

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **CDZ, a. s.**, se sídlem 28. října 438/219, Ostrava – Mariánské Hory, zastoupeného JUDr. Lenkou Faltýnovou, advokátkou se sídlem nám. Míru 143, Domažlice, proti žalovanému: **Celní úřad Brno**, se sídlem Řípská 9, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 7. 2009, č. j. 2478-13/09-016200-021 a ze dne 17. 8. 2009, č. j. 2470-14/09-016200-021, č. j. 2472-14/09-016200-021, č. j. 2474-14/09-016200-021, č. j. 2476-14/09-016200-021, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2012, č. j. 30 Af 2/2012 - 123,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2012, č. j. 30 Af 2/2012 - 123, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a rekapitulace vývoje věci

[1] Žalovaný rozhodnutími ze dne 24. 3. 2009 (č. j. 2479-06/09-016200-021, č. j. 2471-06/09-016200-021, 2473-06/09-016200-021, 2475-06/09-016200-021 a 247706/09-016200-021) vyměřil žalobci přeplatek na dani z přidané hodnoty v celkové částce 19.228.481,40 Kč; rozhodnutími ze dne 1. 4. 2009 (č. j. 2478-06/09-016200-021, č. j. 2470-05/09-016200-021 a č. j. 2476-05/09-016200-021) a 2. 4. 2009 (č. j. 2474-05/09-016200-021 a č. j. 2472-05/09-016200-021) vyměřil žalobci nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve stejné výši.

[2] Rozhodnutími ze dne 22. 4. 2009 (č. j. 2478-07/09-016200-021, č. j. 2474-06/09-016200-021, č. j. 2470-06/09-016200-021, č. j. 2472-06/09-016200-021, č. j. 2476-06/09-016200-021) rozhodl žalovaný o započtení přeplatků na dani na úhradu nedoplatků daně z přidané hodnoty vyměřených shora uvedenými rozhodnutími. Proti těmto rozhodnutím o započtení přeplatků podal žalobce reklamace, které žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími zamítl. Proti těmto rozhodnutím brojil žalobce žalobami u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který na jejich základě rozsudkem ze dne 22. 6. 2011, č. j. 30 Ca 123/2009 - 51, napadená rozhodnutí o reklamaci zrušil. Krajský soud totiž rozsudky dne 21. 6. 2011 zrušil rozhodnutí ve věci vyměření nedoplatku na dani z přidané hodnoty z důvodu uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Ve věcech započtení přeplatku daně z přidané hodnoty na nedoplatek této daně ve stejné výši dospěl krajský soud k závěru, že neexistují-li rozhodnutí prvotní, tj. rozhodnutí o vyměření nedoplatků na dani z přidané hodnoty, nemohou obstát ani rozhodnutí odvozená (o započtení). Protože právo státu na daň zaniklo, nelze ani hovořit o splatnosti vyměřených daní z přidané hodnoty a nedošlo proto ke splnění podmínky započtení, která spočívá ve střetu pohledávek způsobilých k započtení, tj. pohledávek splatných. Z toho důvodu zrušil napadená rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost.

[3] Ke kasačním stížnostem žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 12. 2011, č. j. 1 Afs 64/2011 – 73, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud posoudil otázku prekluze nesprávně, neboť měl být v souzených věcech aplikován § 41 s. ř. s. Zrušil-li tedy krajský soud rozhodnutí žalovaného, neboť podle něj nemohla jako akcesorická obstát vzhledem k tomu, že byla dříve zrušena rozhodnutí prvotní, avšak zrušení těchto prvotních rozhodnutí se ukázalo jako nezákonné, zatížil krajský soud svůj rozsudek vadou, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a napadený rozsudek proto bylo nutno zrušit a věc soudu vrátit k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 20. 4. 2012, č. j. 30 Af 1/2012 - 131, zrušil odvolací rozhodnutí Celního ředitelství Brno ve věci vyměření nedoplatku na dani z přidané hodnoty a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dovodil, že žalovaný nemohl opětovně vydat platební výměry, neboť tomu bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté.

[5] V záhlaví popsaným rozsudkem proto krajský soud přistoupil též ke zrušení rozhodnutí žalovaného o reklamacích proti rozhodnutím o započtení přeplatku na nedoplatek daně z přidané hodnoty. Jestliže byla na základě žaloby zrušena odvolací rozhodnutí Celního ředitelství Brno se závazným právním názorem o protiprávnosti a nemožnosti vydání platebních výměrů žalovaným, musí být následně zrušena i rozhodnutí odvozená, čemuž nebrání ani zásada uvedená v § 75 odst. 1 s. ř. s. Platební výměry, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty při dovozu, neměly být vůbec vydány pro překážku *rei iudicatae* a na základě závazného právního názoru budou muset být správními orgány zrušeny. Z uvedeného důvodu je dle krajského soudu nutno zrušit i napadená rozhodnutí žalovaného o reklamaci pro jejich nezákonnost. Řešení otázky, zda nastala splatnost daně s poukazem na podání žádosti žalobce o prominutí této daně, je zcela nadbytečné z důvodu nezákonnosti vydání platebních výměrů a závěru, že z pohledu přezkumu zákonnosti nemůže obstát odvozené správní rozhodnutí, byla-li soudem

konstatována nezákonnost prvotního rozhodnutí a došlo-li ke zrušení navazujících odvolacích rozhodnutí pro nezákonnost.

II. Stručné shrnutí námitek obsažených v kasační stížnosti

[6] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) brojí proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností. Uvádí, že soud zrušil rozhodnutí, kterými Celní ředitelství Brno zamítlo odvolání proti platebním výměrům. Byla-li zrušena pouze druhoinstanční rozhodnutí, pak stále z právního hlediska existují zmíněné platební výměry, které za této situace již sice nejsou pravomocné, ale jsou vykonatelné a jako takové tedy způsobilé k započtení. Na této skutečnosti dle názoru stěžovatele nemůže nic změnit skutečnost, že krajský soud uvedl, že dotčené platební výměry jsou nezákonné z důvodu překážky *rei iudicatae*. Jsou totiž stále vykonatelné a nebyly zrušeny ani krajským soudem, ani Celním ředitelstvím Brno. Za této situace neexistoval zákonný důvod k vydání kasační stížností napadeného rozsudku, ani důvod pro nezabývání se otázkou splatnosti vyměřené daně z přidané hodnoty.

[7] Stěžovatel dále uvádí, že v dané věci je klíčové posouzení otázky, zda vydání platebních výměrů bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté, v důsledku čehož by se v případě platebních výměrů jednalo o rozhodnutí nezákonná a stejně tak v případě rozhodnutí Celního ředitelství Brno o odvolání proti těmto platebním výměrům a dále v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušeným rozhodnutím stěžovatele, coby rozhodnutí odvozených od platebních výměrů.

III. Vlastní argumentace Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, jež zastupuje zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie [§ 105 odst. 2 s. ř. s.], a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Pro nyní souzenou věc je podstatné, že krajský soud rozsudkem ze dne 20. 4. 2012, č. j. 30 Af 1/2012 – 131 (kasační stížnost Celního ředitelství Brno proti tomuto rozsudku je u Nejvyššího správního soudu vedena pod sp. zn. 1 Afs 62/2012), zrušil rozhodnutí Celního ředitelství o odvoláních žalobce proti platebním výměrům vydaným stěžovatelem dne 1. 4. 2009 a 2. 4. 2009 (podrobněji popsaným v bodu [1] tohoto rozsudku); ke zrušení dotčených platebních výměrů však soud nepřistoupil, a to i přesto, že v odůvodnění zmíněného rozsudku konstatoval, že z důvodu překážky věci pravomocně rozhodnuté neměly být vůbec vydány.

[11] Krajský soud rozhodnutí žalovaného v nyní projednávané věci zrušil s tímto odůvodněním (zvýraznění doplněno): „[j]*estliže byla na základě žaloby zrušena odvolací správní rozhodnutí Celního ředitelství Brno se závazným právním názorem o protiprávnosti a nemožnosti vydání platebních výměrů celním úřadem, musí být následně zrušena i rozhodnutí odvozená, čemuž nebrání ani zásada uvedená v ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č.j. 5 afs 43/2008-60, přístupný na www.nssoud.cz). Platební výměry, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty při dovozu, neměly být vůbec vydány pro překážku res iudicata a na základě závazného právního názoru budou muset být správními orgány zrušeny. Z uvedeného důvodu je nutno zrušit i nynější žalobou napadená rozhodnutí žalovaného pro jejich nezákonnost (...)*“.

[12] Dle Nejvyššího správního soudu lze vzhledem k výše uvedenému souhlasit se stěžovatelem, že za takového stavu předmětné platební výměry existují (nebyly zrušeny), nejsou pravomocné (rozhodnutí o odvolání proti těmto platebním výměrům byla zrušena soudem a z obsahu soudního spisu neplyne, že by Celní ředitelství Brno o odvoláních opětovně rozhodlo), ale jsou vykonatelné, neboť podle § 322 zákona č. 13/1993 Sb., Celní zákon nemá odvolání proti rozhodnutí celních orgánů odkladný účinek. Tyto platební výměry jsou tedy nadále způsobilé vyvolávat jimi předvídané právní účinky. Stejně tak stále existují pravomocná rozhodnutí o přeplatku na dani z přidané hodnoty vydaná žalovaným (proti nim žalobce ze zřejmých důvodů nebrojil). Skutečnost, že byla zrušena rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům, nemá proto vliv na možnost započíst vyměřenou daň na úhradu nedoplatku, neboť zákonné podmínky jsou nadále splněny – správce daně může převést daňový přeplatek na evidovaný daňový nedoplatek ve chvíli, kdy je daňový nedoplatek vykonatelný (§ 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků; k tomu též rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 11/2009 – 86).

[13] Krajský soud na danou věc nesprávně aplikoval rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 – 60. V něm sice Nejvyšší správní soud dovodil, že v případě zrušení rozhodnutí prvotního, musí být následně zrušeno i rozhodnutí odvozené, čemuž nebrání ani zásada uvedená v § 75 odst. 1 s. ř. s. – za takové rozhodnutí prvotní a odvozené je však v projednávané věci možno považovat rozhodnutí o vyměření nedoplatku na dani z přidané hodnoty a rozhodnutí o započtení přeplatku na nedoplatek na dani, nikoli však rozhodnutí o odvolání (resp. reklamaci) proti těmto rozhodnutím. Taková rozhodnutí již nevykazují vztah závislosti obdobný tomu, který vzniká mezi rozhodnutím o vyměření nedoplatku a rozhodnutím o započtení. Je dosti dobře možné představit si situaci, ve které bude soudem zrušeno rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru (např. z důvodu procesního pochybení žalovaného v řízení o odvolání), rozhodnutí o reklamaci však v řízení o žalobě obstojí. Ovšem v případě zrušení platebního výměru z podstaty věci není dána jedna z podmínek pro existenci rozhodnutí o započtení, a to proto musí být za takové situace zrušeno vždy.

[14] Nadto krajský soud v projednávané věci přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného na základě skutečnosti, která v budoucnosti (byť s velkou pravděpodobností) teprve nastane (tedy na základě předpokládaného zrušení platebních výměrů Celním ředitelstvím Brno). Krajské soudy při přezkoumávání rozhodnutí zpravidla vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), výjimečně tato zásada může být prolomena možností rozhodnout podle

stavu v době rozhodování krajského soudu. Soudní řád správní však neumožňuje, aby soud zohlednil skutkový stav, který s určitou pravděpodobností teprve nastane – takový přístup nemá oporu v zákoně.

[15] Krajský soud mohl v dané situaci využít oprávnění dané mu § 78 odst. 3 s. ř. s. a společně s odvolacím rozhodnutím zrušit i napadené platební výměry. Neučinil-li tak, nemohl s odůvodněním, že byla zrušena prvotní rozhodnutí, zrušit rozhodnutí žalovaného o reklamaci proti rozhodnutí o započtení přeplatku.

[16] Ze stejného důvodu nemůže obstát ani závěr soudu, že řešení otázky, zda nastala splatnost daně, je nadbytečné. I tento závěr je totiž postaven na úvaze, podle které, bylo-li zrušeno odvolací rozhodnutí proti platebním výměrům, je možno zrušit i rozhodnutí žalovaného o reklamaci.

[17] Tato kasační námitka je důvodná.

[18] Stěžovatel dále namítá, že klíčové je v dané věci posouzení otázky, zda vydání platebních výměrů bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté, v důsledku čehož by byly vydané platební výměry (a navazující rozhodnutí o odvolání) nezákonné a tím pádem způsobily nezákonnost i odvozených rozhodnutí o započtení přeplatku na nedoplatek na dani. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v nyní projednávané věci není předmětem posuzování zákonnost platebních výměrů, kterými žalobci byla vyměřena daň z přidané hodnoty, ale rozhodnutí o započtení přeplatku na dani. Ta jsou rozhodnutími od platebních výměrů odvozenými; jejich „existence“ je tak závislá na existenci dotčených platebních výměrů. V řízení o přezkoumání rozhodnutí o započtení se již proto nelze vracet k posouzení otázky zákonnosti vydání dotčených platebních výměrů (ta byla předmětem jiného řízení, v němž celní orgány taktéž brojily kasační stížností proti rozsudku krajského soudu) – v nyní projednávané věci je možno hodnotit toliko, zda krajský soud správně posoudil otázku zrušení rozhodnutí žalovaného – tedy rozhodnutí odvozených od platebních výměrů. V nynějším řízení se proto Nejvyšší správní soud nemohl věcně zabývat námitkami polemizujícími s názorem krajského soudu ohledně nezákonnosti platebních výměrů vyjádřeným v jeho rozsudku ze dne 20. 4. 2012, č. j. 30 Af 1/2012 – 131, protože tyto námitky míří právě proti tomuto rozsudku a nikoli proti rozsudku, jež je přezkoumáván v tomto řízení. Takové námitky se opírají o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., a proto je Nejvyšší správní soud jako nepřípustné odmítá. Pro úplnost lze doplnit, že kasační námitky týkající se posouzení otázky existence překážky věci pravomocně rozhodnuté se obsahově shodují s námitkami, které uplatnilo Celní ředitelství Brno v kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 20. 4. 2012, č. j. 30 Af 1/2012 – 131. Tuto kasační stížnost Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 62/2012 - 56, zamítl; stěžovatele lze odkázat na odůvodnění v tomto rozsudku obsažené.

IV. Závěr

[19] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského

soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[20] Zcela na závěr Nejvyšší správní soud poznamenává, že si je vědom skutečnosti, že zrušením napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení dochází k dalšímu prodlužování v projednávání souzené věci. Jak totiž zmiňuje i krajský soud ke zrušení dotčených platebních výměrů Celním ředitelstvím s největší pravděpodobností v budoucnu dojde a budou tak následně dány podmínky i pro zrušení rozhodnutí o započtení. Byl to ale krajský soud, který svým postupem, kdy nezrušil spolu s odvolacími rozhodnutími i rozhodnutí prvostupňová, ačkoli prostor dle § 78 odst. 3 s. ř. s. k takovému kroku měl, započal tento nadbytečný procesní „ping pong“. Nejvyšší správní soud pak v takové situaci nemá jiné možnosti, jak s rozsudkem krajského soudu naložit.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. srpna 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně
senátu