



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **J. C.**, v řízení zastoupeného Mgr. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Ostrava-Moravská Ostrava, Dlouhá 53/6, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Ostrava** se sídlem Ostrava-Přívoz, nám. Sv. Čecha 547/8, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11.8.2011 č.j. 3512-2/2011-140100-21, ve věci daňového penále,

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 označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 15.2.2011 č.j. 3458/2011-146300-024, jímž celní úřad sdělil žalobci daňové penále ze spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období 12.4.2005 – 26.1.2011.

Namítá, že:

- 1) nárok na vyměření samotné daňové povinnosti je již prekludován, proto nelze vymáhat daňové penále z takto prekludované daňové povinnosti;
- 2) veškeré úkony v daňovém řízení jsou nezákonné, když toto bylo vedeno o stejné daňové povinnosti jako již dřívější daňové řízení (byť v něm po zrušení původních rozhodnutí krajským soudem již nebylo nikdy rozhodováno) – proto je nezákonné pro překážku litispendence, veškeré úkony a rozhodnutí v (druhém) daňovém řízení jsou nicotná pro absolutní nedostatek pravomoci;
- 3) žalobce porušil podmínky stanovené v rozhodnutí o povolení splátek zcela zanedbatelným způsobem, kdy 3x se opozdil s měsíční splátkou v řádu dnů, veškeré splátky byly zaplacený do splatnosti nejbližší další splátky. Takové bagatelní porušení povinnosti nelze považovat ve smyslu účelu zákona za nedodržení stanovených podmínek splátek daně se všemi z toho plynoucími důsledky; opačný postup je projevem nepřijatelného formalismu;
- 4) rozhodnutí o povolení splátek je nicotné z důvodů uvedených v žalobním bodě 2).

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům uvádí:

- 1) žalobcem označovaná „prekludovaná“ pohledávka byla pohledávkou splatnou a vykonatelnou. Předpis penále nespádá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání); jediná lhůta, kterou je předpis penále vázán, je lhůta šestiletá promlčecí;
- 3) žalobce byl v rozhodnutí o povolení splátek poučen o tom, v jaké výši a k jakému dni je povinen uhradit jednotlivé splátky dluhu a co je považováno za porušení podmínek. Žalobci tak muselo být známo, že porušil podmínky splátek. Bylo tedy na žalobci, aby kontaktoval žalovaného, vysvětlil důvody pozdní úhrady a požádal o změnu termínu splátek nebo o vydání nového rozhodnutí o povolení splátek; žalobce však nic takového neučinil;

jinak odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí.

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.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že celní úřad vydal dne 17.3.2005 pod č.j. 1779-09/05-1463-024 platební výměr, jímž žalobci vyměřil daň z tabákových výrobků, žalobcovo odvolání proti němu bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 29.6.2005; tato rozhodnutí však byla zrušena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 13.6.2007 č.j. 22 Ca 229/2005-68, proti němuž nebyla podána kasační stížnost. Poté vedl celní úřad řízení, které uzavřel vydáním platebního výměru ze dne 13.11.2008 č.j. 3253-15/08-146300-024, jímž žalobci vyměřil daň z tabákových výrobků. Žalobcovo odvolání proti němu bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 13.7.2010 č.j. 4525/2010-140100-21. To sice napadl žalobce žalobou u zdejšího soudu, ta však musela být pro absolutní absenci žalobních bodů odmítnuta usnesením ze dne 1.10.2010 č.j. 22 Af 86/2010-9 (kasační stížnost proti němu podaná byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17.6.2011 č.j. 5 Afs 89/2010-47). K žádosti žalobce celní úřad povolil žalobci zaplacení daňového dluhu ve 23 splátkách, t.j. 22 splátek po 5.000,- Kč, 23. splátka ve výši 5.994,- Kč, se splatností do 30.4.2009, 30.5.2009, 30.6.2009, 30.7.2009, 30.8.2009, 30.9.2009, 30.10.2009, 30.11.2009, 30.12.2009, 30.1.2010, „30.2.2010“,

30.3.2010, 30.4.2010, 30.5.2010, 30.6.2010, 30.7.2010, 30.8.2010, 30.9.2010, 30.10.2010, 30.11.2010, 30.12.2010, 30.1.2011 a „30.2.2011“ s tím, že stanovil, že nedodrží-li žalobce termín nebo výši platby jednotlivých splátek, celní úřad učiní bez zbytečného odkladu všechna opatření, která považuje za potřebná, včetně vymáhání daňového nedoplatku. Za nedodržení podmínek se přitom výslovně považuje, i když dlužník nedodrží jednu ze stanovených splátek, byť o jeden den později nebo o 1,- Kč nižší. Žalobce na tyto splátky zaplatil částku 10.000,- Kč dne 6.4.2009, 5.000,- Kč 6.5.2009, 5.000,- Kč 24.6.2009, 5.000,- Kč 10.7.2009, 5.000,- Kč 18.8.2009, 5.000,- Kč 9.9.2009, 5.000,- Kč 10.11.2009, 5.000,- Kč 8.12.2009, 5.000,- Kč 18.2.2010, 5.000,- Kč 4.3.2010, 5.000,- Kč 26.4.2010, 5.000,- Kč 4.5.2010, 5.000,- Kč 29.7.2010, 5.000,- Kč 5.8.2010, 5.000,- Kč 11.10.2010, 5.000,- Kč 3.11.2010, 5.000,- Kč 9.12.2010 a 25.994,- Kč 26.1.2011. Celní úřad reagoval dne 15.2.2011 platebním výměrem na daňové penále, který odůvodnil nedodržením podmínek povolení splátek. Proti němu podal žalobce odvolání, v němž namítal m.j. i námitky, které našly svůj odraz v žalobních bodech. Žalobcovo odvolání bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného, v němž žalovaný zdůraznil obsah rozhodnutí o povolení splátek včetně stanovení skutečností, které se považují za nedodržení podmínek. K otázce prekluze zdůraznil, že sdělení penále je limitováno pouze promlčecí 6-letou lhůtou, když sdělení penále není součástí vyměřovací části daňového řízení. Argumentace týkající se nezákonného postupu v řízení vyměřovacím je při sdělení penále irelevantní.

K žalobním bodům 2) a 4) krajský soud konstatuje, že odlišnost či totožnost daňového (ani soudního) řízení nelze dovozovat z užitého čísla spisu či čísla jednacího, když jejich užití je jen otázkou administrativní, evidenční. Rozhodný je faktický obsah jednání správních orgánů. Krajský soud proto nesdílí názor žalobce, že by po zrušení prvotních rozhodnutí o vyměření daně zůstalo původní daňové řízení bez dalšího postupu a celní orgány vedly daňové řízení nové. Obsah správního spisu (bez ohledu na evidenční číslování spisu či jednotlivých listin) naopak vede soud k závěru, že po zrušení prvotních rozhodnutí vedly správní orgány s žalobcem nadále řízení jen proto, že jejich prvotní rozhodnutí byla rozsudkem zdejšího soudu zrušena. Jedná se proto stále o totéž řízení, přičemž rozhodné v posuzované věci je, že vždy bylo vůči žalobci vedeno se stejným předmětem řízení jen řízení jedno. Vedení duplicitního řízení z obsahu správních spisů nevyplyvá a žalobce ani důkazy k souběžně vedeným dvěma řízením soudu nenabízí.

I kdyby však k takové skutečnosti došlo, nemohla by být vznesená námitka posouzena v tomto soudním řízení jako důvodná.

Předmětem napadeného rozhodnutí a řízení, které právě jemu předcházelo, je sdělení penále. Přezkoumával-li tedy žalovaný rozhodnutí, kterým byl žalobci sdělen předpis penále, 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 je penále vypočítáno v souladu se zákonem, příp. zda právo na jeho vybrání není promlčeno. Bylo-li tu rozhodnutí ukládající žalobci zaplatit daň a nebylo-li předepsaným způsobem zrušeno, nelze v 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 – platební výměr ze dne 13.11.2008 č.j. 3253-15/08-146300-024, kdy odvolání vůči němu bylo zamítnuto a následná žaloba ve správním soudnictví odmítnuta.

Namítá-li tedy žalobce nezákonnost postupu v řízení o vyměření daně, nikoli samotného řízení o sdělení penále, 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 ze dne 13.11.2008 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 směšovat), 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 skladovatelem tabáku ukládalo zaplatit spotřební daň).

Namítá-li žalobce nicotnost rozhodnutí o povolení splátek, krajský soud odkazuje na důvody uvedené shora, pro které ani rozhodnutí o povolení splátek za nicotné nepovažuje. Krajský soud nicméně považuje za nutné vyjádřit svůj podiv nad tím, že nicotnost právě tohoto rozhodnutí žalobce namítá. Mělo-li by snad být totiž právě toto rozhodnutí nicotné, pak by byla nastolena situace pro žalobce nepříznivá, tzn. situace, jakoby splátky nebyly žalobci nikdy povoleny. Zbylé žalobní body, zejm. žalobní bod 3), by tak pozbyly jakéhokoli reálného podkladu.

K žalobnímu bodu 1) krajský soud konstatuje, že nastalá prekluze práva daň vyměřit (existuje-li tu rozhodnutí, kterým byla daň vyměřena a které nebylo předepsaným způsobem zrušeno – k tomu viz výše) v žádném případě nepředstavuje důvod pro nezaplacení daně, tedy ani důvod, pro který by nemohlo být sděleno daňové penále.

Daňové řízení podle ZSDP 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 směšovat. 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. Platební výměr, kterým správce daně sděluje výši penále, nemá na rozdíl od platebního výměru,

kterým správce daně dodatečně vyměřuje daň, konstitutivní charakter. Platební výměr, kterým správce daně sděluje daňovému dlužníku výši penále, nezakládá daňovému dlužníku žádnou novou povinnost, pouze deklaruje povinnost již vzniklou ze zákona. Povinnost k úhradě penále vzniká v první den prodlení a trvá po celou dobu prodlení, mění se pouze částka penále, která se s každým dnem prodlení zvyšuje podle zákonné sazby (§ 63 odst. 2 ZSDP). Penále z dlužné částky existuje a narůstá bez ohledu na skutečnost, zda již ke sdělení penále ze strany správce daně došlo nebo nikoliv. ZSDP neupřesňuje okamžik, kdy musí správce daně sdělit daňovému dlužníku penále, pouze tuto volnost správce daně omezuje promlčecí lhůtou pro vybrání daně. V tomto závěru lze odkázat na znění § 63 odst. 4 ZSDP, podle kterého o předpisu, kterým se sděluje penále, „*se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu*“. Jediné zákonné omezení správce daně, vztahující se k okamžiku sdělení penále daňovému dlužníku, je stanovení okamžiku, kdy je možné penále nejpozději sdělit. Tento okamžik je spojen s uplynutím promlčecí lhůty pro vybrání daně, s jejíž platbou je daňový subjekt v prodlení. Délka a běh této promlčecí lhůty jsou upraveny v § 70 odst. 1 a 2 ZSDP. Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5 (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2008 č.j. 9 Afs 112/2007-72 či ze dne 11.5.2005 č.j. 1 Afs 96/2004-62, oba dostupné na www.nssoud.cz).

K třetímu žalobnímu bodu je pak třeba k „bagatelnosti“ porušení splátek rekapitulovat splatnost jednotlivých splátek a realizované platby z doby, kdy byl žalobce v prodlení oproti stanoveným splátkám:

výše splátky (Kč)	splatná	zaplacen		nedoplatek splátek (Kč)
5.000	30.1.2010		0	5.000
5.000	„30.2.2010“	18.2.2010	5.000	5.000
5.000	30.3.2010	4.3.2010	5.000	5.000
5.000	30.4.2010	26.4.2010	5.000	5.000
5.000	30.5.2010	4.5.2010	5.000	5.000
5.000	30.6.2010		0	10.000
5.000	30.7.2010	29.7.2010	5.000	10.000
5.000	30.8.2010	5.8.2010	5.000	10.000
5.000	30.9.2010		0	15.000
5.000	30.10.2010	11.10.2010	5.000	15.000
5.000	30.11.2010	3.11.2010	5.000	15.000
5.000	30.12.2010	9.12.2010	5.000	15.000

Z uvedeného je zřejmé, že pokud by snad bylo lze hovořit o „bagatelnosti“ pozdních plateb – částek zaplacených do 4.5.2010, rozhodně již nelze na tuto bagatelnost poukazovat poté, co od splatnosti první splátky následující po platbě realizované 4.5.2010 byl žalobce stabilně v prodlení se zaplacením dvou splátek,

od září 2010 již dokonce v prodlení se zaplacením splátek tří, a to až do závěrečné platby provedené 26.1.2011, t.j. po dobu bezmála 8 měsíců. S názorem žalobce o „bagatelnosti“ jeho prodlení s placením splátek se tedy soud neztotožňuje.

Navíc je nutno zdůraznit, že původní splatnost daňového dluhu nastala ze zákona již 11.4.2005, rozhodnutím o povolení splátek se žalobci dostalo benefícia stanovení náhradní dodatečné lhůty k zaplacení daně. Žalobce byl v rozhodnutí o povolení splátek výslovně poučen o tom, jaké nedostatky v jeho platbách budou považovány za porušení podmínek povolení splátek a žalobce si proto musel být těchto skutečností vědom. Bylo tak pouze na něm, aby stanovené splátky dodržel, příp. aby požádal o vydání nového rozhodnutí o povolení splátek. Nezvolil-li ani jednu z těchto alternativ, musí snést zákonné důsledky tohoto svého vlastního rozhodnutí, tzn. povinnost zaplatit penále.

Ani jeden z uplatněných žalobních bodů nebyl shledán důvodným, proto krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou 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 jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 19. dubna 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu