



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Moniky Javorové a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **M. B.**, v řízení zastoupeného Mgr. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Ostrava, Dlouhá 6, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel** se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutím Celního ředitelství Ostrava ze dne 12.1.2002 č.j. 7779-3/2011-140100-21 a č.j. 7779-5/2011-140100-21, ve věcech daňového penále,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 12.1.2012 č.j. 7779-3/2011-140100-21 a č.j. 7779-5/2011-140100-21 se **zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 12.715,50 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Ing. Daniela Keprty, advokáta se sídlem Ostrava, Dlouhá 6.

O d ů v o d n ě n í :**A.**

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání:

- rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 12.1.2012 č.j. 7779-3/2011-140100-21, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen platební výměr Celního úřadu Ostrava ze dne 19.8.2011 č.j. 13079-3/2011-146300-024, jímž bylo žalobci sděleno daňové penále ze spotřební daně z tabákových výrobků za období od 12.4.2005 do 29.12.2008 v celkové výši 170.436,- Kč, vypočtené z částky 300.168,- Kč vyměřené rozhodnutím Celního úřadu Ostrava ze dne 13.11.2008 č.j. 3248-20/08-146300-024 s původní lhůtou splatnosti 11.4.2005; a
- rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 12.1.2012 č.j. 7779-5/2011-140100-21, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen platební výměr Celního úřadu Ostrava ze dne 19.8.2011 č.j. 13080-3/2011-146300-024, jímž bylo žalobci sděleno daňové penále ze spotřební daně z tabákových výrobků za období od 11.12.2004 do 29.12.2008 v celkové výši 150.727,- Kč, vypočtené z částky 262.251,- Kč vyměřené rozhodnutím Celního úřadu Ostrava ze dne 13.11.2008 č.j. 3248-19/08-146300-024 s původní lhůtou splatnosti 10.12.2004; a

Žalobce proti napadeným rozhodnutím namítá, že:

- 1) v totožné věci byla dříve vedena daňová řízení, z nichž vzešla rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 17.3.2005 č.j. 1753-10/05-1463-024 a č.j. 1582-03/05-1463-024, potvrzená rozhodnutími Celního ředitelství Ostrava ze dne 15.7.2005 č.j. 3281/05-1401-21 a ze dne 18.7.2005 č.j. 3280/05-1401-21. Všechna uvedená rozhodnutí však byla zrušena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 16.8.2007 č.j. 22 Ca 233/2005-51. Na to Celní úřad Ostrava namísto pokračování v původním řízení zcela účelově zahájil nové daňové řízení, aniž by předcházející (původní) řízení o tomtéž předmětu ukončil. Správce daně tak nové vyměřovací řízení vedl v rozporu s překážkou věci již zahájené a v novém řízení vyměřil žalobci daň, z níž je nyní předepisován úrok z odložené částky daně. Žalobce má za to, že vyměřovací rozhodnutí, která jsou podkladem pro nyní předepisovaný úrok z odložené částky daně, jsou z důvodu překážky litispendence nicotná;
- 2) došlo ke dvojímu zdanění předmětných tabákových výrobků (zboží s obchodním označením X a X), a to jednak u žalobce, jednak u prvotních distributorů – L.T.B.C. spol. s r.o., Erik Machart s.r.o., jednak i u dalších distributorů Mgr. P. B. a P. B.;
- 3) celní orgány se dopouštějí vyměřením spotřební daně konečným prodejcům předmětného zboží diskriminace, kterou žalobce v žalobě dále rozebírá;
- 4) správce daně I. stupně rozhodl k žalobcovu odvolání v neprospěch žalobce, když původně vyměřený úrok změnil na daňové penále, čímž zjevně a výrazně zhoršil žalobcovo postavení;
- 5) daňové penále je za dobu do 29.12.2008 promlčeno;
- 6) daňové penále bylo žalobci nezákonně vyměřeno i za dobu, kdy byla daň zaplacená. Jakkoli v důsledku předcházejících rozhodnutí byla daň žalobci vrácena, je takový postup v rozporu se základními principy právního státu;

7) žalobce nebyl v prodlení za dobu, kdy byly žalobci dle dřívějších rozhodnutí povoleny splátky a žalobce podle jejich povolení daň splácel. Na tom nemůže ničeho změnit ani zrušení předchozího vyměřovacího rozhodnutí;

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům uvádí:

- 1) – 3) žalobce směřuje své námitky vůči rozhodnutím vydaným ve vyměřovacím řízení. Předmětem tohoto přezkumu jsou však již jiná rozhodnutí – o úroku z odložené částky daně. Žalobní body směřující vůči vyměřovacímu řízení jsou tak pro posouzení věci irelevantní;
- 4) nemohlo dojít k žádnému zhoršení postavení žalobce, když rozhodnutí o předpisu penále je deklaratorní, povinnost k platbě penále vzniká přímo ze zákona, nikoli vydáním rozhodnutí o předpisu penále. Zákaz reformace in peius platí pro správní trestání, nikoli pro daňové řízení;
- 5) počátek lhůty k vybrání nedoplatku na dodatečně vyměřené dani byl určen na okamžik náhradní lhůty splatnosti dle rozhodnutí o vyměření daně samotné, přičemž lhůta činí 6 let a k datu vydání napadeného rozhodnutí neuběhla;
- 6) – 7) předchozí platby nemají žádnou souvislost s nyní přezkoumávaným řízením, neboť všechna rozhodnutí z původního vyměřovacího řízení byla zrušena. Platí proto, že daňové penále se počítá od původního data splatnosti.

B.

Krajský soud přezkoumal napadená 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 je důvodná.

C.

Namítá-li ovšem žalobce nicotnost rozhodnutí o vyměření daně pro překážku dříve zahájeného řízení s tímž předmětem [litispendence – část žalobního bodu 1)], soud jeho názor nesdílí.

Podle ustálené rozhodovací praxe soudů rozhodujících ve správním soudnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.2.2008 č.j. 7 Afs 68/2007-82, www.nssoud.cz), se kterou se podepsaný soud ztotožňuje a v nyní posuzované věci neshledal důvody, aby se od ní odchýlil, s.ř.s. výslovně pojem „nicotného rozhodnutí“ opakovaně používá (§ 65, § 68, § 71, § 76, § 78, § 100, § 109), ale nepodává jeho legální definici; pouze z ustanovení § 100 odst. 2 s.ř.s. lze dovozovat, že jsou nicotná všechna rozhodnutí správních orgánů, jimž k rozhodování chyběla pravomoc. Pojem nicotnosti pak dále kuse definuje i ustanovení § 77 zák. č. 500/2004 Sb. (dále jen „správní řád“), podle něhož je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotné je dále i rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami,

pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Obdobně jako správní řád je pak nicotnost definována v § 105 daňového řádu. Pro definování pojmu nicotnosti je proto třeba vyjít z judikatorních závěrů a podpůrně z teorie správního práva (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2004, sp. zn. II. ÚS 770/02, www.nalus.cz). Právní teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo, Obecná část., 5. vyd., C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136-141). Z novější judikatury nelze ponechat stranou především rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2005, č. j. 6 A 76/2001-96, Sb. NSS č. 793/2006, www.nssoud.cz, v němž rozšířený senát nicotný správní akt (rozhodnutí) definoval jako správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost 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. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18.11.2003 č.j. 2 Afs 12/2003-216, Sb. NSS č. 212/2004, www.nssoud.cz, vyslovil, 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 nepřislušný (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.

Krajský soud pak nepovažuje okolnost existence překážky věci zahájené (litispendence) 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. Na okolnost překážky věci zahájené je třeba nahlížet z pohledu zákonnosti postupu správních orgánů. Nereflektování překážky věci zahájené by proto bylo třeba považovat za vadu řízení před správními orgány.

Právě naopak v rozsudku ze dne 9.1.2007 č.j. 2 Afs 49/2006-195, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyslovil právní závěr, že v daňovém řízení zákon nevylučuje možnost vydání dalšího platebního výměru. Porušení podmínek, za kterých tak správce daně může učinit, nemá za následek nicotnost dodatečného platebního výměru, ale jeho nezákonnost.

Vedení řízení správními orgány i přes překážku věci zahájené je proto vadou způsobilou mít za následek nezákonnost rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.], nikoliv vadou způsobující nicotnost správního rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s.ř.s.).

Krajský soud proto – aniž by se zabýval otázkou, zda vydání rozhodnutí o vyměření daně skutečně překážka věci zahájené bránila – dospěl k závěru, že i kdyby byla rozhodnutí o vyměření daně vydána přesto, že tu byla překážka již zahájeného řízení o stejném předmětu, nelze učinit závěr o nicotnosti rozhodnutí vydaných ve vyměřovacím řízení.

D.

Směřuje-li pak žalobce zbylou část žalobního bodu 1), stejně jako žalobní body 2) a 3) vůči vyměřovacímu řízení a rozhodnutím vydaným ve vyměřovacím řízení, krajský soud zdůrazňuje, že rozhodnutí o vyměření daně ani řízení, která jim předcházela, nejsou předmětem tohoto soudního přezkumu.

K takovým námitkám zaujal stanovisko Nejvyšší správní soud již v usnesení ze dne 24.11.2004 č.j. 1 Afs 47/2004-75, www.nssoud.cz, kdy uzavřel, že je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení, pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení. Ve fázi placení či vymáhání daní se již soud nemůže zabývat otázkami zákonnosti rozhodnutí o vyměření daně.

Ve shodě s takto ustálenou judikaturou, se kterou se zdejší soud plně ztotožňuje, se krajský soud zbývající částí žalobního bodu 1), ani žalobními body 2) a 3) dále nezabýval, když směřují zcela mimo předmět nynějšího soudního přezkumu.

E.

Důvodným není ani žalobní bod 4) o zhoršení postavení žalobce tím, že k jeho odvolání byl správcem daně I. stupně změněn předpis daňového úroku na daňové penále.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.4.2011 č.j. 1 Afs 1/2011-82, www.nssoud.cz, penále v širším slova smyslu představuje majetkovou sankci; lze jej chápat jako odpovědnost daňového dlužníka za prodlení s úhradou daňové povinnosti. Penále tedy nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů), jej nelze chápat jako sankci za správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod. Není pochyb o tom, že penále podle § 63 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do r. 2006 (dále jen „ZSDP“) má do určité míry rovněž charakter postihu, nicméně převažuje jeho funkce paušalizované náhrady eventuelní újmy, na rozdíl od právní úpravy zvýšení daně (§ 68 ZDSP) či pokuty (§ 37 ZSDP), u nichž je zřejmá jejich převážně represivní funkce. Je třeba zdůraznit skutečnost, že povinnost platit penále vzniká daňovému dlužníkovi přímo ze zákona. Předpis penále je deklaratorním rozhodnutím; při jeho stanovení není finančním orgánům dán prostor pro správní uvážení, zda penále v posuzovaném případě uloží, případně v jaké výši. Penále je vyměřeno přímo na základě zákona. S daňovým subjektem není vedeno „běžné“ řízení o správním deliktu, v němž by mohly být uplatněny obecné principy trestání, jak tomu bylo např. při ukládání pokut podle § 37 ZSDP, případně u zvýšení daně podle § 68 ZSDP. Zásady trestního práva jsou tudíž na penále neaplikovatelné.

S tímto právním názorem vystavěným zejména na konstataci, že ZSDP nedává správcům daně možnost penále vyměřit či nevyměřit, když penále vzniká bez ohledu na rozhodování o něm již přímo ze zákona, se podepsaný soud ztotožňuje. Konstatuje tak, že pokud se za spisu podává, že správce daně I. stupně po odvolání žalobce proti vyměřenému daňovému úroku tento změnil na daňové penále, pak tento správce daně postupoval v souladu se zákonem, který mu jinou možnost nedával. Předchozí pochybení správce daně, pokud žalobci za předmětné období vyměřil „jen“ daňový úrok, nemělo vliv na existenci penále a žalobcovu povinnost ho zaplatit, když toto penále a žalobcova povinnost ho zaplatit vznikly již ze zákona.

F.

Ostatní žalobní body jsou však již důvodné.

G.

Namítá-li žalobce tímto žalobním bodem promlčení práva sdělit žalobci penále, pak předmětnou otázkou se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22.3.2011 č.j. 5 Afs 35/2009-265, Sb. NSS č. 2317/2011, www.nssoud.cz, v němž dovedl, že daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem ZSDP). Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná. Platební výměr, kterým se sdělí daňovému dlužníku předpis penále, nemá v rovině samotného hmotného práva daňového účinky konstitutivní, nýbrž zásadně toliko deklaratorní. Platebním výměrem se konstatuje povaha a výše sekundární daňové povinnosti k určitému dni, jež však již vznikla přímo ze zákona, nezávisle na vydání platebního výměru. Ten má význam především v tom, že za splnění předepsaných podmínek mění daňovou povinnost z „pouhé“ povinnosti podle hmotného práva v exekuční titul. Možnost vydat platební výměr na penále byla za účinnosti ZSDP časově omezena ustanovením § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem ZSDP, podle něhož o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Uvedenému ustanovení nelze rozumět jinak než jako zákazu pro správce daně „vytvořit“ si vydáním platebního výměru na penále exekuční titul na toto příslušenství daně, uplyne-li lhůta, na niž uvedené ustanovení odkazuje. Tou je lhůta podle § 70 odst. 1 ZSDP, který stanoví, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Splatné penále není daňovým nedoplatkem ve smyslu ZSDP – zákonodárce např. tyto pojmy užívá vedle sebe při stanovení pořadí, v jakém se úhrada daně použije na úhradu daňových povinností (§ 59 odst. 5 ZSDP), přičemž pojmem nadřazeným oběma těmito pojmy je souhrnný pojem „daňové povinnosti“. Podobně mezi nedoplatkem a penále zákonodárce rozlišuje v rubrice § 63 ZSDP a ve formulaci výpočtu penále např. v § 63 odst. 2 větě druhé

či třetí ZSDP – nedoplatek je základem pro matematickou operaci vedoucí k výpočtu penále, avšak penále není obsaženo v pojmu nedoplatku.

Rozšířený senát navíc dovodil, že zatímco lhůta k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je lhůtou promlčecí, tj. uvedené právo vymáhat nelze vykonat, jen je-li promlčení daňovým subjektem namítnuto, je lhůta podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem ZSDP lhůtou **prekluzivní**, neboť uvedené ustanovení říká, že vyrozumět daňového dlužníka o předpisu daně lze pouze v této lhůtě. Dotyčná formulace totiž zní: „(...) daňový dlužník [se] (...) vyrozumí (...) nejpozději (...) ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.“ Tato formulace se svým obsahem blíží formulaci v § 47 odst. 1 ZSDP, která stanoví, že „(...) nelze daň vyměřit ani doměřit (...)“ v tam stanovené lhůtě. Naopak v § 70 odst. 1 ZSDP se stanoví, že právo tam uvedené „se promlčuje“ ve stanovené lhůtě, přičemž obsah tohoto pojmu je v následujícím odst. 3 téhož paragrafu jednoznačně charakterizován pravidlem běžným pro soukromoprávní institut promlčení, a sice že [k] promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Jestliže tedy § 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem pojmu „promlčení“ neužívá a naopak používá formulace blíží se té, která v jiném ustanovení ZSDP upravuje prekluzi práva, znamená to, že tato věta neodkazuje na celý institut promlčení práva podle § 70 ZSDP jako takový, nýbrž toliko na tam stanovenou lhůtu mající určitou délku a určitý počátek svého běhu.

Krajský soud dodává, že aby bylo daňovému subjektu penále řádně sděleno (a neuplynuly tak marně lhůty pro jeho stanovení), musí se tak stát pravomocně, podobně jako u dodatečného vyměření daně, kde se touto otázkou zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31.5.2006 č.j. 5 Afs 42/2004-61, Sb. NSS 954/2006, v poslední době pak v rozsudku ze dne 20.12.2012 č.j. 1 Afs 93/2012-39, Sb. NSS 2789/2013, www.nssoud.cz).

V posuzovaných případech byly lhůty původní splatnosti daně 10.12.2004 a 11.4.2005, od těchto dat bylo penále též žalobci sděleno. Lhůta ke sdělení penále tak započala v prvním případě 1.1.2005 a skončila 31.12.2010, ve druhém případě začal její běh 1.1.2006 a skončil 31.12.2011.

Byla-li tedy napadená rozhodnutí doručena žalobci až v r. 2012, jedná se bez ohledu na rozhodnutí o vyměření daně (jeho vydání, vykonatelnost, či právní moc) o rozhodnutí vydaná po prekluzi práva penále žalobci sdělit.

Na uvedené závěry nemá žádný vliv ani novelizace § 63 ZSDP provedená zákonem č. 230/2006 Sb., neboť podle bodu 3. Přechodných ustanovení k tomuto zákonu je třeba pro daně splatné před 1.1.2007 aplikovat veškerou úpravu vztahující se k daňovému penále obsaženou v předchozích předpisech.

H.

Namítá-li žalobce žalobními body 6) a 7), že mu penále bylo vyměřeno i za dobu, kdy byla daň zaplacená, příp. kdy mu byly povoleny splátky, je nutno zdůraznit, že placení daně není placením dle konkrétních rozhodnutí (ta totiž mají jen deklaratorní povahu – povinnost platit daň vzniká ze zákona), naopak jedná se o platby na konkrétní daň.

Byla-li tedy kdykoli tato platba na účtu správce daně, nemohl být po tuto dobu daňový dlužník v prodlení s touto platbou. Stejně tak povolením splátek bylo povoleno splácení daně jako takové.

K tomu lze odkázat opět i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 14.12.2009 č.j. 5 Afs 72/2009-75, www.nssoud.cz, vyslovil, že v případě, kdy zákonodárce presumoval existenci nedoplatku na dani již k datu původní splatnosti, jinak by nebylo „co“ penalizovat, je pak nutno při výpočtu penále zohlednit i dobu, po kterou byl na osobním účtu daňového subjektu evidován vratitelný přeplatek. V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existoval přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je pak výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, dána rozdílem mezi výší nedoplatku a přeplatku na dani. Uvedený postup je zcela logický a spravedlivý, neboť sankcionuje pouze skutečné nedoplatky, tedy částky, s jejichž úhradou byl daňový subjekt skutečně v určitém období v prodlení. Vykazoval-li stav účtu daňového subjektu, na němž je účtováno o plnění jeho veřejnoprávního závazku vůči státu, v určitém období jakýkoli vratitelný přeplatek, který byl v dispozici správce daně, nikoli však v dispoziční sféře daňového subjektu, nelze odůvodněně dospět k závěru, že v tomto určitém období byl daňový subjekt současně v „deficitním postavení“ se splněním své veřejnoprávní (daňové) povinnosti, tzn. v prodlení. Jakkoli nedoplatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu vznikne až dodatečně, musí správce daně posuzovat vztah daňového subjektu ke státu souhrnně (tzn. s přihlédnutím k předchozím přeplatkům), bez ohledu na průběh tohoto vztahu u jednotlivých daní. Je pravdou, že za situace, kdy neexistuje pouze jeden účet pro placení daní, vyžaduje uplatnění této zásady určitou technickou náročnost takového postupu; tato skutečnost však nemůže jít k tíži daňového subjektu.

Daňové orgány tedy porušily zákon, pokud při výpočtu penále nezohlednily dobu, kdy nejenže byla určitá částka na účtu správce daně, ale jednalo se dokonce o platbu na nyní penalizovanou daň. Totéž je nutno konstatovat i k situaci, kdy daňové orgány nepřihlédly ke splácení této daně, které samy povolily.

I.

S ohledem na to, že žalobní body uvedené shora pod č. 5) – 7) byly shledány důvodnými, krajský soud napadená rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věci dle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V něm jsou správní orgány vázány právními názory vyslovenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

J.

Pro úplnost soud dodává, že uplatnil-li žalobce v žalobě, která společně napadala i další rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (tato věc byla vyloučena k samostatnému projednání a rozhodnutí usnesením ze dne 28.8.2013 č.j. 22 Af 24/2012-39) i další žalobní bod (nesprávná formulace změny rozhodnutí správce daně I. stupně Celním ředitelstvím Ostrava), ten evidentně směřuje vůči rozhodnutím, která byla přezkoumána již rozsudkem zdejšího soudu ze dne 29.8.2013 č.j. 22 Af 24/2012-42, přičemž k nyní přezkoumávaným rozhodnutím nemá žádný vztah.

K.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce byl v řízení úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

a) zaplacený soudní poplatek

6.000,00 Kč

b) odměna advokáta ve výši 2.625,- Kč bez DPH / úkon*) při poskytnutí těchto úkonů právní služby:	§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhl.č. 177/1996 Sb. ve znění do r. 2012	5.250,00 Kč
1) příprava a převzetí věci		
2) sepis žaloby		
c) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 150,- Kč bez DPH / úkon*) při poskytnutí úkonů právní služby uvedených pod písm. b)	§ 13 odst. 3 vyhl.č. 177/1996 Sb.	300,00 Kč
d) DPH 20% z částek uvedených pod písm. b), c)	§ 57 odst. 2 s.ř.s.	1.165,50 Kč
C e l k e m		12.715,50 Kč

*) úkony právní služby byly žalobci poskytnuty společně ve vztahu ke 4 věcem (4 napadeným rozhodnutím), kde spojení věci ke společnému projednání není předepsáno zákonem. Hodnota takového úkonu proto činí dle § 12 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., ve znění do r. 2012, 10.500,- Kč bez DPH, z čehož na nyní posuzovanou věc týkající se přezkumu 2 rozhodnutí ze 4 napadených připadají $\frac{2}{4}$, tj. 5.250,- Kč bez DPH. Totéž platí pro paušální náhradu hotových výdajů advokáta (300,- Kč bez DPH /úkon), ze které na nyní posuzovanou věc opět připadají $\frac{2}{4}$, tj. 150,- Kč bez DPH.

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen o.s.ř.) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 24. dubna 2014

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

