

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci žalobce: **M.B.C. INVEST, a.s.,** se sídlem Vraclavská 200/II., Vysoké Mýto, zastoupeného JUDr. Leošem Strouhalem, advokátem se sídlem Vraclavská 200/II., Vysoké Mýto, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2201/08-1200-602944 a č. j. 2451/08-1200-602944, ve věci penále na dani z příjmů právnických osob, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2009, č. j. 30 Ca 50/2008 – 22 a č. j. 30 Ca 49/2008 – 22,

takto:

I. Kasační stížnosti **se zamítají**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanými kasačními stížnostmi se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označených rozsudků Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterými byly zamítnuty žaloby do výše specifikovaných rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě (dále jen „správce daně“) na daňové penále na daň z příjmů právnických osob ze dne 24. 7. 2006, č. j. 39360/06/274970/3499, za zdaňovací období roku 1999 ve výši 837 411 Kč a ze dne 28. 8. 2006, č. j. 43295/06/274970/3499, za zdaňovací období roku 2000 ve výši 4 022 805 Kč.

Krajský soud úvodem připomněl, že o odvoláních stěžovatele již žalovaný jednou rozhodoval, jeho rozhodnutí však byla krajským soudem pro nepřezkoumatelnost z nedostatku důvodů zrušena (rozsudek ze dne 31. 8. 2007, č. j. 30 Ca 41/2007 - 22). Závěry krajského soudu byly potvrzeny rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 203/2007 - 45 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Stěžovatel v novém žalobním řízení opětovně namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného; této námitce krajský soud již nepřisvědčil, neboť dospěl k závěru, že žalovaný se ke stěžejní odvolací námitce nepřiměřenosti výše penále alespoň rámcově vyjádřil. Dle soudu je snaha zákonodárce dosáhnout řádného a včasného výběru daní legitimní a prostředkem k motivaci daňových subjektů k řádnému a včasnému plnění daňových povinností může být i způsob stanovení finanční sankce. Sazby penále stanovené v ustanovení § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nemají likvidační charakter, vedle motivační funkce mají i funkci paušalizované náhrady eventuální újmy za prodlení s platbou daňových povinností. Právě v časovém omezení (500 dnů) relativně vysoké penalizační sazby na 140 % diskontní sazby lze spatřovat zásadní argument pro motivaci daňových subjektů v plnění jejich zákonných povinností. Aby mohlo penále plnit svoji sankční funkci (tj. zejména preventivní), musí být pro toho, kdo neplní své povinnosti, citelnou zátěží. Sankce závislá na věcném a časovém rozsahu porušené povinnosti zasahuje daňový subjekt způsobem odpovídajícím povaze porušené primární povinnosti. Neméně důležitou je i skutečnost, že zákon o správě daní a poplatků umožňuje prostřednictvím institutu prominutí (§ 55a, § 65 cit. zákona) určitou individualizaci či moderaci předepsaného penále, a to s ohledem na majetkové postavení daňového subjektu. Přitom ani přezkum rozhodnutí ve věci prominutí není ze soudního přezkumu vyloučen. Krajský soud své podrobně odůvodněné úvahy uzavřel s tím, že stát má právo při placení daní vyžadovat od daňových subjektů i respekt k časové dimenzi této povinnosti. Postačí tedy, je-li rozlišovacím kritériem pro uplatnění sankce pouze to, zda daňový subjekt porušil svoji zákonnou povinnost, respektuje-li sankce princip

proporcionality a je-li toto kritérium subsidiárně doplněno instituty umožňujícími zabránit likvidačním či jinak neúnosným účinkům, které by v určitých případech předepsané penále mohlo vyvolat.

Stěžovatel ve včas podaných kasačních stížnostech uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s."), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, jakož i nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, případně jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Krajský soud předně pochybil, pokud se spokojil s odůvodněním napadeného rozhodnutí týkajícím se namítané nepřiměřenosti výše penále. Otázce namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného je v rozsudku věnován pouze jeden stručný odstavec, ve kterém navíc soud sám uvádí, že odůvodnění žalovaného je velmi stručné a obecné, avšak z jeho kontextu lze stanovisko žalovaného dovodit. Takové vyjádření je ve značném rozporu s tím, co je podle judikatury Ústavního a Nejvyššího správního soudu považováno za řádné odůvodnění rozhodnutí, např. nálezy sp. zn. II. ÚS 103/99, III. ÚS 84/94, II. ÚS 682/02, rozsudky č. j. Afs 24/2005 - 44, 2 As 18/2007 - 115, 2 Azs 92/2005 - 58).

Krajský soud se nedostatečným způsobem vypořádal také s námitkou stěžovatele, že napadenými rozhodnutími bylo omezeno jeho základní právo na respektování (ochranu) vlastnictví. Dodatkový protokol č. 1 k Evropské úmluvě stanoví ve svém čl. 1, že každá fyzická a 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. Toto ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Stěžovatel je stále přesvědčen, že ačkoli správce daně tvrdí, že vypočetl penále v souladu s ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků, je tento postup nutně v rozporu s Evropskou úmluvou. Toto ustanovení považuje za *„nepřiměřené, a proto v rozporu s evropským právem, a to zejména se zásadou přiměřenosti, která je jednou z obecných právních zásad, podle níž je třeba posuzovat v rámci EU každou právní normu, která svým adresátům přináší určitá omezení"*. Uvádí k tomu dále, že *„podle rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 9. 3. 1978 ve věci C-106/77 Simmenthal vnitrostátní soudce pověřený v rámci své pravomoci aplikovat právo Společenství má povinnost zajistit plný účinek jeho norem podle potřeby i tak, že ze své vlastní pravomoci neaplikuje žádné jim odporující ustanovení vnitrostátního právního předpisu, byť by bylo pozdějšího data, aniž by musel žádat nebo čekat na předchozí odstranění tohoto ustanovení v zákonodárném procesu nebo v řízení před Ústavním soudem.* Právo EU je

přímo použitelné v případě neslučitelnosti s pozdějším ustanovením vnitrostátního právního předpisu členského státu. Ustanovení evropského práva jsou tak bezprostředním zdrojem práv a povinností pro členské státy či jednotlivce coby účastníky právních vztahů. Tento účinek se rovněž týká každého soudce, který má v rámci své pravomoci jakožto orgán členského státu za úkol chránit práva poskytnutá jednotlivcům evropským právem tak, že neaplikuje ustanovení vnitrostátního zákona, které by bylo v rozporu s evropským právem.

O naprosté nepřiměřenosti předepsaného penále svědčí i srovnání s ostatními státy Evropské Unie. Penále předepsané podle ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků odpovídá za prvních 500 dnů prodlení ročnímu úroku ve výši 73 %. Je přitom lhostejno, jaká příčina nesprávného stanovení daňové povinnosti byla při kontrole zjištěna. Na rozdíl od České republiky berou ostatní státy Evropské Unie penále pouze za určité úročení dlužné částky, jehož výše bývá odvozována od diskontní či jiné oficiální úrokové sazby. Výše daňového penále se v těchto zemích pohybuje od 3,5 % do 14,5 % ročně. Česká právní úprava je oproti jiným úpravám diskriminační, když daňový subjekt příliš zatěžuje. O tom svědčí i skutečnost, že od 1. 1. 2007 byla přijata nová úprava daňového penále, která je pro zatížení daňových subjektů výrazně příznivější, avšak stále diskriminační.

Závěr krajského soudu týkající se nepřiměřenosti penále je v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02, ve kterém Ústavní soud uvedl, že zákonem stanovená minimální výše pokuty musí být nastavena tak, aby umožňovala alespoň do určité míry zohlednit majetkové a osobní poměry delikventa, v daném případě tak, aby uložení pokuty, byť i v minimální výši, nemělo pro delikventa likvidační účinek, případně, aby nezpůsobovalo, že podnikatelská činnost pro značné časové období ztratí jakýkoliv smysl. Není-li respektována tato zásada, jedná se o takový zásah do majetkových práv jednotlivce, jenž vzhledem ke své intenzitě představuje porušení článku 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod (dále jen „Úmluva“).

Stěžovatel doslovně cituje z nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 3/02: „*Z preambule Ústavy vyplývá úmysl občanů České republiky vycházet z principů právního státu. Čl. 1 Ústavy pak Českou republiku výslovně označuje jako demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Úcta k právům a svobodám jedince je nepochybně také právě jedním z oněch principů právního státu, jak má na mysli Preambule Ústavy, z něhož lze dovodit jedno ze základních pravidel fungování státní moci, kterým je zásada proporcionality (přiměřenosti) a zákaz zneužití práva, jak ostatně dovodil v řadě nálezů Ústavní soud. Tato zásada vychází z premisy, že k zásahu do základních práv či svobod, i když to jejich ústavní úprava nepředpokládá, může dojít v případě jejich vzájemné kolize nebo v*

případě kolize s jinou ústavně chráněnou hodnotou, jež nemá povahu základního práva a svobody /veřejný statek/. Vždy však je v těchto případech třeba posuzovat účel (cíl) takového zásahu ve vztahu k použitým prostředkům, přičemž měřítkem pro toto posouzení je již zmíněná zásada proporcionality (přiměřenosti v širším smyslu), jež může být také nazývána zákazem nadměrnosti zásahů do práv a svobod. Tato obecná zásada zahrnuje tři principy, respektive kriteria posuzování přípustnosti zásahu. První z nich je princip způsobilosti naplnění účelu (nebo také vhodnosti), dle něhož musí být příslušné opatření vůbec schopno dosáhnout zamýšleného cíle, jímž je ochrana jiného základního práva nebo veřejného statku. Dále se pak jedná princip potřebnosti, dle něhož je povoleno použití pouze nejšetrnějšího - ve vztahu k dotčeným základním právům a svobodám - z více možných prostředků. Třetím principem je princip přiměřenosti (v užším smyslu), dle kterého újma na základním právu nesmí být nepřiměřená ve vztahu k zamýšlenému cíli, tj. opatření omezující základní lidská práva a svobody nesmějí, jde-li o kolizi základního práva či svobody s veřejným zájmem, svými negativními důsledky přesahovat pozitiva, která představuje veřejný zájem na těchto opatřeních (srov. nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 25/97; publ. in Ústavní soud České republiky, Sbírka nálezů a usnesení, C.H. Beck, sv. 11, č. 53).

Z výše uvedeného lze dle stěžovatele dovozovat, že pokuty, stejně jako daně a poplatky, spadají do sféry právní regulace čl. 11 Listiny, resp. čl. 1 Dodatkového protokolu a představují v zásadě přípustný zásah do vlastnického práva jedince, což ovšem platí za předpokladu, jsou-li respektovány principy právního státu. Ústavní soud v této souvislosti poukázal na to, že „*obdobně se ve vztahu k čl. 1 Dodatkového protokolu hovoří in: Frowein, J., Peukert, W.: Europäische Menschenrechts-konvention, EMRK-Kommentar, 2. vydání, E. P. Engel Verlag, Kehl, 1996, str. 824 a násl.; dle uvedených autorů ukládání peněžitých trestů je právem každého státu, což však neznamená, že příkaz respektování vlastnictví v oblasti peněžitých pokut zde nenajde uplatnění; naopak je možno zkoumat, zda nebyly uloženy v rozporu s principem zákazu zneužití práv či proporcionality. Pokud jde o daně, jež tvoří spolu s pokutami jednu množinu případů (viz výše), německý Spolkový ústavní soud v řadě případů tyto výslovně označil za porušení vlastnického práva (Eigentumsverletzung); viz Isensee, J., Kirchhof, P.: Handbuch des Staatsrecht, Band VI, C.F.Müller, Heidelberg, 1989, str. 1072*“.

V závěru kasačních stížností stěžovatel argumentuje nesprávným doměřením samotné daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob, kterou krajský soud v příslušném žalobním řízení neshledal, a pouze pochybením daňového poradce nemohla být proti tomuto nezákonnému, nepřezkoumatelnému rozsudku krajského soudu podána kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti byly podány včas, jde o rozhodnutí, proti nimž

je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Usnesením ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9 Afs 55/2009 - 50, rozhodl předseda senátu o spojení věcí vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 9 Afs 55/2009 a sp. zn. 9 Afs 56/2009 ke společnému projednání. Kasační soud poté přezkoumal napadené rozsudky krajského soudu v rozsahu kasačních stížností a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné.

Nejprve se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu. Pokud by byla důvodná, již jen samotná tato skutečnost by byla nutným a dostatečným důvodem k jejich zrušení. Stěžovatel namítá, že se krajský soud nedostatečným způsobem vypořádal s námitkou směřující do nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a dále i věcně s námitkou směřující do nepřiměřené výše penále, respektive s námitkou týkající se omezení stěžovatelova základního práva na respektování (ochranu) vlastnictví.

Kasační soud nemohl této námitce přisvědčit, neboť z odůvodnění obou rozsudků je zcela zřejmé, z jakého důvodu krajský soud shledal napadená rozhodnutí žalovaného přezkoumatelnými. Krajský soud uvedl, že se žalovaný ke stěžejní námitce nepřiměřenosti výše penále vyjádřil, byť stručně, a to tak, že poukázal na čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě a na konkrétní věci projednávané Evropským soudem pro lidská práva, dotýkající se dané problematiky. Kasační soud připomíná, že žalovaný v souvislosti s namítaným porušením čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě a rozporu s evropským právem v napadených rozhodnutích označil stěžovatelův názor za subjektivní, neboť z rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci Špaček s.r.o. proti České republice, konkrétně z bodu 43 rozsudku, vyplývá, že právní úprava zajišťující výběr daní je ponechána na vůli členských států (bod 43:„*Soud připomíná, že vybírání daní, jako zasahování do práv zaručených v čl. 1 Protokolu č. 1, je ospravedlněno v druhém odstavci čl. 1. Toto ustanovení výslovně ponechává smluvním státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby zajistily placení daní (viz Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH proti Nizozemí, 1995*“). V této souvislosti je pak další argumentace krajského soudu zcela logická a přezkoumatelná, neboť z výše uvedené argumentace žalovaného je skutečně zcela zřejmý závěr, že není-li úprava výše penále na úrovni práva Evropské společenství harmonizována, nemůže být s právem Evropského společenství v rozporu.

Obdobně jsou zcela přezkoumatelné i závěry soudu týkající se přiměřenosti zákonem stanovené výše penále, kdy soud nejprve poukázal na legitimní právo státu požadovat včasné a řádné hrazení daňových povinností, motivační a preventivní

funkci penále, jakož i funkci paušalizované náhrady majetkové újmy. Zdůraznil, že výše penále, která je závislá na věcném a časovém rozsahu porušené povinnosti, zasahuje daňový subjekt způsobem odpovídajícím povaze porušené primární povinnosti, s tím, že zákon o správě daní a poplatků umožňuje prostřednictvím institutu prominutí (§ 55a, § 65 cit. zákona) určitou individualizaci či moderaci předepsaného penále, a to s ohledem na majetkové postavení daňového subjektu. Díky těmto institutům je možné zabránit likvidačním či jinak neúnosným účinkům, které by v určitých případech předepsané penále mohlo vyvolat.

Odkazuje-li stěžovatel na rozpor závěrů krajského soudu s judikaturou ústavního či zdejšího soudu, pak takový rozpor kasační soud neshledává. Ze shora provedené rekapitulace jsou úvahy krajského soudu zcela zřejmé a přezkoumatelné, přičemž krajský soud vyšel z obsahu odůvodnění žalovaného. Kasační soud nezjistil ani žádné jiné vady, ke kterým by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel v kasačních stížnostech opakovaně namítá rozpor právní úpravy výše penále, provedené zákonem o správě daní a poplatků, s úpravou práva Evropského společenství (dále také „evropské právo“). Tuto námitku kasační soud nesdílí. Z již uváděné judikatury Evropského soudu pro lidská práva vyplývá, že je volností států, aby definovaly, co „považují za nezbytné“ pro řádné zdanění. V oblasti zdanění soud nezjišťuje přiměřenost, neboť nezbytnost opatření je oprávněn posoudit příslušný stát. Kromě již uvedených rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva (Špaček s.r.o. vs. Česká republika, Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH vs. Nizozemí), lze zmínit také judikaturu Evropského soudního dvora. Tak např. v rozsudku ESD ze dne 15. ledna 2009 ve věci C – 502/07 (K-1 sp. z o.o. vs. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy), je výslovně konstatováno, že „*zásada společného systému daně z přidané hodnoty přitom nebrání tomu, aby členské státy zavedly opatření, která sankcionují nesrovnalosti, ke kterým došlo při deklarování dlužných částek daně. Naopak, čl. 22 odst. 8 šesté směrnice uvádí, že členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně.*“ Dle uvedeného rozhodnutí je tedy nepochybné, že jakkoliv daň z přidané hodnoty (na rozdíl od daně z příjmů právnických osob, o jejíž příslušenství se v souzené věci jedná) spadá do oblasti, která je na úrovni Evropského společenství plně harmonizována, úprava zajišťující její výběr je ponechána zcela na vůli členských států. S ohledem na funkce, které penále plní, nemá kasační soud žádné pochybnosti o zařazení penále mezi nástroje zajišťující včasný a řádný výběr daňových povinností.

Argumentace stěžovatele zdůrazňující rozpor výše penále s evropským právem, včetně námitky týkající se povinnosti soudce přihlédnout k nadřazenému evropskému právu, jakož i srovnání s výší penále uplatňovanou v okolních státech, je tak zcela nepřípadná.

Kasační soud se dále zabýval námitkou stěžovatele týkající se nepřiměřenosti výše penále z hlediska tvrzeného zásahu do základních práv a svobod stěžovatele a namítaného rozporu se závěry uvedenými v Ústavním nálezu sp. zn. Pl. ÚS 3/02.

Zásadními obecnými ústavními omezeními státu v oblasti zdanění v České republice jsou ustanovení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále také „Listina“). Čl. 2 odst. 2 Listiny stanoví, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví; obdobně čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky stanoví, že státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Ustanovení čl. 4 odst. 2 Listiny stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.

Problematikou daní se zabývá čl. 11 odst. 5 Listiny, dle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona.

Úvodem je nutno konstatovat, že podstatou vlastnického práva se opakovaně zabýval Ústavní soud a přiznal mu zvláštní důležitost. Vlastnické právo dle jeho názoru tvoří jádro personální autonomie jednotlivce ve vztahu k veřejné moci. Svou povahou patří vlastnické právo do kategorie klasických základních práv a svobod jednotlivce (core-rights) a podle liberální tradice, na které stojí základy moderní politiky i moderního práva a která rovněž stála u zrodu moderních idejí základních práv a svobod, je vlastnické právo všezahrnující kategorií autonomního postavení jednotlivce vůči veřejné moci (viz nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 268/06, všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Nicméně tak jako jiná základní práva je rovněž vlastnické právo omezitelné, a to v případě kolize s jiným základním právem nebo v případě nezbytného prosazení ústavně aprobovaného veřejného zájmu.

V dalších svých nálezech Ústavní soud interpretoval základní právo na vlastnictví jednak jako institucionální garanci, jednak jako garanci určitého právního postavení (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 643/06). O vlastnictví jako institucionální garanci lze hovořit i z toho důvodu, že svoboda vlastnit je svobodou právně konstituovanou, a proto má zákonodárce poměrně široké možnosti úpravy nabývání vlastnictví, jeho užívání a dispozic s ním. Vlastnictví jako garance určitého právního postavení osoby omezuje veřejnou moc v zásazích do vlastnictví již konstituovaného. Zásah do garance vlastnictví jako základního práva je možný jen skrze imperativní zákonnou úpravu, na kterou jsou kladeny požadavky odpovídající nárokům z testu proporcionality. Taková právní úprava musí rovněž odpovídat nárokům plynoucím z principu právního státu, a tak musí

být jasná a přístupná, její důsledky musí být předvídatelné, musí omezovat exekutivní diskreci a musí být dána možnost posoudit rozhodování exekutivy o zásazích do vlastnictví nezávislými a nestrannými soudy.

Je nepochybné, že předepsané penále představuje zásah do majetkových práv daňového subjektu ústavně zaručených v čl. 11 Listiny. Dle názoru soudu se však nejedná o zásah protiústavní. Institut penále splňuje veškeré podmínky pro podřazení pod výjimku zákazu zásahu do majetkových práv, které jsou mimo jiné stanoveny v předmětném čl. 1 Protokolu k Úmluvě, neboť vzniká na základě zákona, v souladu s obecným zájmem a za účelem zajištění řádného placení daní, jak předmětný článek stanoví. Postavení člověka a občana ve státě a ve vztahu ke státu není určeno pouze právy, ale také povinnostmi. Bez plnění povinností vůči státu by nebylo státu a nemohla by být ani zaručena práva občanů, neboť by nebylo, kdo by je zaručil.

Úkolem státu jako specifického projevu politické společnosti je „udržovat platnost zákona, starat se o společnou prosperitu a o veřejný pořádek a spravovat veřejné záležitosti“ (Maritain, J. Člověk a stát. Praha: Triáda, 2007, s. 15). Aby stát mohl být dobrým nástrojem ve službách člověka, musí mít pro svou činnost dostatečné zdroje, jejichž podstatnou část získává právě díky institucionalizaci povinného veřejnoprávního plnění platit daně. Právě tento účel – opatřování příjmů státního rozpočtu – opravňuje stát k tomu, aby vyžadoval od určitých, přesně definovaných subjektů tyto veřejnoprávní dávky, a to při splnění určitých, zákonem definovaných podmínek. Finanční prostředky, které se prostřednictvím daňového systému vyberou, představují přesun skutečných zdrojů v podobě soukromých statků ke statkům veřejným. Stát proto musí disponovat takovými nástroji, které řádný a včasný výběr finančních prostředků zabezpečí.

Jak konstatoval ve své bohaté judikatuře Ústavní soud, co do svého účelu představuje čl. 11 odst. 5 Listiny ústavně aprobované omezení vlastnického práva, které může být legitimně omezeno za účelem stanovení, vyměření a výběru daně (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05). Z uvedeného vyplývá, že sama Listina v případě daní omezení vlastnického práva předpokládá, neboť obsahuje ústavní zmocnění zdaňovat dané zákonodárci, které mu dává široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní. Právě z tohoto důvodu Ústavní soud používá pro hodnocení ústavnosti daní test proporcionality v modifikované verzi, sledující toliko vyloučení extrémní disproporcionality a ověřující, zda nedošlo k porušení principu rovnosti. Otázka vhodnosti a nezbytnosti daného opatření je zásadně ponechána na vůli zákonodárce, který za své rozhodnutí nese politickou odpovědnost. To nicméně neznamená absolutní libovůli zákonodárce, neboť pro to, aby daň (penále) byla shledána jako ústavně konformní, nesmí být v rozporu s ústavním principem rovnosti.

Posuzování vhodnosti a nezbytnosti jednotlivých komponent daňové politiky je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně či jeho příslušenství na osoby nemá slovy Ústavního soudu „rdousící efekt“ (není extrémně disproporcionální).

Se stěžovatelem lze tedy souhlasit v tom smyslu, že nález sp. zn. Pl. ÚS 3/02, respektive jeho závěry, jakkoliv se zabývá výší pokuty v jednom z ustanovení stavebního zákona, dopadá i na daňové penále, což ostatně již v roce 2007 zdejší soud konstatoval v rozsudku ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, který v této souvislosti uvedl: „*...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*“.

Kasační soud již ovšem neshledal stěžovatelem namítaný rozpor napadených rozsudků se závěry v tomto nálezu přijatými. Dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze právní úpravě penále přiznat onen shora zmíněný „rdousící efekt“ ani porušení shora uvedených principů rovnosti.

Jak správně uvedl krajský soud, zákon o správě daní a poplatků umožňuje eliminovat případné konkrétní negativní dopady předepsaného penále, a to prostřednictvím institutu prominutí příslušenství daně, jakož i institutu prominutí daňového nedoplatku (§ 55a, § 65 uvedeného zákona), v němž jsou podmínky pro jeho aplikaci vázány jak na sociální, resp. ekonomickou situaci povinného daňového subjektu, tak na přílišnou tvrdost zákona. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zdůraznil, že v materiálním právním státě je nepřípustná libovůle v rozhodovací činnosti, a proto je správce daně při promíjení příslušenství daně povinen důsledně zkoumat zákonné důvody pro prominutí a zásadně se vyvarovat různého posuzování obdobných případů (srovnej 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). Ve všech případech, kdy to sociální či ekonomická situace daňového dlužníka objektivně vyžaduje nebo kdy je to z jiných legitimních důvodů na místě, by mělo být penále v konkrétním případě přiměřeně sníženo či zcela prominuto. Zdejšímu soudu je z jeho úřední činnosti známo, že Ministerstvo financí specifické okolnosti běžně

registruje a řeší je vydáváním závazných pokynů pro správce daně, které nespravedlivou situaci odstraňují. Tento postup byl zvolen v minulosti opakovaně, téměř každý rok je vydáváno opatření s tímto obsahem, např. s ohledem na účinnost nového zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (v podrobnostech k tomu viz rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008 - 52). Výši penále může daňový subjekt ovlivnit nejen vlastním chováním, tj. řádnou a včasnou úhradou své daňové povinnosti, ale v případě nepříznivé ekonomické situace kromě již uvedených institutů prominutí i prostřednictvím institutu posečkání s platbou daně či povolení jejího zaplacení ve splátkách. V souladu s ustanovením § 60 zákona o správě daní a poplatků penále z prodlení neběží ani po dobu posečkání platby daně ani při jejím zaplacení ve splátkách.

Sazby penále jsou odstupňovány od nižší sazby k vyšší sazbě v závislosti na intenzitě přičitatelnosti prodlení ve vztahu k pochybení daňového subjektu. Navíc takto penále „nabíhalo“ pouze prvních 500 dní prodlení (tj. necelý první rok a půl) a poté se sazba penále odvíjela od diskontní sazby České národní banky, tedy de facto od ceny peněz v ekonomice. Jak již uvedl krajský soud, časové omezení relativně vysoké sazby penále na první necelý rok a půl prodlení a její následný pokles na 140 % diskontní sazby vyzdvihuje onu shora zmíněnou motivační funkci penále. Nejvyšší ze tří sazeb penále, 73 % p. a., se uplatní toliko za situace, kdy bylo zkrácení daně zjištěno správcem daně (§ 63 odst. 3, věta čtvrtá, zákona o správě daní a poplatků), zatímco v případě, že k vyměření došlo na základě dodatečného zjištění daňového subjektu, uplatní se sazba toliko čtvrtinová. Taková úprava pak posiluje odstrašující a preventivní funkci penále. Penále respektive jeho výše dopadá stejnou měrou na všechny subjekty, které se ocitly v prodlení s úhradou své zákonné povinnosti. Výše sazeb se pak pro všechny odvíjí v závislosti na tom, zda porušení povinnosti zjistí a deklaruje daňový subjekt či naopak správce daně. K ústavní konformitě právní úpravy daňového penále se již kasační soud vyjádřil a to právě na základě algoritmu vytyčeného Ústavním soudem. V rozsudku sp. zn. 2 Afs 159/2005 k namítané nepřiměřené výši penalizačních sazeb uvedl: *„…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."

Kasační soud připomíná, že ústavní stížnost do výše uvedeného rozhodnutí druhého senátu Nejvyššího správního soudu byla dne 17. 1. 2008 Ústavním soudem jako nedůvodná zamítnuta (usnesení sp. zn. III. ÚS 1394/07).

Ve světle výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledává kasačními stížnostmi napadené rozsudky ani v rozporu s judikaturou Ústavního soudu, ani v rozporu se svojí judikaturou. S ohledem na skutečnost, že v napadené právní úpravě nespatřuje stěžovatelem namítané deficity, považuje kasační stížnosti za nedůvodné.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že zcela nepřípadná je argumentace stěžovatele směřující do zákonnosti rozhodnutí ve věci doměření daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob, které bylo vydáno ve zcela jiném řízení, a podléhá samostatnému soudnímu přezkumu. Kasační soud se nemůže zabývat zákonností rozsudku krajského soudu, který nebyl napaden kasačními stížnostmi v nyní projednávané věci.

S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné, a proto je podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 20. ledna 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu