



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce společnosti S., spol. s r. o., zastoupené JUDr. Šárkou Foltýnovou, advokátkou se sídlem v Praze 1, Dlouhá 16, proti žalovanému Celnímu ředitelství Praha, se sídlem v Praze 1, Washingtonova 11, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2003, zn. 5079/03-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2005, čj. 10 Ca 29/2004 – 33,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2005, čj. 10 Ca 29/2004 – 33 se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Celního úřadu Praha V, ze dne 3. 3. 2003, čj. PV/300072/2003, označeným jako „platební výměr na penále č. 300072“ bylo žalobkyni, s odkazem na ustanovení § 63 odst. 2 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), předepsáno penále ve výši 47 884 Kč, a to za prodlení s úhradou cla a daně vyměřených stěžovatelce rozhodnutím téhož úřadu ze dne 14. 6. 1999, pod čj. 8327-01/99, za období od 23. 7. 1999 do 8. 8. 2000. Rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 12. 2003, zn. 5079/03-21 bylo odvolání stěžovatelky proti shora uvedenému prvostupňovému rozhodnutí zamítnuto.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejícího rozhodnutí celního úřadu; shora uvedeným rozsudkem Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Městský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že mezi účastníky není sporu v tom, že žalobkyně byla v době od 23. 7. 1999 do 8. 8. 2000 v prodlení se zaplacením cla a daně z přidané hodnoty z titulu dodatečného platebního výměru celního úřadu ze dne 14. 6. 1999, kterým jí bylo uloženo zaplatit částku v celkové výši 125 023 Kč. Mezi účastníky je nicméně sporné právní posouzení věci, a sice zda ke dni 23. 7. 1999 (první den prodlení žalobkyně) umožňoval zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon v tehdy platném znění (dále jen „celní zákon“) vyměřovat penále. K tomu městský soud uvedl, že oprávnění celního úřadu vypočítat a předeepsat penále z prodlení, stejně jako vymáhat nedoplatky cla, daní a poplatků spravovaných celními orgány, vyplývalo z § 11 odst. 1 písm. h) celního zákona. Pro řízení před celními orgány při rozhodování o vyměrování a vybírání cla, daní a poplatků a při vymáhání nedoplatků platil dle ustanovení § 320 písm. b) celního zákona daňový řád, a to s výjimkou případů v tomto ustanovení explicitně vyjmenovaných. Pokud jde o ustanovení § 63 daňového řádu (upravujícího následky prodlení s placením daní), v jeho případě byla vyloučena jen aplikace odstavce třetího; bylo tedy možné aplikovat v daném řízení jeho odstavec první, dle kterého je daňový dlužník v prodlení, nezplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Aplikovatelný byl též odstavec druhý citovaného ustanovení, upravující počítání penále a jeho výši. Pokud by zákonodárce zamýšlel vyloučit použití daňového řádu, pokud jde o úpravu úroků z prodlení, vyloučil by, dle názoru městského soudu, v řízení před celními orgány aplikaci ustanovení § 63 daňového řádu jako celku, nikoli jen jeho části (odstavce třetího). Naznačený závěr by ve svých důsledcích znamenal nenaplnění pravomoci celních úřadů vyplývající pro ně z § 11 odst. 1 písm. h) celního zákona. Městský soud dále uvedl, že dovozuje-li žalobkyně nemožnost postupu dle § 63 daňového řádu z důvodu absence hmotněprávního ustanovení zakládajícího povinnost platit penále v celním zákoně, jde o názor nesprávný. Zákonodárce totiž výše zmiňované ustanovení § 11 odst. 1 písm. h) celního zákona naplnil právě tím, že v ustanovení § 320 písm. b) tohoto zákona umožnil pro řízení před celními orgány při rozhodování o vyměrování a vybírání cla, daní a poplatků a vymáhání nedoplatků užití obecných předpisů o správě daní a poplatků, s výjimkou taxativně uvedených ustanovení.

Na podporu závěru o opodstatněnosti postupu celních orgánů v dané věci městský soud dále uvedl, že již předcházející úprava celního řízení vždy penále (resp. úrok z prodlení) vymezovala jako příslušenství cla, daní a poplatků. V případě prodlení dlužníka (ať již mělo za následek penále či úrok) platila v období od 1. 7. 1997 subsidiární úprava daňového řádu. Vyloučením aplikace § 63 odst. 3 daňového řádu zákonodárce pouze směřoval k případům, kdy se sazba penále stanovovala odlišně od případů uvedených v odstavci 2. Novela celního zákona provedená zákonem č. 1/2002 Sb., pak zavedla speciální případy placení penále (§ 267 odst. 4 celního zákona) a zakotvila možnost posečkání splátek (§ 275 odst. 3 celního zákona). Touto novelou bylo do celního zákona vloženo též ustanovení § 276, které stanoví následky nezaplacení vyměřené částky cla ve lhůtě splatnosti (jeho uvozovací věta je v podstatě identická s ustanovením § 63 odst. 1 daňového řádu, které platilo před touto změnou i pro případy nezaplacení cla). Ustanovení § 276 celního zákona ve znění platném od účinnosti této novely tedy neznamenalo založení do té doby neexistující povinnosti platit penále (úrok z prodlení) ale naopak, v kontextu se změnou § 320 celního zákona (provedenou taktéž touto novelou) znamená, že celní zákon má nyní pro tyto případy speciální ustanovení. Ze všech těchto

důvodů tedy městský soud uzavřel, že právní úprava platná ke dni prodlení žalobkyně umožňovala celním orgánům rozhodnout o vyměření a předepsání penále postupem vyplývajícím z ustanovení § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Uvedla, že již v žalobě namítala fakt, že v době, kdy došlo k prodlení s úhradou cla a daně, celní zákon povinnost platit z tohoto titulu penále pro celní a daňové dlužníky nezakotvoval. Tato povinnost pro ně nevyplývala ani z ustanovení § 264 an. zákona upravujícího komplexně ulehčení platby a splatnost cla, daní a poplatků vybíraných při dovozu. Ustanovení § 320 celního zákona, o který celní orgány svá rozhodnutí opřely, je ustanovením povahy procesní a nelze tedy za jeho pomoci přejít na ustanovení § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu, které povinnost platit penále upravují. Závěr městského soudu, který s odkazem na § 11 odst. 1 a § 320 písm. b) celního zákona dovodil oprávnění celních orgánů vypočítat a předepsat penále postupem vyplývajícím z daňového řádu, je tak neudržitelný. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na rozhodnutí Městského soudu v Praze v obdobné věci, které vychází právě z argumentace použité stěžovatelkou. S ohledem na uvedené skutečnosti tedy stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil pro nesprávné právní posouzení věci.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci zopakoval důvody, které ho vedly k vydání žalobou napadeného rozhodnutí přičemž navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Jak bylo již výše konstatováno, prvostupňovým správním rozhodnutím ze dne 3. 3. 2003 bylo rozhodnuto o předepsání penále; šlo tedy o rozhodnutí vydané ve věci příslušenství cla a daně (zde daně z přidané hodnoty). Povinnost platit clo a daň vzniká vždy *ex lege*, a to okamžikem splnění zákonem stanovených podmínek (od vzniku těchto povinností je nutno odlišit jejich přiznávání, hrazení, apod.). Podmínky vzniku těchto fiskálních povinností (daňové povinnosti, celního dluhu) mají z podstaty věci svůj původ vždy v právu hmotném - zde v zákoně č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“) a některých normách celního zákona. Stejně jako v případě těchto veřejnoprávních pohledávek státu musí i jejich případné příslušenství (úrok, penále, apod.) vycházet taktéž z hmotněprávní úpravy.

Celní zákon v době vzniku prodlení stěžovatelky s úhradou cla a daně (23. 7. 1999) hmotněprávní ustanovení, které by s touto skutečností spojovalo vznik penále, neobsahoval. Celní orgány nicméně ve svém rozhodování vycházely

ze skutečnosti, že úprava daňového penále byla upravena v § 63 daňového řádu. Celní zákon v ustanovení § 320 písm. b) na daňový řád, jako na předpis, dle kterého se použijí *při rozhodování (...) o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut (...) a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků* odkazoval (s výjimkami explicitně v tomto ustanovení uvedenými). § 63 odst. 2 a 4 daňového řádu, na který se prvostupňový orgán odvolával, v tomto výčtu uveden není. Použití daňového řádu však bylo celním zákonem vymezeno pouze jako subsidiární, a to *pro řízení před celními orgány*. Nemohly být proto v celním řízení aplikovány normy jiné než procesní povahy; bylo tak vyloučeno aplikovat postupem dle § 320 písm. b) celního zákona případné hmotněprávní ustanovení. § 63 daňového řádu nicméně ve své podstatné části právě normou hmotněprávní povahy je (včetně prvostupňovým orgánem aplikovaného odstavce 2 a odstavce 4, věty první), neboť, mimo jiné, konstruuje podmínky vzniku penále a jeho výši pro jednotlivé případy.

S ohledem na tyto skutečnosti je tedy zřejmé, že použití § 63 daňového řádu v řízení před celními orgány by v projednávané věci muselo být omezeno pouze na jeho procesní části, a to v souvislosti s aplikací hmotněprávní úpravy penále zakotvené v celním zákoně či zákoně o DPH [celní úřad je v případě dovozu zboží ze zahraničí správcem daně z přidané hodnoty – viz § 2 odst. 2 písm. l) zákona o dani z přidané hodnoty, § 3 odst. 2 písm. a) celního zákona a § 1 odst. 3 daňového řádu]. Jak bylo již výše uvedeno, celní zákon v rozhodném období žádnou normu tohoto typu neobsahoval; dílčí úprava daňového penále uvedená v § 37a odst. 2 a § 40 odst. 2 zákona o DPH na daný případ nedopadá. Lze tedy uzavřít, že prvostupňový orgán i žalovaný v dané věci uložili stěžovateli povinnost bez toho, že by pro takový postup měli explicitní zákonné zmocnění. Tímto postupem vykročili mimo ústavní rámec vymezený v obecné rovině článkem 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, dle kterého mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Pokud městský soud takový postup správních orgánů aproboval, posoudil věc po právní stránce nesprávně a lze tedy plně přisvědčit argumentaci stěžovatelky poukazující na existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako důvodnou, zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti bude rozhodnuto v novém rozsudku městského soudu (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. července 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu