



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobce **R.D.**, v řízení zastoupeného Mgr. Ing. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Ostrava-Moravská Ostrava, Dlouhá 6, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel** se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 27.11.2012 č.j. 5420-2/2012-140100-21, ve věci posečkání daně,

t a k t o :

I. Žaloba se **zamítá**.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (jehož působnost přešla na žalovaného – dále jen „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Ostrava (dále jen „celní úřad“) ze dne 11.9.2012 č.j. 22396/12-146300-210, jímž celní úřad rozhodl, že dnem 31.7.2012 pozbylo účinnosti rozhodnutí ze dne 16.3.2009 č.j. 373-9/2009-146300-210, o povolení splátek.

Namítá, že:

- 1) a) celní úřad vydal své rozhodnutí bez zjištění stanoviska žalobce, čímž postupoval přepjatě formalisticky v rozporu s účelem zákona [§ 157 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“)]. Vycházel přitom z bagatelního porušení podmínek povolení splátek, když žalobce se dostal do prodlení s placením dílčí měsíční splátky 3.000,- Kč (1,5% celkového dluhu). Účelem posečkání daně není podle žalobce rigidní povinnost zaplatit všechny dílčí splátky bez výjimky k formálnímu datu splatnosti, účelem je rozložení placení daně v čase tak, aby bylo splnění daňové povinnosti reálné s přihlédnutím k možnostem daňového subjektu. Pokud se tedy žalobce dostal do zanedbatelného a vysvětlitelného prodlení s placením dílčí splátky, avšak účel posečkání daně neohrozil, je v rozporu se zásadami správy daní, dobré správy a právního státu vůbec, aby byl žalobce sankcionován, a to tak zásadně, jako povinností okamžitého zaplacení celé daně;
 - b) zaplacení celé daně najednou je pro žalobce likvidační a vystaví žalobce i s jeho rodinou hmotné nouzi, což není projevem dobré vrchnostenské správy. Takovýto postup celních orgánů může být i kontraproduktivní, může vést k absolutní ekonomické likvidaci žalobce, výraznému nárůstu jeho finančního zadlužení, ztrátu pracovního i rodinného zázemí, vše vyústující v úpadkový stav žalobce a komplexní sociální kolaps jeho osoby. To by pak vedlo k vyloučení vymožení jakékoliv povinnosti. Za situace, kdy žalobce svou povinnost plní, prodlení odstraní a hodlá dlužnou daň splácet i do budoucna, se postup celních orgánů jeví až směšný. Správce daně měl tedy před vydáním rozhodnutí zkoumat důvody porušení dílčí podmínky povolení posečkání daně a měl zjistit stanovisko žalobce, což neučinil;
 - c) dne 17.4.2012 byl žalobce operován v Městské nemocnici Ostrava a reoperován 19.4.2012 s navazující 10 denní hospitalizací. Vzhledem k zanícení jizvy a vnitřních stehů navštěvoval žalobce chirurgickou ambulanci až do 13.8.2012. V této době nebyl schopen vykonávat jakoukoliv pracovní činnost. S žalobcem jako osobou samostatně výdělečně činnou byla ukončena spolupráce ze strany jeho obchodních partnerů a žalobce zůstal bez jakýchkoliv příjmů. V červnu 2012 vyčerpal veškeré své finanční rezervy a nadále byl bez finančních prostředků, kdy tento nedostatek nezpůsobil svým nezodpovědným či vědomým jednáním a nebylo v jeho reálných možnostech tento stav zvrátit. Po obnovení jeho pracovní způsobilosti uzavřel 7.8.2012 pracovní smlouvu, první mzdu obdržela na konci září a z této mzdy ihned dluh na splátkách vyrovnal;
- 2) a) vyměření daně bylo prekludováno;
b) řízení, ve kterém byla žalobci daň vyměřena, bránila překážka litispendence; proto je rozhodnutí o vyměření daně nicotné.
 - 3) žalobce dále namítá překážku zahájené věci i z toho důvodu, že souběžně byla vedena daňová řízení s totožným předmětem i vůči dovozcům a distributorům předmětného zboží;
 - 4) s ohledem na to, že i dovozcům a distributorům byla daň vyměřena, žalobce namítá dvojí vymožení daně;
 - 5) celní orgány v totožných právních věcech při rozdílně, kdy na jedné straně daňovou povinnost nevymáhají či neukládají a umožňují s totožným zbožím obchodovat, na druhé straně u žalobce postupují zcela striktně, daňovou povinnost vymáhají, zboží zajišťují, neumožňují s ním obchodovat, ukládají sankce. Postup daňové správy je proto nutno pokládat vůči žalobci za diskriminační, a to v intenzitě, která zasahuje do jeho základních práv.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a uvádí:

- 1) a) Dle ustanovení § 157 odst. 5 d.ř. není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkání, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti dnem jejího nedodržení; správce daně o tom vydá rozhodnutí. V souladu s citovaným ustanovením celní úřad vydal rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o povolení splátek. Jinou možnost zákon nedává, a tudíž celní úřad neměl žádnou zákonnou povinnost zjišťovat stanovisko žalobce. K pozbytí účinnosti rozhodnutí o povolení splátek došlo tedy nikoliv až okamžikem, kdy toto konstatoval celní úřad v rozhodnutí, ale již okamžikem, kdy žalobce porušil podmínky stanovené v rozhodnutí o povolení splátek. V rozhodnutí o povolení splátek celní úřad zcela jasně a zřetelně určil podmínky daných splátek. Za nedodržení podmínek celní úřad ve zmiňovaném rozhodnutí považuje, i když dlužník (žalobce) nedodrží jednu ze stanovených splátek, byť o jeden den později nebo o 1,- Kč nižší. Celní úřad zpětnou kontrolou zjistil, že žalobce porušil předepsaný termín splatnosti (vždy k 30 dni v měsíci). Žalobce nedodržel podmínky stanovené v rozhodnutí o povolení splátek a pro pozbytí jeho účinnosti není rozhodující, zda šlo o jím subjektivně vnímané významné nebo bagatelní porušení podmínek. Podstatný je pouze fakt, že k určitému datu k nedodržení podmínek povolení posečkání formou splátek došlo, což přiznává i žalobce v žalobě. Žalobce byl jasně srozuměn s podmínkami povolení ulehčení platby daně formou splátek, a tudíž věděl, a měl tedy dostatečné informace, co se považuje za porušení podmínek, když nebyl s to zaplatit daň v zákonem stanovené lhůtě splatnosti. Bylo tak pouze na něm, aby jím navržené a v povolení stanovené splátky dodržel, příp. včas požádal o změnu termínů pro stanovené splátky nebo požádal o vydání nového rozhodnutí o povolení splátek;
- b) na základě ustanovení § 5 odst. 2 d.ř. správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Z uvedeného vyplývá, že celní úřad postupoval v souladu s daňovým řádem. I v případě, kdy by nebylo v danou dobu vydáno rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o povolení splátek, žalobce by samotným porušením podmínek rozhodnutí o povolení splátek přišel o výhody, které mu toto rozhodnutí přiznávalo. Pokud splňuje žalobce podmínky pro posečkání, může opětovně požádat celní úřad o jeden z možných druhů tohoto ulehčení platby daně.
- c) sdělení žalobce, že zaplatil dlužné splátky, nic nemění na skutečnosti, že porušil podmínky mu dané v rozhodnutí o povolení splátek. Ust. § 157 odst. 5 d.ř. konstatuje, že není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkání, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti, a to již dnem jejího nedodržení. Správce daně o tom vydá pouze deklaratorní rozhodnutí, které je z principu a logiky vždy vydáno až dodatečně, po zjištění, že porušení podmínek povolení určitý den nastalo. Zkoumání důvodů, které vedly k porušení podmínek povolení posečkání daně, by ve výsledku nevedlo k ničemu jinému, než k vydání totožného deklaratorního rozhodnutí, neboť je dostatečně prokázáno, že žalobce nedodržel podmínky splatnosti jednotlivých předepsaných úhrad daně. Žalobce měl jasně stanovené podmínky, které měl dodržet, případně v průběhu jejich placení požádat o změnu rozhodnutí o povolení splátek. Je nepochybné, že v době od první operace 17.4.2012 do konce dubna 2012, do kdy trvala jeho hospitalizace, žalobce nemohl

kontaktovat celní úřad, v tomto období však k porušení podmínek povolení nedošlo. V následujícím období, tedy v měsících květnu, červnu a červenci 2012 žalobce navštěvoval chirurgickou ambulanci. V tomto období již tedy mohl předpokládat, že může nastat situace, kdy neuhradí předepsanou splátku v souladu s podmínkami stanovenými v povolení. Mohl proto učinit příslušné kroky, situaci v předstihu řešit.

- 2) tyto námitky nebyly a nejsou předmětem vedeného řízení. V nyní vedeném řízení se nejedná o napadení rozhodnutí o vyměření daně, ale jedná se o přezkum deklaratorního rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o žádosti o povolení splátek. Žalobcův nesouhlas s vykonatelným a pravomocným platebním výměrem na spotřební daň z tabákových výrobků je tedy pro toto řízení irelevantní;
- 3) - 5) tato tvrzení se vztahují k vyměřovacímu řízení, které nyní přezkoumávanému deklaratornímu rozhodnutí předcházelo, tyto námitky a tvrzení tudíž nemají žádný vztah k projednávané věci.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

K žalobním bodům 2) – 5) krajský soud zdůrazňuje, že předmětem napadeného rozhodnutí a řízení, které právě jemu předcházelo, je deklarace ztráty výhody dříve povolených splátek. Přezkoumával-li tedy žalovaný rozhodnutí, kterým bylo žalobci sděleno, že o tuto výhodu přišel, měl zjišťovat jen, zda existuje rozhodnutí, kterým byla povinnost hradit daňový dluh žalobci řádně sdělena, zda tato povinnost skutečně nebyla splněna ve stanovené lhůtě, zda mu byly řádně povoleny splátky a zda podmínky rozhodnutí o povolení splátek byly dodrženy, příp. zda právo na vybrání daně není prekludováno. Bylo-li tu rozhodnutí ukládající žalobci zaplatit daň a nebylo-li předepsaným způsobem zrušeno, nelze v této žalobě úspěšně namítat nezákonnost rozhodnutí o vyměření samotné daně či vady řízení, které předcházelo vydání rozhodnutí o vyměření daně [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11.5.2005 č.j. 1 Afs 137/2004-62, Sb. NSS č. 1182/2007, a ze dne 29.5.2008 č.j. 8 Afs 161/2006-93 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz)].

Tímto rozsahem přezkumu je pak vázán i soud v řízení o žalobě ve správním soudnictví. V posuzovaném případě existovalo pravomocné nezrušené rozhodnutí o povinnosti daň zaplatit, kdy odvolání vůči němu bylo zamítnuto a (jak je soudu známo z řízení ve věci sp. zn. 22 Af 87/2010) následná žaloba ve správním soudnictví odmítnuta pro absenci jakéhokoliv žalobního bodu.

Namítá-li tedy žalobce nezákonnost postupu v řízení o vyměření daně, nemohou být jeho námitky o nezákonnosti či vadách vyměřovacího řízení v tomto soudním přezkumném řízení úspěšné. Měl-li žalobce výhrady proti řízení o vyměření daně, měl je řádně uplatnit žalobou proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru. V takto podané žalobě však žádné své námitky (žalobní body) neuplatnil.

Jedinou výjimku z uvedeného pravidla představuje situace, kdy by rozhodnutí o vyměření daně bylo nejen nezákonné, příp. postižené vadou řízení, ale nicotné. Na nicotné rozhodnutí je totiž nutno hledět tak, jako by nikdy neexistovalo.

Nicotnost platebního výměru žalobce dovozuje z překážky věci zahájené.

Krajský soud konstatuje, že soudy rozhodující ve správním soudnictví se opakovaně vyslovovaly k otázce, jaké vady způsobují nicotnost rozhodnutí. Nicotný správní akt (rozhodnutí) přitom definovaly jako „správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti. Dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost.“ Oproti takto vadnému správnímu aktu (nicotnému rozhodnutí) vymezily soudy neplatný správní akt (rozhodnutí), jako rozhodnutí, jehož vadou je pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) (formální aspekt), který nemůže sám o sobě způsobit nicotnost rozhodnutí a že k vadám způsobujícím neplatnost rozhodnutí přihlíží soud zásadně jen k námitce uplatněné v žalobě. Obdobně bylo judikováno, že „chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali“. Za nicotné správní rozhodnutí je proto třeba označit takové rozhodnutí, které je založeno na naprosto zásadních a zřejmých vadách, v jejichž důsledku nelze na toto rozhodnutí vůbec pohlížet jako na správní akt (rozhodnutí), ale jako na paakt, který nevyvolává, a ani není způsobilý vyvolat zamýšlené právní účinky. Nicotností jsou stížena a priori taková rozhodnutí, která vydal správní orgán absolutně věcně nepříslušný (příp. orgán instančně postavený na nižším stupni, než orgán, kterému rozhodnutí příslušelo) nebo půjde o situaci, kdy právní podklad pro vydání správního aktu neexistuje vůbec (např. byl-li správní akt vydán na základě zrušeného právního předpisu, apod.), nikoliv pak tehdy, jsou-li spatřovány v právním podkladu vady. Bylo-li stíženo nicotností správní rozhodnutí prvního stupně, musí být nutně nicotným i rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Je totiž nutno vycházet z premisy, že nicotný akt nelze měnit, a proto je nicotností automaticky stíženo i rozhodnutí o odvolání či např. o rozkladu, které navazuje na nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně. O takový případ však v předmětné věci nešlo. Celkovou judikaturu k této otázce shrnuje např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2008 č.j. 7 Afs 68/2007-82, www.nssoud.cz.

V uvedeném rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud dále k závěru, že existence překážky věci pravomocně rozhodnuté nelze považovat za tak zásadní a intenzivní vadu řízení před správními orgány, že by rozhodnutí na ní založené bylo třeba považovat za paakt, resp. rozhodnutí nicotné, které nemá žádné právní následky.

Krajský soud má za to, že popsané situaci překážky věci pravomocně rozhodnuté je otázka překážky věci zahájené (souběžně vedeného řízení) velmi blízká. Není-li pak důvodem nicotnosti rozhodnutí překážka věci rozhodnuté, nevidí krajský soud důvod, proč za důvod nicotnosti považovat překážku věci zahájené.

Ani rozhodnutí vydané v duplicitním řízení totiž nelze považovat za rozhodnutí vydané absolutně nepravomocným orgánem (krajský soud má za to, že překážka věci zahájené je samostatným nedostatkem podmínek řízení, který je nutno odlišovat od absolutního nedostatku pravomoci, tyto nedostatky podmínek řízení nelze vzájemně směřovat), absolutně nepřislušným orgánem, tuto překážku nelze považovat ani za zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje. Překážka věci zahájené pak nepředstavuje ani nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (zde by jím byla neexistence zákonného ustanovení, které by skladovateli tabáku ukládalo zaplatit spotřební daň).

Nastalá prekluze práva daň vyměřit (existuje-li tu rozhodnutí, kterým byla daň vyměřena a které nebylo předepsaným způsobem zrušeno – k tomu viz výše) pak v žádném případě nepředstavuje důvod pro nezaplacení daně, tedy ani důvod, pro který by nemohla být daň vymáhána.

Daňové řízení se rozděluje do několika fází, z nichž je pro účely žalobcem nastolené otázky třeba rozlišovat zejm. fázi vyměření daně a fázi placení daně, které nelze směřovat. Fáze vyměřovací je zakončena vydáním rozhodnutí o povinnosti daň zaplatit (příp. rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí). Jen na fázi vyměřovací pak dopadá prekluze předvídaná § 47 ZSDP, resp. § 148 d.ř.

Vybrání (vymáhání) daně je spojeno s uplynutím promlčecí lhůty podle § 70 odst. 1 a 2 ZSDP, resp. prekluzivní lhůty podle § 160 d.ř. Tyto lhůty jsou 6-leté a počítají se od náhradního dne splatnosti daně stanoveného v platebním výměru. Tyto lhůty dosud neuplynuly (platební výměr abyl právní moci 19.7.2010) a žalobce to ani nenamítá.

K žalobnímu bodu 1) je pak třeba zodpovědět otázku, zda předmětná právní úprava dává celním orgánům možnost posoudit důvody nesplnění podmínek povolení splátek a na základě tohoto posouzení dovodit, že ke ztrátě výhody splátek nedošlo.

V nyní posuzovaném případě byly splátky žalobci povoleny v březnu 2009, tj. ještě za účinnosti ZSDP. Ten v § 60 normoval, že rozhodnutí o povolení splátek může být vázáno na podmínky a stanovil výhody plynoucí daňovému dlužníkovi z povolení splátek, výslovně však jen pro případ řádného plnění podmínek obsažených v rozhodnutí o povolení splátek (§ 60 odst. 3 věta druhá, odst. 4 ZSDP). Dobová judikatura pak striktně trvala na dodržení podmínek povolení splátek s tím, že nebyly-li podmínky dodrženy, výhoda splátek zanikla. Akcentovala, že daňový dlužník, pokud byl s následky nedodržení podmínek seznámen v rozhodnutí o povolení splátek, věděl o tomto důsledku a bylo na něm, aby mu buď předešel nebo jej strpěl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.3.2008 č.j. 9 Afs 131/2007-53, www.nssoud.cz).

V mezidobí nabyla účinnosti nová právní úprava – d.ř., který v § 157 odst. 5 větě první výslovně stanoví, že není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkání, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti dnem jejího nedodržení; správce daně o tom vydá rozhodnutí. Podle důvodové zprávy k d.ř. (www.psp.cz)

i podle literatury (Jarešová, J.: Daňový řád – 12. Část: Posečkání a splátkování, Daňový expert 3/2013, str. 3; Kratochvíl, J.: Evidence a placení daní podle daňového řádu, Daně a právo v praxi 4/2013, str. 23) se jedná toliko o rozhodnutí deklaratorní, k pozbytí účinků povolení splátek totiž dochází bez dalšího přímo ze zákona.

Ust. § 157 odst. 5 d.ř. dopadá i na nyní posuzovaný případ, neboť na povolené splátky dopadá § 264 odst. 1 d.ř., podle něhož řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

V posuzovaném rozhodnutí o povolení splátek celní úřad jasně uvedl, že za nedodržení podmínek celní úřad ve zmiňovaném rozhodnutí považuje, i když dlužník (žalobce) nedodrží jednu ze stanovených splátek, byť o jeden den později nebo o 1,- Kč nižší, aniž by žalobci sděloval, že by hodlal v budoucnu zkoumat důvody nedodržení podmínek. Teoreticky je možné připustit, že nelze po daňovém subjektu spravedlivě požadovat, aby byl vázán podmínkami, který by byly v rozporu se zákonem či dobrými mravy, o takový případ se však stanovením požadavku včasného a řádného splacení dluhu nejedná (i k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.3.2008 č.j. 9 Afs 131/2007-53, www.nssoud.cz).

Krajský soud proto uzavírá, že celním orgánům se neotevřel žádný prostor pro zkoumání důvodů nedodržení podmínek rozhodnutí o povolení splátek, jejich úkolem bylo toliko zkoumání, zda byly podmínky nedodrženy, nikoli proč.

Samotné nedodržení podmínek obsažených v rozhodnutí o splátkách je pak mezi stranami nesporné.

Žádný z žalobních bodů tedy nebyl shledán důvodným, a proto krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., když podle obsahu spisu procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v tomto řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 22. ledna 2015

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu