ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce Ing. J. N., zast. Mgr. Petrem Mikyskem, advokátem v Praze, Krakovská 25, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 7. 2005, čj. 59 Ca 44/2003-17,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 7. 2005, čj. 59 Ca 44/2003-17 byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2003, čj. 4815/150/03, kterým bylo zamítnuto odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Železném Brodě na daňové penále z daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. a 4. čtvrtletí roku 2000 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2001.

Krajský soud v Ústí nad Labem zdůraznil, že daňové penále ve smyslu ustanovení § 63 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) představuje postih daňového poplatníka, který se ocitl v prodlení s placením své daňové povinnosti. Ve věci nebylo sporu o tom, že obrat žalobce dosáhl v listopadu 1999 částky převyšující limit pro vznik povinnosti podat přihlášku k registraci k DPH, ani o tom, že žalobce tuto přihlášku nepodal v zákonem stanovené lhůtě. Žalobce se stal ze zákona, nikoli až registrací, plátcem DPH. Vznikla mu proto nejen povinnost podat přihlášku k registraci, ale zejména povinnost za jednotlivá daňová období podávat daňová přiznání k DPH. Žalobce tak však učinil opožděně a svou daňovou povinnost ve lhůtě

splatnosti dle ustanovení § 37 zákona ČNR č. 588/1992 Sb. neuhradil. Z toho důvodu se ocitl v prodlení a správce daně mu vyměřil penále platebními výměry. Jde proto o postih za neuhrazení daně včas, nikoli o postih za nesplnění registrační povinnosti. Zákon o dani z přidané hodnoty nerozlišuje daň na výstupu podle toho, zda byla zdanitelná plnění, u nichž byl plátce daně povinen tuto daň uplatnit, uskutečněna vůči dalším plátcům DPH, či vůči neplátcům. Žalobce se rovněž mylně domnívá, že daňové příjmy státu by byly zkráceny jen v případě, že nebyla uplatněna daň na výstupu u zdanitelných plnění uskutečněných žalobcem vůči neplátcům DPH. Postup finančních orgánů při vyměření penále soud neshledal v rozporu s čl. 4 odst. 1 a odst. 4 Listiny základních práv a svobod.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem podal žalobce jako stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřel o důvod uvedený v ustanovení 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda správce daně postupoval dle zákona a v jeho mezích. Překročení mezí zákonné úpravy spatřoval v nerespektování zásady přiměřenosti obsažené v ustanovení § 2 odst. 2 d. ř. a zdůraznil, že nezpůsobil svým pochybením žádnou finanční ztrátu státu, aby byl penalizován nejvyšším možným způsobem. 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 výnos zkrátili. Jsou tak vytvářeny nerovné podmínky pro daňové subjekty a v této souvislosti stěžovatel rovněž poukazoval na změnu právní úpravy, ke které došlo poté, kdy stěžovateli uvedená povinnosti vznikla. Změnu, kterou v kasační stížnosti podrobně popsal, považuje za naprosto zásadní, protože zákonodárce zcela odstranil princip zpětné registrace, následná dodatečná daňová přiznání i následnou penalizaci. Byť krajský soud posoudil tuto otázku jinak, stěžovatel nadále namítal, že postup, který byl vůči němu uplatněn, je v rozporu s ustanovením čl. 4 odst. 1 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Odkázal rovněž na to, že v podané žalobě podrobně zdůvodnil, že není možné hodnotit pouze skutečnost, že objektivně nebyla odvedena určitá částka na DPH, ale je rovněž třeba zohlednit to, že důsledkem toho neušla daň. U DPH nelze hodnotit pouze jednu část mechanismu tj. její neodvedení, ale i přímo závislé důsledky registrace plátce DPH, kdy jeho zdanitelná plnění směřující vůči plátcům DPH finanční úřad po registraci těmto plátcům musí vyplatit. Stěžovatel má rovněž zato, že se krajský soud s uvedenými námitkami, které byly obsaženy rovněž v podané žalobě, náležitě nevypořádal a rozsudek krajského soudu je proto rovněž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Žalovaný navrhl zamítnutí podané kasační stížnosti. Uvedl, že stěžovatel v podané žalobě nenamítal porušení ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, proto se jím soud ani nemohl zabývat. Zopakoval, že stěžovateli vznikla ze zákona povinnost nejen podat přihlášku k registraci, ale zejména povinnost podat za jednotlivá období daňové přiznání. V těchto lhůtách také byla splatná daňová povinnost za jednotlivá období. Stěžovatel své povinnosti nesplnil, a proto mu správce daně vyměřil penále. Soud vyložil, proč se stěžovatel mýlí, má-li za to, že daňové příjmy zkráceny nebyly. Pokud poukazoval na změnu právních předpisů, ke které v mezidobí došlo, odkázal žalovaný na ustanovení § 111 zákona č. 235/2004 Sb., kde se uvádí, že pro uplatňování DPH za období před účinností uvedeného předpisu platí dosavadní předpisy. Vzhledem k tomu, že povinnost stěžovatel registrovat se k DPH a podat daňové přiznání vznikla k 1. 1. 2000, je argumentace novou právní úpravou bezpředmětná. Ve věci šlo o postih nikoli za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy – registrační povinnosti, ale o postih za neuhrazení daně ve lhůtě splatnosti.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozsudku krajského soudu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Přezkoumal pak napadené rozhodnutí v rozsahu a v mezích důvodů vymezených stížnostními body [§ 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.] a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v úvodu kasační stížnosti namítal, že se krajský soud nevypořádal se základní námitkou žaloby o tom, že napadal nepřiměřený postup správce daně, kdy za porušení nepeněžní povinnosti, kterým státu nevznikla škoda, mu byl vyměřen maximální postih. (Stěžovatel ale uvedené východisko k dalšímu obsahu podané kasační stížnosti formuluje tak, že z něj není zřejmé, zda se domnívá, že se soud s jím namítanými skutečnosti nezabýval, a tedy se s nimi nevypořádal, a proto považuje kasační stížností napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, či zda má za to, že závěry, ke kterým krajský soud dospěl, nejsou správné, což by korespondovalo spíše závěru o hmotněprávní nezákonnosti napadeného rozsudku.

Stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně věc posoudil, neboť postup daňových orgánů překračoval meze zákonné úpravy a mířil proti zásadě přiměřenosti, obsažené v ustanovení § 2 odst. 2 d. ř. Tato námitka ale není důvodná. Z odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku vyplývá, že se soud zabýval tím, jaká právní ustanovení a z jakých důvodů na předmětnou problematiku dopadají. Neobstojí proto (ostatně jen obecné) tvrzení stěžovatele o tom, že postup daňových orgánů překračoval meze zákonné úpravy. Je skutečností (a stěžovatel to v kasační stížnosti rovněž připouští), že námitkou týkající se ustanovení § 2 odst. 2 d. ř. v řízení před krajským soudem neoperoval. Proto nelze rozsudku krajského soudu vytýkat, že se uvedenou souvislostí podrobněji nezabýval; to i přesto, že stěžovatel chybějící výslovnou formulaci námitky vykládá tím, že byla v žalobní argumentaci *de facto* obsažena.

Stěžovatel namítal, že svým pochybením nezpůsobil žádnou finanční ztrátu státu a přesto byl penalizován tím nejvyšším možným způsobem. Je však třeba zdůraznit, že zákon o dani z přidané hodnoty a rovněž daňový řád stanovily v rozhodném období konkrétní podmínky, kdy byl daňový subjekt povinen zaregistrovat se jako plátce DPH a z toho i povinnost daňového subjektu podat daňové přiznání. Nedodržení této povinnosti mělo pak za následek skutečnost, že bylo vyměřeno penále. Připomíná se znovu (neboť to učinil i krajský soud předtím, než se zabýval důvodností uplatněných žalobních námitek), že stěžovatel nebyl postižen za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, jak opakovaně argumentuje v podané žalobě a rovněž v kasační stížnosti, ale za to, že nepodal včas daňové přiznání a v důsledku toho neuhradil daň ve lhůtě splatnosti.

Nejde tedy o to, že by stěžovateli byla uložena sankce za jeho opomenutí resp. protiprávní jednání, ale bylo mu doměřeno daňové penále za včasné nezaplacení daně. Proto také orgány správy daní neměly možnost uvážení o výši, v jaké by byl uložený postih přiměřený, neboť nebyla ukládána sankce v rámci stanovené zákonné sazby. Absolutní výše penále vyplývá přímo z právního předpisu. Není proto správná námitka stěžovatele o tom, že byl penalizován nejvyšším možným způsobem, protože jiná výše v úvahu nepřichází.

Stěžovatel namítal diskriminaci skupiny plátců, kteří opožděnou registrací nezpůsobili daňovou újmu vůči těm, kteří daňový výnos zkrátili. Rovněž z formulace této kasační námitky vyplývá, že rozlišujícím kritériem, z něhož stěžovatel odvíjí námitku o diskriminaci, je výchozí předpoklad o tom, že stěžovatel nezkrátil daňový výnos; to - jak

vyloženo - je nesprávný předpoklad. Bližší argumentaci o tom, proč se stěžovatel domnívá, že příjmy státu nezkrátil, kasační stížnost neobsahuje, byť to stěžovatel opakovaně namítá. Jestliže rozsudek krajského soudu ústí v závěr, že stěžovateli byl uložen postih ve formě penále za neuhrazení daně ve lhůtě splatnosti, ale stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že ztrátu nezpůsobil, resp. „daňový výnos nezkrátil“, míří tato námitka mimo rozhodovací důvody.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti (str. 2) provedl podrobný přehled o tom, k jaké změně došlo na poli postihu daňových subjektů za nesplnění registrační povinnosti v souvislosti s přijetím zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a o tom, že došlo k zásadní změně principu postupu daňových orgánů v takových případech. Je však třeba konstatovat, že ani stěžovatel nečiní spornou skutečnost, že povinnost registrovat se jako plátce DPH a následně tuto daň odvádět, mu vznikla ještě před účinností uvedeného zákona; rovněž nenamítal, že by orgány daňové správy podle platné právní úpravy nepostupovaly (takovou námitkou není obecné tvrzení o tom, že na změnu zákona upozorňoval rovněž v daňovém řízení či v řízení před krajským soudem).

Daňové penále bylo v souzené věci ukládáno za období předcházející účinnosti uvedeného zákona (tj. před 1. 5. 2004, resp. u některých ustanovení před 1. 1. 2005). Lze proto jen obecně odkázat na ustanovení § 111 odst. 1 výše uvedeného zákona, podle kterého pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy. Z toho, že došlo v mezidobí k podstatné změně právní úpravy, však bez dalšího neplyne, že by jenom proto byl postup podle předchozí, tehdy účinné právní úpravy nezákonný.

K namítané neústavnosti postupu daňových orgánů je třeba k otázce diskriminace odkázat na to, co již bylo výše uvedeno. Jestliže pro věc platný a účinný právní předpis nestanovil, že postup při nepodání daňového přiznání a neodvedení daně z přidané hodnoty v důsledku chybějící registrace je správním deliktem, za který se ukládá pokuta, jak *de facto* činí až po účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., nelze daňovým orgánům resp. následně soudu vytýkat, že podle platné právní úpravy postupovaly. Konečně i stěžovatel si je vědom toho, že dřívější právní úprava správní uvážení v těchto případech neumožňovala; rovněž podrobněji neargumentuje tvrzenou neústavnost postupu při ukládání daňového penále. Odkaz stěžovatele na nález Ústavního soudu týkající se přípustnosti stanovení dolní hranice zákonné sazby při ukládání pokut, jde pak zcela mimo; o pokutu tu nešlo.

Pokud stěžovatel podrobněji hovoří o principu uplatňování daně z přidané hodnoty (str. 3 kasační stížnosti), je třeba znovu uvést, že stěžovatel těmito okolnostmi argumentuje způsobem, jako by bylo lze tyto okolnosti (a dlužno dodat okolnosti zcela obecné a nekonkrétní) zohlednit při výši ukládané „sankce“. Proč tomu tak nebylo, uvedl krajský soud a je rovněž odůvodněno výše.

Stěžovatel v závěru kasační stížnosti opakovaně uvádí, že státu nezpůsobil žádnou újmu. Toto tvrzení se ale neváže k závěrům, o které opřel své rozhodnutí krajský soud tak, aby bylo lze jejich prostřednictvím závěr krajského soudu zpochybnit a rovněž, a to Nejvyšší správní soud považuje za neméně podstatné, nepředkládá koncentrovanou argumentaci o tom, proč se domnívá, že státu škodu nezpůsobil, když daňovou povinnost nesplnil. Lze proto jen obecně poukázat na skutečnost, že Nejvyšší správní soud v

minulosti v jiné souvislosti dovodil (rozsudek ze dne 22. 2. 2007 sp. zn. 2 Afs 159/2005, dostupný v anonymizované podobě na http://www.nssoud.cz), že za protiústavní nelze považovat skutečnost, že ustanovení § 63 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 1997 do 31. 12. 2006, za rozlišovací kritéria pro stanovení výše penále považovalo toliko výši daňového nedoplatku a dobu prodlení a naopak za rozhodné nepovažovalo, zda a případně v jakém rozsahu došlo k faktickému snížení celkových daňových příjmů státu při zohlednění případné změny výše daňové povinnosti jiných daňových subjektů, která by nastala, nedostal-li by se daňový dlužník, který má penále platit, do prodlení.

Ze všech vyložených důvodů posoudil proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou a zamítl ji.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. června 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu