

375**N Á L E Z****Ústavního soudu****Jménem republiky**

Ústavní soud rozhodl pod sp. zn. Pl. ÚS 3/13 dne 15. října 2013 v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského a soudců Stanislava Balíka, Ludvíka Davida, Jana Filipa, Jaroslava Fenyka, Ivany Janů, Vladimíra Kůrky, Jana Musila, Jiřího Nykodýma, Vladimíra Sládečka, Kateřiny Šimáčkové, Milady Tomkové a Michaely Židlické o návrhu Krajského soudu v Ostravě na zrušení ustanovení § 43 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení

takto:

Návrh se zamítá.

Odůvodnění

I.

Rekapitulace návrhu

1. Ústavnímu soudu byl dne 10. 1. 2013 doručen návrh Krajského soudu v Ostravě na zrušení ustanovení § 43 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

2. Navrhovatel v ústavní stížnosti uvádí, že mu byla předložena žaloba společnosti AB style, s. r. o., proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 24. 10. 2011 č. j. 6248-2/2011-140100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání této společnosti a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Frýdek-Místek ze dne 19. 8. 2011 sp. zn. 9041/2011, jímž byla AB style, s. r. o., uložena pokuta dle § 43 zákona o spotřebních daních ve výši 2 925 139 Kč představující 10 % z částky výše zajištění daně použité na úhradu nedoplatků na spotřební daň z lihu a vína. Navrhovatel se ztotožňuje s ústavněprávní argumentací, která je podstatou předmětné žaloby, proto ve smyslu § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, (dále též jen „zákon o Ústavním soudu“) přistoupil k podání návrhu na zrušení ve věci aplikovaného § 43 zákona o spotřebních daních.

3. Navrhovatel má za to, že uložená pokuta je svou povahou sankcí za správní či daňový delikt, z hlediska právní teorie je však nezbytným předpokladem pro uložení sankce nějaké protiprávní, resp. deliktní jednání. Pokud zákon o spotřebních daních na jedné straně počítá se zajištěním daně, ukládá provozovateli daňového skladu povinnost daň zajistit (srov. ustanovení § 20 odst. 9 zákona o spotřebních daních) a upravuje též postup realizace zajištění daně v případě, že daňový dlužník daň nebo příslušenství nezaplatí, nemůže být na druhé straně považováno zaplacení daně ručitelem za jednání protiprávní či škodlivé. Totožné jednání, resp. postup, nemůže být totiž současně v souladu se zákonem a současně naplňovat znaky správního (daňového) deliktu. Ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních s ohledem na výše uvedené vykazuje rozpor s ústavně chráněnými právy i s principy právního státu, k nimž se Česká republika hlásí, neboť k základním znakům právního státu patří také požada-

vek, aby stát prostřednictvím svých orgánů nikoho nepostihoval za jednání, které není protiprávní ani škodlivé a které je navíc zákonem výslovně dovoleno.

4. Navrhovatel dále poukazuje na skutečnost, že se pokuta podle výše citovaného ustanovení ukládá pouze v některých případech realizace zajištění daně, aniž by toto rozlišení mělo jakýkoliv racionální základ. Ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních je proto dle názoru navrhovatele diskriminační, neboť zakládá neodůvodněné rozdíly mezi jednotlivými subjekty v závislosti na zvoleném způsobu zajištění daně. Toto ustanovení je tak v rozporu s čl. 1 Listiny základních práv a svobod. Navrhovatel spatřuje diskriminaci taktéž v tom, že podobné ustanovení neobsahuje žádný jiný daňový předpis. Neexistuje přitom rozumný důvod, proč by sankce tohoto charakteru měla být upravena právě jen u spotřební daně, a u jiných daní nikoliv.

5. Navrhovatel dále upozorňuje, že předmětné ustanovení stanovuje pevnou sankci, čímž zároveň určuje minimální výši pokuty, která neumožňuje nijak zohlednit majetkové a osobní poměry delikventa ani jakékoliv další významné okolnosti. Pokuta tudíž může být zcela nepřiměřená okolnostem případu i majetkovým poměrům osoby, které byla uložena, a v některých případech tak může mít i likvidační charakter. Takto však v právním státu nesmí být sankce formulována, jak již rozhodl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 13. 8. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.), případně v nálezu ze dne 25. 10. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 14/09 (N 183/63 SbNU 117; 22/2012 Sb.). V nyní projednávané věci celní úřad uložil AB style, s. r. o., pokutu ve výši 2 925 139 Kč, což samo o sobě představuje značně citelný zásah do jejích majetkových poměrů. Celní úřad ani Generální ředitelství cel poměry AB style, s. r. o., nehodnotily ani se nezabývaly přiměřeností výše sankce, neboť ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních jim v rozporu se shora popsány požadavky Ústavního soudu neposkytuje možnost správního uvážení ani moderace výše pokuty. Na tuto skutečnost ostatně celní orgány v odůvodnění napadeného rozhodnutí poukázaly. Likvidační účinky pokuty lze spatřovat také v tom, že podle § 9 odst. 1 písm. b) zákona č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších zákonů, může být důsledkem opakovaného nebo závažného porušení daňových nebo celních předpisů rozhodnutí celních orgánů o odnětí registrace, bez níž AB style, s. r. o., nemůže značit líh, tedy ani vykonávat svou podnikatelskou činnost. Ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních je tak v rozporu s ústavním pořádkem České republiky a nepřipustně zasahuje do práva AB style, s. r. o., vlastnit majetek garantovaného ustanovením čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

II.

Průběh řízení a rekapitulace vyjádření účastníků řízení

15. V souladu s § 69 odst. 1 zákona o Ústavním soudu vyzval Ústavní soud Poslaneckou sněmovnu Parlamentu České republiky (dále jen „Poslanecká sněmovna“) a Senát Parlamentu České republiky (dále jen „Senát“), aby se k návrhu vyjádřily.

16. Poslanecká sněmovna prostřednictvím předsedkyně Poslanecké sněmovny Miroslavy Němcové sdělila, že zákon o spotřebních daních byl jako vládní návrh zákona projednáván v Poslanecké sněmovně jako tisk č. 317 v prvním čtení dne 20. května 2003 a přikázán k projednání rozpočtovému výboru, který návrh zákona projednal a vydal usnesení obsahující pozměňovací návrhy (č. 317/1). Druhé čtení návrhu zákona proběhlo 22. července 2003, podané pozměňovací návrhy ve druhém čtení byly zpracovány jako tisk č. 317/2. Návrh zákona byl schválen ve třetím čtení dne 24. července 2003. Ve třetím čtení hlasovalo z přítomných 198 poslanců pro návrh 100 a proti 97, jeden se zdržel hlasování. Ustanovení § 43 nedoznalo při projednávání v Poslanecké sněmovně změn a bylo přijato v podobě navržené vládou. Senátu byl návrh zákona doručen dne 13. srpna 2003. Dne 11. září 2003 byl návrh projednán a posléze vrácen s pozměňovacími návrhy Poslanecké sněmovně. Poslanecká sněmovna svým hlasováním dne 26. září 2003 setrvala na původním návrhu. Prezident republiky zákon podepsal 13. října 2003. Schválený zákon byl doručen k podpisu premiérovi 17. října 2003. Zákon vyšel ve Sbírce zákonů v částce 118 pod číslem 353/2003 Sb. Napadené ustanovení bylo k datu jeho aplikace novelizováno celkem čtyřikrát, a to novelami zákona č. 353/2003 Sb. (tisk č. 317, IV. volební období),

kteřé byly publikovány ve Sbírce zákonů pod čísly 217/2005 Sb. (tisk č. 801, IV. volební období), 575/2006 Sb. (tisk č. 41, V. volební období), 281/2009 Sb. (tisk č. 686, V. volební období), 59/2010 Sb. (tisk č. 888, V. volební období). Navrhovatelem napadená podstata ustanovení § 43 byla obsažena již v zákoně č. 353/2003 Sb., následující novelizace neměly výraznější vliv na smysl napadeného ustanovení. Ve všech případech se jednalo o vládní návrh. Z výše uvedeného vyplývá, že návrh zákona byl projednán a schválen ústavně předepsaným způsobem a podle standardních pravidel legislativního procesu.

17. Senát prostřednictvím svého předsedy Milana Štěcha uvedl, že návrh zákona byl Senátu doručen dne 13. srpna 2003 ve 4. funkčním období a jako senátní tisk č. 156 jej organizační výbor přikázal výboru pro hospodářství, zemědělství a dopravu (jako garančnímu výboru) a výboru pro evropskou integraci. Výbor pro hospodářství, zemědělství a dopravu na své 20. schůzi ve 4. funkčním období, konané dne 4. září 2003, projednal a přijal usnesení č. 128, kterým doporučil Senátu projednávaný návrh zákona zamítnout (156/1). Výbor pro evropskou integraci projednal návrh zákona na své 21. schůzi ve 4. funkčním období, konané dne 3. září 2003, a usnesením č. 97 doporučil návrh zákona vrátit Poslanecké sněmovně s pozměňovacími návrhy (156/2). Dne 11. září 2003 přijal Senát na své 10. schůzi ve 4. funkčním období usnesení, kterým vrátil návrh zákona Poslanecké sněmovně ve znění přijatých pozměňovacích návrhů, uvedených v příloze tohoto usnesení; příloha obsahovala změny soustředěné do 19 bodů, z nichž ani jeden nerevidoval část návrhu zákona upravujícího napadené ustanovení § 43 (usnesení Senátu č. 205 ze dne 11. září 2003). Pro vrácení návrhu zákona se v hlasování č. 50 z přítomných 71 senátorů vyslovilo pro návrh 42 senátorů, 2 hlasy proti. Ve vyjádření je dále podrobně popisován legislativní proces přijímání jednotlivých novel napadeného ustanovení s tím, že Senát postupoval v mezích Ústavou České republiky stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

18. Ústavní soud ve smyslu § 48 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, požádal o vyjádření Ministerstvo financí a Generální ředitelství cel. Ministerstvo financí ve svém vyjádření nejprve obecně pojednalo o problematice správního trestání a poté o zajištění daně jako specifickém instrumentu zákona o spotřebních daních. Ministerstvo financí konstatovalo, že zajištění daně, které je v zákoně o spotřebních daních upraveno v § 21 a násl., vychází ze směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Ministerstvo financí zdůraznilo, že primární funkcí zajištění daně podle § 21 a násl. zákona o spotřebních daních je krytí rizik spojených s výrobou, zpracováním a držením výrobků podléhajících spotřební dani. Teprve sekundární funkcí zajištění daně podle § 21 a násl. zákona o spotřebních daních je funkce uhrazovací. Specifikum zajištění daně podle § 21 a násl. zákona o spotřebních daních je dáno typem komodit, které jsou zatíženy vysokou spotřební daní, a existencí režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Vzhledem k relativně dlouhé lhůtě splatnosti, která je delší než lhůta pro podání daňového přiznání, je reálné nebezpečí, že v případě, kdy spotřební daň nebude řádně a včas uhrazena, nebudou již vybrané výrobky u dotčeného plátce spotřební daně v držení. V takových případech zajištění daně alespoň částečně eliminuje hrozbu zneužití těchto výrobků či podvodů s nimi a rizika, která v daném případě vyplývají pro stát. Již ze samotného textu § 43 zákona o spotřebních daních (a případně dalších ustanovení, která je nezbytné vykládat v souvislosti s tímto ustanovením) vyplývá, že pokuta není ukládána za samotné použití zajištění daně na úhradu spotřební daně (tedy za postup v souladu s právními předpisy), ale za to, že spotřební daň nebyla řádně a včas uhrazena a současně došlo ke snížení krytí rizik. Je tedy patrné, že prvek protiprávnosti zde spočívá v tom, že daňový subjekt řádně neuhradil spotřební daň v souladu s (daňovými) právními předpisy, a správce daně byl nucen realizovat zajištění. Škodlivost nastane v případě, kdy porušení zákonné povinnosti vede k ohrožení určitého veřejného zájmu. V daném případě jde především o veřejný zájem na správném stanovení a výběru daně, který vyplývá z § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kde je vymezen základní cíl správy daní. Veřejný zájem lze spatřovat též v potřebě krytí rizik spojených s výrobou, zpracováním a držením výrobků podléhajících spotřební dani. S ohledem na výše uvedené je nutné uvést, že v návrhu krajského soudu uvedená tvrzení týkající se nemožnosti hodnocení protiprávnosti a škodlivosti jednání vedoucího k uložení pokuty podle § 43 zákona o spotřebních daních nejsou relevantní. Uložením této pokuty tak ani nemohlo dojít k porušení jakéhokoli znaku právního státu, jež je namítáno. Ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních obsahuje odkaz na tři výjimky z povinnosti uložit pokutu v případech, kdy je zajištění daně

použito na úhradu spotřební daně. Jedná se o ustanovení § 23 odst. 4 (v zákoně o spotřebních daních je od 1. ledna 2013 uveden chybný odkaz, který by měl směřovat na odstavec 3), § 29 odst. 2 a § 33 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Ve všech výše uvedených situacích je dopředu známá výše spotřební daně, zajištění daně se poskytuje složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet správce daně a je umožněno využít zajištění daně na úhradu spotřební daně se souhlasem subjektu, jenž poskytl zajištění daně. Pro všechny výše uvedené situace také platí, že nebyl-li dán souhlas k použití zajištění daně na její úhradu a spotřební daň nebyla řádně a včas uhrazena, správce daně bude postupovat v souladu s ustanoveními § 23 odst. 5 (od 1. ledna 2013 se jedná o odstavec 4), resp. § 29 odst. 5 a § 33 odst. 8 zákona o spotřebních daních, tedy použije zajištění daně na úhradu spotřební daně. Bylo by proto nelogické, aby zákon bránil, natož sankcionoval situaci, kdy zajištění daně bude se souhlasem daňového subjektu využito na úhradu daně. Důvodem, proč žádný jiný daňový předpis neobsahuje ustanovení obdobné § 43 zákona o spotřebních daních, je skutečnost, že pouze ve spotřebních daních zajištění daně plní primárně zcela odlišnou funkci než obecný institut zajištění daně. Ministerstvo financí dále nesouhlasí se závěrem navrhovatele, že absence diskrece při určování výše sankce, která je pro tzv. platební delikty typická (např. úrok z prodlení, penále), by automaticky znamenala likvidační charakter dané sankce. 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 předvídatelnost a s tím související právní jistota, zamezení libovůle ze strany orgánu veřejné moci, snížení rizika korupce, administrativní zvladatelnost a rychlost řízení. Pokud jde o výši samotného procenta jako parametru, při hodnocení přiměřenosti sankce podle § 43 zákona o spotřebních daních je nutno přihlížet zejména ke speciální povaze podnikání souvisejícího s vybranými výrobky, které jsou zatíženy spotřební daní. Podnikatelé, kteří do této oblasti vstupují, si jsou dopředu vědomi skutečnosti, že se jedná o vysoce regulované odvětví, přičemž tato regulace nesleduje pouze fiskální cíl, ale i cíle jiné (např. ochranu obyvatelstva před zdraví škodlivými výrobky). Ohledem na individuální situaci lze ovlivnit dopady sankce na daňový subjekt, např. využitím institutu posečkáni nebo rozložení úhrady na splátky (§ 156 a násl. daňového řádu). Závěrem Ministerstvo financí poukazuje na dosavadní bezrozpornost tohoto ustanovení a jeho obecnou akceptaci daňovými subjekty.

19. Generální ředitelství cel ve svém vyjádření uvedlo, že zajištění daně podle § 21 zákona o spotřebních daních je institutem, který představuje určitou záruku zejména za umožnění využívání výhod režimu podmíněného osvobození od daně, který znamená odklad povinnosti přiznat a zaplatit daň. Zajištění daně, pokud se jedná o povolení podle zákona o spotřebních daních, která nelze bez poskytnutí zajištění daně vůbec vydat, musí být udržováno po celou dobu existence daného povolení v zákonem stanovené výši. Poskytnutí zajištění daně tedy nezbavuje daňový subjekt povinnosti daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit. Pokuta ve výši 10 % z částky zajištění daně použité na úhradu daně je sankčním nástrojem obdobného charakteru jako pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu či úrok z prodlení podle § 252 a násl. daňového řádu. „Protiprávní“ jednání, které předchází jejímu uložení, je stejné jako v případě vzniku povinnosti platit úrok z prodlení, a to neuhrazení splatné daně ve lhůtě její splatnosti. Jedná se tedy o jednání, které není společensky nebezpečné, avšak ohrožuje fiskální zájmy státu. Na tomto místě je nutno také zdůraznit, že zajištění daně se neposkytuje v plné výši předpokládané daňové povinnosti, nýbrž pouze v poměrné výši (§ 21 odst. 7 zákona o spotřebních daních). Generální ředitelství cel se neztotožňuje s názorem Krajského soudu v Ostravě, že by zákon o spotřebních daních postihoval daňový subjekt za jednání, které není protiprávní a navíc je zákonem výslovně dovoleno. To, že zákon o spotřebních daních stanoví, že správce daně použije zajištění daně na úhradu daně, pokud není zaplácena v zákonné lhůtě její splatnosti, a zároveň upravuje postup správce daně vůči ručiteli, nezbavuje daňový subjekt i přes poskytnuté zajištění daně povinnosti daň ve lhůtě splatnosti zaplatit. K dotazu soudu, jaké důsledky by zrušení ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních mělo, Generální ředitelství cel uvádí, že jeho zrušení by mohlo u některých daňových subjektů vést ke ztrátě motivace platit daň ve lhůtě její splatnosti, když mají poskytnuto zajištění daně. Automatické uhrazování splatné daně z poskytnutého zajištění bez hrozby sankce by u provozovatelů daňových skladů a opakovaných oprávněných příjemců (tj. držitelů povolení, která se „nevyčerpají“ jednorázovým výkonem) vedlo ke snížení nebo vyčerpání poskytnutého zajištění daně, což by znamenalo nárůst případů, kdy by daňový subjekt musel být správcem daně vyzván k doplnění zajištění daně, pokud by tak ve lhůtě stanovené § 21 odst. 10 zákona o spotřebních daních neučinil

sám. Zajištění daně by tak prakticky pozbylo svou funkci záruky ve vztahu k podnikatelské činnosti spočívající ve výrobě a nakládání s vybranými výrobky a stalo by se de facto zálohou na daň.

20. Ústavní soud zaslal výše uvedená vyjádření navrhovateli a umožnil mu se k nim vyjádřit, navrhovatel však této možnosti nevyužil.

21. V souladu s § 69 odst. 2 zákona o Ústavním soudu zaslal Ústavní soud návrh předsedovi vlády České republiky, který dopisem ze dne 4. 3. 2013 sdělil, že svého práva vstoupit do řízení nevyužije.

22. Taktéž veřejný ochránce práv, jemuž byl zaslán návrh v souladu s § 69 odst. 3 zákona o Ústavním soudu, sdělil, že svého práva vstoupit do řízení nevyužije.

III.

Dikce napadených ustanovení

23. Napadené ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních zní:

Pokuty

Použije-li správce daně zajištění daně na úhradu daně, uloží provozovateli daňového skladu, oprávněnému příjemci podle § 22, oprávněnému odesílateli podle § 3 písm. k), daňovému zástupci pro zasilání vybraných výrobků podle § 33 nebo uživateli pokutu ve výši 10 % z částky zajištění daně použité na úhradu daně. Pokud správce daně použije zajištění daně na úhradu daně podle § 23 odst. 4, § 29 odst. 2 a § 33 odst. 7, pokuta se neukládá.

IV.

Aktivní legitimace navrhovatele

24. Dle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky platí, že dojde-li soud k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, předloží věc Ústavnímu soudu. Toto oprávnění je dále konkretizováno v § 64 odst. 3 zákona o Ústavním soudu, dle něhož může soud u Ústavního soudu podat návrh na zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení. Podmínkou meritorního projednání takového návrhu je naplnění dikce čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky 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 – Krajský soud v Ostravě – rozhoduje o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostravě ze dne 24. 10. 2011 č. j. 6248-2/2011-140100-21, kterým bylo aplikováno napadené ustanovení zákona o spotřebních daních.

V.

Ústavní konformita legislativního procesu

25. V rámci řízení o návrhu na zrušení zákona či jeho části Ústavní soud zkoumá, zda byl napadený předpis přijat a vydán v mezích Ústavou České republiky stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem (§ 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu).

26. Návrh zákona o spotřebních daních byl rozeslán poslancům jako tisk 317/0 dne 2. 5. 2003. Usnesením č. 636 dne 24. 7. 2003 dolní komora návrh schválila většinou 100 poslanců ze 198 přítomných, proti návrhu hlasovalo 97 poslanců. Dne 13. 8. 2003 Senát postoupený návrh (tisk 156/0) projednal a vrátil jej Poslanecké sněmovně s pozměňovacími návrhy (usnesení č. 205). Poslanecká sněmovna Senátem vrácený návrh zákona projednala dne 26. 9. 2003 (usnesení č. 653) a návrh zákona schválila většinou 101 poslanců ze 199 přítomných. Proti hlasovalo 96 poslanců. Prezidentu republiky byl zá-

kon doručen dne 30. 9. 2003 a dne 13. 10. 2003 jej prezident republiky podepsal. Zákon byl vyhlášen dne 24. 10. 2003 ve Sbírce zákonů v částce 118 pod číslem 353/2003 Sb.

27. Ústavní soud konstatuje, že k přijetí a vydání právního předpisu, jehož ustanovení je předmětem přezkumu, došlo předepsaným způsobem. Vzhledem k tomu, že navrhovatel nenamítal vadu legislativního procesu ani překročení Ústavou České republiky stanovené kompetence zákonodárce, Ústavní soud ohledně

- zákona č. 217/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony,
 - zákona č. 575/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony,
 - zákona č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu,
 - zákona č. 59/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů,
 - a zákona č. 407/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony,
- vedle přihlédnutí k vyjádřením předloženým Poslaneckou sněmovnou a Senátem, formálně ověřil průběh legislativního procesu z veřejně dostupného informačního zdroje na <http://www.psp.cz>.

VI.

Upuštění od ústního jednání

28. Podle ustanovení § 44 zákona o Ústavním soudu, nebyl-li návrh mimo ústní jednání bez přítomnosti účastníků usnesením odmítnut, nařídí Ústavní soud ústní jednání, lze-li od tohoto jednání očekávat další objasnění věci. Za splnění podmínek daných tímto zákonným ustanovením rozhodl o věci Ústavní soud s upuštěním od ústního jednání.

VII.

Právní hodnocení Ústavního soudu

29. Návrh není, pokud jde o tvrzenou protiústavnost obsahu napadeného ustanovení, důvodný.

30. V důvodové zprávě k zákonu o spotřebních daních bylo k dikci napadeného ustanovení uvedeno, že sankce za porušení daňové disciplíny jsou obecně uvedeny v zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Není v něm však uvedena sankce za přestupek, kdy z důvodu nesplnění povinnosti daň přiznat a zaplatit musí správce daně získat úhradu daně z jejího zajištění.

31. Z důvodové zprávy tedy vyplývá, že funkcí předmětné pokuty, jak ji stanoví § 43 zákona o spotřebních daních, je uvalení sankce pro případ, kdy spotřební daň nebyla řádně a včas uhrazena, proto muselo být použito zajištění daně na úhradu spotřební daně, čímž došlo ke snížení krytí rizik. Jak přitom vyplývá z vyjádření Ministerstva financí, je v takové situaci ohrožen především veřejný zájem na správném stanovení a výběru daně, který vyplývá z § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a také veřejný zájem na potřebě krytí rizik spojených s výrobou, zpracováním a držením výrobků podléhajících spotřební daní. Ústavní soud, který nemá námitek proti závěrům plynoucím z důvodové zprávy a vyjádření Ministerstva financí, nemůže přisvědčit navrhovateli v tom, že by byla daňovému subjektu v nyní projednávané věci uložena pokuta za zaplacení daně zákonem předpokládaným způsobem – formou realizace zajištění daně. Jak vyplývá z § 21 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních, zajištění daně použije celní úřad na úhradu daně, jestliže není daň zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti, zároveň je správce daně povinen vyzvat dlužníka k zaplacení daně. V okamžiku uhrazení daně správcem daně tedy dojde ke snížení zajištění daně, jehož výše je stanovena v § 21 odst. 7 tohoto zá-

kona jako poměrná částka z předpokládané daňové povinnosti. Zajištění daně, pokud se jedná o povolení podle zákona o spotřebních daních, která nelze bez poskytnutí zajištění daně vůbec vydat, přitom musí být udržováno po celou dobu existence daného povolení v zákonem stanovené výši. Pokuta je tak současně peněžitou sankcí za úbytek objemu finančních prostředků, které byl držitel povolení povinen poskytnout před vydáním tohoto povolení. Uhrazení daně celním úřadem ze zajištění daně není přitom zákonem předkládaným způsobem placení daně, nýbrž způsobem náhradním, realizovaným v případě, že daňový subjekt daň řádně a včas neuhradí. Takový způsob je ovšem spojen s uložením pokuty ve výši 10 % z částky zajištění daně použité na úhradu daně, která by měla být pro daňový subjekt mimo jiné důvodem, aby daň řádně a včas uhradil a zákonem stanovené zajištění zůstalo nedotčeno. Ústavní soud proto nemůže přisvědčit námitce navrhovatele, že v nyní projednávané věci byla uložena pokuta daňovému subjektu za jednání, u něhož nelze shledat prvky protiprávnosti či škodlivosti, a které je naopak v zákoně výslovně dovoleno.

32. Navrhovatel dále tvrdí, že napadené ustanovení má diskriminační charakter, neboť bez řádného důvodu obsahuje odkaz na tři výjimky z povinnosti uložit pokutu v případech, kdy je zajištění daně použito na úhradu spotřební daně.

33. V prvním případě se jedná o povolení pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně nebo o povolení pro jednorázové přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Podle § 22 odst. 9 zákona o spotřebních daních pak platí, že správce daně stanoví výši zajištění daně a vydá povolení opakovaně přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, zajistí-li navrhovatel daň ve výši odpovídající výši daně, kterou je oprávněný příjemce přijímající vybrané výrobky jednorázově po uvedení do volného daňového oběhu povinen přiznat a zaplatit. Se souhlasem navrhovatele může správce daně poskytnutým zajištěním daně uhradit daň. Pokud tak neučiní, správce daně rozhodne o uvolnění zajištění daně do 5 pracovních dní ode dne, kdy částka daně byla připsána na určený účet správce daně, v jehož územní působnosti má oprávněný příjemce sídlo nebo místo pobytu.

34. Ustanovení § 29 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních zakotvuje povinnost právnické nebo fyzické osoby odebírající vybrané výrobky z jiného členského státu pro účely podnikání registrovat se před odebráním těchto vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě jako plátce daně a oznámit správci daně množství vybraných výrobků a poskytnout zajištění daně ve výši, kterou by byla povinna přiznat a zaplatit, pokud by vybrané výrobky byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Také v tomto případě může se souhlasem osoby, která poskytla zajištění daně, správce daně poskytnutým zajištěním daně uhradit daň.

35. Poslední skupina se týká zasilání vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě fyzickou nebo právnickou osobou nebo na její účet, přičemž tato osoba má v tomto jiném členském státě místo pobytu nebo sídlo, právnické nebo fyzické osobě se sídlem nebo s místem pobytu na daňovém území České republiky, která nepodniká ani nevykonává jinou samostatnou hospodářskou činnost. Daňový zástupce pro zasilání vybraných výrobků je povinen před každým odesláním vybraných výrobků z jiného členského státu poskytnout zajištění daně, které odpovídá výši daně za množství zasílaných vybraných výrobků, pokud by tyto vybrané výrobky byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Se souhlasem daňového zástupce pro zasilání vybraných výrobků může správce daně místně příslušný daňovému zástupci pro zasilání vybraných výrobků poskytnutým zajištěním daně uhradit daň.

36. Ústavní soud sumarizuje, že se jedná o případy, kdy celní úřad uhradil daň poskytnutým zajištěním daně se souhlasem oprávněného příjemce pro jednorázové přijetí vybraných výrobků (§ 23 odst. 3 zákona o spotřebních daních) nebo uhradil daň poskytnutým zajištěním daně se souhlasem právnické nebo fyzické osoby odebírající vybrané výrobky z jiného členského státu pro účely podnikání (§ 29 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních) a konečně tehdy, uhradil-li daň poskytnutým zajištěním daně se souhlasem daňového zástupce pro zasilání vybraných výrobků [§ 3 písm. t), § 33 odst. 7 zákona o spotřebních daních].

37. Ústavní soud se otázkou rovnosti v právech zabýval již v řadě svých rozhodnutí. Vyslovil se především v tom smyslu, že ústavní zásada rovnosti vyjádřená v čl. 1 Listiny základních práv a svobod neznamená absolutní rovnost. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 6/96 ze dne 5. 11. 1996 (N 113/6 SbNU 313; 295/1996 Sb.), na který navázala další judikatura, to konkrétně vyjádřil takto: „Ústavní zásadu rovnosti v právech zakotvenou v čl. 1 Listiny nelze pojímat absolutně a rovnost chápat jako kategorii abstraktní. Již Ústavní soud ČSFR vyjádřil své chápání rovnosti, v uvedeném článku zakotvené, jako rovnosti relativní, jak ji mají na mysli všechny demokratické ústavy, požadující pouze odstranění neodůvodněných rozdílů (nálezn Ústavního soudu ČSFR uveřejněný pod č. 11 Sbírky usnesení a nálezů ÚS ČSFR). Zásadě rovnosti v právech je proto třeba rozumět také tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům mezi právními subjekty nesmí být projevem libovůle, neplyne z ní však, že by každému muselo být přiznáno jakékoliv právo“.

38. Ústavní soud obecně interpretuje princip rovnosti z dvojího pohledu [viz např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 16/93 ze dne 24. 5. 1994 (N 25/1 SbNU 189; 131/1994 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 36/93 ze dne 17. 5. 1994 (N 24/1 SbNU 175; 132/1994 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 5/95 ze dne 8. 11. 1995 (N 74/4 SbNU 205; 6/1996 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 9/95 ze dne 28. 2. 1996 (N 16/5 SbNU 107; 107/1996 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 33/96 ze dne 4. 6. 1997 (N 67/8 SbNU 163; 185/1997 Sb.), sp. zn. Pl. ÚS 9/99 ze dne 6. 10. 1999 (N 135/16 SbNU 9; 289/1999 Sb.) atd.]. První je dán požadavkem vyloučení libovůle v postupu zákonodárce při odlišování skupin subjektů a jejich práv, druhý pak požadavkem ústavněprávní akceptovatelnosti hledisek odlišování, tj. nepřípustnosti dotčení některého ze základních práv a svobod odlišováním subjektů a práv ze strany zákonodárce. 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.

39. Tak je tomu i v nyní projednávané věci. Z výše uvedeného je zřejmé, že ve shora citovaných případech výjimek z povinnosti uložit pokutu se jedná vždy o situace, kdy je dopředu známa výše spotřební daně, zajištění daně ve výši odpovídající výši daně, kterou je daňový subjekt povinen přiznat a zaplatit, se poskytuje složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet správce daně a je výslovně zákonem umožněno využít zajištění daně na úhradu spotřební daně se souhlasem subjektu, jenž poskytl zajištění daně. Lze tedy souhlasit s argumentací Ministerstva financí, že není důvodné sankcionovat zákonem předvídané a povolené jednání, kdy je zajištění daně, které plní v daných případech primárně funkci uhrazovací (na rozdíl od případů výjimkou nepokrytých, kde plní především funkci zajišťovací), se souhlasem daňového subjektu využito na úhradu daně. Na druhou stranu v ostatních případech vybraných výrobků, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od daně, je třeba zajištění daně vnímat tak, že k jeho použití na úhradu splatné spotřební daně má docházet pouze výjimečně proto, aby nedocházelo ke snižování objemu poskytnutých prostředků. V těchto případech je také na rozdíl od shora popsanych tří specifických situací dána možnost zajistit daň také bankovní zárukou, pokud o jejím přijetí rozhodne správce daně, nebo ručením, pokud osobu ručitele povolí správce daně.

40. Ústavní soud má tedy za to, že nelze přisvědčit navrhovateli, že napadeným ustanovením založené rozdíly mezi daňovými subjekty v závislosti na zvoleném způsobu zajištění daně jsou neodůvodněné. Ve jmenovaných případech oznámí totiž daňový subjekt správcům daně přesné množství, resp. i název odebraných výrobků, přičemž celní úřad je oprávněn ve smyslu § 26 odst. 7 zákona o spotřebních daních nařídit před zahájením dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně nebo osvobozených od daně označení těchto výrobků. Daň může být se souhlasem dané osoby uhrazena z poskytnutého zajištění daně (které musí být složeno ve výši daně, kterou by musela daná osoba přiznat a zaplatit), jestliže je daň zaplácena, uvolní celní úřad zajištění daně do pěti pracovních dnů ode dne připsání daně na určený účet celního úřadu. Za takto stanovených zákonných podmínek má Ústavní soud absenci pokuty při úhradě daně z poskytnutého zajištění, jak je koncipována v napadeném ustanovení § 43 zákona o spotřebních daních, za podloženou racionálními a ústavně akceptovatelnými důvody, které nezakládají nepřípustnou diskriminaci daňových subjektů.

41. Konečně navrhovatel namítal, že předmětná pokuta není zakotvena v žádném jiném daňovém předpise a její charakter je likvidační, což je dáno mimo jiné její pevnou sazbou, která znemožňuje zohlednit majetkové a osobní poměry daňového subjektu, případně i další významné okolnosti.

42. Pokud jde o skutečnost, že obdoba pokuty podle § 43 zákona o spotřebních daních se nevyskytuje v jiném daňovém předpisu, zde poukazuje Ústavní soud na specifickou skupinu výrobků podléhající spotřební dani, jimiž jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziproducty a tabákové výrobky, a na skutečnost, že podnikání s takovými výrobky (zejména pokud jde o provozovatele daňového skladu nebo oprávněného příjemce, popřípadě odesílatele) je podmíněno povolením k provozování takové činnosti. Podle § 19 odst. 1 zákona o spotřebních daních se vybraný výrobek nachází v režimu podmíněného osvobození od daně v případě, že je umístěn v daňovém skladu nebo je dopravován v režimu podmíněného osvobození od daně. Pro každý daňový sklad musí zajištění daně odpovídat, pokud zákon o spotřebních daních nestanoví jinak, výši stanovené v § 21 odst. 7 tohoto zákona. Také vybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat pouze tehdy, jestliže provozovatel odesílajícího daňového skladu nebo oprávněný odesílatel poskytne zajištění daně ve výši daně, kterou by byl povinen přiznat a zaplatit při uvedení dopravovaných vybraných výrobků do volného daňového oběhu, pokud zákon o spotřebních daních nestanoví jinak.

43. Ústavní soud se k problematice pokut a jejich možného likvidačního dopadu na jednotlivce zabýval vícekrát, například v navrhovatelem citovaných nálezech ze dne 13. 8. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (viz výše), ze dne 10. 3. 2004 sp. zn. Pl. ÚS 12/03 (N 37/32 SbNU 367; 300/2004 Sb.) a ze dne 25. 10. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 14/09 (viz výše). V prvních dvou nálezech Ústavní soud vyslovil protiústavnost zákonem stanovené sazby pokuty (peněžitěho trestu) z toho důvodu, že pokuta, byť uložena v minimální přípustné výměře, zasahuje do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou a má likvidační charakter. Ústavní soud výslovně uvedl, že „pokutu lze považovat za zásah s ústavněprávní dimenzí, a to v případě, 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.“ V posledně citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 14/09 dospěl Ústavní soud k závěru, že „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.“ Odlišná stanoviska, na něž poukazuje navrhovatel, se odvolávala na zásadu proporcionality (při zásahu do vlastnického práva) a požadavek individualizace (přiměřenosti) trestu.

44. Ministerstvo financí ve vyjádření k ústavní stížnosti uvádí, že 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 peněžitěho 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 peněžitěho plnění, jehož se porušení týká, klíčový. Tento rozsah též do značné míry reflektuje individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu, které jsou pro rozsah peněžitěho plnění určující. 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.

45. Se závěry Ministerstva financí lze souhlasit potud, že obdobně jako jiné sankce za porušení daňové disciplíny, jak jsou koncipovány v daňovém řádu, také předmětná pokuta je stanovena pevnou pro-

centní sazbou. Jedná se přitom o 10 % z částky zajištění daně, která byla na úhradu daně použita, nikoli tedy z celého zajištění daně.

46. Jak vyplývá z výše citovaných nálezů Ústavního soudu, rozhodujícím hlediskem pro posouzení účelu zásahu ve vztahu k použitým prostředkům je zásada proporcionality. Ústavní soud na tomto místě opětovně poukazuje na skutečnost, že se v případě spotřebních daní nejedná o „běžnou“ daň, nýbrž o daň vztahující se ke specifické skupině výrobků, přičemž podnikání s nimi podléhá zvláštnímu režimu, který je dotčeným daňovým subjektům předem znám. Obdobně jak činil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 25. 10. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 14/09, i v nyní projednávané věci se Ústavní soud zabýval otázkou, zda stanovením pevné procentní sazby pokuty není zasažen princip správního uvážení, pokud rozhodující orgán nemůže v konkrétní kauze dostatečně přihlédnout k sociálním a majetkovým poměrům daňového subjektu a náležitě diferencovat výměru sankce či od jejího uložení zcela upustit.

47. Ústavní soud se otázkou ústavnosti sankce (§ 135d zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 217/2005 Sb.) z důvodu údajného porušení principu diferenciací a přiměřenosti sankce zabýval ve svém nedávném nálezu ze dne 30. 7. 2013 sp. zn. Pl. ÚS 37/11 (vyhlášeném pod č. 299/2013 Sb.; dostupném jako ostatní výše citované nálezy Ústavního soudu též na <http://nalus.usoud.cz>), ve kterém konstatoval, že zodpovězení otázky potřebnosti sankce jako takové (ve smyslu druhu této sankce), resp. související otázky intenzity chráněného veřejného zájmu, soudním výkladem provést nelze. Ústavní soud uvedl, že se jedná o otázky politického charakteru, jejichž řešení je ve výlučné kompetenci zákonodárce, jemuž nakonec obecně náleží legislativní úprava otázek, zda určité jednání má být trestné nebo nikoliv, definování skutkových podstat deliktů (trestných činů, přestupků, jiných správních deliktů) a stanovení druhu a výše sankcí. V citovaném nálezu Ústavní soud taktéž poukázal na přetrvávající roztržičnost a nekoncepčnost právní úpravy správního trestání a dovedil, že absenci možnosti správního uvážení v právním předpise nelze vykládat tak, že zákonodárce měl v úmyslu vyloučit povinnost správních orgánů dbát cestou správního uvážení ústavně zaručených základních práv občanů; takovýto výklad by nebylo možné považovat za ústavně konformní. Absenci explicitní úpravy takové možnosti v zákoně tedy neshledal samu o sobě důvodem pro zásah Ústavního soudu ani pro to, aby Ústavní soud vyslovil protiústavnost této mezery v právu.

48. Ústavní soud nemůže odhlédnout od skutečnosti, že napadená právní norma požadavek diferenciací 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, a následně pak i částka zajištění daně, z níž je odvozována pokuta ve smyslu § 43 zákona o spotřebních daních. Za této situace a s přihlédnutím ke shora citovaným závěrům, jak vyplývají z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 37/11, nemohl Ústavní soud dospět k obecnému závěru, že by napadeným ustanovením nastavená sankce byla pro daňové subjekty pohybující se v oblasti podnikání s přísně regulovanými komoditami likvidační.

VIII. Závěr

49. Ústavní soud proto uzavírá, že neshledal důvody k vyslovení protiústavnosti § 43 zákona o spotřebních daních, a proto návrh bez provedení ústního jednání podle ustanovení § 70 odst. 2 zákona o Ústavním soudu zamítl.

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