



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **ICB, a. s.**, se sídlem Malhostovice 230, Tišnov, zastoupeného Mgr. Filipem Lederem, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 10. 2007, č. j. 29 Ca 65/2005 - 27,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále též „žalovaný“) ze dne 14. 1. 2005, č. j. 6567/04/FŘ 120. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Tišnově ze dne 16. 8. 2004, č. j. 20785/04/295970/2571. Tímto rozhodnutím byl stěžovateli sdělen předpis daňového penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 122 997 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a namítá tak, že se soud dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení.

Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v chybném výkladu ustanovení § 63 a § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v relevantním znění (dále jen „daňový řád“). Konkrétně jde o instituty penále a úroku z přeplatku, u nichž se domnívá, že je třeba je vnímat v jejich vzájemné souvislosti. V obou případech se totiž jedná o sankci za prodlení s úhradou: v prvním případě s úhradou daně a v druhém s vrácením přeplatku. Stěžovatel má za to, že krajský soud chápe přeplatek jako jakýsi „vklad na účet státu“, který je po dobu, po kterou se nachází v jeho dispozici, úročen. Přeplatek však není dobrovolným vkladem, nýbrž vzniká nechtěně a nedobrovolně a představuje proto bezdůvodné obohacení státu. Úrok má jednoznačně sankční charakter, jelikož trestá správce daně za prodlení s vrácením přeplatku a současně jej motivuje k jeho vrácení.

Stěžovatel dále poukazuje na nerovnost v postavení správce daně a daňového subjektu: pokud je v prodlení daňový subjekt, uhradí státu za prvních 500 dnů penále ve výši 0,2% denně, tj. 72% p. a., zatímco stát (správce daně) v totožné situaci pouze úrok z prodlení ve výši 140% diskontní úrokové sazby ČNB, která se dlouhodobě pohybuje mezi 1,25% až 1,5%, tj. cca 1,75% až 2,1% p. a. Tento „směšný úrok“ navíc uhradí jen tehdy, pokud zavínil prodlení s vrácením přeplatku. Postavení obou subjektů se tedy vyrovnává až po uplynutí 500 dní prodlení.

V uvedených skutečnostech stěžovatel spatřuje porušení čl. 1, 3, 4 a 11 Listiny základních práv a svobod. Jakkoliv totiž se jedná o vrchnostenský vztah, nelze z toho dovozovat možnost státu jednat svévolně, uplatňovat zvláštní a neodůvodněně zvýhodňovat některé subjekty vůči jiným. Sankce za protiprávní jednání, byť upravená zákonem, musí být namířena a uplatňována stejně vůči všem subjektům.

Stěžovatel upozorňuje rovněž na skutečnost, že novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. byla s účinností od 1. 1. 2007 sporná ustanovení v § 63 vypuštěna. Z toho stěžovatel dovozuje, že samotný stát si byl vědom jejich vadnosti.

Stěžovatel konečně rozporuje názor krajského soudu, že nelze srovnávat smluvní pokutu dle norem soukromoprávních s veřejnoprávní pokutou. V daném případě je totiž penále stanoveno procentuálně a svojí povahou se tak blíží spíše úroku z prodlení či smluvní pokutě. Proto se stěžovatel domnívá, že na tuto situaci lze vztáhnout i judikaturu týkající se smluvní pokuty a úroků v soukromém právu, podle níž výše 100% těchto sankcí je jednoznačně nemravná. Na této nemravnosti pak nic nemůže změnit ani skutečnost, že se jedná o záležitost veřejného práva.

Ze všech popsaných důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit.

III.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s argumentací krajského soudu a uvádí, že ustanovení § 63 a § 64 daňového řádu upravují odlišné situace a proto nelze namítat nerovný přístup ani rozpor s citovanými články Listiny. Penále není možno srovnávat ani se smluvní pokutou, jelikož se jedná o instituty s jinou metodou právní regulace. Finanční orgány jsou vázány zákonem a i v daném případě proto bylo postupováno podle ustanovení § 63 daňového řádu v relevantním znění.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud vycházel z toho, že v projednávané věci není sporu ohledně skutkových okolností, které účastníci řízení nikterak nerozporují. Názorově se liší výhradně co do právního posouzení věci. Konkrétně se jedná o problém výkladu ustanovení § 63 daňového řádu, zejména s přihlédnutím k ustanovení § 64 stejného zákona. Proto také stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Rovněž zdejší soud, vázán důvody kasační stížnosti, se proto v dalším soustředil na otázku správnosti posouzení předmětné právní otázky krajským soudem. Stěžovatel přitom nenamítá, že by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávná zákonná ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), nýbrž že sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad byl proveden nesprávně.

Sporným bylo učiněno ustanovení § 63 daňového řádu v relevantním znění (tj. před nabytím účinnosti zákona č. 230/2006 Sb.), podle jehož odst. 2 platilo, že *„penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.“* Podle odst. 3 stejného ustanovení *„z daně, doměřené podle dodatečného daňového příznání nebo hlášení daňového dlužníka, se vypočte penále podle odstavce 2 poloviční sazbou. Tato sazba 0,05 % penále z rozdílu mezi daní dosud nepravomocně vyměřenou a vyšší daní vyměřenou v odvolacím řízení proti tomuto vyměření, se uplatní také v případech, kdy k tomuto rozdílu došlo v důsledku vyhovění návrhu daňového subjektu v odvolacím řízení. Poloviční sazba penále se uplatní také v případech, kdy plátce daně vybírané srážkou nesprávně sraženou a odvedenou daň nebo zálohu na ni srazí a odvede podle vlastního zjištění dodatečně ve správné výši a o této skutečnosti vyrozumí současně správce daně. Bylo-li zkerácení daně zjištěno správcem daně, penále se vypočte podle odstavce 2 dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %. Penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového příznání nebo hlášení vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.“*

Toto ustanovení postavil stěžovatel do kontrapozice k ustanovení § 64 odst. 6 daňového řádu, podle něhož *„zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným*

úředním postupem správce daně, 26) byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.“

Krajský soud ke shora předestřené argumentaci stěžovatele (která se obsahově překrývá se žalobními body) velmi stručně až kuse uvedl, že oba zmíněné případy se týkají rozdílné situace, jelikož v ustanovení § 63 daňového řádu se jedná o sankci vůči daňovému dlužníkovi za porušení jeho povinností, zatímco v případě ustanovení § 64 daňového řádu jde o jakýsi druh neoprávněné držby, z níž poplatníkovi náleží úrok za období, po které s částkou nemohl disponovat. Jde proto o zcela rozdílné právní instituty, takže nelze uvažovat o nerovném postavení obou subjektů a ani nelze tuto situaci srovnávat se smluvní pokutou, která je upravena předpisy soukromého a nikoliv práva veřejného.

Při hodnocení správnosti právního názoru krajského soudu, kam právě směřují stížnostní námitky, nemohl zdejší soud přehlédnout, že stejnou právní otázku podrobně řešil již v rozsudku ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005 (in: www.nssoud.cz). V nyní projednávané věci neshledal žádný racionální důvod, pro který by se měl od tohoto právního názoru (navíc vysloveného stejným senátem) jakkoliv názorově odchýlit a proto z důvodu stručnosti na něj v plném rozsahu odkazuje. Smyslem soudního rozhodování je totiž nalézání spravedlivého a efektivního řešení společenských konfliktů. Jednou ze základních podmínek pro to, aby soudy tuto svoji funkci plnily, je předvídatelnost jejich rozhodování, daná názorovou konzistencí. Jen tak je totiž důsledně naplněn požadavek rovnosti účastníků řízení. Jak přiléhavě zformuloval J. Sokol (Moc, peníze a právo, vyd. Aleš Čeněk, Plzeň, 2007, str. 160): *„Představa rovnosti vyžaduje, aby každé rozhodnutí zavazovalo k podobnému rozhodování v každé další věcně podobné věci, a to zejména bez ohledu na to, kdo je či bude jejím účastníkem. Princip precedentu může sice mít v různých právních tradicích větší nebo menší váhu, žádná se ale bez něho neobejde úplně. Princip precedentu je totiž jakousi minimální verzí spravedlnosti, minimálním „meta-právním“ pravidlem, které sice na jedné straně omezuje libovůli soudců, na druhé straně ale neobyčejně usnadňuje jejich rozhodování a zároveň vychází vstříc požadavku minimální spravedlnosti.“*

Na základě této obecné úvahy proto nezbyvá než s odkazem na citovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 159/2005 zopakovat, že je nepochybně legitimním cílem, snaží-li se zákonodárce dosáhnout toho, aby daňové subjekty plnily své povinnosti platit daně řádně a včas. Legitimita uvedeného cíle je očividná – pouze je-li alespoň rámcově předvídatelné, kdy daňové subjekty budou daně, 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 ústavní pořádek 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 ustanovení § 63 odst. 2 a 3 daňového řádu ve znění platném do změny provedené zákonem č. 230/2006 Sb.

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 daňového řádu) 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 daňového řádu – 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 zvýrazňuje druhá z funkcí penále, a sice funkce paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů.

Nelze proto souhlasit ani 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 daňového řádu), 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.

Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že stěžovatelem kritizovaná zákonná úprava odpovídá ústavnímu principu proporcionality a že v tomto ohledu nejsou jeho stížní námitky důvodné.

Ke stejnému názoru ostatně dospěl též Ústavní soud, který usnesením ze dne 17. 1. 2008, sp. zn. III. ÚS 1394/07 (in: www.nalus.usoud.cz) odmítl pro zjevnou neopodstatněnost ústavní stížnost napadající citovaný rozsudek zdejšího soudu, když výslovně uvedl, že „*rozhodné právní názory, jež byly v dané věci správním orgánem a zejména Nejvyšším správním soudem uplatněny, nejsou zpochybnitelné ani v rovině podústavního práva, tím méně v kontextu ústavněprávním.*“

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., byť je třeba poctivě uvést, že se s krajským soudem shoduje v konečném důsledku, nikoliv ve způsobu a zejména pečlivosti zvolené argumentace. Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a zamítl ji (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Brně náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 17. července 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu