (správní řád, občanský soudní řád atd.). Možnost zachování účinků podání v případě jeho potvrzení či zopakování podle § 71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je rovněž obecným pravidlem známým jak z procesní úpravy používané správními orgány obecně, tak soudy (viz § 37 odst. 4 správního řádu nebo § 42 odst. 2 občanského soudního řádu). Současně se jedná o jistou formu benevolence vůči podatelům, kteří mají možnost nedostatečnost původního podání dodatečně napravit. Rozhodně však nelze to, že daňový subjekt učinil podání způsobem, který zákon nezná, a současně ani nevyužil možnost nápravy podle § 71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, považovat za „polehčující okolnost“ v daném případě. Takový postup by vedl k relativizaci právní úpravy podání nejen v daňové oblasti a k oslabení respektu k potřebě plnit elementární zákonné povinnosti. Současně by byla oslabena platnost principu „právo patří bdělým“.

19. K údajnému porušení práva vlastnit majetek a principu proporcionality sankce

[16] Lze souhlasit s tím, že sankce za správní delikt, a tedy i za platební delikt, by neměla mít likvidační charakter, tj. neměla by představovat neúměrně intenzivní zásah do majetkových poměrů jedince, a tedy i porušení práva vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny. Zákon by tedy při nastavení parametrické výše sankce měl zohlednit kritérium přiměřenosti (proporcionality).

[17] Jedním z legislativních způsobů, jak likvidační charakter sankce potlačit, je využití institutu moderace výše sankce na základě zohlednění konkrétních poměrů sankcionovaného subjektu, tedy za využití diskrece při rozhodování správního orgánu, který sankci ukládá. Tento způsob je typický pro správní delikty v užším slova smyslu. Naopak pro tzv. platební delikty je typická absence diskrece při

jejich ukládání. Tyto delikty vznikají *ex lege* a jejich výše je určena zpravidla procentem (např. úrok z prodlení, penále).

[18] Nelze přisvědčit tomu, že absence diskrece při určování výše sankce by automaticky znamenala likvidační charakter dané sankce, resp. zásah do majetkových poměrů jedince s nepřípustnou intenzitou. V takovém případě by *ad absurdum* byly likvidační prakticky všechny sankce za platební delikty.

[19] Důvody, proč je ze strany zákonodárce volena varianta sankce vznikající *ex lege* v předem dané výši odvozené procentem z určitého základu, případně ohraničené minimální či maximální pevnou hranicí, jsou tyto: (i) předvídatelnost a s tím související právní jistota, (ii) zamezení libovůle ze strany orgánu veřejné moci, (iii) snížení rizika korupce, (iv) administrativní zvladatelnost, (v) rychlost řízení. Sankce ukládané při správě daní se od jiných správních deliktů odlišují mimo jiné tím, že jsou z povahy věci ukládány v mnohonásobně vyšších počtech případů, které se v čase více méně opakují. Prvek administrativní zvladatelnosti, který je úzce spojen s nutností zajistit přiměřenou rychlost řízení, má proto v případě platebních deliktů podstatně větší význam než v případě správních deliktů obecně. Vznik sankce *ex lege* v těchto případech mimo jiné umožňuje zapojit vyšší míru automatizace jejich ukládání u správce daně, bez níž je správa těchto sankcí jen obtížně uskutečnitelná.

[20] To, zda bude v případě konkrétní sankce zvolena varianta jejího ukládání ze zákona, anebo naopak bude využita diskrece, je do značné míry otázkou legislativně-politickou. „Žádné obecné pravidlo pro zákonodárce tu sice neexistuje, nicméně vždy by se mělo při rozhodování, je-li diskrece možná či dokonce nutná, brát v úvahu to, zda riziko spojené s nezbytnou mírou právní nejistoty, která z umožnění diskrece plyne, je dostatečně vyvážené potřebami správní racionality a akceschopnosti fungování veřejné správy. Řešení by přitom mělo být učiněno na základě věcných, racionálních úvah, přinejmenším pak s přihlédnutím k tomu, jak se osvědčila dosavadní praxe.“ (Mates, P. Místo diskrece ve správním trestání. Právní rozhledy č. 22/2014, Praha, Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o., s. 772).

[21] V případě sankcí (platebních deliktů), které běžně daňové předpisy stanoví, se nejedná o pevné sankce v pravém slova smyslu, nýbrž jde o sankce stanovené určitým procentem z výše peněžitého plnění, kterého se porušení daňové povinnosti v konkrétním případě týká. Tedy v jednotlivých případech bude výše pokuty rozdílná, a to do značné míry v závislosti na intenzitě porušení daňové povinnosti, pro které je rozsah peněžitého plnění, jehož se porušení týká, klíčový. Tento rozsah též do značné míry reflektuje individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu, které jsou pro rozsah peněžitého plnění určující, neboť výše daňové povinnosti (tedy i daně, která má být tvrzena) je zpravidla přímo úměrná ekonomickým aktivitám daňového subjektu, popřípadě jeho majetku.

[22] Ačkoliv tedy sankce za správní delikty při správě daní nejsou zpravidla nastaveny tak, aby docházelo k individuálnímu přezkumu poměrů sankcionovaného subjektu v každém jednotlivém případě, obsahuje již samo celkové systémové nastavení jejich konstrukce zabudovaný „automoderační“ mechanismus, kdy je výše sankce (tedy v tomto případě procentuální hodnota) určena zákonodárcem přímo v zákoně a sama zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do značné míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu.

[23] Z výše uvedeného jasně plyne, že se nelze ztotožnit s tvrzením uvedeným v návrhu, že může v krajních případech dojít až k nepřiměřenému zásahu do majetkových poměrů jedince při ukládání pokuty podle § 250 daňového řádu. Právě naopak to, že je „všem měřeno stejným metrem“, přispívá ke spravedlivému nastavení systému sankcí při správě daní.

20. K judikatuře zabývající se principem proporcionality sankcí

[24] Pokud jde o v návrhu citovanou judikaturu Ústavního soudu, jsou její závěry na daný případ aplikovatelné pouze částečně. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 12/03 nelze na tento případ aplikovat bez dalšího, a to z následujícího důvodu. V případě, kterým se tento nález zabývá, se jednalo o pevně stanovenou spodní hranici pokuty, kterou mohl (resp. musel) příslušný správní orgán v případě porušení stanovených povinností uložit, přičemž možnost moderace byla dána pouze v podobě zvýšení uložené pokuty. Z povahy věci se tak jednalo o typově rozdílnou sankci, než která je napadána v návrhu. Totéž platí např. i pro dřívější obdobný nález Ústavního soudu ze dne 13. srpna 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.).

[25] Zmínit lze i nález Ústavního soudu ze dne 25. října 2011 sp. zn. Pl. ÚS 14/09 (N 183/63 SbNU 117; 22/2012 Sb.), který se rovněž zabýval otázkou stanovení určité pevně dané výše pokuty (zde jako minimální výše pokuty). Argumentace Ústavního soudu uvedená v tomto nálezu svědčí spíše skutečnosti, že ve specifických případech nelze přísný postih cestou správního trestání bez možnosti mode-

race považovat za projev nepřiměřené tvrdosti. V uvedeném nálezu je doslova uvedeno: „Ústavní předpisy nevyžadují, aby zákonodárce při zákonném stanovení sankční sazby vždy upustil od spodního ohraničení výměry sankce. Typová závažnost (škodlivost) deliktního jednání daného druhu může být obecně tak vysoká, že nepřipouští ani v individuálním případě stanovit ‚nulovou' hodnotu výměry sankce. Posouzení spodní hranice sankční sazby je zásadně věcí zákonodárce. Ústavní předpisy neobsahují ohledně otázky dolní hranice sankční sazby žádnou direktivu – musí být ovšem dodržen příkaz proporcionality mezi typovou závažností deliktního jednání a výší sankční sazby." Ústavní soud rovněž konstatoval, že vyloučením diskrece při rozhodování správního orgánu „lze dosáhnout i sekundárních pozitivních výsledků – totiž omezení interpretační libovůle policejních a správních orgánů při praktické aplikaci předpisů a omezení korupčního jednání při vyměřování sankcí".

[26] Konečně je třeba odkázat i na nález Ústavního soudu ze dne 15. října 2013 sp. zn. Pl. ÚS 3/13 (N 176/71 SbNU 81; 375/2013 Sb.), který se zabýval návrhem na zrušení institutu pokuty v případě použití zajištění daně na úhradu daně podle § 43 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a to rovněž z důvodu údajného porušení principu proporcionality sankce v důsledku jejího vzniku *ex lege* procentní sazbou z daňového nedoplatku. Ústavní soud návrh na zrušení předmětné sankce zamítl, což mimo jiné zdůvodnil tím, že „nemůže odhlédnout od skutečnosti, že napadená právní norma požadavek diferenciace sankcí respektuje již tím, že uložená pokuta je závislá na výši nedoplatku ke spotřební dani. Z tohoto pohledu lze ohledně výše předmětné sankce konstatovat, že ve svém důsledku odráží objem finančních prostředků pohybujících se v obchodu s minerálními oleji, lihem, pivem, vínem a meziprodukty a tabákovými výrobky, kterému odpovídá výše daně, kterou je daňový subjekt povinen přiznat a zaplatit ...". Z uvedeného vyplývá, že sankce odvozená od výše daňové povinnosti, jíž se sankcionované pochybení týká, v sobě obecně obsahuje jistý prvek diferenciace, který je schopen do jisté míry nahradit absenci diskrece v případě vzniku sankce *ex lege*.

[27] S uvedenými nálezy Ústavního soudu je třeba v obecné rovině souhlasit. Vzhledem k výše uvedenému je současně nutno konstatovat, že materiální podoba pokuty podle § 250 daňového řádu vychází z obecně stanovených právních principů a požadavků společnosti, a není tak s nimi v rozporu. Srovnávání této pokuty s některými pokutami, které neobstály v testu ústavnosti provedeném v uvedených nálezech Ústavního soudu, není do značné míry relevantní, resp. citované nálezy Ústavního soudu ve skutečnosti svědčí ústavní konformitě sankce podle § 250 daňového řádu.

[28] Požadavek diferenciace sankcí na bázi diskrece při rozhodování o jejich udělení ostatně není a nemůže být absolutní a ani Ústavní soud takový požadavek neformuloval. V případě některých „tradičních" sankcí není diferenciace ostatně ani technicky možná (např. u některých sankcí podle zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů – „propadnutí majetku" a „propadnutí náhradní hodnoty", popř. „ztráta čestných titulů", „ztráta vojenské hodnosti" či „vyhoštění").

21. Prvky moderace a proporcionality v platné úpravě pokuty

[29] Jakkoliv z výše uvedených skutečností vyplývá, že existence pokuty vznikající *ex lege* není *a priori* rozporná s principem proporcionality, což platí i pro pokutu za opožděné tvrzení daně, je třeba zdůraznit, že princip proporcionality hraje v úpravě této pokuty významnou roli. Zákonodárce tak postupně do úpravy této pokuty zakomponoval poměrně velké množství moderačních prvků, které mají zajistit přiměřenost sankce při současném zachování výše popsaných pozitiv jejího vzniku přímo ze zákona. Některé z těchto prvků lze ve srovnání s jinými sankcemi za platební delikty nalézt unikátně pouze u pokuty za opožděné tvrzení daně. V konkrétní rovině se jedná o tyto moderační prvky, které obecně sledují cíl zmírnění sankce v případech, kdy konkrétní pochybení vykazuje menší míru škodlivosti:

• „automoderační" mechanismus v procentuálním nastavení výše pokuty úměrně výši daně, která měla být předmětem tvrzení, tj. mechanismus do určité míry zohledňující i ekonomické poměry daňového subjektu (viz výše),

• skutečnost, že pokuta nevzniká, pokud zpoždění s podáním daňového tvrzení nebylo delší než 5 pracovních dnů – tímto způsobem dochází k toleranci bagatelních překročení lhůty pro stanovení daně, jejichž škodlivost je relativně nízká,

• úprava „zastropování" výše pokuty, tj. stanovení maximální výše, jakou může pokuta v konkrétním případě dosáhnout (nejvýše 5 % stanovené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, resp. nejvýše 0,5 % celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést plátce daně; současně nesmí být pokuta vyšší než 300 000 Kč) – tímto je zajištěno, aby výsledná výše pokuty nemohla ve

srovnání s výší stanovené daně dosáhnout příliš vysoké (neproporcionální) hodnoty, a to jak z pohledu relativního (procentuální strop), tak z pohledu absolutního (maximální částka),
• přísnější režim pro daňové tvrzení, které nebylo vůbec podáno, oproti tvrzení, které bylo pouze podáno opožděně (§ 250 odst. 4 daňového řádu),
• skutečnost, že pokuta vzniklá v důsledku opožděného podání daňového tvrzení se nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost ji uhradit, dosáhne-li její výše částku menší než 200 Kč (§ 250 odst. 3 daňového řádu) – tímto způsobem opět dochází k toleranci bagatelních pochybení a současně reflektování zásady hospodárnosti a procesní ekonomie,
• snížení výše pokuty na polovinu za splnění zákonných podmínek (§ 250 odst. 7 daňového řádu) – tato forma moderace byla zavedena od roku 2014, přičemž nastupuje v případě, že daňový subjekt splní svoji povinnost podat daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání tvrzení,
• zvláštní pravidlo pro pokutu za opožděné tvrzení daně u daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 38o zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů) – tato forma moderace byla zavedena od roku 2015; spočívá v tom, že je-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; tímto způsobem byla odstraněna objektivně existující tvrdost právní úpravy, kdy pokuta za porušení povinnosti tvrzení daně ze strany daňového subjektu byla odvozována z celkové výše daně z příjmů fyzických osob, ačkoliv větší část této daně již byla odvedena plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti, a daňový subjekt tak materiálně vzato porušil povinnost tvrzení pouze ohledně daně z jiných svých příjmů než ze závislé činnosti (odstranění této tvrdosti bylo v minulosti požadováno mj. veřejným ochráncem práv).

[30] Společným znakem výše zmíněných moderačních prvků je, že jsou nárokové. Dojde-li ke splnění podmínek předvídaných v zákoně, správce daně k moderaci přistoupí automaticky bez toho, aby o jejich zohlednění bylo nutné žádat. Díky tomu jsou předvídatelné a současně vytváří motivační prvek ke zjednání nápravy pro ty daňové subjekty, které povinnost podat daňové tvrzení poruší.

[31] Dalším způsobem, jak lze s ohledem na individuální situaci ovlivnit dopady sankce na daňový subjekt, je využití možnosti institutu posečkání nebo rozložení úhrady na splátky (srov. § 156 a násl. daňového řádu). Při splnění zákonem předpokládaných podmínek může správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky.

22. K údajnému porušení principu rovnosti

[32] Ze skutečnosti, že pokuta za opožděné tvrzení daně je navázána na výši daně, která je předmětem tvrzení, navrhovatel rovněž dovozuje, že se jedná o porušení rovnosti daňových subjektů ve vazbě na to, jak vysoká je jejich daňová povinnost. K otázce chápání rovnosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 9. března 2004 sp. zn. Pl. ÚS 38/02 (N 36/32 SbNU 345; 299/2004 Sb.), podle něhož: „Ústavní soud nechápe rovnost jako absolutní, nýbrž jako relativní (a nadto akcesorickou ve vztahu k jiným základním právům a svobodám).“ Jak již bylo uvedeno výše, liší se jednotlivé případy porušení povinnosti tvrzení daně svojí závažností, resp. svými důsledky pro dosažení cíle správy daní, zejména podle toho, jaká daňová povinnost je předmětem tvrzení. Není pravda, že pokuta odvozená od výše tvrzené daně diskriminuje část subjektů, neboť především právě výše tvrzené daně zakládá závažnost konkrétního pochybení. Nejedná se o případy vykazující natolik obdobné charakteristiky, aby v jejich případě měla být aplikována stejná výše sankce. Nález Ústavního soudu ze dne 15. října 2013 sp. zn. Pl. ÚS 3/13 (N 176/71 SbNU 81; 375/2013 Sb.) uvádí, že „z postulátu rovnosti sice nevyplývá požadavek obecné rovnosti každého s každým, plyne z něj však požadavek, aby právo bezdůvodně nezvýhodňovalo ani neznevýhodňovalo jedny před druhými. Ústavní pořádek tedy připouští i zákonem založenou nerovnost, pokud jsou pro to ústavně akceptovatelné důvody“.

[33] Z pohledu zajištění rovného a nediskriminačního přístupu k daňovým subjektům má pak zásadní význam právě konstrukce pokuty za opožděné tvrzení daně jako pokuty vznikající *ex lege*. Toto řešení prostřednictvím vyloučení diskrece umožňuje eliminaci libovůle při rozhodovací činnosti správce daně, předchází možnému korupčnímu jednání a činí pokutu předvídatelnou a dopředu určitelnou (tj. pokuta naplňuje princip legitimního očekávání ze strany daňových subjektů). Úprava pokuty

tak v řadě aspektů prvek relativní rovnosti daňových subjektů posiluje, k čemuž přispívá i množství zákonem garantovaných moderačních prvků, umožňujících zohlednit vybrané specifické okolnosti jednotlivých případů porušení povinnosti tvrzení daně.

23. Dopady derogace

[34] Pokud jde o kvantitu případů, které by případnou derogací sporného ustanovení byly dotčeny, podle ustanovení § 71 odst. 4 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, obecně platí, že práva a povinnosti z právních vztahů vzniklých před zrušením právního předpisu Ústavním soudem zůstávají nedotčeny. Podle odstavce 2 téhož paragrafu pak obecně platí, že pravomocná rozhodnutí vydaná na základě právního předpisu, který byl zrušen, zůstávají nedotčena; práva a povinnosti podle takových rozhodnutí však nelze vykonávat. Derogace zákonného ustanovení by při respektování těchto pravidel neměla být provedena s účinky *ex tunc,* neboť by se pak jednalo o projev nepřípustné pravé retroaktivity.

[35] Dopad na konkrétní daňové kauzy by s ohledem na výše uvedené zahrnoval (i) případy, v nichž dosud nedošlo k pravomocnému rozhodnutí o povinnosti platit pokutu za opožděné tvrzení daně nebo toto rozhodnutí je předmětem mimořádných opravných a dozorčích prostředků, popřípadě soudního přezkumu, a (ii) případy, v nichž již bylo o povinnosti platit pokutu pravomocně rozhodnuto, avšak dosud nedošlo k její úhradě.

[36] U první skupiny by se derogace projevila v nemožnosti o povinnosti platit pokutu rozhodnout, popřípadě v nezákonnosti dosud nepravomocného rozhodnutí o povinnosti platit pokutu. V případě druhé skupiny by derogace znamenala nevykonatelnost rozhodnutí o povinnosti platit pokutu, která dosud nebyla zaplacena (zcela nebo zčásti). Nejednalo by se pouze o případy, kdy prodlení s realizací platby pokuty je dáno neaktivitou správce daně. Dopady by se totiž projevily i v případech, kdy probíhá exekuční řízení (typicky srážkami ze mzdy), nebo v případech posečkání s úhradou pokuty. Efekt derogace by tak paradoxně pozitivně pocítili ti, kteří nesplnili povinnost uhradit pokutu řádně a včas.

[37] Bezprostřední finanční dopady zrušení institutu pokuty za opožděné tvrzení daně nelze ani pro jednu z uvedených skupin případů přesně kvantifikovat, nicméně lze odhadnout, že tento dopad nebude možné označit za zásadní.

[38] Jako mnohem závažnější lze označit důsledky zrušení pokuty za opožděné tvrzení daně *pro futuro*. Především by toto zrušení vedlo dlouhodobě ke zhoršení disciplíny při plnění povinnosti tvrzení daně ze strany daňových subjektů a k nárůstu případů, kdy tato povinnost není plněna. To by se projevilo v nežádoucím nárůstu administrativy spojené s odhalováním případů, kdy daň nebyla tvrzena, a s následným zjednáváním nápravy. V důsledku toho by pak dlouhodobě došlo k oslabení naplňování cíle správy daní v podobě správného zjištění a stanovení daně a zajištění její úhrady. Zrušení předmětné pokuty by znamenalo i negativní signál ve vztahu k obecnému požadavku na to, aby každý plnil své zákonné povinnosti řádně a včas, jakož i oslabení principu „právo patří bdělým“. V neposlední řadě by zrušení institutu pokuty za opožděné tvrzení daně mělo negativní precedenční účinek ve vztahu k jiným sankcím v rámci celého právního řádu, které jsou ukládány přímo ze zákona, a tedy i narušení právní jistoty ohledně stávající konstrukce většiny platebních deliktů.

[39] Derogaci právního předpisu či jeho ustanovení Ústavním soudem lze materiálně považovat za legislativní krok svého druhu. Každá změna či zrušení právního předpisu je z povahy věci jistým zásahem do právní jistoty adresátů právní normy a do stability právního řádu, což platí i pro derogaci provedenou Ústavním soudem. I v tomto případě je tedy kromě jiného nutné provést jistou formu posouzení legitimity a intenzity zájmu na změně právního předpisu cestou derogace jeho ustanovení. Přitom platí, že derogace by měla být svého druhu poslední možností nápravy případných nedostatků právní úpravy, ke které by mělo být přistoupeno až tehdy, nelze-li nápravy dosáhnout jinak, zejména ústavně konformním výkladem daného ustanovení.

24. Shrnutí a závěr

[40] Ustanovení § 250 daňového řádu upravuje pokutu za opožděné tvrzení daně, která zejména představuje motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení, bez nichž není efektivní správa daní možná. Navrhovatel má za to, že ustanovení § 250 daňového řádu je v rozporu se zásadou proporcionality při ukládání sankcí, neboť ukládání pokuty ze zákona vede k omezení možnosti správce daně přihlédnout ke konkrétním okolnostem případu, osobě delikventa a jeho poměrům.

[41] Uvedený názor navrhovatele je třeba odmítnout. Ukládání sankcí přímo ze zákona nelze obecně označit za protiústavní, a to zvláště tam, kde je výše sankce stanovena procentuálně z určitého základu, jako je tomu právě v případě předmětné pokuty. Navrhovatel se mylně domnívá, že opožděné tvrzení daně vykazuje vždy stejnou závažnost, bez ohledu na to, o jak vysokou daň se v daném tvrzení jedná. Sankce vznikající přímo ze zákona v předem dané výši vykazuje předvídatelnost a s tím související právní jistotu, zamezení libovůle ze strany orgánu veřejné moci, snížení rizika korupce a zajištění administrativní zvladatelnosti a rychlosti řízení. Relevantnost těchto důvodů, a tedy i obecnou přípustnost pokut stanovených ze zákona, již Ústavní soud v minulosti připustil. V případě pokuty za opožděné tvrzení daně navíc zákon počítá s řadou zmírňujících prvků, které i při stanovení pokuty zákonem ji diferencují podle závažnosti případu (pokuta nevzniká v bagatelních případech, za určitých podmínek se snižuje na polovinu atd.)

[42] Řešení, které zákonodárce v případě předmětné pokuty zvolil, není v rozporu se zákazem libovůle ani s principem rovnosti a je v souladu se základními principy daňového práva vyjádřenými i v judikatuře Ústavního soudu, podle které „z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) pro zákonodárce plyne široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžitých sankcí“ [viz nález ze dne 18. srpna 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.)].

[43] Z výše uvedených důvodů má vláda za to, že nelze souhlasit s požadavkem na zrušení § 250 daňového řádu.

25. Veřejná ochránkyně práv podáním ze dne 10. prosince 2014 sdělila Ústavnímu soudu, že svého práva na vstup do řízení nevyužije.

26. Ústavní soud doručená vyjádření k návrhu zaslal navrhovateli, který k nim repliku nepodal.

III.
Podmínky aktivní legitimace navrhovatele

27. Ústavní soud se nejprve zabýval aktivní legitimací navrhovatele k podání návrhu na zrušení napadeného ustanovení. Podmínkou meritorního projednání takového návrhu je naplnění dikce čl. 95 odst. 2 Ústavy v tom smyslu, že se musí jednat o zákon, jehož má být při řešení věci použito, tzn. zákon nebo jeho ustanovení, jež je navrhováno ke zrušení, mají být navrhovatelem přímo aplikovány při řešení konkrétního sporu. Ústavní soud shledal tuto podmínku naplněnou, neboť navrhovatel rozhoduje o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 21. října 2011 č. j. 12887/11-1500-106054, č. j. 12888/11-1500-106054 a č. j. 12889/11-1500-106054, kterými bylo aplikováno napadené ustanovení daňového řádu.

IV.
Ústavní konformita legislativního procesu přijetí napadeného ustanovení

28. Ústavní soud je v souladu s ustanovením § 68 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., v řízení o kontrole norem povinen posoudit, zda napadený zákon (jeho jednotlivé ustanovení) byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

29. Z vyjádření k ústavní stížnosti doručeného Ústavnímu soudu Poslaneckou sněmovnou vyplývá, že zákon č. 280/2009 Sb. byl v Poslanecké sněmovně projednán jako tisk č. 685 (vládní návrh) v prvním čtení dne 29. dubna 2009 a byl přikázán rozpočtovému a kontrolnímu výboru. Rozpočtový výbor návrh zákona projednal dne 3. června 2009 (usnesení je obsaženo v tisku č. 685/1). Kontrolní výbor projednal návrh zákona dne 27. května 2009 (usnesení je obsaženo v tisku č. 685/2). Druhé čtení k návrhu zákona proběhlo dne 12. června 2009 a pozměňovací návrhy byly zpracovány jako tisk č. 685/3. Třetí čtení návrhu zákona proběhlo dne 17. června 2009, návrh zákona byl Poslaneckou sněmovnou schválen ve znění pozměňovacích návrhů.

30. Zákon č. 280/2009 Sb. byl Senátu jako návrh zákona Poslaneckou sněmovnou postoupen dne 7. července 2009 a ustanovení § 250 bylo schváleno dne 22. července 2009. Prezident republiky zákon podepsal dne 11. srpna 2009 a zákon byl vyhlášen dne 3. září 2009 ve Sbírce zákonů v částce 87 pod číslem 280/2009 Sb.

31. Ustanovení § 250 daňového řádu bylo novelizováno v části druhé v čl. III v bodech 54 a 55 zákona č. 458/2011 Sb. Návrh zákona byl schválen Poslaneckou sněmovnou dne 9. listopadu 2011, Senát návrh projednal na 14. schůzi Senátu dne 8. prosince 2011 a vrátil jej Poslanecké sněmovně s pozměňovacími návrhy. Poslanecká sněmovna zákon přijala na 32. schůzi dne 20. prosince 2011. Prezident republiky zákon podepsal dne 27. prosince 2011 a zákon byl vyhlášen dne 30. prosince 2011 ve Sbírce zákonů v částce 158 pod číslem 458/2011 Sb.

32. Dále bylo ustanovení § 250 daňového řádu novelizováno v části dvanácté v čl. XXI v bodu 116 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. Vláda návrh tohoto zákonného opatření postoupila Senátu dne 25. září 2009. Senát schválil zákonné opatření dne 10. října 2013 a dne 16. října 2013 vrátil tisk Poslanecké sněmovně k dokončení legislativního procesu. Prezident republiky zákonné opatření podepsal 17. října 2013 a vyhlášeno bylo dne 5. listopadu 2013 ve Sbírce zákonů v částce 134 pod číslem 344/2013 Sb. Poslanecká sněmovna zákonné opatření schválila na své schůzi dne 27. listopadu 2013. Usnesení Poslanecké sněmovny bylo vyhlášeno dne 29. listopadu 2013 ve Sbírce zákonů v částce 150 pod číslem 382/2013 Sb.

33. Ústavní soud ověřil, že zákon a jeho pozdější změny byly přijaty ústavně předepsaným postupem, byly podepsány příslušnými ústavními činiteli a řádně vyhlášeny.

V.
Znění napadeného ustanovení

34. Napadené ustanovení § 250 daňového řádu původně ve znění do 31. prosince 2012 bylo následující:

„Pokuta za opožděné tvrzení daně

(1) Daňovému 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

a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,

b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo

c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

(2) Plátci daně vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést.

(3) Pokud by částka vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 byla nižší než 500 Kč, činí výše pokuty za opožděné tvrzení daně 500 Kč.

(4) Maximální výše částky vypočtené podle odstavce 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč.

(5) O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.“

35. Zákonem č. 458/2011 Sb. bylo s účinností od 1. ledna 2013 změněno ustanovení § 250 odst. 3 tak, že zní:

„(3) Pokuta za opožděné tvrzení daně vzniklá v důsledku pozdního podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení se nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost ji uhradit, dosáhne-li její výše vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 částku menší než 200 Kč.“

Za odstavec 3 byl vložen nový odstavec 4, který zní:

„(4) V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle odstavce 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč.“

Dosavadní odstavce 4 a 5 byly označeny jako odstavce 5 a 6.

36. Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. bylo ustanovení § 250 v části dvanácté v čl. XXI v bodu 116 s účinností od 1. ledna 2014 doplněno o odstavec 7, který zní:

„(7) Výše pokuty za opožděné tvrzení daně je poloviční, pokud

a) daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a

b) v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“

37. Napadené ustanovení § 250 daňového řádu, platné ke dni přijetí tohoto nálezu, které navrhuje navrhovatel zrušit, zní:

„(1) Daňovému 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

a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,

b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo

c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

(2) Plátci daně vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést.

(3) Pokuta za opožděné tvrzení daně vzniklá v důsledku pozdního podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení se nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost ji uhradit, dosáhne-li její výše vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 částku menší než 200 Kč.

(4) V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle odstavce 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč.

(5) Maximální výše částky vypočtené podle odstavce 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč.

(6) O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

(7) Výše pokuty za opožděné tvrzení daně je poloviční, pokud

a) daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení do 30 dnů od marného uplynutí lhůty pro jeho podání a

b) v daném kalendářním roce nebylo správcem daně u daňového subjektu v době vydání platebního výměru zjištěno jiné prodlení při podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“

VI.
Upuštění od ústního jednání

38. Ústavní soud seznal, že ústní jednání by nemohlo přinést významný posun v objasnění věci, než jaké plyne z písemných úkonů účastníků řízení. S ohledem na ustanovení § 44 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů včetně zákona č. 404/2012 Sb., není třeba se dotazovat účastníků řízení na jejich postoj k této otázce, proto bylo možno ve věci rozhodnout bez konání ústního jednání.

VII.
Východiska přezkumu napadeného ustanovení

39. Navrhovatel se podaným návrhem domáhá zrušení ustanovení § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, neboť má za to, že napadeným ustanovením je omezen prostor pro správní uvážení příslušného orgánu při ukládání pokuty, paušalizuje se závažnost protiprávnosti jednání a neumožňuje se přihlédnout k okolnostem každého případu v souladu se zásadou proporcionality při ukládání sankcí. Proto lze podle názoru navrhovatele na toto ustanovení vztáhnout závěry Ústavního soudu vyjádřené v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 12/03. Napadeným ustanovením podle tvrzení navrhovatele je rovněž porušeno ústavní právo rovnosti subjektů vyjádřené v čl. 1 Listiny a toto ustanovení zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou tak, že porušuje základní právo na ochranu vlastnictví zakotvené v čl. 11 Listiny.

40. Napadeným ustanovením vzniká daňové osobě povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, pokud takovou povinnost měla a nesplnila ji ve stanovené lhůtě a toto zpoždění je delší než pět dní.

41. Podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika demokratickým právním státem založeným na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Z principu právního státu lze dovodit základní pravidla fungování státní moci, mezi něž patří též zásada proporcionality (přiměřenosti). Tato zásada vychází z premisy, že k zásahu do základních práv či svobod, i když to jejich ústavní úprava nepředpokládá, může dojít v případě jejich vzájemné kolize nebo v případě kolize s jinou ústavně chráněnou hodnotou, jež nemá povahu základního práva a svobody (veřejný statek) [srov. nález Ústavního soudu ze dne 9. října 1996 sp. zn. Pl. ÚS 15/96 (N 99/6 SbNU 213; 280/1996 Sb.)]. V případě daní tudíž jde o posouzení omezení základního práva na vlastnictví garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny z důvodu veřejného zájmu na naplnění státního rozpočtu aprobovaného čl. 11 odst. 5 Listiny, a to za účely spojenými s naplňováním funkcí státu.

42. K otázkám ústavnosti právní úpravy daní, poplatků, příp. jiných obdobných zákonem stanovených dávek se vyjádřil Ústavní soud ČSFR v nálezu ze dne 8. října 1992 sp. zn. Pl. ÚS 22/92 (nález č. 11 Sbírky usnesení a nálezů Ústavního soudu ČSFR. Praha: Linde Praha, a. s., 2011, str. 49), jenž stanovil hlediska přezkumu daňové rovnosti, resp. daňové proporcionality. Přezkumem ústavnosti zákonné úpravy daně, poplatku, příp. jiné obdobné zákonem stanovené povinné dávky, jakož i peněžních sankcí se Ústavní soud zabýval v nálezech ze dne 13. srpna 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.), ze dne 9. března 2004 sp. zn. Pl. ÚS 38/02 (N 36/32 SbNU 345; 299/2004 Sb.), ze dne 10. března 2004 sp. zn. Pl. ÚS 12/03 (N 37/32 SbNU 367; 300/2004 Sb.), ze dne 18. srpna 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.), ze dne 21. dubna 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.), ze dne 25. října 2011 sp. zn. Pl. ÚS 14/09 (N 183/63 SbNU 117; 22/2012 Sb.), ze dne 15. října 2013 sp. zn. Pl. ÚS 3/13 (N 176/71 SbNU 81; 375/2013 Sb.), ze dne 10. července 2014 sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (162/2014 Sb.) a ze dne 9. září 2014 sp. zn. Pl. ÚS 52/13 (219/2014 Sb.).

43. K aplikaci vhodné metodologie pro přezkum ústavnosti zákonné úpravy daně, poplatku, příp. jiné obdobné zákonem stanovené povinné dávky, jakož i peněžitých sankcí se Ústavní soud vyjádřil v nálezu ze dne 18. srpna 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (N 113/34 SbNU 165; 512/2004 Sb.) ve věci posouzení

podmínek a sazeb zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu anebo nemoci z povolání, kde aplikoval strukturu zásady proporcionality v užším smyslu, a to zásadu proporcionality ve smyslu vyloučení toliko extrémní disproporcionality. V tomto rozhodnutí Ústavní soud především konstatoval, že „ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce zahrnuje kromě maximy vyloučení extrémní disproporcionality též posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny“.

44. Nelze opominout smysl a účel předmětné pokuty. Ústavní soud již dříve uvedl, že nemůže svým úsudkem o vhodnosti veřejných politik nahrazovat úsudek demokraticky zvoleného zákonodárce, který má ve sféře veřejných politik široké možnosti uvážení a také za případný neúspěch zvoleného řešení nese politickou odpovědnost. Jinými slovy, zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu anebo dojde-li k porušení principu rovnosti v jeho akcesorické (zde v návaznosti na další základní práva) nebo neakcesorické podobě.

45. Ústavní soud dále ověřil, jak je otázka pokut za opožděné tvrzení daně řešena v zahraniční právní úpravě. Ve většině členských zemí Evropské unie je v obdobných případech počítáno se sankcí fixně nebo procentuálně stanovenou.

VIII.
Vlastní přezkum napadeného ustanovení

46. Ve vztahu k zákonům upravujícím hospodářské otázky (daně, veřejné podpory, regulace hospodářské činnosti) se Ústavní soud již v minulosti vyslovil pro zachování maximální míry zdrženlivosti. Ústavní soud při zkoumání ústavnosti napadeného ustanovení vycházel ze své judikatury (výše bod 42), od které se neodchýlil. Návrh není, pokud jde o tvrzenou protiústavnost napadeného ustanovení, důvodný.

47. Ustanovení čl. 11 Listiny upravuje právo vlastnit majetek, přičemž podle odstavce 5 tohoto článku lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Lze přisvědčit navrhovateli v tom, že daně a poplatky mají dopad do vlastnické sféry osoby z důvodu odčerpávání části peněžních prostředků, které by jinak zůstaly ve vlastnictví této osoby. V nálezu ze dne 21. dubna 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.) Ústavní soud uvedl, že z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) plyne pro zákonodárce relativně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní tak, aby byl zajištěn účel daně nebo poplatku, kterým je v první řadě zabezpečení příjmů státního rozpočtu. Přestože je míra dovoleného rozhodování státu o předmětu, míře a rozsahu zdanění v zásadě velmi široká, není nicméně neomezená, neboť při ukládání daní a poplatků je třeba přihlížet k ochraně vlastnického práva garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny. Tato úvaha se samozřejmě vztahuje i na nyní prováděný přezkum otázky ústavnosti právní úpravy pokuty za pozdní podání daňového přiznání nebo nepodání daňového přiznání.

48. Ústavní soud připomíná, že právo na vlastnictví je též chráněno čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), podle něhož má každá fyzická nebo právnická osoba právo pokojně užívat svůj majetek. Nicméně ani podle Úmluvy není vlastnické právo absolutním právem, neboť čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě umožňuje za určitých podmínek zbavení majetku (odstavec 1) a ve svém odstavci druhém přiznává smluvním státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Aby byla povinnost platit daň v souladu s Úmluvou, musí sledovat obecný zájem; státy mají nicméně volnost v tom, aby definovaly, co považují za nezbytné. Podle Evropského soudu pro lidská práva může vybírání daně, kromě případu diskriminačního daňového režimu, porušovat čl. 1 Dodatkového protokolu jen tehdy, když na dotyčného nakládá nesnesitelné břeme-

no nebo rozvrací jeho finanční situaci. Vzhledem ke znění Úmluvy Evropský soud pro lidská práva posuzuje daně jen z hlediska kautel plynoucích z akcesorické rovnosti (čl. 14 Úmluvy), nikoliv z hlediska rovnosti před zákonem.

49. Ústavní soud při posuzování otázky, zda k zásahu do základního práva vlastnit majetek došlo v souladu s čl. 11 odst. 1 Listiny, standardně posuzuje v první řadě to, zda se tak stalo na základě zákona a v jeho mezích. Pakliže jsou tyto podmínky splněny, zkoumá, zda předmětné opatření sleduje legitimní (ústavně aprobovaný) cíl jeho omezení, a pokud ano, zda je toto opatření k dosažení tohoto cíle vhodné (požadavek vhodnosti), dále, zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti), a nakonec, zda zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem (proporcionalita v užším smyslu).

50. Úcta k právům a svobodám jedince je nepochybně jedním z oněch principů právního státu, jak má na mysli preambule Ústavy, z něhož lze dovodit jedno ze základních pravidel fungování státní moci, kterým je zásada proporcionality (přiměřenosti) a zákaz zneužití práva, jak ostatně v řadě nálezů dovodil Ústavní soud [srov. nález ze dne 13. srpna 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.)]. Tato zásada vychází z premisy, že k zásahu do základních práv či svobod, i když to jejich ústavní úprava nepředpokládá, může dojít v případě jejich vzájemné kolize nebo v případě kolize s jinou ústavně chráněnou hodnotou, jež nemá povahu základního práva a svobody (veřejný statek). Vždy však je v těchto případech třeba posuzovat účel (cíl) takového zásahu ve vztahu k použitým prostředkům, přičemž měřítkem pro toto posouzení je již zmíněná zásada proporcionality (přiměřenosti v širším smyslu), jež může být také nazývána zákazem nadměrnosti zásahů do práv a svobod. Tato obecná zásada zahrnuje tři principy, respektive kritéria posuzování přípustnosti zásahu. První z nich je princip způsobilosti naplnění účelu (nebo také vhodnosti), dle něhož musí být příslušné opatření vůbec schopno dosáhnout zamýšleného cíle, jímž je ochrana jiného základního práva nebo veřejného statku. Dále se pak jedná princip potřebnosti, dle něhož je povoleno použití pouze nejšetrnějšího – ve vztahu k dotčeným základním právům a svobodám – z více možných prostředků. Třetím principem je princip přiměřenosti (v užším smyslu), podle kterého újma na základním právu nesmí být nepřiměřená ve vztahu k zamýšlenému cíli, tj. opatření omezující základní lidská práva a svobody nesmějí, jde-li o kolizi základního práva či svobody s veřejným zájmem, svými negativními důsledky přesahovat pozitiva, která představuje veřejný zájem na těchto opatřeních. V tomto bodě se vychází ze zvážení empirických, systémových, kontextových i hodnotových argumentů. Empirickým argumentem lze chápat faktickou závažnost jevu, jenž je spojen s ochranou určitého základního práva; systémový argument znamená zvažování smyslu a zařazení dotčeného základního práva či svobody v systému základních práv a svobod. Kontextovým argumentem lze rozumět další negativní dopady omezení jednoho základního práva v důsledku upřednostnění jiného; hodnotový argument představuje zvažování pozitiv v kolizi stojících základních práv vzhledem k akceptované hierarchii hodnot.

51. V souladu s výše uvedenými závěry Ústavní soud především zkoumal, zda uvedený zásah do právní sféry jedince lze současně považovat za zásah do ústavně zaručených práv a svobod. Pokuty jakožto ústavně přípustná odnětí majetku – na rozdíl od daní a poplatků – výslovně v čl. 11 Listiny uvedeny nejsou. Poněkud jiná je ovšem situace v případě úpravy ochrany vlastnického práva podle čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě, podle něhož státy mohou přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut. Z výše uvedeného lze dovozovat, že pokuty, stejně jako daně a poplatky, spadají do sféry právní regulace čl. 11 Listiny, resp. čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě a představují v zásadě přípustný zásah do vlastnického práva jedince, což ovšem platí za předpokladu, jsou-li respektovány principy právního státu (srov. čl. 4 odst. 4 Listiny). K tomu je třeba poznamenat, že pokutu lze považovat za zásah s ústavněprávní dimenzí, pokud zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou. Tímto faktorem se Ústavní soud bude zabývat v souvislosti s aplikací principu přiměřenosti.

52. Jak již bylo výše uvedeno, účelem předmětné právní úpravy bylo uložení sankce za podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec, přičemž

smyslem existence daní je zajištění financování veřejných potřeb společnosti. Správné zjištění a stanovení daní je pak spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní. Protiprávní a ve své podstatě škodlivé jednání v posuzované věci je ze zákona sankcionováno tak, že se „nevyplácí". Uvedený zásah je tak způsobilý naplnit princip (kritérium) způsobilosti, neboť vede k zamýšlenému cíli.

53. Pokud jde o další kritérium, jímž je princip potřebnosti, může Ústavní soud konstatovat, že daný zásah tomuto principu zcela odpovídá, neboť jde o realizaci na základě zákona stanoveného příjmu veřejného rozpočtu. Podle názoru Ústavního soudu je takovéto opatření nezbytné s ohledem na zajištění účinného fungování státního aparátu a veřejných služeb. Předmětná pokuta tak sice představuje zásah do ústavně zaručených práv a svobod, konkrétně do vlastnického práva, avšak nedosahující ústavněprávní roviny.

54. Zbývá posouzení otázky, zda se jedná o takový zásah, který zasahuje do majetkových vztahů se značnou intenzitou, přičemž stupeň újmy tímto zásahem vzniklý je právě jedním z hledisek uvedeného principu přiměřenosti. Základním kritériem, ze kterého je třeba podle názoru Ústavního soudu vycházet, je tzv. kritérium podstaty, podle kterého platí, že ne každé odnětí majetku na základě pokut, příp. poplatků a daní, zakládá zásah do vlastnických práv, nýbrž jen takové, jež majetkové vztahy dotčeného subjektu zásadně mění, tj. tak, že mění jeho celkovou majetkovou pozici „zmařením" samé podstaty majetku. V konkrétním případě je třeba vycházet z toho, že podle ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování podané daňovým subjektem „základem pro správné zjištění a stanovení daně", je tedy nezbytným prvkem pro fungování daňového systému. K tomu je třeba připomenout, že správa daní je obecně postavena na principu, podle něhož má daňový subjekt povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností. Nepřípustný je přitom takový zásah do majetku, v důsledku kterého by byla „zničena" majetková základna pro další podnikatelskou činnost, jinými slovy řečeno, nepřípustné jsou takové pokuty, jež mají likvidační charakter. 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 intenzívní zásah do majetkových poměrů, který by na dotyčný subjekt nakládal nesnesitelné břemeno. Nazíráno z pohledu ústavně zaručených práv a svobod tvrzený zásah odpovídá principu (kritériu) přiměřenosti.

55. 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 diskerece, je do značné míry otázkou legislativně-politickou. Výše sankce za delikt, v konkrétním případě za podání daňového přiznání u správce daně elektronicky, avšak nikoliv některým ze způsobů, které daňový řád předpokládá jako přípustné formy podání v ustanovení § 71 odst. 1, kdy daňový subjekt nevyužil možnost dodatečného potvrzení či zopakování podání a daňová přiznání podal opožděně až na výzvu správce daně, je přímo úměrná ekonomickým aktivitám daňového subjektu, popřípadě jeho majetku a obsahuje v sobě jistý prvek diferenciace, který je schopen do jisté míry nahradit absenci diskrece v případě vzniku sankce *ex lege* [srov. nález ze dne 15. října 2013 sp. zn. Pl. ÚS 3/13 (N 176/71 SbNU 81; 375/2013 Sb.)].

56. Ústavní soud stojí na stanovisku, že výše sankce (procentuální hodnota určená zákonodárcem přímo v zákoně) sama zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do značné míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu. Je zcela nepochybné, že dané opatření je přiměřené zamýšlenému cíli. Sankcionování porušení povinnosti je učiněno předvídatelným a dopředu určitelným způsobem, který vylučuje libovůli ze strany rozhodujícího orgánu, a je zcela na konkrétním daňovém subjektu, kdy splní povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností, do jaké míry bude zasaženo do jeho majetkové sféry a v jaké výši bude realizovat na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením uvedeným v návrhu, že

v posuzovaném případě může v krajních případech dojít až k nepřiměřenému zásahu do majetkových poměrů jedince.

57. Na tomto místě se přísluší připomenout, že zákonodárce do úpravy předmětné pokuty zakomponoval poměrně velké množství moderačních prvků, které mají zajistit přiměřenost sankce a sledují cíl zmírnění sankce v případech, kdy konkrétní pochybení vykazuje menší míru škodlivosti, jak na ně poukázala vláda ve svém vyjádření. Jedná se zejména o „automoderační" mechanismus v procentuálním nastavení výše pokuty; skutečnost, že pokuta nevzniká, pokud zpoždění s podáním daňového tvrzení nebylo delší než 5 pracovních dnů; úprava „zastropování" výše pokuty; přísnější režim pro daňové tvrzení, které nebylo vůbec podáno; dolní hranice pokuty od 200 Kč; snížení výše pokuty na polovinu za splnění zákonných podmínek a zvláštní pravidlo pro pokutu za opožděné tvrzení u daně z příjmů ze závislé činnosti.

58. Pro doplnění lze uvést, že o principy uplatněné v plenárním nálezu sp. zn. Pl. ÚS 12/03 se opírá i nález ze dne 9. září 2014 sp. zn. Pl. ÚS 52/13 (219/2014 Sb.) ve věci zjevně nepřiměřené výše spodní hranice pokuty za správní delikt podle § 140 odst. 1 písm. c) a e) zákona o zaměstnanosti, jímž Ústavní soud zrušil § 140 odst. 4 písm. f) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, ve slovech „nejméně však ve výši 250 000 Kč".

59. Naopak za likvidační nepovažoval Ústavní soud minimální pokutu ve výši 25 000 Kč podle zákona o přestupcích a návrh na její zrušení zamítl v nálezu ze dne 25. října 2011 sp. zn. Pl. ÚS 14/09 (N 183/63 SbNU 117; 22/2012 Sb.) ve věci pokuty a další sankce za porušení pravidel silničního provozu (trestněprávní a správní trestání). Ústavní soud dovodil, že napadená právní norma požadavek diferenciace sankcí respektuje a že posouzení spodní hranice sankční sazby je zásadně věcí zákonodárce. Konstatoval, že ústavní předpisy neobsahují ohledně otázky dolní hranice sankční sazby žádnou direktivu, musí být ovšem dodržen příkaz proporcionality mezi typovou závažností deliktního jednání a výší sankční sazby.

60. Otázkou pokut a daňových povinností se Ústavní soud zabýval i v již citovaném zamítavém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/13 (k pokutě ve výši 10 % ze zajištění daně při nedoplatku spotřební daně). V něm zamítl návrh krajského soudu na zrušení § 43 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, s tím, že zákonem stanovená možnost uhrazení daně celním úřadem ze zajištění daně jako náhradní způsob plnění pro případ, že daňový subjekt řádně a včas neuhradil spotřební daň, nevede k rozporu s čl. 1 a 11 Listiny. Ústavní soud přihlédl k tomu, že norma požadavek diferenciace sankcí respektuje již tím, že uložená pokuta je závislá na výši nedoplatku ke spotřební dani. Odráží tak objem finančních prostředků pohybujících se v obchodu s minerálními oleji, lihem, pivem, vínem a meziprodukty a tabákovými výrobky, kterému odpovídá výše daně, již je daňový subjekt povinen přiznat a zaplatit, a následně pak i částka zajištění daně, z níž je odvozována pokuta. Ústavní soud uzavřel, že taková pokuta nemůže být pro daňové subjekty pohybující se v oblasti podnikání s přísně regulovanými komoditami likvidační.

61. Ústavní soud provedl srovnání s nálezem ze dne 10. března 2004 sp. zn. Pl. ÚS 12/03, na který navrhovatel poukázal. V tomto nálezu Ústavní soud uvedl, že pokuta uložená ve stavebním řízení může za určitých okolností představovat zásah do základního práva podle čl. 11 odst. 1 Listiny, a to v případě, pokud zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou. Zakotvení minimální výše pokuty do stavebního zákona vede k omezení možnosti správního orgánu přihlédnout ke konkrétním okolnostem případu, osobě delikventa a k jeho poměrům, a neumožňuje tak vždy uplatnit zásah přiměřený a může mít ve vztahu k subjektům, jimž je sankce v podobě pokuty ukládána, někdy i charakter likvidační.

62. Východiskem byly pro něj závěry uvedené v nálezu ze dne 13. srpna 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ve věci stanovení minimální výše pokuty osobě, která užívá stavbu bez kolaudačního rozhodnutí nebo v rozporu s ním, s ohledem na majetkové a osobní poměry delikventa. Ústavní soud v nálezu ze dne 13. srpna 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 uznal, že zakotvení minimální výše pokuty do zákona v zásadě sleduje legitimní cíl, neboť daleko zřetelnějším způsobem, než by tomu bylo pouze při stanovení horní

sazby, umožňuje odlišit závažnost či nebezpečnost těch kterých typů protiprávních jednání. Vedlejším dopadem tohoto kroku také je, že se omezuje prostor pro správní uvážení, což má své pozitivní důsledky např. v tom, že do určité míry sjednocuje výši ukládaných trestů, případně omezuje prostor pro svévolné či korupcí ovlivněné jednání správních orgánů. Může se tak jevit jako určitý prostředek ochrany před eventuální diskriminací, na druhé straně však větší či menší měrou paušalizuje závažnost protiprávního jednání, což vede k omezení možnosti správního orgánu přihlédnout ke konkrétním okolnostem případu, osobě delikventa a k jeho poměrům. Přesto takováto pokuta může za určitých okolností představovat zásah zejména do základního práva podle čl. 11 odst. 1 Listiny, a to pokud zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou. Ústavní soud proto posuzoval účel zásahu ve vztahu k použitým prostředkům, přičemž měřítkem pro toto posouzení byla zásada proporcionality. Stupňování represe představované zvýšením horní hranice sankce může naplnit podle názoru Ústavního soudu zamýšlený cíl a vzhledem k dostatečnému prostoru pro zohlednění okolností konkrétního případu umožňuje dostát i podmínce přiměřenosti zásahu. Stanovování a zvyšování dolní hranice sankce minimalizující tento prostor pak neumožňuje přirozeně vždy uplatnit zásah přiměřený, poněvadž může mít ve vztahu k subjektům, jimž je sankce v podobě pokuty ukládána, někdy i charakter likvidační.

63. O stejné úvahy se opřel Ústavní soud i v nálezu ze dne 10. března 2004 sp. zn. Pl. ÚS 12/03, ve kterém uvedl, že pokuta za nedokončení neodkladných zabezpečovacích prací minimálně 200 000 Kč může být v mnoha individuálních případech stejně likvidační jako pokuta 500 000 Kč za delikty zákonodárcem hodnocené jako „závažnější“, vymezené v § 106 odst. 3 stavebního zákona.

64. Na úrovni skutkové rozdíl současného návrhu od návrhu, na nějž reagoval nález sp. zn. Pl. ÚS 12/03, spočívá v tom, že ve starším nálezu situace vyvěrala z neschopnosti Fondu dětí a mládeže, který byl v likvidaci, dostát investiční akci, již vyvolalo mimořádně nepříznivé počasí. V současném případě se jedná o akciovou společnost, která podle Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ve lhůtě určené zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle daňového řádu nepodala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za únor, březen a duben 2011, a to ani prostřednictvím daňového portálu bez následného potvrzení (navrhovatel uvádí, že žalobce pouze opomenul potvrdit včas podané daňové přiznání písemnou formou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb.)

65. V právní rovině lze spatřovat jistý rozdíl v tom, že stavební zákon stanovoval jednorázovou pokutu za provádění nebo absenci nějakého úkonu, který není nutně vázaný v čase (neudržování stavby, užívání stavby bez ohlášení apod.). 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. Ústavní soud má za to, že systém sankcí uložených přímo ze zákona v posuzovaném případě naopak přispívá ke spravedlivému nastavení tohoto systému.

66. Ústavní soud konstatuje, že poukaz navrhovatele na nález sp. zn. Pl. ÚS 12/03 není zcela přiléhavý a závěry vyvozené v tomto nálezu nelze bez dalšího aplikovat na posuzovaný případ. Za srovnatelný nelze považovat zejména základ situace, kdy stavební úřad uložil pokutu ve stavebním řízení za nedokončení neodkladných zabezpečovacích prací a dolní hranici pokuty nemohl správní orgán určit podle konkrétních podmínek a majetkových poměrů osoby. V posuzovaném případě je pokuta za opožděné tvrzení daně ukládána v souvislosti s nesplněním řádného podání daňového přiznání, přičemž její výše je odvozena od výše placené daně, narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení a má stanovenu minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Pokuta tedy vzniká přímo ze zákona (*ex lege*) ve stanovené výši odvozené od daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení.

67. Ústavní soud se nemohl ztotožnit ani s tvrzením navrhovatele, že byl porušen princip rovnosti daňových subjektů, a to z důvodu, že pokuta za opožděné tvrzení daně je navázána na výši daně, která je předmětem tvrzení. Je namístě zdůraznit, že „ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve

srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek: s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup“ [nález ze dne 10. července 2014 sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (162/2014 Sb.), bod 44]. Proto na tomto místě Ústavní soud odkazuje na obsah vyjádření vlády, podle něhož rovný a nediskriminační přístup k daňovým subjektům u pokuty vznikající *ex lege* právě umožňuje eliminaci libovůle při rozhodovací činnosti správce daně, činí pokutu předvídatelnou a dopředu určitelnou a předchází možnému korupčnímu jednání, čímž prvek relativní rovnosti daňových subjektů posiluje.

68. Vycházeje z těchto zjištění, má Ústavní soud v posuzované věci za to, že napadené ustanovení je slučitelné s principy právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny a s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě.

69. Ústavní soud proto uzavírá, že nebyly shledány důvody k vyhovění návrhu na zrušení ustanovení § 250 daňového řádu, a proto návrh jako nedůvodný podle ustanovení § 70 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, zamítl.

Předseda Ústavního soudu:
JUDr. **Rychetský** v. r.