U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy senátu Josefa Baxy a soudců Jany Brothánkové, Zdeňka Kühna, Lenky Matyášové, Barbary Pořízkové, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobce: **Odeř Agrar k. s.**, se sídlem Odeř 40, Hroznětín, okr. Tachov, zastoupeného Ing. Janem Čapkem, daňovým poradcem, Ernst & Young, s. r. o., se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9549/12-1200-400604, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 8. 2014, č. j. 30 Af 5/2013 - 41,

t a k t o :

I. Penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

II. Věc s e v r a c í k projednání a rozhodnutí čtvrtému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] V posuzovaném případě je mezi stranami sporný výklad § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), tedy smysl, účel a povaha daňového penále.

[2] Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9549/12-1200-400604, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ostrově ze dne 14. 9. 2012, č. j. 61491/12/129970402669, jímž finanční úřad za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob v částce 0 Kč, zrušil daňovou ztrátu v částce 50.467.024 Kč a stanovil mu povinnost uhradit penále ve výši 2.523.351 Kč.

[3] Žalobou podanou dne 16. 1. 2013 napadl žalobce uvedené rozhodnutí finančního ředitelství. Namítal, že finanční orgány mu stanovily penále podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, po nabytí účinnosti daňového řádu na základě přechodného

ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu, přičemž ale žalovaný použil současně nesourodé instituty daňového řádu. Žalovaný postupoval nezákonným způsobem, neboť nezohlednil možnost retroaktivního působení zákona ve prospěch žalobce (čl. 15 odst. 1 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech a čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod); při jeho zohlednění by totiž žalovaný podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu stanovil penále pouze ve výši 1 %. Žalobce dále poukazoval na neústavní aplikaci § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků pro rozpory (i) s čl. 11 odst. 5 Listiny ve spojení s čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky, (ii) s čl. 11 odst. 5 Listiny ve spojení s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) a (iii) pro porušení ústavních principů při přijetí uvedeného ustanovení v rámci zákona č. 230/2006 Sb.

[4] Dále uvedl, že penále v zákoně o správě daní a poplatků je v případě snižování daňové ztráty po účinnosti daňového řádu zcela neproporční, neboť je vyšší než penále v případě zvyšování daňové povinnosti, je pětinásobně vyšší než penále podle daňového řádu a je nesrovnatelně vyšší než jakákoli jiná sankce v daňovém právu. Zároveň poukazoval i na nemožnost efektivní moderace penále, protože daňový řád neobsahuje obdobné moderační instituty jako zákon o správě daní a poplatků (§ 55a, 65 a 60 citovaného zákona); § 259 a § 260 daňového řádu zde nebylo možné využít, protože pro první neexistovalo zákonné zmocnění a druhé bylo možné využít jen při mimořádných událostech. Disproporčnost penále byla i v rozporu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva a Soudního dvora Evropské unie. Jelikož § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků byl navíc přijat jako „přílepek“ zákona o statistické službě, bylo penále žalobci předepsáno podle neústavně přijatého zákona. Žalobce proto navrhl, aby krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušil, nebo předložil věc Ústavnímu soudu (čl. 95 odst. 2 Ústavy).

[5] Působnost finančního ředitelství přešla v průběhu soudního řízení s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, jež se tak stalo podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), žalovaným.

[6] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 28. 8. 2014, č. j. 30 Af 5/2013 - 41, rozhodnutí finančního ředitelství zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil mu povinnost k náhradě nákladů řízení žalobci ve výši 13.200 Kč. Navázal na vlastní předešlý rozsudek ze dne 30. 6. 2014, č. j. 57 Af 44/2012 - 55, ve kterém se na základě žaloby téhož žalobce zabýval stejnou otázkou.

[7] Krajský soud nejprve rekapituloval vývoj § 63 zákona o správě daní a poplatků s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 49, č. 1889/2009 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82) a zákon č. 230/2006 Sb., který uvedené ustanovení novelizoval. Citovanou novelou byl do zákona o správě daní a poplatků vložen § 37b, jenž krajský soud považoval za sankci ukládanou daňovému subjektu za nesprávné daňové tvrzení. K tomuto závěru dospěl jednak proto, že novelizovaný § 63 zákona o správě daní a poplatků upravoval úrok z prodlení – ekonomickou náhradu za pozdní úhradu daně, zároveň však vzal v potaz systematiku zákona (§ 37b tamtéž byl začleněn mezi sankce) a postavení penále naroveň pokutám v pořadí úhrad (§ 59 odst. 5 tamtéž). Institut penále byl s dílčími změnami převzat také do § 251 daňového řádu, přičemž důvodová zpráva k tomuto zákonu penále označovala za sankci vznikající přímo ze zákona; obdobně bylo proto sankcí za finanční delikt i penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků.

[8] Penále lze z tohoto důvodu považovat za sankci za správní delikt, případně trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Stejný závěr zaujal přes původně odlišný názor (rozsudek velkého senátu ze dne 12. 7. 2001, *Ferrazzini proti Itálii*, Sbírka rozsudků a rozhodnutí

2001-VII) i Evropský soud pro lidská práva v rozsudku velkého senátu ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, stížnost č. 73053/01. Rovněž žalovaný při zjištění neoprávněného vykázání daňové ztráty v napadeném rozhodnutí konstatoval, že takové jednání je povinen trestat zákonnou sankcí.

[9] Podle krajského soudu nelze v daném případě vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, protože jeho závěry se vztahují pouze na právní úpravu úroků z prodlení v § 63 zákona o správě daní a poplatků, účinnou od 1. 1. 2007. Jelikož krajský soud posoudil penále jako institut správního trestání daňových subjektů, zohlednil v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008 - 77, č. 1684/2008 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27, č. 461/2005 Sb. NSS), analogicky i zásady trestního práva. Řízení nebylo pravomocně skončeno do nabytí účinnosti daňového řádu, a proto bylo třeba aplikovat pro žalobce příznivější právní úpravu v § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu namísto § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Přechodné ustanovení v § 264 odst. 13 daňového řádu potom nebylo možné vykládat v rozporu s čl. 40 odst. 6 věty druhé Listiny a čl. 15 odst. 1 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech. Žalovaný měl proto při rozhodování zohlednit novější právní úpravu příznivější pro žalobce.

[10] Při posuzování ústavní konformity § 37b zákona o správě daní a poplatků vycházel krajský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, č. 1889/2009 Sb. NSS, a nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 a Pl. ÚS 37/11. Dospěl k závěru, že penále upravené v § 37b zákona o správě daní a poplatků nemá likvidační povahu, sankce sleduje legitimní cíl, zákonodárce se nedopustil porušení ústavních principů a ustanovení nemá „rdousící“ účinek, aby krajský soud musel postupovat podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Důsledky aplikace uvedeného ustanovení se naplno projevily za účinnosti daňového řádu, kdy přestaly platit moderační instituty. Přesto je možné vyložit § 37b zákona o správě daní a poplatků ústavně konformním způsobem; správní orgány jsou totiž v každém jednotlivém případu povinny zvážit, zda neupustit od sankce, aby nedocházelo k zásahu do práv garantovaných v čl. 11 odst. 5 a čl. 26 odst. 1 Listiny. Ohledně námitky protiústavnosti legislativní procedury přijetí zákona č. 230/2006 Sb. krajský soud odkázal na rozsudek ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 - 68, v němž Nejvyšší správní soud neshledal § 37b zákona o správě daní a poplatků rozporným s ústavním pořádkem z důvodu jeho přijetí formou „přílepku“ k zákonu č. 230/2006 Sb.

[11] Závěrem krajský soud vyjádřil, že se necítí být vázán názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 - 68. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí vycházel ze svého předchozího rozsudku ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, přičemž konstatoval, že penále nelze považovat za sankci. Nezabýval se ale tím, zda jsou závěry, na které odkazoval, aplikovatelné i na penále v nově vloženém § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků s účinností od 1. 1. 2007, jenž se odlišuje od penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006.

[12] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) brojil proti výše citovanému rozsudku kasační stížností. Krajský soud podle něj nesprávně posoudil povahu § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, neboť uvedl, že se jedná o sankci za správní delikt spočívající v porušení zákonné daňové povinnosti. Žalovaný poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (konkrétně na rozsudky ve věcech sp. zn. 2 Afs 159/2005, sp. zn. 1 Afs 1/2011 a sp. zn. 9 Afs 27/2011), z nichž vyplývá, že penále dle § 37b zákona o správě daní a poplatků nemá likvidační nebo lichvářskou povahu, je přiměřené, jeho výše je oprávněná. Nejvyšší správní soud současně uvedl, že právní úprava penále musí obsahovat instituty individualizace a moderace sankce alespoň v dalších fázích inkasa daně státem. Penále nelze chápat jako sankci za správní delikt či trestní

obvinění, a proto na něj nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného. Povinnost hradit penále vzniká přímo ze zákona, a předpis penále je tak pouze deklaratorním rozhodnutím.

[13] Podle stěžovatele krajský soud názorem o sankční povaze penále pominul smysl § 37b zákona o správě daní a poplatků. Penále nedosahuje převážně represivní povahy; může totiž například oproti institutům zvýšení daně (§ 68 zákona o správě daní a poplatků) nebo pokuty (§ 37 tamtéž) sloužit jako paušalizovaná náhrada eventuální újmy státu a rovněž jako motivace daňového subjektu k řádnému a včasnému plnění povinností. Stěžovatel dále poukázal na rozdíly mezi § 251 daňového řádu a § 37b zákona o správě daní a poplatků. Vedle rozdílné výše penále v případě snižování daňové ztráty je dále podstatné i vymezení pravomoci správce daně. Zatímco v § 37b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků správce daně daňový subjekt o penále „vyrozumí“, v § 251 odst. 3 daňového řádu o povinnosti uhradit penále „rozhodne“. Přitom první formulace přibližuje institut penále k naplnění účelu paušalizované náhrady eventuální újmy státu a motivuje daňový subjekt k řádnému a včasnému plnění, druhá posouvá penále do roviny sankční. Závěr krajského soudu ohledně plného převzetí § 37b zákona o správě daní a poplatků do § 251 daňového řádu je proto nesprávným právním posouzením.

[14] Zákonodárce v § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stanovil pořadí úhrady daňových povinností; změna pořadí v souvislosti s novelou a rozdělením institutu v § 63 tamtéž ve znění účinném do 31. 12. 2006 nic nevypovídá o změně účelu penále. Argumentace krajského soudu proto i v této otázce nemůže obstát. Stěžovatel dále vychází z § 264 odst. 13 daňového řádu, který vymezuje podmínky pro aplikaci dosavadní právní úpravy. Znění přechodného ustanovení má zajistit stejný přístup ke všem poplatníkům nehledě na zjištění nesprávně uvedené výše daňové ztráty před nebo po účinnosti daňového řádu. Závěr krajského soudu by naopak znamenal nerovné zdanění daňových subjektů. K otázce ústavnosti § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků stěžovatel poukázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11, v němž Ústavní soud aproboval závěry obecných soudů, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, a proto při jeho předepsání nelze aplikovat zásady trestního práva.

[15] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s posouzením krajského soudu. Závěr, že penále není možné považovat za sankci za správní delikt, považuje za nepřesný a mimo ekonomickou realitu, protože penále má primárně sankční charakter. Výpočet penále mechanismem přímo ze zákona také nemůže tento institut zbavit povahy sankce za správní delikt, protože taková aplikace práva by mohla vést zákonodárce k zavádění automatických sankcí do zákona, aby nebylo připuštěno užití zásad chránících pachatele před svévolným výkonem práva. Penále za snížení daňové ztráty podle zákona o správě daní a poplatků předepisované po účinnosti daňového řádu bylo zcela neproporcionální; bylo sice srovnatelné s pokutou dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ale tento zákon připouští možnost moderace.

[16] Neproporcionalita se potom naplno projevila s účinností daňového řádu, kdy přestala platit moderační ustanovení. Stěžovatel sice uvádí, že dodatečný platební výměr č. j. 39641/10/129970402319 byl vydán dne 7. 10. 2010, kdy byl ještě účinný zákon o správě daní a poplatků, který moderační instituty obsahoval, ale platební výměr vztahující se k nyní projednávané věci č. j. 61491/12/129970402669 byl vydán dne 14. 9. 2012 za účinnosti daňového řádu – stěžovatel proto zřejmě zaměnil předmět řízení o této kasační stížnosti s řízením o kasační stížnosti v obdobné věci ohledně daňové kontroly v roce 2007. Žalobce dále namítá, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 159/2005, podle něhož penále nemá likvidační a lichvářskou povahu, se nevztahovalo na penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků, ale na předchozí právní úpravu. Nelikvidační povahu soud navíc podmínil existencí moderačních institutů, které s účinností daňového řádu od 1. 1. 2011 přestaly

existovat; opětovně jsou zavedeny až s účinností od 1. 1. 2015. Žalobce proto soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

II.
Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[17] Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu při předběžném posouzení věci vyvodil, že pro posouzení věci je rozhodné vyřešení otázky povahy penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) a § 251 daňového řádu. S ohledem na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva zastává názor, že penále podle obou citovaných ustanovení představuje trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, respektive trest, na který je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny. Tento názor však v judikatuře Nejvyššího správního soudu zaujat nebyl, resp. vysloveny byly dosud pouze názory opačné. Od nich se chce předkládající senát odchýlit, a proto postoupil věc k posouzení a rozhodnutí podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

III.
Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu

[18] Ve své dosavadní judikatuře Nejvyšší správní soud posoudil penále tak, jak bylo upraveno do 31. 12. 2006 v § 63 zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném do 31. 12. 2006), jako ústavně konformní majetkovou sankci (viz citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 159/2005 - 43). V pozdějším rozhodnutí uvedl, že penále má povahu „paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů," přičemž se jedná o „z právního předpisu vyplývající důsledek porušení povinnosti uhradit daň řádně a včas," a dále konstatoval, že „penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného" (rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82).

[19] Otázkou penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) se soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 - 68. V tomto rozhodnutí odmítl námitku, že nová právní úprava je protiústavní v důsledku jejího přijetí formou tzv. „přílepku" k zákonu č. 230/2006 Sb., kterým byl změněn zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Při vypořádávání jedné z kasačních námitek se devátý senát okrajově vyjádřil k povaze penále v § 37b citovaného zákona odkazem na předchozí judikaturu: *„Na závěr se Nejvyšší správní soud zabýval také obecně formulovanou námitkou stěžovatelky, že pro případ protiprávního jednání daňového subjektu by měla být zvažována též materiální stránka takového jednání a především skutečnost, že jednání stěžovatelky není společensky škodlivé, to tím spíše, že v důsledku jejího jednání nevznikla žádná škoda. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že povinnost vyhodnotit materiální stránku jednání se vztahuje k řízení o správních deliktech. Nejvyšší správní soud však ve své judikatuře vyjádřil jednoznačný závěr, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného. Tento závěr je podrobně odůvodněn např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, dostupném na www.nssoud.cz. V souladu s těmito závěry tak ani tato námitka stěžovatelky nebyla shledána důvodnou".*

[20] V rozsudku ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013 - 36, č. 3052/2014 Sb. NSS, se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou charakteru vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 z titulu nedodržení podmínek pro čerpání investičních pobídek uvedených v § 35a odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, respektive, zda při vyměření této daně nemělo být postupováno podle právní úpravy zákona o daních z příjmů účinné od 1. 1. 2009. Žalobce se ve věci rozhodované pátým senátem domáhal aplikace pozdější příznivější úpravy s poukazem na čl. 40 odst. 6 Listiny. Pátý senát tuto argumentaci

odmítl s tím, že sporný doměrek je stále daní, nikoli trestem. Závěrem pátý senát nad rámec uvedl, že *„daňové zákony, konkrétně daňový řád obsahuje celou řadu „sankčních" ustanovení, např. § 251 - penále, § 252 - úrok z prodlení či § 250 - pokuta za opožděné tvrzení daně. Jakkoli veškerá tato ustanovení ve své podstatě postihují daňový subjekt nad rámec jeho zákonné daňové povinnosti, tj. nad rámec výše daně, kterou byl povinen v souladu s hmotněprávními předpisy do veřejného rozpočtu odvést, a ukládají mu zaplatit v důsledku jednotlivých porušení daňových zákonů fakticky více, nelze takto zákonem konstruovanou povinnost považovat za sankci ve smyslu správního trestání, ale jedná se o příslušenství daně, které podléhá stejnému daňovému režimu jako samotná daň (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). Argumentoval-li krajský soud judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se pravidel správního trestání, činil tak zcela nepřípadně."* (Zvýraznění v citovaném textu bylo doplněno).

IV.
Vyjádření účastníků k postoupení věci rozšířenému senátu
a) vyjádření stěžovatele

[21] Stěžovatel ve svém vyjádření k postoupení věci rozšířenému senátu, které soudu doručil dne 22. 10. 2015, uvedl, že v případě penále podle § 251 daňového řádu i § 37b zákona o správě daní a poplatků se nejedná o sankci ve smyslu správního trestání, ale o příslušenství daně (§ 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). Smyslem penále podle § 251 daňového řádu je peněžitá sankce za administrativní delikt spočívající v tom, že bylo správcem daně doměřeno z moci úřední na základě kontrolních mechanismů správce daně, jež jsou jím právě iniciované (daňová kontrola). Z pohledu teorie práva se tedy jedná o sankci při naplnění dispozice § 251 daňového řádu, která stíhá následek nesplnění daňové procesní povinnosti daňového subjektu daň tvrdit ve správné výši, na základě čehož musí správce daně přistoupit k doměření daně z moci úřední dle základních zásad správy daní. Penále tak nepostihuje nepodání daňového tvrzení (např. řádného daňového přiznání) či nesprávné tvrzení před vyměřením daně. Je třeba zasadit penále do kontextu celého systému daňového řádu, který jinak akcentuje stanovení daně na základě tvrzení daňového subjektu a unesení břemene tvrzení i břemene důkazního (viz např. postup podle § 145 daňového řádu). Již zde je patrný velký rozdíl oproti skutkové podstatě daňových trestných činů, typicky trestného činu zkrácení daně. Penále dopadá nikoliv jen na případné pachatele tohoto trestného činu, ale též i na všechny ostatní daňové subjekty, jež naplní podmínky pro jeho uložení.

[22] Ani z pohledu procesního nelze vůbec trestní obvinění či správní delikt srovnávat s uložením penále. O uložení penále se nevede žádné samostatné řízení, je uloženo (deklaratorně rozhodnuto) v rámci dodatečného platebního výměru společně s daňovou povinností samotnou jako „prostý" aritmetický koeficient doměřené daně z moci úřední. Zcela je při jeho rozhodování vyloučena správní úvaha o jeho výši či o tom, zda má být vůbec uloženo, neboť se jedná o sankci za administrativní delikt vyplývající přímo ze zákona. Funkcí penále podle § 251 daňového řádu je tak zejména paušalizovaná náhrada újmy za to, že daňový subjekt nesplnil svou povinnost tvrzení a správce daně jako státní orgán musel z úřední povinnosti zahájit daňovou kontrolu jakožto jeden z nejsložitějších a nejformalizovanějších postupů při správě daní za plného respektování práv daňového subjektu. Nesplnění povinnosti unést břemeno tvrzení, tedy v podstatě i porušení zásady spolupráce osoby zúčastněné na správě daní se správcem daně, je tedy předpokladem pro uložení penále podle § 251 daňového řádu. Zcela jistě má penále i funkci preventivně-motivační ve smyslu donucení daňového subjektu ke spolupráci v obecném pojetí, v jednotlivých případech je možné stejného cíle z hlediska vedeného řízení dosáhnout např. uložením pořádkové pokuty.

[23] Penále nelze srovnávat s pokutou ve smyslu správního trestání nebo peněžitým trestem v rámci trestního práva tak, jak to učinil čtvrtý senát, jelikož její ukládání podléhá správnímu uvážení, jehož zákonnost následně podléhá přezkumu i správních soudů. Penále je naproti tomu

sankcí ze zákona, jejíž povahu by bylo možné zkoumat pouze z pohledu její ústavnosti, tedy posouzením ústavnosti právního předpisu upravujícího penále. Při splnění zákonných podmínek se penále ukládá ex lege a je navázáno na rozhodnutí o doměření daně. Penále tak není sankcí za přestupek či daňový delikt ve smyslu Engelových kritérií zavedených Evropským soudem pro lidská práva, ale obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, tedy jde o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a má povahu deliktu platebního.

[24] Stěžovatel dále uvedl, že trestní sankce mají zcela jinou povahu a účel. Zatímco v případě penále slouží jeho ukládání společně s doměřením daně jako sankce související s kontrolními mechanismy správce daně, když se jedná v podstatě o sankci za nesprávné tvrzení, pak v případě trestního postihu se musí jednat o úmyslné protiprávní jednání, jehož znaky (skutková podstata) jsou vymezeny v trestním zákoně a musí dosahovat určité intenzity (např. výše zkrácené daně), musí taktéž dosahovat určité míry společenské škodlivosti (jež jsou v rámci trestního řízení předmětem úvahy orgánů činných v trestním řízení). Zdaleka ne každé jednání mající svůj původ v daňovém řízení může být předmětem řízení trestního. Stěžovatel v tomto směru odkázal na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014, jež nehledí na penále jako na trestní obvinění či správní delikt, a vylučuje tak dvojí postih porušením zásady ne bis in idem.

[25] Penále chápané jako sankce za nesplnění povinnosti daňového subjektu procesní povahy, nikoliv jako přestupek či jiný správní (daňový) delikt odráží i institut prominutí penále podle § 259a daňového řádu s účinností od 1. 1. 2015. Správce daně tak může na základě žádosti daňového subjektu podle rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední prominout až 75 % penále. Vzhledem k tomu, že se při promíjení penále posuzuje pouze rozsah součinnosti, lze dovodit, že deklaratorní rozhodnutí o uložení penále nemá za cíl trestat daňový subjekt za samotné doměření daně, ale za to, že správce daně vůbec musel sáhnout k náročnému institutu daňové kontroly, a to pouze z důvodu nesplnění povinnosti procesní povahy. Ustanovení § 251 daňového řádu má tedy sankcionovat neplnění zásady spolupráce ze strany daňového subjektu.

[26] Již ze znění přechodného ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu vyplývá, že zákonodárce měl při stanovení přechodných pravidel týkajících se penále podle zákona o správě daní a poplatků a podle daňového řádu jednoznačně v úmyslu zachovat režim stávajícího ukládání penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků na případy, pokud plynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí daňového řádu. Pokud by se měl aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny, § 264 odst. 13 daňového řádu by zcela postrádal svůj smysl. Podle stěžovatele by ústavnost určitého ustanovení měl zkoumat Ústavní soud, jenž v nedávné době posuzoval ústavnost i jiných přechodných ustanovení daňového řádu.

b) replika žalobce

[27] Žalobce podal k vyjádření stěžovatele repliku. Za významné považuje, že v posuzované věci bylo penále předepsáno za velmi specifických okolností. Především jeho výše při snižování daňové ztráty byla naprosto neproporcionální s ohledem na způsobený delikt. Zákonodárce si byl této skutečnosti zřejmě dobře vědom, a proto v novém daňovém řádu snížil penále ve stejné situaci na jednu pětinu původní výše. Žalobci nebyla poskytnuta žádná možnost moderace, protože ta existovala pouze pro penále předepsané před účinností nového daňového řádu podle předchozího zákona o správě daní a poplatků. Penále tedy bylo předepsáno podle staré právní úpravy v pětinásobné výši oproti úpravě nové, ale bez možnosti použít moderační postupy, které stará úprava obsahovala, ale nová již nepřevzala.

[28] Penále nemělo v případě žalobce reparační charakter, neboť v dané věci nedošlo vůbec ke zkrácení státního rozpočtu. Byla mu vyměřena daňová ztráta, kterou nemohl následně vyčerpat. Penále zde mělo jednoznačně odstrašující a represivní účinek. Penále ve výši 2.523.321 Kč, resp. následně dalších 4.744.203 Kč v identickém řízení v jiné věci (sp. zn. 2 Afs 147/2014) tak není v souladu s elementárními principy spravedlnosti.

[29] Žalobce v replice dále nesouhlasil s argumentem stěžovatele, že se v dané věci neuplatní tzv. Engelova či Bendenounova kritéria, protože penále vzniká automaticky ze zákona. Tento argument nepovažuje za rozhodný pro posouzení, zda je možné sankci uloženou žalobci podřadit pod pojem trestního obvinění dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Kdyby tomu tak bylo, zákonodárce by mohl normativně zakotvovat sankce přímo ze zákona, aby se vyhnul dopadům Úmluvy. Žalobce naznačuje, že stěžovatel brojí proti hypotetickým dopadům rozhodnutí v dané věci na zásadu *ne bis in idem* v trestním právu, jak naznačilo např. usnesení Obvodního soudu pro Prahu 4 ve věci sp. zn. 6 T 145/2014 (jde o rozhodnutí ze dne 10. 6. 2015 o zastavení trestního stíhání obviněného pro trestný čin zkrácení daně pro překážku věci rozhodnuté a tudíž zákaz dalšího stíhání a trestání téhož obviněného pro týž skutek – poznámka soudu). Tato otázka dle žalobce není v projednávané věci důležitá. Penále bylo totiž předepsáno za velmi ojedinělého stavu přechodu mezi starou a novou úpravou. Dodal ovšem v závěru své repliky, že identická otázka vztahu mezi daňovým a trestním právem byla v mezidobí ESLP opakovaně vyřešena.

V.
Pravomoc rozšířeného senátu

[30] Rozšířený senát se nejprve zabýval otázkou, zda je dána jeho pravomoc ve věci rozhodovat. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s. platí, že dospěje-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

[31] V usnesení, kterým čtvrtý senát postoupil věc rozšířenému senátu, je nastolena sporná právní otázka, zda má penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 daňového řádu povahu trestu, na nějž je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy.

[32] Z výše uvedené rozhodovací praxe je zřejmé, že senáty Nejvyššího správního soudu dosud vycházely ze závěru, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, a tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného. Názor čtvrtého senátu se od této rozhodovací praxe odlišuje. Judikatura tříčlenných senátů Nejvyššího správního soudu dosud na jednotlivá rozhodnutí ESLP nereagovala, resp. vyvinula se jiným směrem; rozšířený senát zde tedy vyjasňuje použitelnost evropské judikatury a její vliv na další rozhodovací praxi. Neuplatní se proto závěry o (ne)vázanosti tříčlenných senátů závaznými právními názory vyslovenými v předešlých rozhodnutích soudu a o možnosti rozhodovat přímo s odkazem mj. na judikaturu ESLP (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Pravomoc rozšířeného senátu ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s. je dána.

VI.
Právní posouzení rozšířeným senátem

a) relevantní právní úprava a teoretická východiska

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

splatnosti. Podle odst. 2 citovaného ustanovení se penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

[34] Podle odst. 3 tamtéž se z daně, doměřené podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka, vypočte penále podle odstavce 2 poloviční sazbou. Tato sazba 0,05 % penále z rozdílu mezi daní dosud nepravomocně vyměřenou a vyšší daní vyměřenou v odvolacím řízení proti tomuto vyměření, se uplatní také v případech, kdy k tomuto rozdílu došlo v důsledku vyhovění návrhu daňového subjektu v odvolacím řízení. Poloviční sazba penále se uplatní také v případech, kdy plátce daně vybírané srážkou nesprávně sraženou a odvedenou daň nebo zálohu na ni srazí a odvede podle vlastního zjištění dodatečně ve správné výši a o této skutečnosti vyrozumí současně správce daně. Bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně, penále se vypočte podle odstavce 2 dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %. Penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

[35] Podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 vznikla daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

a) 20 %, je-li daň zvyšována,
b) 20 %, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo
c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.

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

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

[37] Přechodné ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu stanoví, že uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona (1. 1. 2011), uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.

[38] Článek 6 odst. 1 věty první Úmluvy stanoví, že každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu.

[39] Na to navazuje čl. 7 odst. 1 Úmluvy, podle něhož nikdo nesmí být odsouzen za jednání nebo opomenutí, které v době, kdy bylo spácháno, nebylo podle vnitrostátního nebo mezinárodního práva trestným činem. Rovněž nesmí být uložen trest přísnější, než jaký bylo možno uložit v době spáchání trestného činu.

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

[41] Povaha penále se v předpisech daňového práva vyvíjela v souvislosti se změnami aplikované právní úpravy. Do 31. 12. 2006 byl upraven institut penále v § 63 zákona o správě daní a poplatků. Ze znění citovaného ustanovení je patrné, že se vzhledem k současnému právnímu rozdělení sankčních institutů jednalo o kombinaci penále (roční úrok dosahoval v některých případech výše až 73 % p. a. za prvních 500 dnů prodlení) a úroku z prodlení (penále se počítalo za každý den prodlení a po 500 dnech se určovalo výpočtem z diskontní sazby České národní banky; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, č. 1889/2009 Sb. NSS).

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

[43] Oba v právu se tradičně vyskytující instituty pouze s nepatrnými změnami převzal nový daňový řád, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011. V důvodové zprávě navrhovatel zákona uvedl, že penále (§ 251 daňového řádu) je „[…] *obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu platebního deliktu*“. Naproti tomu úrok z prodlení (§ 252 tamtéž) byl charakterizován jako „[…] *ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou*“.

[44] Rozšířený senát předně uvádí, že v dalších úvahách o povaze penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků nelze vycházet výhradně z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 27/2011 - 68. Předmětem tehdejšího sporu bylo především vyjasnění povinnosti daňového subjektu uvádět do daňového přiznání správné údaje a posouzení souladu uvedeného ustanovení s ústavním pořádkem. Uvedený rozsudek vypořádával pouze obecně stanovenou námitku ohledně povinnosti posuzovat materiální stránku jednání při stanovení penále podle § 37b zákona o správě daní, a to tak, že toto ustanovení neupravuje správní delikt. Odkázal na citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, v němž ovšem soud necílil na projednávanou věc, neboť vykládal povahu penále v § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006. Obdobně v usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 3803/11, se Ústavní soud stejně jako předtím Nejvyšší správní soud pouze stručně vyjádřil k ústavní konformitě úpravy obsažené v § 37b zákona o správě daní a poplatků a k tomu, že se nejedná o správní delikt, na nějž mají být aplikovány obecné zásady trestního práva (v konkrétním případě posouzení společenské nebezpečnosti jednání žalobce). Rozšířený senát se proto pro posouzení předloženého případu musí především podrobněji zabývat povahou penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive tím, zda se jedná o „trest“ ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a čl. 7 Úmluvy.

[45] Hledání odpovědi na otázku povahy penále nespočívá pouze ve výkladu zažitého pojmosloví či ve formálním označení institutu. Hlavním kritériem pro kvalifikaci penále je jeho materiální povaha a faktický, nikoli pouze deklarovaný účel. Dále je nutné reflektovat i změny právní úpravy, které mohou dát starým pojmům nový obsah. Samotná polemika bez

kvalifikovaného materiálního hodnocení, zda má určitý institut povahu trestu ve smyslu výše citovaných článků Listiny a Úmluvy, proto není dostatečná. V širším slova smyslu je totiž sankcí ve smyslu konstrukce právních pravidel jakýkoli negativní následek spojený s porušením primární povinnosti perfektní právní normy; „[t]*radičně se za skladebné prvky právní normy považují hypotéza, tj. podmiňující skutková část, dispozice, tj. normativní část, která vyjadřuje, co má být, nastane-li hypotéza, a sankce, tj. další normativní část, která vyjadřuje, co má být, nastane-li hypotéza a nebude-li splněna dispozice*“ (Knapp, V.: Teorie práva, 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 155). Při výkladu finančních institutů bez materiálního posouzení jejich povahy a účelu by tak mohl být *ad absurdum* považován za trestní sankci i úrok z prodlení, ačkoli jeho ekonomický účel nemá zjevně povahu trestu (pokud ovšem není jeho výše přemrštěná).

b) judikatura ESLP

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

[47] V případu *Jussila proti Finsku* stěžovatelka pochybila při odvodu daně z přidané hodnoty a na základě provedené kontroly jí daňový úřad mimo jiné uložil penále ve výši 10 % doměřené daně (konkrétně šlo o částku v přepočtu ve výši 309 EUR). Stěžovatelka ve své stížnosti namítala nespravedlivý průběh následného soudního řízení, protože soud nenařídil jednání. Při posuzování, zda je možné podřadit finanční sankci uloženou stěžovatelce pod oblast trestních obvinění v čl. 6 odst. 1 Úmluvy, vycházel ESLP z tzv. Engelových kritérií (srov. rozhodnutí *Engel a ostatní proti Nizozemí* ze dne 8. 6. 1976, stížnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72; k aplikaci Engelových kritérií srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, č. j. 4 As 2/2005 - 62, č. 847/2006 Sb. NSS, nebo nedávné usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 6 As 114/2014 - 55). Pro aplikovatelnost kategorie trestních obvinění je tak rozhodné: (i) posouzení příslušnosti sankce k určitému právnímu odvětví, (ii) analýza povahy porušení práva, za něž je sankce ukládána, a (iii) zhodnocení stupně přísnosti sankce. První kritérium je pouze výchozím bodem úvah a samo o sobě bez spojení se zbývajícími nemá význam. Druhá dvě kritéria jsou alternativní; tj. stačí naplnění jednoho z nich pro podřazení případu pod čl. 6 Úmluvy, ale na druhou stranu tento závěr nevylučuje hodnocení obou kritérií ve vzájemné souvislosti. Evropský soud pro lidská práva zde rovněž poukázal na jiný případ, v němž vycházel z tzv. *Bendenounových* kritérií (srov. rozsudek ESLP citovaný výše), která bylo možné interpretačně použít při posuzování druhého a třetího z *Engelových kritérií.*

Ta spočívala v tom, že (i) právem vymezená sankce mohla dopadnout na všechny obyvatele v postavení daňových poplatníků, (ii) účelem sankce nebyla peněžní kompenzace škody, ale především odstrašující trest k odvrácení recidivy, (iii) sankce byla uložena jako trest s odstrašujícím a represivním účinkem a (iv) uložená sankce byla podstatná. Dále se ale soud přiklonil k názoru, že malá závažnost sankce a zařazení sankce do systému finančního práva nemohou být samy důvodem pro jejich vyloučení z rozsahu čl. 6 Úmluvy, pokud ostatní kritéria svědčí pro klasifikaci penále jako trestního obvinění, resp. trestu.

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

[49] Nejnověji své dřívější závěry ohledně trestní povahy daňového penále zopakoval Evropský soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Dev proti Švédsku*, stížnost č. 7356/10. V tomto případě stěžovatelka ve svém daňovém přiznání nepřiznala všechny své příjmy, a navíc tak neučinila správným způsobem. Finanční úřad proto prověřil její příjmy za rok 2002 a uložil jí zdanit nepřiznané příjmy a dále zvýšil její povinnost plátce DPH za rok 2002. Jelikož informace, které stěžovatelka ve svém daňovém přiznání uvedla, nebyly správné a finanční úřad v rámci své diskreční pravomoci musel provést revizi s ohledem na chybné účetnictví stěžovatelky, uložil jí také daňové penále ve výši 40 %, resp. 20 % ze zvýšené daně z příjmu a z DPH. Rozhodnutí finančního úřadu bylo potvrzeno správními soudy a stěžovatelčino dovolání švédský Nejvyšší správní soud dne 20. 10. 2009 odmítl. Proti stěžovatelce bylo v souvislosti s výše popsaným jednáním zahájeno také trestní řízení týkající se jednak trestného činu zkrácení daně a jednak účetního trestného činu. Trestní soud rozhodnutím, které nabylo právní moci dne 8. 1. 2009, stěžovatelku pro vážné nedostatky ve vedení účetnictví uznal vinnou z účetního trestného činu, současně ji však zprostil obvinění z trestného činu zkrácení daně. Dospěl totiž k závěru, že nelze vyloučit, že stěžovatelka skutečně nevěděla, že její daňové přiznání obsahovalo nesprávné informace, jelikož se ve vedení podnikání plně spoléhala na svého manžela a jejich společného účetního.

[50] Evropský soud v posuzované věci předně konstatoval, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy a řízení týkající se daňového penále tak mělo trestní povahu. Ve vztahu k daňovému trestnému činu soud uvedl, že uložení daňového penále bylo založeno na tomtéž jednání, tedy nepřiznání příjmů z podnikání a DPH. Daňové řízení a trestní řízení se vztahovalo ke stejnému časovému období a stejnému obnosu daní. Situace byla nicméně odlišná ve vztahu k účetnímu trestnému činu, neboť povinnost podnikatele uvést správné informace v účetnictví je povinností *per se*, která není závislá na tom, zda je účetnictví (také) použito jako materiál pro určení daňové povinnosti (v této souvislosti srov. např. rozhodnutí ESLP ze dne 27. 1. 2009, *Carlberg proti Švédsku*, stížnost č. 9631/04).

[51] Podání nesprávných či nedostatečných podkladů o účetnictví finančnímu úřadu na podporu tvrzení uvedených v daňovém přiznání a neschopnost stěžovatelky poskytnout tomuto úřadu další důvěryhodnou dokumentaci, na níž by úřad mohl založit své posouzení, podle ESLP představovaly v daňovém řízení důležité dodatečné skutečnosti, které nehrály žádnou roli v jejím odsouzení v trestním řízení pro nedostatky ve vedení účetnictví. Stíhání stěžovatelky a odsouzení pro účetní trestný čin proto nevykazovalo rozpor s čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě.

[52] Ohledně daňového trestného činu však ESLP uvedl, že ačkoliv současné či postupné vedení daňového řízení a trestního řízení samo o sobě není v rozporu s čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě (nezakládá překážku litispendence), porušení tohoto ustanovení nastane, pokud druhý soubor řízení pokračuje poté, co byl první soubor řízení již ukončen vydáním konečného rozhodnutí ve věci. Jelikož ve věci *Lucky Dev* daňové řízení nebylo zastaveno a daňové penále nebylo zrušeno poté, co došlo k ukončení trestního řízení (daňové řízení před správními soudy naopak pokračovalo dalších devět měsíců), Evropský soud pro lidská práva uzavřel, že stěžovatelka byla stíhána pro čin, pro nějž již byla s konečnou platností zproštěna obžaloby.

[53] Ke stejnému závěru soud dospěl rovněž v rozsudku ze dne 20. 5. 2014, *Nykänen proti Finsku*, stížnost č. 11828/11. V tomto případě byla stěžovateli na základě daňové kontroly v roce 2005 dodatečně vyměřena daň z vyplacených, avšak nepřiznaných dividend a předepsáno penále. Později, v roce 2008, byl za stejné jednání kvalifikované jako trestný čin zkrácení daně odsouzen k peněžitému trestu a nepodmíněnému trestu odnětí svobody. K povaze penále zde ESLP odkázal na svou předešlou judikaturu (zejména věc *Jussila proti Finsku)* a znovu zdůraznil, že byť není daňové penále ve vnitrostátním právu klasifikováno jako trest ve smyslu trestního práva, jeho uložení má trestní povahu, protože jeho účelem není náhrada zkrácené daně, ale potrestání dané osoby s cílem odradit ji od dalšího podobného jednání v budoucnu. Ani relativní mírnost penále v dané věci (1.700 EUR) nezpůsobí, že by uložení penále nemělo být považováno za trest ve smyslu čl. 6 a čl. 7 Úmluvy.

c) aplikace evropské judikatury na projednávaný případ

[54] Rozšířený senát tedy při hodnocení povahy penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků aplikoval výše uvedené závěry vyplývající z judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Ačkoli z hlediska systematiky českého právního řádu patří toto ustanovení do odvětví daňového a nikoli trestního práva, není tato skutečnost sama o sobě rozhodná pro další posouzení. Stejně jako doktrinální či legislativní zařazení přestupků a jiných správních deliktů do práva správního.

[55] Rozšířený senát se proto zabýval povahou porušení práva, za které je sankce ukládána (druhé z Engelových kritérií). Penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků je jednorázovou sankcí stanovovanou ze zákona ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty. Jeho předepsání nepodléhá správnímu uvážení správce daně a stanovení povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru je tak „automatické“ v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 37b odst. 1. Z hlediska osobního rozsahu je penále institutem se všeobecnou platností; může se uplatnit prakticky u všech daňových subjektů, tedy u širokého okruhu osob. V tomto kroku bylo třeba rovněž posoudit účel penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků (cíl sankce).

[56] Soud zkoumal možné funkce penále jako sankce za platební delikt (tj. represivní) nebo paušalizované náhrady újmy, případně kombinace obojího. Institut prvně analyzoval pohledem jazykového a systematického výkladu. Již samotný výraz penále je spojen s trestáním (srov. latinské slovo *poena*, trest). To by však nemuselo být samo o sobě ještě rozhodné. Charakter

sankce se totiž nevyjevuje jejím typickým pojmenováním, stejně jako nemizí užitím pojmu, který v právu mívá pravidelně jiný význam. Penále je nutné posuzovat v rámci celého systému sankcí zákona o správě daní a poplatků, resp. nyní daňového řádu, a porovnávat je zvláště s úrokem z prodlení.

[57] Procentní sazba úroku z prodlení by se měla odvíjet od repo sazby České národní banky, plynutím času jeho celková výše narůstá. Způsob vymezení tak reflektuje jak aktuální „cenu peněz“ při pozdní platbě, tak délku prodlení. Tyto parametry úroku z prodlení by měly být zachovány, aby se neztratil jeho základní ekonomický smysl. Jinak řečeno, i úrok z prodlení by v případě přemrštěné výše mohl charakter sankce nabýt. Naproti tomu sazba penále je stanovena fixní neměnnou procentní částkou a není závislá na čase. Jde o jednorázový „trest“ za porušení povinnosti daňového subjektu uvést v daňovém přiznání údaje odpovídající skutečnosti.

[58] Důležitým rozlišovacím kritériem je dále skutečnost, že úrok z prodlení vzniká v každém případě opožděné platby; penále oproti tomu vzniká jen u těch nesprávně tvrzených daní, které správce daně zjistil vlastní činností – daňovému subjektu je poskytnuta možnost se penále vyhnout, pokud sám případná pochybení dodatečně opraví. Penále může v některých případech být aplikováno dokonce i tehdy, pokud veřejným rozpočtům vůbec žádná újma nevznikla. Tak tomu bylo i v případě žalobce, který (i po zrušení daňové ztráty) neměl povinnost platit žádnou daň, a nevznikla tedy žádná škoda, kterou by bylo nutno kompenzovat.

[59] Vychází-li rozšířený senát z výše uvedeného rozboru, nelze se ztotožnit s názorem, že funkcí penále je paušalizovaná náhrada eventuální újmy za nezaplacení daně řádně a včas. Nebyla-li daň zaplacena řádně a včas, je ekonomická újma vznikající takto veřejným rozpočtům plně kompenzována úrokem z prodlení. Penále slouží jako odstrašení případných pokusů daňových subjektů snížit si daň uvedením nesprávných údajů v daňovém tvrzení. Výše uvedené tedy svědčí ve prospěch pojetí penále jako „trestní“ sankce. Pokud stěžovatel namítá, že penále má i motivační funkci, není tento názor v rozporu s jeho sankční povahou. Takto se dá v teoreticko-právním pojetí nahlížet na většinu právních norem, které kromě hypotézy a dispozice mají i svou sankci. Každá sankce, resp. hrozba jejího uložení totiž slouží jako negativní motivace k tomu, aby příslušné subjekty byly odstrašeny od porušování primární povinnosti. V trestním právu k tomu lze srovnat např. funkce trestu jakožto individuální a generální prevence páchání trestných činů.

[60] Při přezkumu penále z hlediska závažnosti sankce (třetí kritérium) rozšířený senát uvážil, že se jedná fakticky o peněžitou pokutu zasahující do majetku daňového subjektu a tedy vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě. Sazba penále podle § 37b odst. 1 písm. c) byla stanovena při snižování daňové ztráty ve výši 5 % a v ostatních případech byla sazba ve výši 20 %. Penále nemá žádnou horní hranici, a může tak v závislosti na výši „neuznané“ daňové ztráty dosáhnout vysokých finančních částek. V případě posuzované věci šlo o 2.523.321 Kč, což považuje rozšířený senát za citelnou újmu. Správce daně neměl správní uvážení k jeho snížení a v nyní posuzovaném případě navíc v důsledku aplikace § 37b zákona o správě daní a poplatků společně s daňovým řádem neexistovaly v rozhodném období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2014 efektivní moderační postupy, které by umožňovaly výši penále snížit (srov. dříve § 55a zákona o správě daní a poplatků a vyhlášku č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně a nyní § 259a daňového řádu – vložen až s účinností od 1. 1. 2015 zákonem č. 458/2011 Sb.).

[61] Podpůrným argumentem pro posouzení povahy penále může být i jeho systematické zařazení mezi jiné daňové sankce (srov. § 37 zákona o správě daní a poplatků upravující pokuty

a § 37a o blokovém řízení; k právnímu stavu po 1. 1. 2011 srov. část čtvrtou daňového řádu: „Následky porušení povinností při správě daní“). Důvodová zpráva k zákonu č. 230/2006 Sb. neobsahuje důvody pro zavedení § 37b zákona o správě daní a poplatků, protože zákon jednak nekoncepčně měnil celou řadu nesourodých zákonů a nová úprava penále byla do zákona začleněna až v průběhu projednávání zákona v Poslanecké sněmovně. Nelze tak objektivně ověřit úmysl historického zákonodárce při změně institutu penále citovaným zákonem. Prakticky doslovným převzetím úpravy penále a úroku z prodlení do daňového řádu ale zákonodárce vyjádřil svoji vůli zachovat tyto instituty vedle sebe. V důvodové zprávě k daňovému řádu zcela jasně vymezil účel penále jako obligatorní sankci za porušení povinnosti tvrzení, rozdílně pak účel úroku z prodlení jako ekonomickou náhradu za nedoplatky peněžních prostředků na daních. Pokud se nezměnila právní úprava a zůstal zachován obsah institutů, lze usoudit, že byl stejný i jejich účel v původním předpisu; roli přitom nehraje změna slovesa *„vyrozumí“* v § 37b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků na *„rozhodne“* v § 251 odst. 3 daňového řádu, protože materiálně se tato obměna nijak nepromítne do obsahu práv a povinností daňových subjektů, naznačuje toliko procesní způsob výkonu stanovené pravomoci správcem daně.

[62] Pokud stěžovatel namítal ve svém posledním vyjádření, že dodatečný platební výměr na daň č. j. 39641/10/129970402319 byl vydán dne 7. 10. 2010, a žalobce tak mohl využít moderačních postupů (§ 55a, § 60, § 65 zákona o správě daní a poplatků), nelze se s tímto tvrzením ztotožnit. Stěžovatel se zjevně mýlí. Soudu je z úřední činnosti známo, že citovaný platební výměr se týká jiné věci, aktuálně vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 147/2014 na podkladu kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2014, č. j. 55 Af 44/2012 - 55. Předmětem věci posuzované rozšířeným senátem je ovšem rozsudek téhož soudu uvedený v záhlaví tohoto usnesení rozšířeného senátu. Jím krajský soud přezkoumával rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9549/12-1200-400604, a k němu příslušný platební výměr Finančního úřadu v Ostrově ze dne 14. 9. 2012, č. j. 61491/12/129970402669. Daňový řád nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011, obě rozhodnutí byla vydána za účinnosti nové právní úpravy. Žalobce proto nemohl postupů, na které stěžovatel poukazuje, využít.

[63] Přestože je tedy penále ve smyslu § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive § 251 odst. 1 daňového řádu, institutem daňového práva, je třeba na základě analýzy judikatury Evropského soudu pro lidská práva a při zohlednění zásady demokratického právního státu založeného na úctě k základním právům a svobodám a plnícího své mezinárodní závazky (čl. 1 Ústavy) uzavřít, že se jedná o trest *sui generis*. Argument systematikou právního řádu, resp. jeho oborovým členěním, nabízející odlišení „trestních“ a „administrativních“ deliktů a sankcí za ně stanovených, včetně odlišností jejich ukládání, nemůže ve světle naplnění ostatních kritérií obstát. Stejně tak argument „automatikou ukládání“ správcem daně přímo ze zákona s vyloučením jakékoliv správní úvahy o tom, zda, případně v jaké výši penále stanovit, navíc bez předchozího řízení. Přitakat této argumentaci by v podstatě znamenalo v případě takto zvoleného legislativního řešení vyhnout se dosahu Úmluvy, ať už jejích hmotněprávních či procesních kautel (trest, trestní obvinění, spravedlivý proces…). Závěry vyslovené v tomto směru v aktuální literatuře založené na odmítnutí rozsudku ESLP ve věci *Lucky Dev proti Švédsku* jako nepřesného a nesprávného (srov. Radvan, M., Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, Státní zastupitelství, č. 4/2015, s. 20 a násl.), jsou proto nepřesvědčivé.

[64] Rozšířený senát na základě všech výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 je oproti úpravě penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 nutno nahlížet jako na sankci. Ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy. Je třeba odmítnout i argument

stěžovatele, že zákon penále jako trest výslovně neoznačuje, nýbrž je systematicky považuje pouze za *příslušenství daně*. Jakkoliv se jedná o zákonný pojem užívaný původně jak zákonem o správě daní a poplatků (srov. § 58), tak nyní daňovým řádem (srov. § 2 odst. 5), jde o vymezení předmětu správy daní, se zdůrazněním, že zde vyjmenované instituty (kromě penále dále úroky a pokuty, nikoliv už náklady řízení) sledují osud daně. To je však kontext procesní, vymezující správci daně rozsah jeho působnosti, bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (blíže srov. nález ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.).

[65] Právní nauka v oblasti správního trestání rozlišuje mezi přestupky, disciplinárními delikty, pořádkovými delikty a správními delikty fyzických, právnických osob a podnikatelů (správní delikty v užším smyslu), srov. např. Hendrych, D., Správní právo. Obecná část. 7. vydání. Praha: C. H. Beck 2009, s. 454. Vedle těchto kategorií se do oblasti správního trestání v nejširším smyslu řadí i tzv. platební delikty (srov. aktuálně např. vládní návrh zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, str. 14, sněmovní tisk č. 555, dostupný na www.psp.cz). V nich mohou být dále rozlišovány delikty na úseku placení daní a delikty při správě daní obecně. K platebním deliktům je řazena celá skupina různých odpovědnostních institutů upravených předpisy daňového a finančního práva, mezi jinými též penále (§ 251 daňového řádu). Platební delikty se v řadě ohledů odlišují od kategorie jiných správních deliktů, proto na ně nelze paušálně aplikovat zásady, které vzhledem k chybějící kodifikaci správního trestání dovodily správní soudy a Ústavní soud především pomocí analogie z oblasti trestního práva hmotného (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2005, č. j. 5 A 164/2002 - 44, č. 832/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135, č. 1338/2007 Sb. NSS).

[66] Povaha konkrétního platebního deliktu nemusí umožňovat zohlednění některé ze zásad dovozených pro oblast správních deliktů. Tak tomu je rovněž v případě platebních deliktů, kde zákonná konstrukce předpokládá „automatické“ uvalení sankce za porušení konkrétní povinnosti daňového subjektu na úseku správy daní. Správce daně zde nemá žádnou diskreci při aplikaci ustanovení upravujícího takovou sankci, jako právě u penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive § 251 daňového řádu. V takovém případě z povahy věci vyplývá, že nelze aplikovat obvyklá kritéria při trestání jako je povaha a závažnost činu, poměry delikventa či možnosti jeho nápravy, jak bylo judikaturou dovozeno pro oblast přestupků a jiných správních deliktů. K tomuto závěru ostatně Nejvyšší správní soud dospěl již ve svém shora citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 27/2011. Naopak i na platební delikty, které splňují shora předestřené požadavky vyplývající především z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, což je právě případ penále ve smyslu právní úpravy účinné od 1. 1. 2007, je nutné základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny důsledně aplikovat. Rozšířený senát však poznamenává, že tyto garance se nevztahují ani na úrok z prodlení, ani na samotnou vyměřenou či doměřenou daň, korespondují-li svým podstatným účelům.

[67] Stěžovatel konečně argumentuje rovněž usnesením Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2014, sp. zn. 5 Tdo 749/2014, které nehledí na penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků jako na „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 Úmluvy, a vylučuje tak v případě souběhu daňového penále a trestní sankce porušení zásady *ne bis in idem*. K této argumentaci rozšířený senát zdůrazňuje, že citované usnesení Nejvyššího soudu předcházelo klíčovému rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Lucky Dev proti Švédsku*, jenž byl vydán dne 27. 11. 2014 (taktéž výše zmíněný rozsudek ESLP ve věci *Nykänen proti Finsku* se stal konečným až dne 20. 8. 2014). Z tohoto důvodu je zjevné, že Nejvyšší soud závěry ESLP ve věci *Lucky Dev* nemohl ve svém usnesení ze dne 2. 7. 2014 zohlednit. Reflektoval je však alespoň literárně později (v této souvislosti srov. komentář publikovaný ve Výběru důležitých rozhodnutí Evropského

soudu pro lidská práva pro justiční praxi z pohledu Nejvyššího soudu č. 2/2015, jenž tvoří přílohu Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu, v němž bylo naznačeno, že rozsudek ve věci *Lucky Dev* zřejmě povede i ke změně judikatury ohledně povahy daňového penále a možného porušení zásady *ne bis in idem*; viz Šámal, P. *Věc Lucky Dev proti Švédsku*, str. 26 - 27).

[68] Rozšířený senát si je vědom souvislosti závěru, který nyní činí v této věci, s otázkou dvojího postihu téže osoby pro týž skutek, resp. ústavního zákazu takového postupu (srov. čl. 40 odst. 5 Listiny a čl. 4 Dodatkového protokolu č. 7 k Úmluvě). Ostatně i Evropský soud pro lidská práva vyslovil své zásadní postuláty o trestní povaze daňového penále jakožto předpoklad nutný pro odpověď na otázky další, vzniklé na půdorysu projednávaných věcí, které se týkaly současně či postupně vedených daňových a trestních řízení. Tato otázka však přesahuje skutkový i právní rámec řešeného případu a odpověď na ni by mohla znamenat překročení pravomoci rozšířeného senátu ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s. a v konečném důsledku i porušení ústavního principu formulovaného v čl. 38 odst. 2 Listiny, tedy že nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci. Ani rozšířený senát nemůže odpovídat na abstraktní otázky, i kdyby mu snad byly položeny, bez náležitého ukotvení ke skutkovým a právním okolnostem konkrétního předloženého případu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006 - 86, č. 1762/2009 Sb. NSS).

VII.
Shrnutí a závěr

[69] Rozšířený senát tedy uzavírá, že penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu, a je proto třeba na ně aplikovat čl. 6 a 7 Úmluvy, jakož i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.

[70] Předmětem rozhodování rozšířeného senátu byla pouze dílčí právní otázka, která mohla být posouzena samostatně. Rozšířený senát po jejím zodpovězení podle § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc čtvrtému senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 24. listopadu 2015

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu