



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. V.**, zastoupený Mgr. Petrem Mikyskem, advokátem se sídlem Krakovská 25, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 19. 7. 2005, č. j. 59 Ca 45/2003 - 16,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále též „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 5. 2003, č. j. 4043/150/03 a 5868/150/03, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům na daňové penále na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2000 (platební výměr č. 1030000031, č. j. 819/03/187912/6196, ze dne 8. 1. 2003), 1. a 3. čtvrtletí roku 2001 (platební výměr č. 1030000032, č. j. 820/03/187912/6196, ze dne 8. 1. 2003 a platební výměr č. 1030000033, č. j. 821/03/187912/6196, ze dne 8. 1. 2003) a 4. čtvrtletí roku 2001 (platební výměr č. 1030000494, č. j. 14862/03/187912/6196, ze dne 11. 2. 2003).

Podle stěžovatele se soud nevypořádal se základní žalobní námitkou, a sice že správce daně může obecně vzato vyměřit penále za opožděnou registraci plátce této daně, avšak musí

s ohledem na základní zásadu daňového řízení zakotvenou § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného, tj. k 16. 5. 2003 (dále jen „d. ř.“), aplikovat ustanovení o penále v souladu se zásadou přiměřenosti. Stěžovatel poukázal na to, že svým pochybením, spočívajícím v opomenutí registrovat se jako plátce DPH v předmětných zdaňovacích obdobích, nezpůsobil žádnou finanční ztrátu státu, a přesto byl penalizován nejvyšším možným způsobem.

Stěžovatel měl za to, že i když ustanovení § 2 odst. 2 d. ř. ve své žalobě výslovně nezmiňoval, uvedl zcela konkrétně, z jakých skutkových a právních důvodů považuje jím napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné.

Podle stěžovatele ze závěru krajského soudu, dle kterého vyměření penále rozhodná zákonná úprava předvídá a toto bylo stěžovateli vyměřeno podle zákona a v jeho mezích, nevyplývá, jak se krajský soud vypořádal s námitkou stěžovatele, že uplatněním postihu formou penále za opožděnou registraci k DPH dochází k neoprávněné diskriminaci skupiny plátců, kteří opožděnou registrací nezpůsobili daňovou újmu, oproti těm, kteří daňový příjem státu zkrátili. Podle stěžovatele je podstatou institutu penále náhrada té částky, o kterou byl stát jako daňový věřitel zkrácen tím, že po určitou dobu nemohl oproti svým předpokladům užívat částku, kterou mu zadržuje daňový dlužník. Podle stěžovatele by v soukromoprávních vztazích nemohlo být penále předepsáno smluvní straně, která by ve vztahu k jiné smluvní straně porušila některou smluvní povinnost, avšak nikoli takovou, která by spočívala v dlužení peněz.

Stěžovatel upozornil, že ve smyslu jeho argumentace se vyvíjela i právní úprava daně z přidané hodnoty. V zákoně č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (tento zákon ve znění účinném k 15. 6. 2003 je dále označován jako „zákon o DPH“) byla povinnost penále odvozena od skutečnosti, že plátce se tím, že se v zákonem stanovené lhůtě, vázané na dosažení minimálního obrátu, dostal do prodlení s placením DPH, neboť podle § 10 odst. 1 zákona o DPH povinnost uplatnit daň na výstupu vznikala dnem uskutečnění zdanitelného plnění, pokud zákon nestanovil jinak; opožděně registrovaní plátcí museli podle zákona o DPH podat za období, ve kterém jim vznikla povinnost uplatnit DPH na výstupu, daňová přiznání a dlužnou daň odvést, přičemž tato daň byla penalizována. V novém zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákonodárce podle stěžovatele upravil následky nesplnění registrační povinnosti zcela jinak – zavedl pro takto pochybivšího plátce povinnost odvést „až“ 10% z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která se uskutečnila bez daně z přidané hodnoty, a to za období od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se jím na základě rozhodnutí správce daně stala. Rozhodnutí o platební povinnosti musí být zdůvodněno, včas podané odvolání proti němu má odkladné účinky a slovo „až“, užitě v příslušném ustanovení zákona, naznačuje podle stěžovatele možnost správce daně stanovit náhradu za zdanitelná plnění na základě správní úvahy v intervalu shora uzavřeném výše zmíněnou desetiprocentní hranicí. Podle stěžovatele z povahy výše zmíněné legislativní změny vyplývá, že jí zákonodárce odstranil rozpory a vady legislativního stavu aplikovatelného na stěžovatele.

Stěžovatel podotkl, že krajský soud neshledal v jeho věci porušení čl. 4 odst. 1 a odst. 4 Listiny základních práv a svobod; podle stěžovatele tomu tak však je – ustanovení zákona o DPH a d. ř., zakládající právo uložit plátcí v případě opožděné registrace penále, znamenají znevýhodnění jedné skupiny daňových subjektů vůči skupině jiné a neumožňují správci daně užít správního uvážení v situacích, které je vyžadují, a naopak je nutí používat stejné sankce za nesrovnatelná provinění. Stěžovatel poukázal na to, že Ústavní soud již dříve vyslovil

ve svém nálezu ze dne 13. 8. 2002 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 3/02 (publikován pod č. 105 ve sv. 27 Sb. n. u. ÚS a pod č. 405/2002 Sb.) a dále např. v nálezu ze dne 10. 3. 2004 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 12/03 (publikován pod č. 37 ve sv. 32 Sb. n. u. ÚS a pod č. 300/2004 Sb.), že nepovažuje za přípustné, nemá-li správní orgán při ukládání sankce dostatečný prostor pro zohlednění okolností konkrétního případu. Stěžovatel poukázal na to, že Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. Pl. ÚS 3/02 uvedl, že pokuta může za určitých okolností představovat zásah zejména do základního práva podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a že ji lze považovat za zásah s ústavněprávní dimenzí, zasahuje-li do majetkových poměrů jedince se značnou intenzitou; účel zásahu se musí posuzovat ve vztahu k použitým prostředkům podle zásady proporcionality a nesmí mít likvidační povahu.

Podle stěžovatele není možno brát v úvahu toliko skutečnost, že objektivně neodvedl určitou daň, nýbrž je nutno zohlednit i to, že – vzhledem k tomu, že jde o DPH – v některých případech včasného neuhrazení DPH, mimo jiné i u stěžovatele, nevzniká státu daňový nedoplatek, neboť ihned po uhrazení příslušné částky daňovým subjektem je pomocí mechanismu nadměrného odpočtu celá zaplacená DPH vyplacena dalším plátcům DPH. Podle stěžovatele je proto aplikace § 63 d. ř. v uvedených případech nemožná, neboť daňový subjekt byl sice v prodlení, což je jeden z předpokladů pro užití uvedeného ustanovení, nevznikl však žádný daňový nedoplatek, jehož existenci § 63 d. ř. nutně předpokládá. Stěžovatel má za to, že „automatický“ postup správce daně podle § 63 d. ř. v případě každého prodlení, tj. postup bez možnosti správního uvážení konkrétních okolností případu, je v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a současně zakládá porušení čl. 1 Listiny základních práv a svobod, neboť způsobuje zásadní nerovnost v oblasti sociální.

Podle stěžovatele se krajský soud s jeho výše uvedenými námitkami nevypořádal - stěžovatel poukazoval na možný rozpor s Listinou základních práv a svobod za situace, kdy stát postihuje stejným několikasettisícovým penále daňové subjekty, které státu reálně způsobily daňovou újmu, stejně jako subjekty, které nezpůsobily žádnou újmu; s touto námitkou se krajský soud podle stěžovatele nevypořádal, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel dodal, že jeho stížní námitka je i námitkou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť namítá nesprávné posouzení právní otázky zákonnosti postihu stěžovatele uložením penále z hledisek § 2 odst. 2 d. ř. a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

II.

Žalovaný nepovažuje kasační stížnost za důvodnou. V první řadě poukázal na obsahovou shodnost stížných námitek stěžovatele s žalobními body jeho žaloby.

Žalovaný poukázal na to, že stěžovatel překročil stanovený obrat pro povinnost registrace jako plátce DPH za měsíce březen, duben a květen 1999 a byl povinen podat přihlášku k registraci plátce DPH do 20. 6. 1999. Toto však učinil až opožděně 18. 7. 2002. Správce daně pak stěžovatele v souladu s § 5 odst. 1 zákona o DPH zaregistroval jako plátce DPH k 1. 7. 1999. Osvědčení o registraci DPH bylo stěžovateli vydáno 18. 7. 2002, dne 20. 8. 2002 podal stěžovatel daňová přiznání za 3. čtvrtletí 1999 a 1. a 2. čtvrtletí 2000. 21. 10. 2002 podal stěžovatel daňová přiznání za 3. čtvrtletí 2000 až 2. čtvrtletí 2002. Pozdní úhradou DPH došlo podle žalovaného k prodlení, které má za následek vznik daňového penále.

Podle stěžovatele § 63 odst. 1 d. ř. stanoví, že daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Podle odst. 2 cit. ustanovení se penále počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Podle žalovaného penále není postihem za porušení nepeněžní povinnosti, nýbrž sankcí za neuhrazení daně ve lhůtě splatnosti, přičemž sazba penále je jedna jediná. Podle žalovaného není dán rozpor mezi § 63 a § 2 odst. 2 d. ř. Penále je příslušenstvím daně a sleduje její osud. Je majetkovou sankcí, přičemž povinnost platit je vzniká *ex lege* prodlením.

Poukaz stěžovatele na novou úpravu registrace daňových subjektů k placení DPH podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, má žalovaný za bezpředmětný, neboť žalovaný rozhodoval podle staré právní úpravy.

Argumentaci stěžovatele judikátem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 žalovaný měl rovněž za bezpředmětnou, neboť toto rozhodnutí se týká pokuty, nikoli penále, což má žalovaný za dva zcela odlišné právní instituty. Penále nevzniká konstitutivním rozhodnutím správce daně a právní úprava neumožňuje stanovit výši penále podle správního uvážení; toto je naopak možné u pokuty, kde platí speciální úprava v § 37 d. ř.

V dalším odkázal žalovaný na svá předchozí rozhodnutí a vyjádření.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Jako stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. namítá stěžovatel nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů; krajský soud se podle stěžovatele nevypořádal se žalobní námitkou, že penalizace stěžovatele, který se opožděně registroval jako plátce daně, avšak nezpůsobil daňovou újmu státu, je nepřiměřená a diskriminační.

Jako stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. namítá stěžovatel nesprávné posouzení právní otázky, zda podle § 63 d. ř. lze penalizovat i plátce DPH, který se opožděně registroval jako plátce daně, avšak nezpůsobil daňovou újmu státu.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

V.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu. Pokud by byla důvodná, již jen samotná tato skutečnost by byla nutným a dostatečným důvodem k jeho zrušení. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 (zveřejněn pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz), není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč

žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

Stěžovatel v žalobě namítal, že vyměřením penále došlo v jeho případě k porušení čl. 4 odst. 1 a 4 Listiny základních práv a svobod, neboť v jeho případě došlo k uložení povinnosti bez zachování jeho základních práv a svobod a při aplikaci zákona omezujícího jeho základní právo nebylo šetřeno podstaty a smyslu tohoto základního práva, a to tím, že zákonodárce aplikoval protiústavní zákon, zakotvující sankci, která v jeho případě postrádá jakéhokoli opodstatnění a smyslu a účelově využívá nesrovnalostí v legislativě k protiprávní maximalizaci daňového příslušenství; dodal, že ačkoli státu nezpůsobil škodu, je penalizován odnětím podstatné části svého majetku.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že rozpor s článkem 4 odst. 1 a 4 Listiny základních práv a svobod neshledal. Připustil, že penále představuje velký zásah do majetkové sféry stěžovatele, takovým zásahem je podle krajského soudu ovšem každá daň či penále. Pokud jsou však ukládány na základě zákona a v jeho mezích, nelze takový postup považovat za porušení (stěžovatelových) práv. Krajský soud dále poznamenal, že stěžovatelem namítaným rozporem aplikovaného s ústavním pořádkem se nemohl zabývat pro přílišnou obecnost této námitky; dodal též, že soudní přezkum rozhodnutí se omezuje na posuzování hledisky zákonnosti a nemůže se zabývat tím, že v konkrétním případě se může jednat o postup nepřiměřeně tvrdý.

Z výše uvedené stručné reprodukce příslušných pasáží odůvodnění rozsudku krajského soudu je patrné, že soud se stěžovatelovými námitkami ohledně protiústavnosti aplikovaného zákona zabýval, přičemž je nepovažoval za důvodné proto, že ve své podstatě za jedinou ústavní podmínku pro uložení daně či (daňového) penále považoval jejich zákonné zakotvení, které v případě stěžovatele bylo nesporně dáno; hlediska přiměřenosti či tvrdosti podle soudu součástí soudního přezkumu správních rozhodnutí nejsou. Z výše uvedeného je patrné, a to jednoznačně, jaké důvody vedly soud k odmítnutí žalobní námitky stěžovatele; nepřezkoumatelností tedy rozhodnutí krajského soudu netrpí, jakkoli je pojata dosti stručně a bez ambice o hlubší rozbor ústavněprávní dimenze stěžovatelovy kauzy.

VI.

VI. a)

Ke stížnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. dlužno předeslat následující: K tomu, aby určité soukromé osobě mohla být stanovena daňová povinnost vůči státu, musí být v první řadě splněna nutná a svojí podstatou samozřejmá podmínka zákonného zakotvení takové povinnosti (viz čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Vedle toho je však k zachování ústavní konformity takové povinnosti třeba, aby podmínky jejího uložení odpovídaly požadavkům vyplývajícím z toho, že Česká republika je (materiálním) právním státem (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy). Mezi tyto požadavky patří zejména použití racionálních a nediskriminačních kritérií pro určení, kdo daňové povinnosti podléhá a kdo nikoli, vyloučení jiných aspektů libovůle a dodržení zásady proporcionality a zákazu vyvlastňovacího nebo jinak likvidačního charakteru daně.

Výše uvedené požadavky nepochybně platí pro jakoukoli „hlavní“ daňovou povinnost, tj. pro povinnost platit určitou zákonem stanovenou daň (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty či spotřební daň). Není však žádného racionálního důvodu, aby neplatily i pro jiné povinnosti s určitou „hlavní“ daňovou povinností spojené, od ní odvozené či s ní související, jedná-li se o povinnosti majetkové povahy spočívající v povinnosti poskytnout peněžité plnění. I jakákoli „sekundární“ daňová povinnost, mezi jinými – jako v případě stěžovatele - i povinnost platit penále v případě, že se daňový dlužník dostal do prodlení, totiž zasahuje do majetkové sféry toho, kdo ji má plnit, a může ve vztahu k němu mít vyvlastňující, likvidační či diskriminační účinky.

Ve výše uvedených souvislostech není ani žádného racionálního důvodu k rozlišování mezi daní (a v rámci toho nějakou „sekundární“ daňovou povinností peněžité povahy) a pokutou. Opět nutno poznamenat, že ve všech případech se zde jedná o odnětí určité části majetku toho, kdo má plnit (navíc nekompenzované žádným přímým protiplněním, viz k tomu v podrobnostech rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz), a proto může jít o ústavně relevantní zásah do základního práva vlastnit majetek. Ostatně i čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (vyhlášen spolu s úmluvou pod č. 209/1992 Sb.) podrobuje z hlediska ochrany vlastnického práva daně a jiné poplatky a pokuty stejnému režimu, uvádí-li, že *„každá fyzická nebo právnická osoba má právo pokojně užívat svůj majetek. Nikdo nemůže být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva. Předchozí ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.“* Nelze proto souhlasit s právním názorem žalovaného, že povaha pokuty a penále je zásadně odlišná – naopak, jedná se o právní instituty v řadě ohledů podobné, především tím, že mají podobný účel: V obou případech jde o sankce za porušení určité „primární“ povinnosti – v případě pokuty typicky za naplnění skutkové podstaty určitého veřejnoprávně postihovaného deliktu, v případě (daňového) penále za porušení povinnosti zaplatit daň řádně a včas.

Znamená to tedy, že i na daňové penále jsou použitelné zásady formulované Ústavním soudem v jeho shora již zmíněném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/02, jež vycházejí z principů, které se v jeho judikatuře objevovaly již v řadě předchozích rozhodnutí. I daňové penále či jiný obdobný daňověprávní institut sankční povahy musí tedy, aby jeho konkrétní úprava byla ústavně konformní, jednak odpovídat principu proporcionality (tj. aby byla schopna dosáhnout zamýšleného ústavně legitimního cíle, zároveň byla nejšetrnějším z dostupných efektivních prostředků, a přitom přiměřená v užším slova smyslu – viz v podrobnostech citovaný judikát Ústavního soudu), jednak umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby.

VI. b)

Je nepochybně legitimním cílem, snaží-li se zákonodárce dosáhnout toho, aby daňové subjekty plnily své povinnosti platit daň řádně a včas. Legitimita uvedeného cíle je očividná – pouze je-li alespoň rámcově předvídatelné, kdy daňové subjekty budou daň, které jsou povinny platit, odvádět, lze s rozumnou mírou spolehlivosti plánovat daňové příjmy státu, a tedy v závislosti na nich i jeho výdaje; bez daňových příjmů pak stát stěží může plnit své funkce, jejichž plnění Ústava implicitně předpokládá, neboť právě za účelem plnění funkcí státu, sloužících občanům, moderní stát jako takový vůbec existuje a není nahrazen jinou, méně invazivní formou společenské existence. Navíc existence libovůle v tom,

kdy by daňové subjekty měly z časového hlediska své daňové povinnosti plnit, by byla v rozporu s principem právní jistoty a neumožňovala by ani jim samotným plánovat své ekonomické aktivity. Prostředkem způsobilým motivovat daňové subjekty k plnění daňových povinností řádně a včas jistě je a může být stanovení finanční sankce za porušení této povinnosti, a to nepochybně i finanční sankce závislé na délce prodlení a výši dlužné částky. Přesně takovou formu sankce zvolil zákonodárce v § 63 odst. 2 a 3 d. ř. ve znění platném do změny provedené zákonem č. 230/2006 Sb. (a v době rozhodování Nejvyššího správního soudu již neúčinném, avšak na věc stěžovatele aplikovatelném).

Sazby penále podle této právní úpravy (zásadně 0,1 % z dlužné částky denně, ve specifických případech pak 0,05 % resp. 0,2 % denně – viz § 63 odst. 2 věta druhá, odst. 3 věta první až třetí, odst. 3 věta čtvrtá d. ř.) představují roční úrok 36,5 % (případně 18,25 % resp. 73 %) a jsou odstupňovány od nižší sazby k vyšší sazbě v závislosti na intenzitě přičitatelnosti prodlení ve vztahu k pochybení daňového subjektu. Navíc takto (zákonem určenou denní procentní sazbou penále) je penále určováno pouze prvních 500 dní prodlení (tj. necelý první rok a půl) a poté sazba penále odvisí od diskontní sazby České národní banky, tedy *de facto* od ceny peněz v ekonomice (činí 140 % této sazby, přičemž se – a právě takto nutno vykládat ustanovení § 63 odst. 2 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. – každé nové kalendářní čtvrtletí nově fixuje k aktuální výši diskontní sazby platné na jeho počátku). Sazby penále, jak jsou výše specifikovány, jednak nemají likvidační, vyvlastňující či lichvářskou povahu, jakkoli jsou nepochybně citelné, jednak v dlouhodobém časovém horizontu reflektují ekonomickou realitu, v daném případě cenu peněz. Vedle funkce spočívající v motivaci daňového subjektu k řádnému a včasnému plnění jeho povinností mají i funkci paušalizované náhrady eventuelní újmy, kterou může stát jako příjemce daně utrpět, neobdrží-li ji řádně a včas a musí-li si kvůli tomuto výpadku daňových příjmů opatřit peníze jiným způsobem. Právě v časovém omezení relativně vysoké sazby penále na první necelý rok a půl prodlení a v následném poklesu sazby penále na 140 % diskontní sazby (vycházíme-li z ekonomické reality České republiky druhé poloviny 90. let 20. století a prvních let 21. století, kdy – jak je notoricky známo – diskontní sazba kolísala mezi 0,75 % a 13 %, přičemž po většinu času se držela na jednociferných hodnotách a od roku 1998 trvale klesala) lze spatřovat zásadní argument pro závěr, že zákonodárce zde volil prostředek vhodný k tomu, aby motivoval daňové subjekty k zákonem vyžadovanému chování tím, že jim „prodrazoval“ prodlení s placením daně povinností hradit penále, a že se zároveň jedná o nejmírnější ještě účinný prostředek. Funkci „odstrašovací“ plní zejména relativně vysoké sazby penále v prvním necelém roce a půl prodlení, zatímco po uplynutí tohoto období se přechodem na – fakticky nižší – sazbu penále kopírující diskontní sazbu zvyrazňuje druhá z funkcí penále, a sice funkce paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů.

Nelze souhlasit s poukazem některých autorů (L. Vorlíčková, O. Dráb: *České daňové penále je nepřiměřené a v rozporu s evropskou Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod*, Právní rozhledy č. 17/2005, str. 641-643) na to, že sazby penále, které, jak shora uvedeno, činí 18,25 %, 36,5 % resp. 73 % p. a., by v případě, že by se jednalo o soukromoprávně sjednaný úrok, byly nadstandardně vysoké oproti ceně peněz na úvěrovém trhu. V první řadě zde nutno – jak již shora uvedeno – vzít v potaz, že penále má povahu sankčního úroku, který – aby mohl plnit svoji sankční funkci, jak o ní bylo pojednáno výše (tj. zejména funkci preventivní a odstrašovací a funkci odplaty za porušení práva) – musí být pro toho, kdo jej má platit, citelnou zátěží, a tedy jistě znatelně vyšší než je obvyklá cena peněz na úvěrovém trhu. Nelze též přehlédnout, že nejvyšší ze tří sazeb penále, 73 % p. a., která vskutku výrazně převyšuje obvyklou výši úroků z úvěrů v České republice za existence

tržní ekonomiky po roce 1989, se uplatní toliko za situace, kdy bylo zkrácení daně zjištěno správcem daně (§ 63 odst. 3 věta čtvrtá d. ř.), zatímco v případě, že k doměření došlo podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka či v odvolacím řízení na základě vyhovění návrhu daňového subjektu v tomto řízení, se uplatní sazba toliko čtvrtinová (18,25 % p. a.), jež se od výše úroků na úvěrovém trhu již rozhodně řádově neliší resp. nelišila, naopak, v některých případech v minulosti byla dokonce nižší než tyto úroky. „Standardní“ sazba penále (36,5 % p. a.) pak je a vždy v minulých letech byla řádově srovnatelná s výší sankčních úroků vyžadovaných bankami při porušení povinnosti splácet úvěr řádně a včas (tato skutečnost je notorií, kterou není třeba s ohledem na § 120 a § 64 s. ř. s. ve spojení s § 121 1. alt. o. s. ř. dokazovat).

Ani absenci přiměřenosti v užším slova smyslu nelze u zkoumané právní úpravy shledat. Nepřiměřenou v užším slova smyslu by zde byla zejména taková sankce, která by svojí povahou a podstatou vybočovala z povahy a podstaty finančněprávních vztahů. Takto by například za nepřiměřenou sankci bylo lze považovat, kdyby i za neúmyslné prodlení v placení daně (snad s výjimkou prodlení z hrubé nedbalosti) hrozila daňovému subjektu či osobám za něj jednajícím ztráta osobní svobody či jiná podobně citelná a majetkové podstatě finančněprávních vztahů vzdálená omezení jejich základních práv. Nepřiměřenou by byla i čistě majetková sankce, jejíž výše by byla ve zjevném nepoměru s rozsahem porušené povinnosti či na tomto rozsahu zcela nezávislá a zároveň nepřiměřeně vysoká. Zde však se jedná o sankci čistě majetkovou, nikoli nepoměrnou (i když citelnou) a závislou na věcném a časovém rozsahu porušené povinnosti, která hmotněprávní pozici daňového subjektu zasahuje způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené primární povinnosti.

Lze tedy shrnout, že stěžovatelem kritizovaná právní úprava odpovídá ústavnímu principu proporcionality a že v tomto ohledu nejsou jeho stížní námitky důvodné.

VI. c)

Stěžovatelem kritizované právní úpravě nelze vytknout ani to, že by v ní absentovala možnost určité individualizace či moderace ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby. Stěžovatel zde totiž pomíjí, že individualizaci či moderaci sankce není nutno provádět při jejím samotném vyměření, nýbrž že postačí, je-li právním řádem tato možnost poskytnuta i v případných dalších fázích procesu směřujícího k inkasu daně státem. Daňový řád k tomuto účelu má institut prominutí daňového nedoplatku (§ 65 d. ř.), v němž jsou podmínky pro jeho aplikaci vázány právě na sociální resp. ekonomickou situaci daňového subjektu, který dluží daňový nedoplatek. Vzhledem k tomu, že v materiálním právním státě je nepřípustná libovůle v rozhodovací činnosti, je správce daně při postupu podle § 65 d. ř. povinen důsledně zkoumat tam uvedené zákonné důvody a zásadně se vyvarovat různého posuzování obdobných případů (v podrobnostech k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 85/2005 - 45, oba zveřejněny na www.nsoud.cz).

Víceméně totéž co k institutu prominutí daňového nedoplatku pak lze říci i o institutu svojí funkcí v řadě ohledů podobném, a sice o posečkání daně a povolení splátek (§ 60 d. ř.).

Vedle toho má daňový řád samostatný institut prominutí příslušenství daně (tedy i penále, viz § 58 d. ř.) z důvodu odstranění tvrdosti (§ 55a odst. věta druhá d. ř.), který lze považovat za přímo určený pro případy obdobné případu stěžovatele. Soudní

přezkum správního rozhodnutí zde samozřejmě není vyloučen (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2000 - 55, www.nssoud.cz; dřívější judikatura, např. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 7. 2000, č. j. 6 A 39/99, či některá recentní judikatura jiných soudů než Nejvyššího správního soudu, viz usnesení Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2003, č. j. 10 Ca 96/2003 - 8, publikované pod č. 95/2004 Sb.NSS, je tedy překonána). Ve shodě s právním názorem vyjádřeným ve shora již zmíněném judikátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, má totiž Nejvyšší správní soud za to, že správní uvážení, které se na základě ustanovení § 55a odst. 1 věty první d. ř. uskutečňuje (toto ustanovení je kombinací „čistého“ správního uvážení vyjádřeného slovem „může“ a „legálně kritériálního“ rozhodování ve velmi širokém rámci vymezeném zákonným pojmem „tvrdomostí“), nelze chápat jako prostor pro libovůli správního orgánu, nýbrž jako relativně abstraktní vymezení kritérií relevantních pro posuzování rozhodovaných případů, které správnímu orgánu umožňuje v určité míře reagovat na měnící se podmínky (srov. v tomto ohledu principy formulované v nálezů Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 11/2000, publikovaném pod č. 113 ve sv. 23 Sb. n. u. ÚS a pod č. 322/2001 Sb.).

Moderní poválečný stát Západu je materiálním právním státem založeným zejména na koncepci lidských práv jako subjektivních a soudně vymahatelných základních práv jedince vůči státu, která již sama o sobě vylučuje všemocnost státu, tím méně pak všemocnost (a tedy potenciální libovůli) jakýchkoli jeho orgánů. Dále je moderní stát založen na dělbě moci na moc zákonodárnou, výkonnou a soudní, mezi nimiž existuje jednak kompetenční vymezení (legislativa má k dispozici jiné typy pravomocí než exekutiva, ta zas jiné než legislativa), jednak systém brzd a rovnovah (vzájemných vztahů spolurozhodování, kreačních a odvolávacích pravomocí a kontroly). Ve světle těchto dvou klíčových vlastností materiálního právního státu nutno konstatovat, že žádná moc v něm není mocí absolutní, a to ani v rámci určitého dílčího výseku své působnosti. Stejně jako legislativní pravomoc zákonodárce je omezena a sevřena ústavními pravidly (a pravomoc konstituovaného ústavodárce zákazem změny podstatných náležitostí demokratického právního státu, viz čl. 9 odst. 2 Ústavy), s tím, že v Ústavním soudu je k dispozici efektivní nástroj, jak legislativu donutit k nápravě, dopustí-li se v tomto ohledu excesu, je kompetence moci exekutivní a soudní vymezena – a svázána – zákonem a (jiným) právem. Zákon nemůže delegovat na exekutivu (ani na justici) právo činit libovůli. Může pouze ve větší či menší míře abstrakce definovat podmínky, za kterých exekutiva (či justice) rozhoduje o subjektivních právech jednotlivců.

Z těchto základních východisek pak musí vycházet i moderní koncepce správního uvážení. Vymezení prostoru pro správní uvážení proto nemůže být zmocněním k libovůli, nýbrž toliko relativně abstraktním definováním podmínek rozhodovací činnosti exekutivy. V tomto smyslu ztrácí svoji relevanci rozlišování rozhodování exekutivy o „nárocích“ jednotlivců a o „nenárokových“ právních pozicích či stacích; v posledku jde totiž pouze o míru abstraktnosti kritérií, která správní orgán posuzuje. Další klíčovou vlastností právního řádu poválečného materiálního právního státu je – na rozdíl od (formálního) právního státu předválečného – přímá aplikovatelnost základních práv a dalších ústavních norem či principů, připouští-li to jejich povaha a obsah, a povinnost orgánů aplikujících právo tak činit. Základní práva a ústavní principy tak znamenají samozřejmě a přirozené implicitní omezení jakékoli, i nejširším způsobem definované diskreční pravomoci exekutivy; do katalogu pravidel takto omezujících diskreční pravomoc lze jistě řadit zejména povinnost správního orgánu respektovat principy rovnosti, požadavek racionality kritérií pro posuzování kauz,

o nichž je rozhodováno, a proporcionality, jakož i požadavek konat v souladu se smyslem a účelem dané konkrétní diskreční pravomoci a vázanost správního orgánu svojí vlastní správní praxí (pohybuje-li se tato *intra legem*). „Nad rámec“ implicitních omezení diskrečního oprávnění pak k nim přistupují omezení explicitní, vyjádřená zákonem stanovenými kritérii pro rozhodování. S ohledem na to musí správní orgán příslušným výkladem naplňovat i legální význam neurčitého právního pojmu „tvrdomi“.

Je věci zákonodárce, jak abstraktně či konkrétně stanoví správnímu orgánu prostor pro správní uvážení, ovšem rozhodně nemůže z výše uvedených ústavních principů, imanentních každému rozhodování o individuálních právních pozicích, žádné diskreční oprávnění vyvázat. Podstatné v této souvislosti je, že správní orgán si nemůže v prostoru daném pro jeho správní uvážení další kritéria na rámec kritérií implicitních a explicitních „přimyslet“, tj. vytvořit nějaká další, která zákon neobsahuje, nýbrž může toliko kritéria obojího druhu vykládat a aplikovat na konkrétní případy. Jakkoli je dělicí linie mezi výkladem abstraktních pojmů či principů a „přimyslením si“ dodatečných kritérií tenká a ne vždy zřetelná, lze ji zpravidla nalézt zejména úvahou nad smyslem a účelem daného konkrétního diskrečního oprávnění a úvahou nad věcným vymezením pravomocí toho kterého správního orgánu, jenž má v konkrétní věci rozhodovat. V tomto smyslu také nutno interpretovat výrazy často užívané v souvislosti se založením diskrečních pravomocí (např. že správní orgán „může“ něco prominout nebo že právo „lze“ přiznat). Jakkoli doktrinální rozdíl mezi správním uvážením (často legálně zakotveným právě užitím pojmů „lze“ či „může“) a aplikací neurčitých právních pojmů (jako např. „tvrdomi“ v případě stěžovatele) je notoricky známý a takovéto rozlišení v právní vědě nečiní problém, v posledku, v rovině aplikační, se rozdíl mezi účinky obou legislativních technik nezřídka stírá, neboť nakonec jde v obou případech o míru „autonomie“ správního orgánu při jeho rozhodovací praxi.

Výše uvedené právní instituty, tedy prominutí příslušenství daně (§ 55a odst. věta druhá d. ř.), prominutí daňového nedoplatku (§ 65 d. ř.) a posečkání daně a povolení splátek (§ 60 d. ř.), by měly zajistit, že ve všech případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, bude sankce v jeho konkrétním případě přiměřeně snížena či zcela eliminována nebo že mu budou alespoň ulehčeny časové podmínky jejího uhrazení.

Ani zde tedy nelze protiústavnost stěžovatelem napadené právní úpravy shledat.

VI. d)

Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v jeho argumentaci tím, že právní úprava musí rozlišovat mezi situacemi, kdy z ekonomického hlediska nesplnění povinnosti registrovat se jako plátce DPH státu skutečně způsobí újmu na daňových příjmech, a situacemi, kdy k něčemu takovému nedojde či dojde jen ve velmi omezené míře, neboť *de facto* celá dlužná DPH bude vrácena jiným plátcům této daně jako nadměrný odpočet.

V první řadě nutno opětovně připomenout, že penále má dvě funkce – v první řadě má daňové subjekty motivovat k řádnému a včasnému placení daní; další funkcí je pak paušalizovaná náhrada eventuální majetkové újmy státu způsobené zpožděním ve splnění daňové povinnosti. Zákonodárci jistě nic nebrání v tom, aby – jako je tomu v nové právní úpravě (§ 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) – nastavil sankční mechanismus jiným způsobem než v úpravě aplikovatelné na případ stěžovatele (samozřejmě

za předpokladu, že uvedená úprava bude odpovídat ústavním kautelám – tuto otázku však ve vztahu k nové úpravě v případě stěžovatele není důvodu řešit) a aby použil jiná rozlišovací kritéria pro uplatnění či neuplatnění sankce a pro to, v jaké míře se sankce uplatní a co bude základem pro určení její výše; jistě se pak může stát, že pro určité skutkové podstaty je nový sankční mechanismus „mírnější“ než ten předchozí, který je aplikovatelný na stěžovatele. To však ještě neznamená, že takovýto pozdější legislativní vývoj je bez dalšího argumentem pro závěr, že předchozí úprava je ústavně nekonformní. Bylo by tomu tak totiž jen tehdy, kdyby 1) samotná rozlišovací kritéria v předchozí úpravě, 2) jejich účinky ve vzájemné kombinaci či 3) absence určitých dané právní úpravě imanentních rozlišovacích kritérií vytvářely ústavní deficity.

Ve stěžovatelem napadené právní úpravě však k ničemu takovému nedošlo. Zákonné zakotvení rozlišovacího kritéria odvislého od míry pravděpodobné ekonomické újmy, kterou stát utrpěl proto, že se určitý daňový subjekt opožděně registroval jako plátce DPH, takže tuto daň i opožděně odvedl, totiž je jistě přípustným, ne však dané sankční úpravě imanentním rozlišovacím kritériem. Za imanentní ve výše uvedeném smyslu je třeba považovat takové rozlišovací kritérium, jehož absence v právní úpravě by ji činila v aplikační praxi natolik absurdní, generující náhodné výsledky či jinak hrubě nespravedlivou, že by nebyla v materiálním právním státě akceptovatelná. Kritérium pravděpodobné ekonomické újmy s povinností platit určitou daň řádně a včas jistě souvisí, ovšem jeho absence v právní úpravě ji ani zdaleka nečiní nespravedlivou. Jak bylo výše uvedeno, stát má legitimní právo od daňových subjektů vyžadovat při placení daní i respekt k časové dimenzi této povinnosti. Postačí tedy, je-li rozlišovacím kritériem pro uplatnění sankce jen a pouze to, zda daňový subjekt porušil tuto svoji povinnost, tj. vznikl-li u něho daňový nedoplatek, respektuje-li sankce princip proporcionality (k tomu viz v podrobnostech výše) a je-li toto rozlišovací kritérium subsidiárně doplněno instituty umožňujícími zabránit likvidačním či jinak neúnosným účinkům, které by pro určité osoby mohlo mít uložené penále (k tomu viz výše výklad k právním institutům prominutí příslušenství daně, prominutí daňového nedoplatku a posečkání daně a povolení splátek).

Jsou-li zákonem zvolená kritéria ústavně akceptovatelná a nechybí-li v právní úpravě ani žádné jí imanentní rozlišovací kritérium, pak nelze ve výsledku rozdílné postavení dvou daňových subjektů, na které jsou zákonná kritéria aplikována, považovat za diskriminační. Právní úpravu, která byla aplikována na stěžovatele, tedy nelze ani pro výše rozebranou námitku stěžovatele považovat za protiústavní.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že zcela nepřipadná je argumentace stěžovatele, že v jeho případě vlastně nevznikl daňový nedoplatek, neboť celá dlužná částka DPH by byla jiným plátcům DPH vrácena v režimu nadměrného odpočtu. Daňový nedoplatek je výsledkem prodlení konkrétního daňového dlužníka, tj. výsledkem toho, že tento daňový dlužník nezaplatí splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. To, že v důsledku prodlení konkrétního daňového dlužníka možná jiný daňový subjekt zaplatil na dani, kterou měl platit, méně, než kolik by zaplatil, pokud by se daňový dlužník do prodlení nedostal, takže ve výsledku by se daňové příjmy státu nezkrátily či se zkrátily o výrazně menší sumu než o částku nedoplatku, žádným způsobem nemění nic na okolnosti, že prodlením daňového dlužníka daňový nedoplatek vznikl, což je stav z hlediska zákona nežádoucí a zákonem legitimně sankcionovaný povinností platit penále.

Na okraj dodejme, že sankcí, jež může být uložena za porušení povinnosti registrace jako plátce DPH (tj. nikoli sankcí za prodlení s placením daně a vznik daňového nedoplatku),

je pokuta podle § 37 d. ř. Nic nebrání tomu, aby konkrétní daňový subjekt byl vedle povinnosti platit penále (která je sekundární povinností vzniklou porušením primární povinnosti zaplatit daň řádně a včas) sankcionován i pokutou podle tohoto ustanovení (tato pokuta je sekundární povinností za porušení primární nepeněžitě povinnosti, a sice řádně a včas se registrovat jako plátce DPH).

VI. e)

Z výše uvedeného vyplývá, že ustanovení zákona, které bylo na věc stěžovatele aplikováno, konkrétně § 63 d. ř., není důvodu považovat za protiústavní. Krajský soud je proto aplikoval zcela po právu, a to způsobem, který rovněž nevyvolává pochybnost o ústavnosti. Krajský soud neměl důvodu přerušovat řízení a postupovat podle čl. 95 odst. 2 Ústavy a předložit věc Ústavnímu soudu, stejně jako nebylo důvodu, aby krajský soud při přezkumu rozhodnutí žalovaného aplikované ustanovení vykládal jinak než žalovaný, neboť výklad, který žalovaný zvolil, byl správný a ústavně konformní.

VII.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

VIII.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto *ex lege* právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. února 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu