

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a Mgr. Davida Hipšra, v právní věci žalobce: **S. C.,** zastoupeného JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Škroupova 1114/4, Ostrava, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava,** nám. Sv. Čecha 8, Ostrava - Přívoz, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2009, čj. 2669-2/2009-140100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 11. 2009, čj. 22 Ca 222/2009 - 20,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 11. 2009, čj. 22 Ca 222/2009 - 20, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 7. 2009, čj. 2669-2/2009-140100-21, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daňové penále u spotřební daně z lihu ze dne 13. 3. 2009, čj. 2722/2009-146100-024, za období od 25. 2. 2006 do 24. 6. 2008, který vydal Celní úřad Karviná.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Uvedl, že žalovaný se v rozporu s § 50 odst. 3 věta prvá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), vůbec nezabýval jeho odvolacími námitkami. Tvrdil, že rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 6. 2008, čj. 22 Ca 424/2007 - 24, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání žalobce proti platebnímu výměru na spotřební daň z lihu, na základě kterého bylo rovněž stanoveno penále za „pozdní" úhradu spotřební daně. Po vydání zrušujícího

rozsudku krajského soudu nebylo dosud rozhodnuto, proto se žalobce domníval, že vystavení platebního výměru na daňové penále bylo předčasné. Žalovaný porušil § 2 odst. 2 daňového řádu, jelikož vůbec nerozhodl o žádosti žalobce o odklad splatnosti daně a odvolání bez dalšího zamítl. Žalobce současně namítl porušení daňového řádu postupem obou daňových orgánů, protože platební výměr na penále byl vystaven dříve než bylo postaveno najisto, že žalobce je skutečně plátcem daně, za níž má již nyní hradit její příslušenství. Takový postup je nelogický a nepředvídatelný a může vyvolat řadu dalších sporů, ačkoliv by bylo možno řízení přerušit a vyměření daňového penále odložit ve vazbě na výsledek odvolacího řízení o doměření vlastní daně.

Krajský soud rozsudkem ze dne 6. 11. 2009, čj. 22 Ca 222/2009 - 20, žalobu zamítl. Podle právní úpravy účinné v době napadeného rozhodnutí jsou rozhodnutí o vyměření daně, stejně jako deklaratorní rozhodnutí o vyměření příslušenství, předběžně vykonatelná. Daňový řád zavazuje správce daně k vyměření daní a jejich příslušenství v určené prekluzivní lhůtě, proto nebylo v posuzované věci možné, aby správce daně vyčkával ukončení dokazování a teprve poté deklaroval povinnost k úhradě příslušenství. V případě zrušení rozhodnutí o vyměření daně z lihu, by příslušenství daně, s výjimkou pokut, sledovalo osud daně, nestanovil-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Ze spisu a z vyjádření žalobce ani žalovaného neplyne, že by o povinnosti hradit příslušenství bylo vydáno rozhodnutí o posečkání nebo povolení úhrady ve splátkách. Žalobce nenamítá nesprávný výpočet penále ani žádné porušení zákona, které by znemožňovalo běh penále anebo vydání rozhodnutí, které deklaruje povinnost jej uhradit. Krajský soud uzavřel, že správce daně postupoval standardně a správně, pokud po úhradě daňové povinnosti přistoupil k výpočtu penále a vydal o povinnosti penále k úhradě deklaratorní rozhodnutí.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu vymezeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Důvody kasační stížnosti spatřuje rovněž v porušení § 2 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel má za to, že v situaci, kdy je rozsudkem krajského soudu uloženo žalovanému v odvolacím řízení došetřit, zda celními orgány nalezené zboží skutečně patřilo stěžovateli, či nikoliv – tedy v situaci, kdy může být reálně stanovena dodatečná povinnost ke spotřební dani osobě od stěžovatele odlišné, vystavovat výměr na daňové penále je nejméně předčasné, ale především zatěžující pro daňový subjekt, či osobu zúčastěnou na daňovém řízení. Současně navrhl, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek. Stěžovatel svůj návrh odůvodnil pouze odkazem na § 107 s. ř. s.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž vyjádřil nesouhlas se stěžovatelovým hodnocením napadeného rozsudku krajského soudu. V návaznosti na druh napadeného rozhodnutí správce daně a na podmínky pro jeho vydání, má celní ředitelství za to, že se krajský soud s posouzením právní otázky i všemi namítanými vadami řízení vypořádal. Stěžovatel se podle žalovaného nesprávně upjal k rozsudku téhož soudu čj. 22 Ca 424/2007 - 24. Ve zbytku odkázal na své vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž

by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisů vyplynulo, že Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 24. 6. 2008, čj. 22 Ca 424/2007 - 24, pro vady řízení zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2007, čj. 1162-02/07-140100-21. Tímto rozhodnutím žalovaný potvrdil platební výměr Celního úřadu Karviná ze dne 20. 11. 2006, čj. 52482-08/06-1461-024, kterým tento celní úřad vyměřil spotřební daň z lihu. Celní úřad Karviná dne 13. 3. 2009 vydal platební výměr na penále ve výši 30 504 Kč. Z tvrzení stěžovatele i žalovaného vyplývá, že v době předepsání penále nebylo znovu rozhodnuto o odvolání proti platebnímu výměru na spotřební daň z lihu.

Stěžovatel v kasační stížnosti nastolil otázku předčasnosti vystavení výměru na daňové penále. V této souvislosti Nejvyšší správní soud především připomíná rozdíl mezi právní mocí a vykonatelností rozhodnutí. V právní moci je na základě § 32 odst. 12 daňového řádu takové rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek. V případě, že je rozhodnutí daňového orgánu prvého stupně napadeno odvoláním, pak toto rozhodnutí nabývá právní moci až rozhodnutím odvolacího orgánu. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu není odvolání přípustné; toto rozhodnutí tak nabývá právní moci doručením odvolateli. Podle § 48 odst. 12 daňového řádu nemá podání odvolání odkladný účinek, odkládá však právní moc napadeného rozhodnutí.

Stěžovatel jako daňový subjekt byl povinen splnit daňovou povinnost stanovenou platebním výměrem na spotřební daň z lihu nezávisle na výsledku odvolacího řízení, a to ve lhůtě splatnosti určené v rozhodnutí. Na vykonatelnost platebního výměru v daném případě neměl vliv ani zrušující rozsudek krajského soudu sp. zn. 22 Ca 424/2007, jelikož jím bylo zrušeno rozhodnutí o odvolání, nikoliv samotný platební výměr. Ten zůstává vykonatelný až do pravomocného rozhodnutí o jeho změně či zrušení. Předmětný zrušující rozsudek krajského soudu měl ovšem vliv na právní moc rozhodnutí o existenci daňové povinnosti. Jestliže bylo rozhodnutí žalovaného daňového orgánu o odvolání proti platebnímu výměru na spotřební daň z lihu krajským soudem zrušeno, nebylo zde pravomocné rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti stěžovatele.

Penále (srov. § 63 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2006) je majetkovou sankcí postihující daňového dlužníka za neplnění uložených daňových povinností řádně a včas. Vztahem právní moci rozhodnutí o (dodatečném) platebním výměru a možnosti předepsání penále se Nejvyšší správní soud zabýval v rozhodnutích ze dne ze dne 8. 2. 2006, čj. 1 Afs 16/2005 – 63 nebo ze dne 30. 1. 2009, čj. 8 Afs 77/2007 - 36 (www.nssoud.cz). Zároveň tento soud pro stručnost plně odkazuje v podrobnostech argumentace na obě citovaná rozhodnutí. V prvně zmíněném rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval, že právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je rozhodná z hlediska splnění podmínek pro uplatnění penále stanovených v § 63 daňového řádu. Není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze k úhradě ani předepsat penále. Správní orgán se mýlil, jestliže z předběžné vykonatelnosti dodatečného platebního výměru odvodil účinky pro vznik povinnosti platit penále.

Lze zopakovat, že o zákonné daňové povinnosti daňového subjektu je závazně a s konečnou platností rozhodnuto až tehdy, kdy rozhodnutí nabude právní moci. Teprve dnem právní moci platebního výměru je s konečnou platností rozhodnuto i o tom, zda je daňový dlužník v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. V posledně zmiňovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„(b)ylo by (...) možno říci, že poté, kdy bude pravomocně ukončeno řízení o doměření daně, pak v závislosti na výsledku bude případně odepsáno i penále, pokud se zjistí, že dlužník vůbec nebyl v prodlení s placením daně, anebo že dlužná daň, a tím i penále, bylo nižší. Znamenalo by to ovšem, že po určitou dobu zde budou existovat pravomocná a vykonatelná rozhodnutí, která nemají oporu v pravomocně stanovené daňové povinnosti. To samo o sobě lze považovat za důvod pro jejich zrušení."*

Lze tedy konstatovat, že teprve dnem právní moci platebního výměru na daňovou povinnost je s konečnou platností rozhodnuto i o tom, že daňový dlužník je v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. Pokud bylo rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru na spotřební daň z lihu krajským soudem zrušeno, neexistuje zde pravomocné rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, a proto nebylo v posuzované době ani možné stěžovateli předepsat k úhradě penále. Tyto závěry pak nelze zaměňovat s předběžnou vykonatelností platebního výměru na daň nebo její příslušenství.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodu, aby se odchýlil od své dosavadní judikatury, z níž proto při svém rozhodování vyšel.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro posouzení věci není podstatný výsledek nového rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele proti samotnému platebnímu výměru ve věci doměření spotřební daně z lihu, neboť s ohledem na § 75 odst. 1 s. ř. s., soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Stěžovatel podal návrh, aby byl kasační stížnosti přiznán na základě § 107 s. ř. s. odkladný účinek. Nejvyšší správní soud o tomto návrhu nerozhodl, neboť rozhodnutím o věci samé odpadl důvod pro vydání usnesení o přiznání či nepřiznání odkladného účinku.

S ohledem na skutečnost, že krajský soud posoudil předmětnou právní otázku nesprávně, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.) rozhodne též o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. května 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu