



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **CZT a.s.**
Piletická 486, 503 41 Hradec Králové - Věkoše,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královehradecký kraj**
Horova 824/17, 500 02 Hradec Králové - Pražské Předměstí

v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se včas podanou žalobou na nečinnost domáhal, aby soud uložil žalovanému povinnost vydat v přiměřené lhůtě rozhodnutí ve věci správního vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad roku 2006 a dále rozhodnutí ve věci správního předepsání penále z daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad roku 2006.

I. Obsah žaloby

Doměření DPH

2. Žalobce uvedl, že dne 28. 4. 2011 vydal tehdejší správce daně - Finanční úřad v Pardubicích (dnes Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Pardubicích) pod č. j. 155132/11/248912604202, 155185/11/248912604202, 155357/11/248912604202, 155378/11/248912604202, 155412/11/248912604202, 155426/11/248912604202, 155467/11/248912604202, 155496/11/248912604202, 155513/11/248912604202, dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za období březen až listopad roku 2006 (dále jen „Dodatečné platební výměry“) na částku v celkové výši 7 076 170 Kč. Proti Dodatečným platebním výměrám podal žalobce odvolání, které bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011 č. j. 5429/11-1300-601383 zamítnuto. Správce daně z přidané hodnoty přitom při výše uvedeném doměření daně z přidané hodnoty vycházel ze skutečnosti, že Celním úřadem v Pardubicích byla žalobci doměřena spotřební daň z doutníků Gullivers Extra, Gullivers Standart a Merlin, přičemž takto nesprávně doměřená spotřební daň byla dle příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty součástí základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty. Orgány celní správy však v uvedeném doměření spotřební daně pochybily, což bylo až po několika letech deklarováno soudním rozhodnutím, když tabákové výrobky Gullivers Standart a Merlin, vyráběné žalobcem, orgány celní správy v rozporu se zákonem nepovažovaly za doutníky ve smyslu definice zakotvené v ustanovení § 101 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, ale za tabák ke kouření dle písm. c) zákona o spotřebních daních (a právě tato skutečnost způsobila užití nesprávné – vyšší sazby spotřební daně celními orgány). Nejprve byla rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013 č. j. 30 Af 6/2011-334 zrušena všechna rozhodnutí o doměření spotřební daně (tj. nejen ve vztahu k tabákovému výrobku Gullivers Standart a Merlin, ale i Gullivers Extra). V důsledku uvedeného soudního rozhodnutí pak Generální ředitelství cel v novém řízení zrušilo všechna původní rozhodnutí Celního úřadu v Pardubicích. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel bylo žalobci doručeno dne 10. resp. 13. 5. 2013.
3. Dále žalobce uvedl, že správce daně z přidané hodnoty však vůbec nekonal tak, aby ex officio zajistil nápravu nezákonného stavu nesprávně doměřené DPH, ale naopak sestavil výkaz nedoplatků, který předložil Celnímu úřadu pro Pardubický kraj, který na základě tohoto výkazu převedl část přeplatku žalobce, který vznikl na spotřební dani ve výši 37 015 931,79 Kč v důsledku zrušení rozhodnutí o doměření spotřební daně (viz výše), na úhradu (nezákonně doměřeného) nedoplatku na dani z přidané hodnoty u Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Pardubicích, a to ve výši převedené částky 6 581 106 Kč. Žalobce se následně domáhal obnovy řízení ve věci doměřené daně z přidané hodnoty, k čemuž však zaujaly správní soudy negativní stanovisko, a to takové, že obnova řízení (až) v dané fázi daňového řízení, tj. ve fázi placení daně, není možná. Tzn. obnova řízení ve věci nesprávně doměřené spotřební daně nebyla povolena z důvodu formálního; o tom, že výše doměřené daně z přidané hodnoty neodpovídá základu této daně, není sporu.
4. Žalobce zdůraznil, že přes výše uvedené skutečnosti správce daně z přidané hodnoty byl a je dosud po celou dobu nečinný, pokud jde o nápravu nežádoucího stavu (kdy DPH byla doměřena z neexistujícího daňového základu, resp. přesněji jeho navýšení o nezákonně doměřenou spotřební daň). Tuto nečinnost nemůže v současné době legitimizovat ani skutečnost, že o dva roky později po zrušení uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013 č. j. 30 Af 6/2011-334 Nejvyšším správním soudem byl rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 10. 2015 č. j. 30Af 6/2011-542

korigován původní názor Krajského soudu v Hradci Králové tak, že spotřební daň byla orgány celní správy doměřena nezákonně u výrobků Gullivers Standart a Merlin. Žalobce konstantně vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu (dostupné na www.nssoud.cz), konkrétně např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. srpna 2015 č. j. 1 Afs 238/2014 – 52, z něhož se vyplývá, že: Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33 dovodil, že „[z]ákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 citovaného zákona)“. Nicméně žalovaný uvedl, že i pokud by nebylo odkazovaného rozhodnutí a základních zásad, na nichž je vystavěn daňový řád, je zřejmé, že je naprosto v rozporu s principem spravedlnosti a v rozporu se zásadou, že nikdo nemůže mít prospěch ze svého nezákonného jednání (a uvedené je nutno vztáhnout i na státní orgány), aby nebylo možno situaci, kdy daň byla doměřena v nesprávné výši, žádným způsobem napravit. Naopak, právní předpisy je nutno interpretovat a aplikovat tak, aby byly s citovanými zásadami v souladu.

5. Žalobce zdůraznil, že žalovanému nebrání žádná lhůta (zejména lhůta pro stanovení daně, na kterou bylo v minulosti odkazováno a tento argument je opakován žalovaným do současné doby), aby v rámci tzv. autoremedury zrušil svá rozhodnutí o doměření daně, jak byla specifikována výše, neboť v daném případě by nedošlo k novému stanovení daně, ale pouze k odklizení zjevně a na první pohled nezákonných rozhodnutí a nápravě uvedené křivdy. Pro takové autoremedurní rozhodnutí a postup žalovaného není v daňovém řádu stanovena žádná omezující lhůta. Ostatně pro řízení dle daňového řádu je autoremedura připuštěna v mnohem širším rozsahu případů, než je tomu v jiných procesních právních předpisech, neboť cílem je právě umožnit nápravu již orgánem I. stupně v co nejširším počtu případů. Co do podstaty řešené věci je totiž nutné, aby bylo postupováno tak, že výsledná výše daně z přidané hodnoty bude skutečně odpovídat základu daně, z něhož měla být vyměřena (a nikoliv tak, že z dodatečně zjištěného základu daně 0 Kč zůstane doměřena daň v řádech milionů korun, což je mj. matematický a logický nonsens).
6. Žalobce měl za to, že v předmětném případě je dosud jen zdánlivě sofistikovány úvahami dokazováno, že již není možno nesprávný stav změnit, což je však v rozporu s právem, a to tím spíše, pokud žalobce nemohl ovlivnit, po jakou dobu bude probíhat soudní řízení, ve kterém bude deklarována nezákonnost týkající se doměření spotřební daně (je nutno opět připomenout, že se jedná o zdaňovací období v roce 2006). Žalovaný dosud neučinil žádný úkon, aby uvedenou situaci napravit, zejména nepřistoupil ke zrušení dodatečných platebních výměrů, čímž svojí nečinností udržuje nezákonný a protiústavní stav existence rozhodnutí, která stanoví (doměřují) daň z přidané hodnoty v nesprávné výši.

Penále

7. K této otázce žalobce konstatoval, že nezákonné jednání a nečinnost (ve smyslu iniciace nápravy chybného vyměření daně) správce daně se však nevyčerpaly tím, že správce daně z přidané hodnoty obdržel částku od Celního úřadu pro Pardubický kraj, která však ve skutečnosti měla být žalobci vrácena. Z této nezákonně doměřené a vymožené DPH bylo dokonce předeepsáno penále, které je dosud žalovaným uplatňováno na žalobci a vymáháno v daňové exekuci (která fakticky neprobíhá pouze díky tomu, že žalobě proti exekučnímu příkazu na účet žalobce byl přiznán odkladný účinek, a to v řízení, které je u nadepsaného soudu vedeno pod sp. zn. 31 Af 14/2018).

8. In concreto se dle žalobce jedná o to, že správce daně dne 17. 5. 2013 sdělil žalobci v návaznosti na úhradu DPH penále na dani z přidané hodnoty za doměřená zdaňovací období platebními výměry pod č.j. 882276/13/2801-24803-605583, č.j. 883029/13/2801-24803-605583, č.j. 882860/13/2801-24803-605583, č.j. 882861/13/2801-24803-605583, č.j. 882862/13/2801-24803-605583, č.j. 882863/13/2801-24803-605583, č.j. 882864/13/2801-24803-605583, č.j. 882865/13/2801-24803-605583, č.j. 82866/13/2801-24803-605583, č.j. 882867/13/2801-24803-605583, dále jen „Platební výměry na penále“. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27647/13/5000-14306-711377 bylo zamítnuto odvolání podané žalobcem proti Platebním výměrům na penále. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce správní žalobu, o které bylo vedeno řízení Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 52 Af 1/2014. Dne 20. 3. 2014 došlo k vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o uspokojení (č. j. 5675/14/5000-14306-711377) žalobce dle § 124 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Následně Krajský soud v Hradci Králové řízení dne 2. 4. 2014 řízení zastavil ve smyslu § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů dále jen „s.ř.s.“). Po zastavení řízení Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 52 Af 1/2014, však došlo k nařízení přezkumu posledně zmiňovaného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství dle § 121 daňového řádu a posléze též k vydání přezkumného rozhodnutí, které rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 5675/14/5000-14306-711377 ze dne 20. 3. 2014 zrušilo, v důsledku čehož dle názoru správce daně platební výměry na penále „obživly“.
9. Žalobce uvedl, že již na základě výše uvedeného lze uzavřít, že nařízení přezkoumání rozhodnutí bylo v přímém rozporu s usnesením Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 52 Af 1/2014-96, které bylo vydáno v souladu s § 62 odst. 3 a § 47 písm. b) s. ř. s. poté, co v rámci soudního řízení Odvolací finanční ředitelství oznámilo Krajskému soudu v Hradci Králové, že hodlá vydat rozhodnutí, jímž žalobce zcela uspokojí, a dne 20. 3. 2014 vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí pod č. j. 5675/14/5000-4306-711377, kterým se tak skutečně stalo. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství vydané pod č.j. 5675/14/5000-4306-711377 nabylo právní moci předmětným usnesením Krajského soudu v Hradci Králové, protože bylo vydáno v souladu s § 62 odst. 3 a § 47 písm. b) s. ř. s., přičemž závaznost předmětného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové vyplývá i pro žalovaného (resp. tehdejšího správce daně) s odvoláním na ustanovení §§ 47, 53, 54 a 55 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 121 odst. 2 daňového řádu, dle něhož v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí. Správce daně nemůže nikterak eliminovat důsledky soudního rozhodnutí tím, že nařídí přezkoumání rozhodnutí, jehož právní moc je vázána právě na právní moc soudního rozhodnutí, tedy na právní moc usnesení Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 52 Af 1/2014-96 o zastavení řízení. Výkonná moc totiž nemůže dle žalobce uvedeným způsobem zasahovat do moci soudní.
10. Žalobce zdůraznil, že nařízení přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 5675/14/5000-4306-711377 ze dne 20. 3. 2014 (kterým OFŘ Platební výměry na penále zrušilo), nebo dokonce vydání rozhodnutí, kterým je posledně uvedené rozhodnutí OFŘ zrušeno, nemůže negovat důsledky citovaného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové. Jelikož rozhodnutí žalovaného nemohou svými účinky zpochybnit důsledky soudního rozhodnutí, platební výměry na penále (tedy tvrzený exekuční titul) nemohou být považovány za platné. Vzhledem k faktickému střetu kompetencí orgánů finanční správy a správního soudu (který nemůže vyznít ve prospěch orgánů finanční správy) je nutno na ně hledět tak, jako by vůbec neexistovaly, a tedy ani

nepožívají benefícia vyplývajícího ze zásady presumpce správnosti rozhodnutí orgánů veřejné moci. Z formálního hlediska je údajné obživení platebních výměrů na penále pouze výsledkem nezákonného postupu správce daně následujícího poté, co bylo zastaveno řízení vedené u Krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. 52 Af 1/2014 o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27647/13/5000-14306-711377, kterým bylo zamítnuto odvolání podané žalobcem proti platebním výměrům na penále. Daňový řád výslovně vylučuje po podání žaloby ve správním soudnictví postupovat při nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 daňového řádu a násl. (díl 4), když v § 124 odst. 2 daňového řádu, věta za středníkem, uvádí, že ustanovení o nařízení přezkoumání rozhodnutí se nepoužijí. Skutečnost, že Krajský soud v Hradci Králové usnesením č.j. 52 Af 1/2014-96 soudní řízení dne 2. 4. 2014 zastavil (což je nutný důsledek uspokojení žalobce po podání správní žaloby), neznamená, že žalovaný jako správce daně měl opět otevřenu cestu dle § 121 daňového řádu a rozhodnutí mohl libovolně v přezkumném řízení změnit. To je totiž v rozporu se zákazem reformatio in peius. Podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí byl v tomto případě dán ze strany samotného OFŘ, tedy toho orgánu, který uspokojil žalobce při řízení o žalobě o zrušení rozhodnutí, přičemž je evidentní, že právní postavení žalobce se nařízením přezkoumání rozhodnutí mohlo jen zhoršit, což se také ostatně stalo (byly-li Platební výměry na penále v celém rozsahu zrušeny, pak jakékoliv jiné rozhodnutí mohlo být pro žalobce z povahy věci jen méně výhodné). Výsledkem provedeného přezkumného řízení bylo pak rozhodnutí, kterým byly platební výměry potvrzeny, tzn. rozhodnutím v přezkumném řízení byl nastolen stav, kdy rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013 č.j. 2764/13/5000-14306-711377, ve znění rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 3. 2014 č.j. 5675/14/5000-14306-71137, je opět ve znění rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013.

Bezvýsledné vyčerpání prostředků, které procesní předpis stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu

11. Žalobce uvedl, že podnětem ze dne 22. 10. 2018, který byl doručen nadřízenému orgánu žalovaného (současného správce daně žalobce) Odvolacímu finančnímu ředitelství dne 23. 10. 2018, žalobce požádal, aby uvedený nadřízený správce daně učinil takové úkony, které jsou nezbytné ke správnému vyměření daně z přidané hodnoty za měsíce březen až listopad roku 2006, tj. aby žalovanému ve smyslu § 38 odst. 1, 3 daňového řádu přikázal, aby tento nejpozději do 30 dnů zjednal nápravu; a dále aby zajistil, že nadále nebudou prováděny žalovaným úkony směřující k vymožení Platebních výměrů na penále. Odvolací finanční ředitelství reagovalo tak, že dle Vyrozmění ze dne 22. 11. 2018 č. j. 2220/18/5100-41454-711974 podnět žalobce odložilo, protože – dle jeho názoru - správce daně (tj. žalovaný) v daném případě není, resp. ani nemůže být nečinný, neboť mu, pokud jde o doměřenou daň z přidané hodnoty, zákon nedovoluje vést řízení o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad 2006, když lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období již uplynula. Ke sdělenému penále na dani z přidané hodnoty Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že k porušení § 121 odst. 2 daňového řádu nedošlo, neboť rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na daňové penále č. j. 27647/13/5000-14306-711377 nebylo Krajským soudem v Hradci Králové vůbec meritorně přezkoumáno, neboť řízení bylo zastaveno pro uspokojení žalobce.

Právní úprava

12. Z výše uvedeného je zřejmé, že poslední úkon žalovaného vůči žalobci byl učiněn dne 22. 11. 2018. V daném případě je situace specifická v tom, že nečinnost žalovaného trvá již řadu let. Ve své podstatě jednoduché řešení věci se zcela formalistickým přístupem žalovaného stalo obtížně řešitelné, neboť nečinnost žalovaného, kterou však odmítá jeho nadřízený správní orgán řešit, nelze již napravit jinak, než že žalovaný sám ve věci rozhodne.
13. Žalobce předeslal, že v demokratickém právním státě nelze připustit odmítnutí spravedlnosti (*denegatio iustitiae*) a porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny a také práva domáhat se soudní ochrany ve věcech veřejné správy podle čl. 36 odst. 2 Listiny. Samotným Ústavním soudem bylo opakovaně judikováno, že základní práva a svobody působí jako regulativní ideje, na něž obsahově navazují komplexy norem jednoduchého práva; současně tyto ideje determinují výklad navazujících právních norem. Porušení některé z těchto norem, a to v důsledku svévole (např. nerespektováním kogentní normy) anebo (což se zdá přiléhavé právě v předmětném žalobcově případě) v důsledku interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti (např. přepjatý formalismus), pak zakládá porušení základního práva a svobody (např. nález sp. zn. I. ÚS 3109/08). Dle čl. 36 odst. 1 Listiny se každý může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu. Dle čl. 36 odst. 2 Listiny se každý, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak; z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny. S uvedenými právy jednotlivce pak koresponduje povinnost soudů podaný návrh projednat a rozhodnout o něm, přičemž jsou povinny dbát "stanoveného postupu", tj. příslušného procesního předpisu, a současně respektovat jednotlivá ústavně zaručená základní procesní práva účastníků řízení, jež plynou z hlavy páté Listiny (viz např. nález sp. zn. III. ÚS 3006/07). Ve shora uvedeném smyslu však nepochybně nejde *stricto sensu* jen o rozhodnutí správních orgánů, ale jakoukoliv další činnost nebo nečinnost správních orgánů, která je s to zasáhnout do základních práv a svobod podle Listiny. V daném případě teleologický přístup k výkladu práva musí převážet nad čistě dogmaticky gramatickým výkladem, který jak žalovaný, tak další (nadřízené) orgány finanční správy uplatňují. Navíc je třeba zdůraznit, že v daném případě výklad, který umožňuje nápravu nezákonného stavu, nemůže vést k nepřípustným zásahům do práv jiných osob (např. nález sp. zn. II. ÚS 187/2000), tj. nemůže nikoho poškodit.

II. Vyjádření žalovaného

1)

14. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že při stanovení daňové povinnosti je správce daně omezen prekluzivní lhůtou, po jejímž uplynutí nelze daň stanovit. Daňová kontrola na dani z přidané hodnoty byla u žalobce zahájena dne 18. 3. 2008. Podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) započala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně znovu od 31. 12. 2018 a uplynula dne 31. 12. 2011. Dne 13. 5. 2011 však byly žalobci doručeny dodatečné platební výměry a dne 19. 9. 2011 mu bylo doručeno rozhodnutí o odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům. Dále žalovaný uvedl, že od 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád, podle jehož přechodných ustanovení (§ 264 odst. 4 daňového řádu) se běh a délka lhůty pro stanovení daně, která započala běžet podle

dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje podle ustanovení daňového řádu. Oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně má přitom podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad 2006 tak uplynula dne 31. 12. 2012. Žalovaný tak měl za to, že v daném případě není, respektive ani nemůže být nečinný, neboť mu zákon nedovoluje vést řízení o stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad 2006, neboť lhůta pro stanovení této daně uplynula. Na tomto závěru ničeho nemění přesvědčení daňového subjektu o tom, že postup správce daně je v rozporu se zásadou spravedlnosti a tím, že nikdo (tedy ani orgán veřejné moci) nemůže mít prospěch ze své nezákonného jednání. Odkaz na základní zásady správy daní, především na zásadu správného stanovení daně, nemůže uplynutí prekluzivní lhůty zvrátit, neboť institutem prekluze je zdůrazněna ochrana právní jistoty a zachování statusu quo i oproti zásadě správného stanovení daně. Žalovaný přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008-64.

2)

15. K námitce žalobce, dle níž je správce daně v rámci tzv. autoremedury oprávněn zrušit dodatečné platební výměry kdykoliv, tzn. bez jakéhokoliv časového omezení, žalovaný uvedl, že je při stanovení daňové povinnosti omezen prekluzivní lhůtou. Po jejím uplynutí nelze vést daňové řízení, a to ani v případě, kdy by jeho výsledkem bylo stanovení daně ve správné výši oproti stávajícímu stavu. V případě žalobce tedy již nelze dodatečné platební výměry změnit nebo zrušit, neboť již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Žalobce přitom na rozdíl od doměřené spotřební daně nevyužil zákonných prostředků ochrany, které měl k dispozici a nepodal žalobu proti rozhodnutí o odvolání Finančního ředitelství v Hradci Králové č. j. 5429/11-1300-601383 proti dodatečným platebním výměrům, které nabylo právní moci dne 19. 9. 2011. Po dobu soudního řízení by totiž v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběžela. Správní soud by také pravděpodobně řízení přerušil a vyčkal na rozhodnutí o žalobě týkající se doměření spotřební daně. Aby prekluzivní lhůta neběžela, měl žalobce využít všech procesních možností, které právní řád nabízí, což neučinil.
16. Dále žalobce uvedl, že proti doměřené dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období se žalobce bránil návrhem na obnovu řízení, který však byl podán až po uplynutí objektivní lhůty pro podání tohoto návrhu. Rozsudek zdejšího soudu č. j. 30 Af 6/2011-34, kterým byla zrušena rozhodnutí Celního ředitelství, byl vydán až dne 29. 1. 2013 a nabyl právní moci 19. 2. 2013. Žalovaný se, tedy až po uplynutí lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad 2006 dověděl, že předmětná daň nebyla stanovena ve správné výši, do té doby byla na základě presumpce správnosti správních aktů doměřená daň považována za stanovenou ve správné výši. Správce daně však již s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně nemohl ex offio činit úkony směřující k jejímu správnému stanovení. Žalobce však, jak je uvedeno výše, nevyužil všechny prostředky ochrany. Jeho námitka na nesprávné stanovení daně a domáhání se ochrany před nečinností správce daně tak nemůže obstát. Žalovaný znovu uvedl, že s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad 2006 není oprávněn vést jakékoliv řízení o

stanovení této daně, proto nemůže být ani ve věci stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období nečinný.

3)

17. K námitce žalobce, že nemohl ovlivnit dobu trvání soudního řízení ve věci doměření spotřební daně, žalovaný uvedl, že uplatněním správní žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové č. j. 5429/11-1300-601383 by po dobu soudního řízení neběžela v souladu s ustanovením § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty.

4)

18. Ke sdělenému penále na dani z přidané hodnoty žalovaný uvedl, že odvolání proti platebním výměrům na daňové penále byla rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27647/13/5000-14306-711377 zamítnuta. Toto rozhodnutí o odvolání napadl žalobce žalobou. V rámci soudního řízení vydalo Odvolací finanční ředitelství podle § 124 daňového řádu dne 20. 3. 2014 rozhodnutí č. j. 5675/14/5000, 14306-711377, jímž platební výměry na daňové penále zrušilo. V návaznosti na uspokojení žalobce v průběhu soudního řízení Krajský soud v Hradci Králové usnesením ze dne 2. 4. 2014, č. j. 52 Af 1/2014-96 řízení o žalobě proti rozhodnutí č. j. 27647/13/5000-14306-1137 zastavil. Následně však Odvolací finanční ředitelství podalo podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí č. j. 5675/14/5000-14306-711377 (jímž byl žalobce uspokojen v rámci soudního řízení) a v přezkumném řízení rozhodnutím č. 1572/ 15/5300-2 a 443-711377 následně platební výměry na daňové penále potvrdilo. Žalobce v této souvislosti namítal, že Odvolací finanční ředitelství postupovalo v rozporu s § 121 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný však má za to, že uvedené ustanovení daňového řádu brání tomu, aby bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí v rozsahu, v jakém již bylo meritorně přezkoumáno správním soudem (tzn. že o žalobě musí být meritorně rozhodnuto). Nepostačuje, tedy že byla podána žaloba a řízení o žalobě bylo ukončeno, ale je třeba brát v potaz rozsah, v jakém správní soud přezkoumával žalobu, neboť soud až na výjimky přezkoumává žalobou napadené rozhodnutí pouze v rozsahu žalobních námitek. V daném případě však k rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na daňové penále č. j. 27647/13/5000-14306-711377 nebylo Krajským soudem v Hradci Králové vůbec meritorně přezkoumáno, neboť řízení bylo zastaveno pro uspokojení žalobce. Podnět k nařízení přezkoumání, který podávalo Odvolací finanční ředitelství, nesměřoval proti tomuto rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na daňové penále, ale proti rozhodnutí č. j. 5675/14/5000-14306-711377 vydanému v průběhu soudního řízení podle § 124 daňového řádu. K porušení § 121 odst. 2 daňového řádu tak dle správce daně nedošlo.

III. Replika žalobce

19. Žalobce uvedl, že žalovaný (správce daně) v jiném řízení s žalobcem, kde je však podstata stejná - je doměřena (spotřební) daň, je ale opačná situace z hlediska „placení“, tedy správce daně (nikoliv finanční správa, ale celní správa) má vůči žalobci platební povinnost - je přezkum nařízen. Z hlediska argumentů pro samotné nařízení přezkumu se žalobce odvolal na vlastní rozhodnutí Ministerstva financí, která přiložil.
20. Žalobce se dále vyjádřil k jednotlivým procesním úkonům, které takovému přezkumu předcházely. Vlastní přezkum sice nařídilo Ministerstvo financí, resp. přezkum potvrdila v rámci rozkladu ministryně financí, jako nejvyšší autorita finanční a celní správy, ale

podnět tomuto ministerstvu byl podán prvostupňovým správcem daně - celním úřadem. Prvním stupněm správce daně, kterým je u finanční správy finanční úřad, tedy shodný stupeň, jakým je v dané věci žalovaný. Jde o shodný stupeň, z jehož podnětu byl nařízen Ministerstvem financí přezkum i po uplynutí prekluzivní lhůty.

IV. Přezkoumání věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu druhého s. ř. s., bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem ve smyslu ust. § 51 odst. 1 uvedené právní úpravy souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
22. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že rozhodnutími Celního ředitelství Hradec Králové byla žalobci za zdaňovací období únor až červen 2006 a srpen až říjen 2006 doměřena spotřební daň z tabákových výrobků dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Takto vyměřená spotřební daň pak dále ovlivnila ve smyslu ustanovení § 36 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) i základ daně z přidané hodnoty z uskutečněných zdanitelných plnění za předmětná zdaňovací období, neboť do základu daně se dle tohoto ustanovení zahrnovala také spotřební daň. Z těchto důvodů tedy správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2006 a následně tuto daň žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 4. 2011 doměřil. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům pak bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011, č. j. 5429/11-1300-601383 zamítnuto. Proti tomuto rozhodnutí žalobce nepodal žalobu.
23. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že dne 28. 2. 2013 byl správci daně doručen návrh na povolení obnovy řízení ve věci pravomocně stanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad 2006 s odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334, kterým byla zrušena rozhodnutí Celního ředitelství, jimiž byla žalobci za zdaňovací období únor až červen 2006 a srpen až říjen 2006 doměřena spotřební daň z tabákových výrobků. O návrhu na obnovu řízení rozhodlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 22. 7. 2013 tak, že jej zamítlo, neboť již uplynula objektivní lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo Generálním finančním ředitelstvím zamítnuto a následně byla i zamítnuta příslušným krajským soudem žaloba proti tomuto rozhodnutí a posléze i Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost proti tomuto rozsudku.
24. Krajský soud dále zjistil, že na základě pravomocně stanovené daně z přidané hodnoty vydal správce daně dne 17. 5. 2013 platební výměry na daňové penále, jimiž žalobci sdělil povinnost uhradit penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až listopad 2006. Odvolání proti těmto platebním výměrům byla Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuta, tato rozhodnutí napadl žalobce žalobou. Po zahájení soudního řízení vydalo Odvolací finanční ředitelství dne 20. 3. 2014 rozhodnutí, kterým platební výměry na daňové penále zrušilo, v důsledku čehož bylo řízení o žalobě usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 2. 4. 2014 zastaveno. Následně na základě podnětu Odvolacího finančního ředitelství byl nařízen přezkum rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014 a Odvolací finanční ředitelství v povoleném přezkumném řízení rozhodnutím ze dne 21. 5. 2015 potvrdilo platební výměry na daňové penále za zdaňovací období březen až listopad 2006. Žalobce se proti rozhodnutí o přezkumu bránil odvoláním. Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 16. 4. 2015, které

souhlasilo s Generálním finančním ředitelstvím, že zde byly důvody pro nařízení přezkoumání rozhodnutí, neboť předmětné platební výměry na penále bylo lze vydat (lhůta pro předpis penále byla zachována). Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu k Městskému soudu v Praze, ten žalobu zamítl. Následně podaná kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta. Dále krajský soud zjistil, že Odvolací finanční ředitelství v přezkumném řízení rozhodnutím ze dne 21. 5. 2015 potvrdilo platební výměry na daňové penále za zdaňovací období březen až listopad 2006. Odvolání proti tomuto rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení bylo rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 9. 12. 2015 zamítnuto. O žalobě proti tomuto rozhodnutí nebylo doposud Krajským soudem v Brně rozhodnuto.

25. Podanou žalobou se nyní žalobce domáhá, aby krajský soud vydal rozsudek, jímž by konstatoval, že *„Žalovaný je povinen v přiměřené lhůtě stanovené soudem vydat rozhodnutí ve věci správného vyměření daně z přidané hodnoty za měsíce březen až listopad roku 2006 a ve věci správného předepsání penále z daně z přidané hodnoty za měsíce březen až listopad roku 2006.“*
26. Krajský soud předesílá, že žalobce v obsáhlé žalobě uplatnil celou řadu námitek, které formálně rozčlenil do několika žalobních bodů. Soud konstatuje, že neshledal žádnou z uplatněných námitek za důvodnou. Zároveň předesílá, že při jejich vypořádání sice bude respektovat členění na žalobní body zvolené žalobcem, nepovažuje však za účelné podrobně vyvracet jednotlivé námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu je sice povinností správních orgánů a soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit, tuto povinnost ale nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Podstatné je, aby se vypořádaly se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30, bod 41).
27. Žalobní návrh krajský soud posoudil z pohledu příslušných ustanovení s. ř. s.
28. Podle ust. § 79 odst. 1 s. ř. s. ten, kdo bezvýsledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. To neplatí, spojuje-li zvláštní zákon s nečinností správního orgánu fikci, že bylo vydáno rozhodnutí o určitém obsahu nebo jiný právní důsledek. Dle odst. 2 uvedeného ustanovení je žalovaným správní orgán, který podle žalobního tvrzení má povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení. Dle ust. § 80 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podat nejpozději do jednoho roku ode dne, kdy ve věci, v níž se žalobce domáhá ochrany, marně proběhla lhůta stanovená zvláštním zákonem pro vydání rozhodnutí nebo osvědčení, a není-li taková lhůta stanovena, ode dne, kdy byl žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem proti žalobci učiněn poslední úkon. Dle ust. § 81 této právní úpravy soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí. Dle odstavce 2 tohoto ustanovení je-li návrh důvodný, soud uloží rozsudkem správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení a stanoví k tomu přiměřenou lhůtu, ne však delší, než kterou určuje zvláštní zákon. Dle odst. 3 tohoto ustanovení soud zamítne žalobu, není-li důvodná.
29. Po zhodnocení skutkového stavu nastíněného žalobcem a následně i žalovaným dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je nedůvodná.
30. K otázce správného vyměření daně z přidané hodnoty za měsíce březen až listopad roku 2006 krajský soud v první řadě konstatuje, že žalobce v průběhu řízení nevyužil všechny

dostupné prostředky, které mu jsou daňovým řádem a potažmo s.ř.s. na ochranu jeho práv umožněny. Je sice pravdou, že se žalobce domáhal ochrany proti dodatečným platebním výměrům ze dne 28. 4. 2011 řádným opravným prostředkem – odvoláním, které bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011 zamítnuto, další možnosti v podobě soudní ochrany však žalobce nevyužil, a proti tomuto rozhodnutí odvolacího orgánu již žalobu nepodal. Je sice zřejmé, že v době podání takové žaloby nebyla ještě otázka vyměření spotřební daně, jakožto podkladu pro vyměření daně z přidané hodnoty, postavena najisto, nicméně je očividné, že podání takové žaloby by ovlivnilo ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu běh lhůty pro její stanovení. Žalobce tedy měl možnost ovlivnit běh prekluzivní lhůty stanovené pro vyměření daně a této možnosti nevyužil. Dále je zřejmé, že žalobce proti doměřené dani z přidané hodnoty brojil návrhem na obnovu řízení. Obnovu nalézacího řízení však lze povolit nebo nařídít pouze za předpokladu, že v tento okamžik již neuplynula lhůta pro stanovení daně. Tato skutečnost v případě žalobce nastala, neboť lhůta pro stanovení daně uplynula k datu 31. 12. 2012. (K takto stanovenému datu krajský soud plně odkazuje na vyjádření žalovaného pod shora prezentovaným bodem 1) a uvádí, že s výpočtem lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty se plně ztotožňuje.) Rozhodnutí o doměření spotřební daně byla rozsudkem soudu pravomocně zrušena až k datu 19. 2. 2013, tedy po uplynutí lhůty, která umožňuje provést obnovené řízení. I v tomto případě lze tedy zaznamenat negativní dopad nečinnosti žalobce, který se proti rozhodnutí odvolacího orgánu nebránil správní žalobou, která by pak v jeho prospěch zapříčinila stavení lhůty pro stanovení daně. Za takto nastoleného skutkového stavu přisvědčil krajský soud názoru žalovaného, dle něhož z důvodu prekluze práva daň vyměřit mu zákon neumožňuje provést jakoukoliv změnu ve věci správného vyměření daně z přidané hodnoty za měsíce březen až listopad roku 2006 a to ani cestou přezkumného řízení dle ust. § 121 až § 123 daňového řádu. Tento závěr nemůže být vyvrácen ani námitkou žalobce vznesenou v replice poukazující na řízení před Ministerstvem financí v celních věcech, neboť ust. § 122 odst. 3 daňového řádu jednoznačně uvádí, že přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně lze nařídít pouze za předpokladu, že neuplynula lhůta pro stanovení daně. Ta však, jak ze shora naznačeného vyplývá, již uplynula.

31. K otázce správného předepsání penále z daně z přidané hodnoty za měsíce březen až listopad roku 2006 krajský soud uvádí, že ze shora nastíněného skutkového stavu vyplývá, že žalobce brojil proti původně vyměřenému penále na dani z přidané hodnoty odvoláním a následně i správní žalobou. Řízení před krajským soudem však bylo z důvodu uspokojení žalobce žalovaným zastaveno. Následně na základě podnětu Odvolacího finančního ředitelství byl nařízen přezkum rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014. Žalobce se proti rozhodnutí o přezkumu bránil odvoláním. Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 16. 4. 2015, které souhlasilo s Generálním finančním ředitelstvím, že zde byly důvody pro nařízení přezkoumání rozhodnutí, neboť předmětné platební výměry na penále bylo lze vydat (lhůta pro předpis penále byla zachována). Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu k Městskému soudu v Praze, ten žalobu zamítl. Následně podaná kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta. V nově otevřeném přezkumném řízení pak byly původně vydané platební výměry na daňové penále za březen až listopad 2006 potvrzeny. V této fázi řízení však žalobci nelze, na rozdíl od předcházejícího postupu při samotném vyměření daně z přidané hodnoty, upřít aktivní přístup. Je totiž zřejmé, že se proti tomuto vyměření bránil odvoláním, které bylo

rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 9. 12. 2015 zamítnuto. Žalobce však dále využil možnosti dané § 65 a násl. s.ř.s. a proti tomuto rozhodnutí podal žalobu ke Krajskému soudu v Brně, o níž doposud nebylo rozhodnuto. Stejně tak se žalobce cestou odvolacího řízení a následně i žalobou a kasační stížností bránil proti rozhodnutí o nařízení přezkumu rozhodnutí. Tento procesní postup však příslušný krajský soud shledal zákonným a jeho názor potvrdil i Nejvyšší správní soud. Lze tedy konstatovat, že žalobce využil všechny prostředky, které mu zákon na obranu jeho práv nabízí. Od žalovaného nelze za dané situace očekávat již žádný procesní postup a to ani využití ust. § 121 odst. 1 daňového řádu, tedy nařízení přezkoumání rozhodnutí, neboť to je za takto nastaveného skutkového stavu již vyloučeno ust. § 121 odst. 2 daňového řádu, dle něhož v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí. Nicméně lze konstatovat, že rozhodnutí o vyměření penále bylo přezkoumáno odvolacím orgánem na základě žalobcem podaného odvolání a zákonnost tohoto rozhodnutí pak na základě žalobcem podané žaloby bude přezkoumána příslušným krajským soudem. Práva žalobce tedy nebyla dotčena.

32. V souladu se shora uvedeným lze tedy konstatovat, že v projednávané věci nelze žalovanému vytýkat nečinnost ve smyslu ust. § 79 s. ř. s.
33. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 81 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
34. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývá, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 11. prosince 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu