ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **M. Š.,** zastoupeného Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2009, č. j. 6344/09-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 5. 2010, č. j. 10 Af 17/2010 - 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se žalobce (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku, kterým krajský soud zamítl jeho žalobu proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil k odvolání žalobce rozhodnutí Finančního úřadu v Písku tak, že snížil výši náhrady za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti registrace k dani z přidané hodnoty (dle § 95 a § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) na částku 142 636 Kč.

Ve strohé žalobě žalobce namítl, že zákon, na jehož základě žalovaný rozhodoval, je v rozporu s ústavním pořádkem. Ačkoliv se povinná platba nazývá náhradou, důsledky dopadu této platby jsou na různé subjekty různé. Např. pro plátce s velkým podílem

vlastní práce (poradce) je dokonce ekonomicky výhodné se k dani nepřihlásit. Je tak založena neústavní nerovnost mezi jednotlivými daňovými subjekty porušujícími totéž ustanovení. Druhým žalobním důvodem byla námitka, že v původním rozhodnutí neuvedl správce daně správně předpis, podle něhož bylo rozhodováno; náprava byla zjednána až odvolacím orgánem.

Krajský soud žalobu zamítl a v podrobném odůvodnění důvodnost obou námitek popřel. Předně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 45, v němž soud zdůraznil, že je legitimním cílem, snaží-li se zákonodárce dosáhnout toho, aby daňové subjekty plnily své povinnosti platit daně řádně a včas. Prostředkem k dosažení takového cíle je i stanovení sankce za porušení této povinnosti, a to i finanční sankce závislé na délce prodlení se splněním uložené povinnosti.

Soud zdůraznil, že žalobce byl povinen ve shodě s § 95 zákona č. 235/2004 Sb. podat přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, přes splnění zákonných podmínek k registraci to však neučinil. Podle § 98 téhož zákona platí, že nesplní-li povinná osoba povinnost uloženou v § 95 zákona, je povinna uhradit správci daně částku ve výši 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění jako náhradu za plnění, která se uskutečnila bez daně. V této právní úpravě soud neshledal ani protiústavní prvky, ani libovůli správce daně při jejím uložení; není rovněž pochyb o způsobu jejího výpočtu a sankce odpovídá ústavnímu principu proporcionality. Protože v období od 1. 2. 2008 do 10. 11. 2008 žalobce uskutečnil zdanitelná plnění bez daně v hodnotě 1 574 659,50 Kč, byla žalobci stanovena k náhradě 10 % částka z této výše, tedy částka 157 465 Kč; protože v dalším průběhu daňového řízení vyplynulo, že mezi zdanitelná plnění za uvedené období byla nesprávně zahrnuta finanční částka uhrazená za pohledávky vzniklé před 1. 2. 2008, k tomuto faktu odvolací orgán přihlédl a výši náhrady změnil (snížil) na částku 142 636 Kč.

K druhé z námitek, že rozhodnutí obsahovalo odkaz na nesprávný právní předpis soud uvedl, že tuto skutečnost zjistil žalovaný a uložil správci daně toto pochybení postupem dle § 56 odst. 1 písm. b) napravit. Soud zdůraznil, že správné uvedení právního předpisu je sice zákonným požadavkem rozhodnutí, avšak neshledal, že by toto původní pochybení správce daně jakkoliv zasáhlo žalobcova práva. Žalobce ostatně ani takovou skutečnost netvrdil, pouze konstatoval, že došlo k pochybení.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“); tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť nezodpověděl jeho námitku, týkající se diskriminace některých subjektů, na něž dopadnou účinky § 98 zákona o dani z přidané hodnoty. Vždyť v žalobě žalobce jasně zdůraznil, že pro plátce s malými nároky pro vstupy a s velkým podílem vlastní práce je ekonomicky výhodné se nepřihlásit k dani, naproti tomu plátci uskutečňující zdanitelné plnění s malou obchodní marží může mít tato náhrada až likvidační charakter. Ustanovením § 98 zákona o dani z přidané hodnoty je tak založena principiální a neodůvodněná a tedy neústavní nerovnost mezi jednotlivými subjekty. Stěžovatel požaduje, aby Nejvyšší správní soud zvážil svůj podnět k Ústavnímu soudu ke zrušení tohoto ustanovení. Přesto, že se povinná platba nazývá náhrada, jedná se ve skutečnosti o sankci, u které nejsou vyjádřena žádná moderační pravidla.

Stěžovatel se neztotožnil rovněž s posouzením žalobní námitky týkající se uvedení nesprávného právního předpisu v rozhodnutí, avšak zdůraznil, že toto hodnocení soudem bylo provedeno. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Žalovaný v obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že žalobcovy námitky jsou liché a v žádném případě se s nimi nelze ztotožnit a navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžejní žalobcovou námitkou je neústavnost aplikované právní normy, pro jejíž zrušení měl již krajský soud věc předložit Ústavnímu soudu. Jestliže to neučinil a navíc nerozptýlil žalobcovy pochyby o protiústavnosti aplikované normy je, dle přesvědčení stěžovatele, na Nejvyšším správním soudu, aby tak učinil.

Stěžovatel zdůrazňuje údajně diskriminační ustanovení § 98 zákona o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení má být podle něj diskriminační proto, že pro plátce s malými nároky pro vstupy a s velkým podílem vlastní práce je ekonomicky výhodné se nepřihlásit k dani, naproti tomu plátci uskutečňující zdanitelné plnění s malou obchodní marží může mít tato náhrada až likvidační charakter.

Podle cit. ustanovení *nesplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo podle § 95 odst. 2 písm. a), je povinna uhradit správci daně částku ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat za zdanitelná plnění jako náhradu za daň ze zdanitelných plnění, která uskutečnila bez daně, a z hodnoty zboží, které pořídila z jiného členského státu neoprávněně bez daně. Celková částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně.*

Argumentace stěžovatele není na místě. Nejvyšší správní soud při aplikaci ústavního principu zákazu diskriminace konzistentně vychází z judikatury Ústavního soudu. V této judikatuře [srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 33/96 ze dne 4. 6. 1997 (N 67/8 SbNU 163; 185/1997 Sb.)] Ústavní soud odmítl absolutní chápání principu rovnosti a pojal rovnost jako kategorii relativní, jež vyžaduje zejména odstranění neodůvodněných rozdílů a vyloučení libovůle. Obsah principu rovnosti tím posunul do oblasti ústavněprávní akceptovatelnosti hledisek odlišování subjektů a práv.

Je nutno v tomto kontextu zdůraznit, že jakákoliv obecně nastavená norma produkuje rozdílné následky dle toho, jaké jsou skutkové okolnosti podřazené pod hypotézu dané normy. Rozlišování v přístupu k určitým právům, resp. odlišné důsledky aplikace téže normy však nesmí být projevem libovůle. Jak dále uvedl Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 15/02 ze dne 21. 1. 2003 (N 11/29 SbNU 79; 40/2003 Sb.), princip rovnosti je právně filozofickým postulátem, který je v rovině pozitivního práva garantován zákazem diskriminace. Rovnost není kategorií neměnnou, neboť prochází vývojem, který její obsah obzvláště v oblasti práv politických a sociálních výrazně poznamenává. Rovněž

mezinárodní instrumenty o lidských právech a mnohá rozhodnutí mezinárodních kontrolních orgánů vycházejí z toho, že ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek; jde zejména o situaci, že se s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup. Zde lze doplnit – jak plyne z výše uvedeného nálezu –, že Evropský soud pro lidská práva ve své ustálené judikatuře obdobně konstatuje, že odlišnost v zacházení mezi osobami nacházejícími se v analogických nebo srovnatelných situacích je diskriminační, pokud nemá žádné objektivní a rozumné ospravedlnění, tj. pokud nesleduje legitimní cíl nebo pokud nejsou použité prostředky sledovanému cíli přiměřené.

Z povahy obecných norem tedy lze mít za to, že zákonodárce má prostor k úvaze, jaké dopady bude určitá norma mít. Z povahy obecných norem přitom plyne, že kritéria hypotézy obecné normy jsou dána obecným způsobem. Je proto nevyhnutelné, že norma bude aplikována v závislosti na reálných proměnných skutečného života. V daném případě je kritériem hypotézy stěžovatelem kritizované normy celkový souhrn úplat za zdanitelná plnění. Toto kritérium je stanoveno obecným způsobem, vyvolává předvídatelné a jasné následky pro svou eventuální aplikaci. Je toliko na zákonodárci, a není v žádném případě úkolem soudní moci, aby posoudil vhodnost tohoto kritéria. Skutečnost, že určitá hypotéza normy bude v praxi přísnější pro určitý typ podnikání, a méně přísná pro typ jiný, je ve skutečnosti běžným důsledkem aplikace obecných norem. V žádném případě proto ve smyslu shora podaných úvah nevyvolává žádné ústavněprávní otazníky.

Zcela nepochybně je legitimní snahou zákonodárce dosáhnout toho, aby daňové subjekty plnily své povinnosti, mj. i povinnost registrace k dani z přidané hodnoty, řádně a včas. Vždyť 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, jakož ani ostatním daňovým subjektům, kteří se podle seznamu registrovaných plátců orientují při své činnosti, plánovat své ekonomické aktivity. Prostředkem způsobilým motivovat daňové subjekty k plnění povinností plynoucích z daňových předpisů řádně a včas, jistě je a může být stanovení finanční sankce (byť zčásti reparačního charakteru) za porušení této povinnosti, a to nepochybně i finanční sankce závislé na celkovém souhrnu úplat za zdanitelná plnění jako náhradu za daň ze zdanitelných plnění, která uskutečnil daňový subjekt neoprávněně bez daně. Přesně takovou formu sankce s reparačním důsledkem zvolil zákonodárce v § 98 zákona o dani z přidané hodnoty.

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 daňového řízení. Zákon o správě daní a poplatků k tomuto účelu má institut prominutí daňového nedoplatku (§ 65), v němž jsou podmínky pro jeho aplikaci vázány právě na sociální resp. ekonomickou situaci daňového subjektu, který dluží daňový nedoplatek. 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 téhož zákona).

Vedle toho má zákon o správě daní a poplatků samostatný institut prominutí příslušenství daně (§ 55a), tedy i finanční sankce uložené podle § 98 zákona o dani z přidané hodnoty, z důvodu odstranění tvrdosti.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že ustanovení zákona, které bylo na věc stěžovatele aplikováno, konkrétně § 98 zákona o dani z přidané hodnoty, není důvodu považovat za protiústavní. Krajský soud je proto aplikoval zcela po právu, a to způsobem, který rovněž nevyvolává pochybnost o ústavnosti.

Ke druhé z žalobních námitek, do jejíhož zodpovězení krajským soudem však stěžovatel nemíří žádnými konkrétními důvody uvedenými v kasační stížnosti, pouze konstatuje, že nesdílí názor krajského soudu, Nejvyšší správní soud tedy jen uvádí, že rovněž neshledává zásah do stěžovatelových práv způsobený postupem správního orgánu prvého stupně, jestliže ten neuvedl přesně označení právního předpisu do rozhodnutí, jímž uložil žalobci povinnost uhradit náhradu dle § 98 zákona o dani z přidané hodnoty. Po upozornění žalovaného však správce daně tuto vadu napravil postupem podle § 56 zákona o správě daní a poplatků (opravy zřejmých nesprávností). Úkolem správních soudů je ve správním soudnictví poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob, a to způsobem a za podmínek stanovených s. ř. s.

Protože není zřejmé, jaká stěžovatelova práva byla poškozena, stěžovatel to ostatně ani netvrdí, shoduje se v tomto ohledu Nejvyšší správní soud se závěry krajského soudu učiněnými k tomuto žalobnímu bodu.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. srpna 2010

JUDr. Lenka
Kaniová
předsedkyně senátu