



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **CZT a.s.**, IČ 25272322, se sídlem Bratřanců Veverkových 396, Pardubice, zastoupené JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8 - Karlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2013, č. j. 19938/13/5000-14504-711439, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, ze dne 26. 2. 2014, č. j. 52 Af 42/2013 – 139,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobkyně podala včasnou kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, (dále jen „krajský soud“) ze dne 26. 2. 2014, č. j. 52 Af 42/2013 – 139 (dále jen „napadený rozsudek“). Napadeným rozsudkem byla výrokem I. zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 8. 2013, č. j. 19938/13/5000-14504-711439 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) ze dne 25. 4. 2013, č. j. 776873/13/2801 – 24803-605583 (dále „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byl žalobkyni předsán úrok z posečkané částky

podle § 157 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), za dobu posečkání povoleného rozhodnutím vydaným dne 10. 8. 2012. Výrokem II. napadeného rozsudku potom byla žalobkyni uložena povinnost nahradit žalovanému náklady řízení ve výši 1.576 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že pro posouzení správnosti a zákonnosti platebního výměru na úrok z posečkání je relevantní skutečnost, zda existovala pravomocně vyměřená daňová povinnost, která byla rozhodnutím správce daně posečkána, doba trvání tohoto posečkání, a zda byl úrok předepsán ve správné výši. Daň byla doměřena dodatečnými platebními výměry, které nabyly právní moci dne 19. 9. 2011 (jednalo se o daň z přidané hodnoty). Téhož dne podala žalobkyně žádost o povolení posečkání daňového nedoplatku, kterému bylo vyhověno, přičemž posečkání bylo povoleno ode dne podání žádosti. Rozhodnutí o povolení posečkání pozbylo účinnosti dne 27. 2. 2013 z důvodu nesplnění dvou podmínek stanovených v rozhodnutí. Správce daně pak v souladu se zákonem bezodkladně vydal platební výměr, kterým byla deklarována výše úroku z posečkané částky za dobu, po kterou byly dodrženy podmínky povolení posečkání. V případě žalobkyně byly podmínky pro předepsání úroku jednoznačně naplněny a platební výměr splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti, žalovaný proto odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí zamítl a toto potvrdil.

II. Napadený rozsudek

V napadeném rozsudku krajský soud předně zdůraznil, že soud přezkoumává napadené výroky žalovaného v mezích žalobních bodů, odkázal přitom na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Podle krajského soudu jsou všechny žalobní námitky založeny na tezi, že žalovaný měl v řízení, z něhož vzešlo napadené rozhodnutí jako předběžnou otázku zkoumat zákonnost pravomocných dodatečných platebních výměrů, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty. Nalézací řízení ve věci daně z přidané hodnoty bylo pravomocně ukončeno a rozhodnutí z tohoto řízení vzešlá dosud nebyla zrušena, a proto je třeba na tyto akty nahlížet jako na správné a zákonné, a to až do okamžiku, než je příslušný orgán veřejné moci prohlásí za nezákonné a zruší je (zásada presumpce správnosti aktů orgánů veřejné moci). Krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004 - 62, č. 1182/2007 Sb. NSS; ze dne 20. 12. 2007, č. j. 5 Afs 136/2006 - 60; ze dne 28. 11. 2008, č. j. 8 Afs 64/2008 - 51; ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007 - 68; ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 47/2009 - 45; ze dne 18. 8. 2011, č. j. 2 Afs 55/2011 - 59; ze dne 25. 1. 2012, č. j. 1 Afs 77/2011 - 91). Výše zmíněná judikatura se týká otázky hranic přezkumu rozhodnutí předcházejících dalším rozhodnutím správce daně, aniž by předcházející rozhodnutí byla samostatně napadena žalobou. Plyne z ní např. to, že v rámci soudního přezkumu rozhodnutí ve věci penále se nemohou řešit otázky zákonnosti uložení daňové povinnosti, na níž je penále navázáno. Podle krajského soudu jsou závěry této judikatury mutatis mutandis použitelné i pro toto řízení.

Ačkoliv vyměření daně a předepsání penále jsou dva spolu související úkony, dochází k vyměření daně a předepsání penále dvěma samostatnými rozhodnutími správce daně. Proti těmto dvěma rozhodnutím lze brojit samostatnými odvoláními a žalobami, resp. kasačními stížnostmi. Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím

pokračování

orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na daň limitován a je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec předepsáno, zda bylo vyměřeno ve správné výši a za relevantní dobu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011 – 86, či rozsudek téhož soudu ze dne 25. 1. 2012, č. j. 1 Afs 77/2011 – 91). Správní orgány proto nepochybily, pokud vycházely z pravomocných dodatečných platebních výměrů (jejichž právní moc žalobkyně nezpochybňovala). Žalovaný posoudil všechny rozhodné skutečnosti v rámci posouzení správnosti a zákonnosti platebního výměru, neporušil přitom žádnou ze zásad daňového řízení, naopak postupoval zcela v souladu se zásadou zákonnosti. K zániku daňové povinnosti nedošlo, platební výměry, kterými byla žalobkyni doměřena daň (z přidané hodnoty), dosud nebyly zrušeny. Krajský soud nemůže v tomto řízení hodnotit zákonnost rozhodnutí, jímž bylo žalobkyni na základě její žádosti povoleno posečkání úhrady daně, nadto je kuriózní, pokud žalobkyně nyní namítá nezákonnost tohoto rozhodnutí, když proti němu nepodala odvolání. Z výše uvedených důvodů žalobu zamítl a žalobkyni uložil povinnost nahradit žalovanému důvodně vynaložené náklady řízení ve výši 1.576 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku.

III. Kasační stížnost

Kasační stížnost směřuje do všech výroků napadeného rozsudku, a žalobkyně (dále „stěžovatelka“) jej napadá z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka v rámci rekapitulace skutkového stavu nejprve „zopakovala“ že Celní úřad Pardubice vydal dodatečné platební výměry na spotřební daň za zdaňovací období únor až červen 2006 a srpen až říjen 2006. K odvolání stěžovatelky Celní ředitelství Hradec Králové rozhodlo tak, že dodatečné platební výměry změnilo ve výši doměřované spotřební daně a ve zbytku odvolání zamítlo. Na základě dodatečného doměření spotřební daně tehdejší Finanční úřad v Pardubicích vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty. Stěžovatelka podala odvolání, které Finanční ředitelství v Hradci Králové zamítlo a dodatečné platební výměry potvrdilo.

Krajský soud v Hradci Králové v řízení o správních žalobách podaných stěžovatelkou proti rozhodnutím Celního ředitelství v Hradci Králové o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na spotřební daň vydal dne 29. 1. 2013 rozsudek č. j. 30 Af 6/2011 - 334, kterým napadená rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Stěžovatelka má proto za to, že doměření spotřební daně bylo nezákonné. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 13. 2. 2013 a byl napaden kasační stížností, o níž nebylo ke dni podání kasační stížnosti v nyní posuzované věci rozhodnuto. Generální ředitelství cel svými rozhodnutími ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013 rozhodlo o zrušení dodatečných platebních výměrů Celního úřadu Pardubice a o zastavení řízení.

Stěžovatelka dále rozvedla kasační námitky, které se ve své podstatě shodují se žalobními námitkami. Pro přehlednost je Nejvyšší správní soud člení tak, jak je v kasační stížnosti člení stěžovatelka.

III. A) Odpadnutí důvodu doměření daňové povinnosti

Rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334, bylo rozhodnuto o předběžné otázce, tj. nezákonnosti doměření spotřební daně, zejména s odkazem na § 99 odst. 1 daňového řádu, tato otázka má přímý vliv i na zánik povinnosti uhradit dodatečně doměřenou daň z přidané hodnoty. Doměření daně z přidané hodnoty bylo proto nezákonné, následně nebyl dán ani důvod k vyměření úroků z posečkané částky. Správce daně věděl o řízení před krajským soudem, přesto závěry soudu nezohlednil a platební výměr vydal v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Stát si tak nárokuje plnění, které je nutné klasifikovat za bezdůvodně obohacení, stěžovatelka je oprávněna dovolávat se tohoto institutu i v daňovém řízení (srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05). Správce daně měl napadené rozhodnutí zrušit např. formou autoremedury, tím, že své pochybení nenapravit, byl natolik porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem, že to ovlivnilo zákonnost, pro kterou měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. Nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem pak stěžovatelka shledává v tom, že krajský soud se neztotožnil s jejím tvrzením, že důvod doměření daňové povinnosti odpadl. Stěžovatelka odkazuje na důkazy přiložené k žalobě ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 7 Afs 22/2014.

III. B) Porušení základních zásad daňového řádu

Žalovaným (stejně tak i správcem daně, a to ve všech níže uvedených porušeních) nebylo v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu přihlíženo ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, byly jím úmyslně opomenuty skutečnosti nasvědčující odpadnutí důvodu doměření daňové povinnosti, došlo tak k libovůli žalovaného. Dále byla porušena zásada legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 daňového řádu, když bylo nedůvodně rozhodnuto odlišně od rozhodnutí Generálního ředitelství cel o zrušení dodatečného platebního výměru na spotřební daň. V odůvodnění rozhodnutí o návrhu na obnovu řízení ze dne 22. 7. 2013, č. j. 18761/13/5000-14303-711377, se žalovaný ztotožnil s názorem stěžovatelky na splnění podmínky pro obnovu řízení. V rámci řízení o předsání úroku z posečkané částky již však odpadnutí důvodu pro doměření daně nebylo zohledněno. Žalovaný v rozporu se zásadou materiální pravdy dle § 8 odst. 3 daňového řádu vycházel bez dalšího z předcházejících rozhodnutí. V rozporu se zásadou oficiality a zásadou vyhledávací dle § 9 odst. 2 daňového řádu neučinil žádné úkony v dané věci, jež by vedly k zjištění předpokladu pro trvání daňové povinnosti stěžovatelky. V souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti dle § 5 odst. 3 daňového řádu měl žalovaný namísto vydání platebního výměru postupovat např. povolením posečkaní daně z moci úřední. Proto výše uvedené porušení základních zásad měl krajský soud napadené i prvostupňové rozhodnutí zrušit.

III. C) Ústavněprávní aspekty

Prvostupňovým a napadeným rozhodnutím došlo k porušení čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 3 Ústavy, k porušení čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a odst. 4, čl. 11 odst. 1 a odst. 5 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Krajský soud neposuzoval, zda žalovaný postupoval v souladu s účelem a smyslem zákona, s právními principy či se zásadou spravedlnosti, stěžovatelka dále odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97. Stát neoprávněně odňal stěžovatelce její vlastnictví, když nezákonně zatřídil tabákové výrobky

pokračování

jako doutníky, čímž ji donutil zaplatit mnohem vyšší spotřební daň i daň z přidané hodnoty a nezákonně předepsal úrok z posečkané částky. Orgány veřejné moci jsou povinny v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*). Žalovaný neměl vycházet pouze z jazykového výkladu normy, nýbrž i z výkladu systematického, logického a teleologického, dále z ústavních principů atd. Z těchto důvodů měl krajský soud napadené i prvostupňové rozhodnutí zrušit.

III. D) K nedodržení podmínek povolení posečkání

Podle stěžovatelky je nezbytné institut podmínek ve smyslu § 156 odst. 3 a § 157 odst. 5 daňového řádu chápat tak, jak je tomu v soukromém právu (stěžovatelka odkazuje na nálezy Ústavního soudu a rozsudky Nejvyššího správního soudu), konkrétně tak, že k nemožným podmínkám se nepřihlíží. Správce daně nemůže stanovit podmínky, které právo za podmínky vůbec nepovažuje. Podmínky je pak nezbytné interpretovat v souladu s judikaturou Nejvyššího soudu k starému občanskému zákoníku, a tedy, že za podmínku se nepovažuje ta, která se váže na událost, jež v budoucnu musí nastat. Stěžovatelka má za to, že podmínky povolení posečkání daně musí dobu posečkání činit závislou na nejisté skutečnosti, jež v době, kdy bylo o posečkání správcem daně rozhodnuto, nebyla správcem daně ani stěžovatelce známa. Správce daně však stanovil jako podmínku událost, o níž je jisté, že v budoucnu nastane, nepodmínil tak dobu posečkání. Správce daně může stanovit pouze podmínky, které může daňový subjekt svým jednáním ovlivnit, tudíž zachovat výhody možnosti posečkání, stanovené podmínky takové nebyly, neboť důsledky dodržení by byly stejné jako v případě nedodržení (první podmínka je *ad absurdum* vázána na úhradu posečkané daňové povinnosti v plné výši). Stanovené podmínky byly nelogické, nesmyslné, nemravné a nezákonné a nemělo k nim být přihlíženo. Pokud by měl být akceptován pouze gramatický výklad § 157 odst. 3 daňového řádu, pak by správce daně musel vždy po skončení posečkání, ať již k němu došlo z jakýchkoliv příčin, vydat platební výměr, takový závěr není ovšem logický. Stěžovatelka odkázala ohledně výkladu norem daňového práva na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64. Nelze se ztotožnit s tvrzením krajského soudu, že se stěžovatelka měla odvolat proti rozhodnutí o povolení posečkání, když odvolání nebylo třeba, v případě první podmínky se fakticky jednalo jen o formální porušení (stěžovatelka správce daně upozornila na rozsudek a ten si jej opatřil), v případě druhé podmínky se jednalo o nezákonnou podmínku, když stěžovatelka měla platit něco, k čemu fakticky nebyl důvod. K nezákonnosti spočívající v nesprávném právním posouzení došlo tvrzením soudu, že podmínky byly stanoveny jasně, určitě a srozumitelně.

Stěžovatelka tvrdí, že jestliže došlo k zániku spotřební daně, s níž byla neodvratně spojena daň z přidané hodnoty, došlo k zániku daně z přidané hodnoty *ex lege*. Je to skutečnost natolik významná z hlediska práva hmotného, že k ní byl krajský soud povinen přihlídnout bez dalšího. Dopustil se tak takové vady řízení před soudem, že tato měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Spotřební daň tvoří základ daně z přidané hodnoty, jedná se tak o dvě provázané daně, kdy výše daně z přidané hodnoty nemůže být správně stanovena bez zohlednění výše stanovené spotřební daně. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí mj. úroky, úroky pak sledují osud daně, jestliže došlo k zániku spotřební daně v doměřené výši, došlo i k zániku daně z přidané hodnoty v doměřené výši a v důsledku toho i k zániku příslušenství této daně.

III. E) Porušení zásad spravedlnosti

Stěžovatel upozorňuje, že v dané věci došlo k zásadnímu porušení principů spravedlnosti a cituje řadu nálezů Ústavního soudu, např. ze dne 7. 9. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 34/09, ze dne 20. 1. 2000, sp. zn. III. ÚS 150/99, ze dne 6. 9. 2005, sp. zn. I. ÚS 643/04 atd., dále cituje z rozsudků Nejvyššího správního soudu, např. ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Azs 13/2006 - 39.

III. F) Procesní pochybení správního soudu

Stěžovatelka upozornila na podezřelou rychlost vyhotovení rozsudku po skončení ústního jednání, a to vypracování rozsudku o 15 stranách za 25,5 hodiny. Z postupu soudu se tak jeví jako zřejmé, že správní soud byl již dávno rozhodnut a jednání bylo pouhou formalitou. Krajský soud tímto postupem a tvrzením, že stěžovatelka v žalobě vytkla vady napadeného rozhodnutí pouze v obecné rovině, zatížil své řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatelka současně podala návrh na přerušení řízení o této kasační stížnosti s tím, že právní otázka projednávaná v tomto případě (zákonnost platebního výměru na úrok z posečkané dávky) závisí na řešení právní otázky, zda rozhodnutí o skončení posečkání bylo či nebylo vydáno v souladu se zákonem. Tento spor v současné době projednává kasační soud (řízení je vedeno pod sp. zn. 7 Afs 22/2014).

Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka ze všech výše uvedených důvodů navrhla zrušit rozsudek krajského soudu a současně zrušit napadené a prvostupňové rozhodnutí. Stěžovatelka také navrhla přerušit řízení, z důvodu že zákonnost platebního výměru na úrok z posečkané částky závisí na řešení právní otázky, zda rozhodnutí o posečkání bylo nebo nebylo vydáno v souladu se zákonem, přičemž tento spor je veden u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 22/2014.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační námitka, že zrušením daně spotřební došlo k odpadnutí důvodu, pro který měla být doměřena daň z přidané hodnoty, není relevantní, při vydání platebního výměru na úrok z posečkané částky se správce daně ani účastník nemohli zabývat oprávněností doměřené daně z přidané hodnoty. Platební výměr na úrok z posečkání je rozhodnutím v řízení při placení daní, tedy ve fázi, kdy byla daň již pravomocně stanovena a správce byl povinen z ní vycházet. Námitka porušení základních zásad daňového řádu je totožná se žalobní námitkou, žalovaný odkazuje na své vyjádření k žalobě, nadto uvádí, že s výkladem základních zásad správy daní stěžovatelkou nesouhlasí. Stěžovatelka se domáhá práv nesprávným způsobem, krajský soud je oprávněn zabývat se zákonností pouze napadeného rozhodnutí, pokud se stěžovatelka domnívala, že daň z přidané hodnoty byla doměřena nezákonně, měla možnost podat proti jejímu doměření správní žalobu. Žalovanému není zřejmé, jak mohl postupovat v rozporu s článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, když tento říká, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, přičemž povinnost uhradit úrok z posečkané částky stanovuje daňový řád. Ustanovení § 157 odst. 2 a 3 daňového řádu jsou

pokračování

jednoduchá a srozumitelná, nelze na základě stěžovatelkou navrhovaných způsobů výkladu dospět k závěru, že povinnost vzniká všem daňovým subjektům s výjimkou stěžovatele, takový výklad by byl v rozporu s principem spravedlnosti a rovnosti daňových subjektů. Argumentace výkladem pojmu podmínka je irelevantní, protože tyto námitky směřují do zákonnosti rozhodnutí, kterým bylo posečkání povoleno a které není předmětem tohoto soudního řízení. Pokud stěžovatelka považovala uložené podmínky za nezákonné, měla možnost podat proti rozhodnutí o posečkání odvolání. Celou dobu však využívala výhody plynoucí z posečkání, tedy s ním souhlasila, a teprve nyní proti rozhodnutí o povolení posečkání brojí. Žalovaný souhlasí se stěžovatelkou, že úrok z posečkání je příslušenstvím, které sleduje osud daně. Protože je daň z přidané hodnoty pravomocně stanovena, a byla po určitou dobu posečkána, je správce daně povinen z ní vycházet a předepsat úrok z posečkání. Pouze za situace, kdy by došlo ke změně nebo zrušení daňové povinnosti (např. v důsledku zrušení rozhodnutí o jejím stanovení soudem, nebo povolení obnovy řízení), došlo by také automaticky ke změně nebo zrušení úroku z posečkání. Tato situace zde ale nenastala. Žalovaný považuje za neetické, aby stěžovatelka stavěla svůj případ na roveň situaci, kdy bylo nutné najít princip, na základě kterého bylo možno potrestat válečné zločince. K námitce podezřelé rychlosti vydání rozsudku žalovaný uvádí, že stěžovatelka nerozlišuje mezi soudním řízením správním a civilním, kdy pro řízení o přezkumu rozhodnutí správního orgánu je typická koncentrace řízení ve smyslu § 71 s. ř. s., ústní jednání tedy nemohlo přinést žádné nové žalobní námitky. Žalovaný navrhnul, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V. Replika stěžovatelky

Stěžovatelka v replice poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 - 34 a na publikaci *Daňový řád, Komentář*, a uvedla, že daň stanovená v jiné než zákonné výši je v rozporu s účelem nového daňového řádu, ale i s účelem předchozí úpravy. Dále shrnula vývoj doměření spotřební daně a daně z přidané hodnoty, včetně vývoje návrhu na obnovu řízení ve věci placení daně z přidané hodnoty. Dále popsala různé situace s vlivem na uplatnění spotřební daně a daně z přidané hodnoty, na kterých demonstrovala provázanost existence doměření spotřební daně a daně z přidané hodnoty. K pravomocnému stanovení spotřební daně jsou oprávněny pouze celní orgány, finanční orgány jsou zcela odkázány na výsledek řízení před celními orgány. Podávat žalobu proti zamítavému odvolání do dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty by nemělo šanci na úspěch, protože v rámci takové žaloby by správní soud nemohl rozhodovat o daňovém zatřídění tabákových výrobků. Stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2010, č. j. 5 Afs 64/2009 - 104, ze dne 3. 12. 2008, č. j. 1 Afs 141/2008 - 70, ze dne 6. 1. 2006, č. j. 7 Afs 148/2004 - 112, na nález Ústavního soudu ze dne 16. 9. 1998, sp. zn. II. ÚS 91/98. Stěžovatelka znovu zdůraznila závislost daně z přidané hodnoty na spotřební dani, a poukázala na to, že rozhodnutí ve věci doměření spotřební daně pozbylo právní moci a již nemůže sloužit k zodpovězení předběžné otázky o správné výši spotřební daně, a tedy i základu pro výpočet daně z přidané hodnoty. Dále stěžovatelka předložila odborná stanoviska JUDr. J. K., která zpracoval v souvislosti s řízením o žalobě vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 31/2014.

VI. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud zjistil ze správního a soudního spisu následující. Celní úřad Pardubice doměřil stěžovatelce spotřební daň z tabákových výrobků na základě daňové kontroly za leden až prosinec roku 2006 z důvodu, že tabákové výrobky Merlin, Gullivers Standard a Gullivers Extra chybně zařídila do skupiny doutníků, cigarillos a v důsledku uplatnila chybnou sazbu na spotřební daň. Vzhledem k tomu, že základ daně z přidané hodnoty zahrnoval také spotřební daň, správce daně upravil základ daně a doměřil stěžovatelce i odpovídající daň z přidané hodnoty, tím, že dne 28. 4. 2011 vydal devět dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období březen až listopad 2006, na částku v celkové výši 7.076.170 Kč. Dne 16. 9. 2011 rozhodlo Finanční ředitelství v Hradci Králové o tom, že odvolání zamítá a tyto dodatečné platební výměry potvrdilo. Tato rozhodnutí nabyla právní moci dne 19. 9. 2011 a stěžovatelka je nenapadla žalobou. Návrh na povolení obnovy řízení byl zamítnut, a to z důvodu, že uplynula lhůta pro obnovu řízení.

Rozhodnutím ze dne 10. 8. 2012 rozhodl správce daně na základě žádosti stěžovatelky o povolení posečkání úhrady daně z přidané hodnoty v celkové výši 7.076.170 Kč, daň byla posečkána ode dne 20. 9. 2011. V rozhodnutí stanovil následující podmínky: posečkané daňové povinnosti budou uhrazeny nejpozději ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení rozsudku ve věci doměrků spotřební daně stěžovatelce, nejdéle do dne 1. 7. 2013, a to za podmínky krytí posečkaných částek zástavním právem zřízeným na nemovitost ve vlastnictví stěžovatelky. Dále stěžovatelka předloží správci daně do 15 dnů od obdržení rozsudku ve věci žaloby proti rozhodnutí Celního ředitelství v Hradci Králové (řízení vedeno pod sp. zn. 30 Af 6/2011) Ostatní splatné daňové povinnosti budou uhrazeny v plné výši ve lhůtách splatnosti. Rozhodnutím ze dne 21. 3. 2013 správce daně deklaroval, že rozhodnutí o posečkání pozbylo pro nedodržení podmínek dnem 27. 2. 2013 účinnosti. V návaznosti na to vydal správce daně dne 25. 4. 2013 platební výměr na úrok z posečkané částky (prvostupňové rozhodnutí).

Dále Nejvyšší správní soud uvádí, že rozsudek krajského soudu ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334, ve věci doměření spotřební daně, na který stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje, byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179, zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána osobou oprávněnou a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatelky v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Kasační stížnost **není důvodná.**

Předně se Nejvyšší správní soud zabýval návrhem na přerušování řízení. V řízení, na které stěžovatelka odkazuje, byl veden soudní přezkum rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 21. 3. 2013, č. j. 409466/13/2801-24803-605583, kterým bylo stěžovatelce sděleno, že rozhodnutí o posečkání daně ze dne 10. 8. 2012, č. j. 319132/12/248912605583, z důvodu nedodržení stanovených podmínek pozbývá dnem 27.

pokračování

2. 2013 účinnosti. Žaloba byla krajským soudem odmítnuta s odůvodněním, že rozhodnutí o zrušení posečkání není soudně přezkoumatelným rozhodnutím, usnesení krajského soudu bylo následně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2014, č. j. 7 Afs 22/2014 – 46, zrušeno. V návaznosti na to vydal krajský soud rozsudek č. j. 52 Af 43/2013 – 152, kterým žalobu zamítl, a kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla rozsudkem ze dne 19. 2. 2015, č. j. 7 Afs 194/2014 – 58, taktéž zamítnuta. Důvody, pro které stěžovatelka navrhovala řízení přerušit, tak v mezidobí odpadly.

Podstatou kasační stížnosti, a k tomu směřují téměř všechny kasační námitky, je tvrzení stěžovatelky, že nezákonnost doměření spotřební daně měla za následek nezákonnost doměření daně z přidané hodnoty a z tohoto důvodu je nezákonně vyměřen i úrok z posečkané částky. Po obsahové, či věcné stránce je předmětem přezkumu právní závěr prvostupňového rozhodnutí, kterým byl žalobkyni předepsán úrok z posečkané částky podle § 157 odst. 3 daňového řádu a v návaznosti na to i napadené rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí.

Podle § 156 daňového řádu odst. 1: *Na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“),*

- a) pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu,*
- b) pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných,*
- c) pokud by neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období,*
- d) není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou, nebo*
- e) při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.*

Podle § 156 odst. 3 daňového řádu *V rozhodnutí, kterým bylo vyhověno žádosti o posečkání, se stanoví doba posečkání a posečkání může být vázáno i na další podmínky.*

Podle § 157 daňového řádu odst. 2 až 5: *Za dobu posečkání vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z posečkané částky, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. O předpisu úroku z posečkané částky za dobu posečkání vydá správce daně platební výměr bezodkladně po skončení posečkání. Úrok z posečkané částky se nepředepíše, nepřesahuje-li 100 Kč. Úrok z posečkané částky je splatný do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkání, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti dnem jejího nedodržení; správce daně o tom vydá rozhodnutí. Rozhodnutí o posečkání pozbývá účinnosti rovněž zahájením likvidace nebo dnem účinnosti rozhodnutí o úpadku.*

Rozhodnutí o posečkání daně je instrument umožňující odsunutí celé nebo částečné úhrady daně. Správce daně stanoví v rozhodnutí dobu posečkání, může přitom však stanovit i další podmínky, tyto musejí být uvedeny výslovným, jasným a určitým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o obsahu a smyslu. Ustanovení § 157 odst. 5 evokuje, že se může jednat pouze o podmínky, které může ovlivnit daňový subjekt.

(srovnej Baxa, J. a kol. *Daňový řád, Komentář*. Wolters Kluwer: Praha, 2011) Stěžovatelka se proti rozhodnutí o posečkání daně neodvolala, a odvolala se až proti následnému rozhodnutí, že posečkání daně pozbývá účinnosti. Toto bylo podrobeno soudnímu přezkumu před krajským soudem a následně též přezkumu v řízení o kasační stížnosti, kdy Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 2. 2015, č. j. 7 Afs 194/2014 – 58, kasační stížnost zamítl. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že polemika stěžovatelky o povaze podmínek stanovených pro posečkání daně je zcela bezpředmětná, protože stěžovatelce nic nebránilo uplatnit současné výhrady ke stanoveným podmínkám v žalobě podané ke krajskému soudu proti rozhodnutí o povolení posečkání úhrady daně. Dále uvedl, že podkladem pro věcný přezkum může být jediné stížní námitka obsahující nesouhlas s právním posouzením otázky, zda byly splněny podmínky pro vydání rozhodnutí, že posečkání daně pozbývá účinnosti. Podle názoru Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku je nepochybné, že stěžovatelka povinnosti stanovené v posečkání nesplnila, kasační stížnost zamítl a de facto potvrdil správnost rozhodnutí o tom, že posečkání pozbývá účinnosti.

Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. *Soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.* Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že předmětem přezkumu je rozhodnutí, kterým byl žalobkyni předepsán úrok z posečkané částky. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí, která předcházela nyní přezkoumávanému prvostupňovému rozhodnutí, mohla být samostatně napadena žalobou, a jak je výše uvedeno, bezprostředně předcházející rozhodnutí o pozbytí účinnosti posečkání také žalobou napadeno bylo, může nyní v tomto řízení Nejvyšší správní soud podrobit přezkumu pouze platební výměr na úrok z posečkané částky. Nemůže se tak vůbec zabývat zákonností rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty, ve smyslu prvního okruhu kasačních námitek. Obdobně již např. rozsudku ze dne 29. 05. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006 - 93 (všechna zde citovaná rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz), ve věci stanovení penále na daň z příjmů fyzických osob podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud nebylo pravomocné rozhodnutí ukládající daňovému subjektu zaplatit daň předepsaným způsobem zrušeno, nelze v žalobě proti rozhodnutí o předepsání penále k této dlužné dani úspěšně namítat, že je nezákonné proto, že daňová povinnost byla stanovena neoprávněně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 1. 2012, č. j. 1 Afs 77/2011 - 10, ve věci vyměření penále z důvodu prodlení s placením daně z nemovitosti uvedl: „Žalovaný ani správní soudy nemohou u příležitosti přezkumu rozhodnutí ve věci penále zkoumat, zda vůbec byly splněny podmínky pro vyměření samotné daně, a tedy zda rozhodnutí o vyměření daně je zákonné. Rozhodnutí o vyměření daně v žádném případě není ani závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí ve věci penále (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybňuje tezi stěžovatele, dle něhož by bez daně nebylo penále. Penále samozřejmě nelze předepsat, dokud nenabyl právní moci platební výměr o vyměření (či doměření) daně samotné (viz rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 16/2005 – 63). Stejně tak v případě, že je zrušeno rozhodnutí o vyměření daně, musí být zrušeno i rozhodnutí o předepsání penále (viz rozsudek č. j. 2 Afs 30/2007 – 68 a rozsudek č. j. 1 Afs 47/2009 – 45). Skutečnost, že penále sdílí osud daně, k níž se upíná, plyne z § 58 zákona o správě daní a poplatků. To ovšem neznamena, že by se v rámci instančního či soudního přezkumu

pokračování

platebního výměru, jímž se sděluje předpis penále, měl příslušný správní orgán či soud zabývat zákonností rozhodnutí o vyměření daně jako předběžnou otázkou. Jako předběžnou otázku zkoumá pouze to, zda existuje pravomocné rozhodnutí o vyměření daně.“ Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že „Platební výměry, jimiž byla stěžovateli vyměřena daň z nemovitostí (...) nebyly nikdy podrobeny soudnímu přezkumu. Stěžovatel totiž nevyužil svého práva napadnout tato rozhodnutí žalobou. Soudní řízení správní je ovládáno dispoziční zásadou, a je proto na každém, aby hájil svá práva prostředky, které mu dává právní řád k dispozici. Pokud stěžovatel nevyužil práva podat správní žalobu v dřívějším řízení, musí nést v tomto řízení s tím spojené negativní následky. Jakkoliv lze stěžovateli přisvědčit, že nyní posuzovaná otázka zákonnosti vyměření daňového penále s otázkou předchozího vyměření daně bezprostředně souvisí, Nejvyššímu správnímu soudu již nepřísluší toto předchozí vyměření daně přezkoumat (shodně rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006 – 93). Správní soudy jsou vázány zákonem, a nemohou si tedy libovolně určovat dle konkrétní míry ne/spravedlnosti dané kauzy, co bude předmětem jejich přezkumu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2012, č. j. 1 Afs 77/2011 - 11, dostupný na www.nssoud.cz).

Tyto závěry lze vztáhnout i na nyní posuzované rozhodnutí o stanovení úroku z posečkané částky.

Nehledě k tomu, že dovolává-li se stěžovatelka toho, že rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334, byla rozhodnutí o doměření spotřební daně pro nezákonnost zrušena, což podle ní má bezprostřední význam i zánik povinnosti odvést doměřenou daň z přidané hodnoty, je nutno poznamenat, jak bylo ostatně zmíněno již výše, že Nejvyšší správní soudu k podané kasační stížnosti rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 – 179, předmětný rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením krajského soudu, který dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v souladu se zásadami daňového řádu a posoudil všechny rozhodné skutečnosti v rámci posouzení správnosti a zákonnosti platebního výměru. Úrok z posečkané částky je výhodou pro daňový subjekt, kdy u posečkaní dochází ke změně úroku z prodlení na úrok z posečkané částky, tento je nižší než úrok z prodlení. Výše úroku je deklarována daňovému subjektu platebním výměrem bezodkladně po skončení posečkaní. (srovnej Baxa, J. a kol. *Daňový řád, Komentář*. Wolters Kluwer: Praha, 2011) Vzhledem k tomu, že došlo k pozbytí účinnosti posečkaní, správce daně vydal v souladu se zákonem platební výměr na úrok z posečkané částky. Povinnost uhradit úrok vzniká přímo ze zákona, a to z citovaného § 157 odst. 2 daňového řádu, a správce daně platebním výměrem pouze deklaroval výši úroku z posečkaní. Stěžovatelka žádnou z kasačních námitek nebrojila proti stanovené výši tohoto úroku, pouze tvrdila, že mělo být zohledněno odpadnutí důvodu pro doměření daně. Jak již však bylo výše uvedeno, rozhodnutí o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty nabylo právní moci, v návaznosti na toto rozhodnutí pak bylo povoleno i posečkaní placení daně, přičemž v této fázi nemůže být přezkoumávána správnost těchto předchozích rozhodnutí. Dodatečně stanovená daň z přidané hodnoty byla pravomocně vyměřenou daňovou povinností (den nabytí právní moci 19. 9. 2011), tato povinnost byla posečkána ode dne 20. 9. 2011 a posečkaní pozbylo účinnosti dne 27. 2. 2013. Úrok tak byl počítán za období od 20. 9. 2012 do 26. 2. 2013, tzn. za dobu posečkaní. Postupem správce daně nedošlo

k porušení žádné ze zásad daňového řádu ani vyjmenovaných článků Ústavy a Listiny základních práv a svobod.

Taktéž nedošlo k porušení zásad spravedlnosti, stěžovatelka nálezy Ústavního soudu zdůraznila to, že přepjatý formalismus při výkladu právních norem vedoucí k extrémně nespravedlivému závěru znamená porušení základních práv, a mechanická aplikace abstrahující smysl a účel právní normy činí z práva nástroj odcizení a absurdity. Podle stěžovatelky je spravedlnost více než pouhý text zákona. Nejvyšší správní soud v odůvodnění krajského soudu a postupu správce daně, kteří postupovali v souladu se zásadou presumpce správnosti veřejnoprávních aktů a v souladu s jasným ustanovením daňového řádu o vyměření úroků z posečkané částky, neshledal odepření spravedlnosti stěžovatelce. K okruhu kasačních námitek týkajících se nedodržení podmínek povolení posečkání Nejvyšší správní soud uvádí, že tyto námitky byly předmětem posouzení v rámci řízení o kasační stížnosti vedeném pod sp. zn. 7 Afs 194/2014. Odborná stanoviska JUDr. J. K., které stěžovatelka doložila v replice, se týkají posouzení, zda byly naplněny podmínky pro povolení obnovy řízení ve věci dodatečného doměření daně z přidané hodnoty, jak již bylo uvedeno výše, toto rozhodnutí není předmětem přezkumu tohoto řízení.

Námítka nesprávnosti tvrzení krajského soudu, že žalobkyně vytkla vady napadeného rozhodnutí pouze v obecné rovině, není důvodná. Krajský soud v napadeném rozsudku úvodem pouze připomněl, že přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a jestliže žalobkyně vytkne v žalobě vady jen v obecné rovině, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám soud vyjádří jen v obecné rovině. Jednotlivým žalobním námitkám však již přílišnou obecnost nevytkl a zabýval se jimi přezkoumatelným způsobem.

K námitce rychlého vyhotovení rozsudku Nejvyšší správní soud uvádí následující. Ze soudního spisu vyplývá, že jednání před krajským soudem bylo zahájeno dne 26. 2. 2014, v 10:20 hodin, jednání bylo skončeno v 11:10 hodin, kdy byl vyhlášen rozsudek. Na č. l. 153 soudního spisu je doručka, ze které plyne, že rozsudek byl žalobkyni odeslán do datové schránky dne 27. 2. 2014 v 12:45 hodin. Jak správně poukazuje žalovaný, v řízení o žalobě se uplatní koncentrační zásada, žalobkyně může rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby (srov. § 71 odst. 2 s. ř. s.). Tato zásada koncentrace je dotčena i ustanovením § 76 odst. 3 s. ř. s., jelikož toto ustanovení umožňuje soudu přihlídnout k vadám vyjmenovaným v odst. 1 a 2, na základě kterých soud zruší napadené rozhodnutí nebo vysloví jeho nicotnost i tehdy, vyjdou-li najevo teprve při jednání. (srovnej komentář Potěšil, L. – Šimíček, V. a kol. *Soudní rád správní. Komentář*. Praha: Leges, 2014, s. 702.) V průběhu jednání zástupce žalobkyně pouze uvedl, že na ústním jednání žalobkyně trvala proto, že probíhá trestní řízení na základě jejího trestního oznámení, v průběhu kterého by mohlo být zjištěno stanovisko Ústavu státu a práva, zda došlo k stanovení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Žalovaný doložil dodatečné platební výměry s doložkami právní moci a dále rozhodnutí o návrzích na obnovu řízení. Průběh jednání nenasvědčuje tomu, že by došlo k takovým zjištěním, pro které by nemohl soud vyhotovit rozsudek bezodkladně poté, co bylo jednání skončeno a byl vyhlášen rozsudek. Nadto je v zájmu účastníků, aby obdrželi vyhotovený rozsudek

pokračování

co nejdříve po jeho vyhlášení. V tomto postupu neshledal zdejší soud žádné procesní pochybení.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji ve smyslu § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. tak, že vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, žádný z účastníků nemá 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 8. dubna 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu