



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **CZT a.s., IČ 25272322**
sídlem Piletická 486, 503 41 Hradec Králové - Věkoše
zastoupená advokátem JUDr. Vladimírem Dvořáčkem
sídlem Sokolovská 32/22, 186 00 Praha 8

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 8. 2014, č. j. 21323/14/5000-14507-711535, č. j. 21322/14/5000-14507-711535 a č. j. 20953/14/5000-14503-703692,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/1002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“) domáhal přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označených rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství, a to:

rozhodnutí ze dne 13. 8. 2014 č. j. 21323/14/5000-14507-711535, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí o návrhu na obnovu řízení ve věci povolení posečkáni úhrady daně vydaného Finančním úřadem pro Pardubický kraj dne 31. 1. 2014, č.j. 77457/14/2800-14500-604444;

rozhodnutí ze dne 13. 8. 2014 č. j. 21322/14/5000-14507-711535, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí o návrhu na obnovu řízení ve věci povolení posečkáni úhrady daně vydaného Finančním úřadem pro Pardubický kraj dne 31. 1. 2014, č.j. 77532/14/2800-14500-604444;

rozhodnutí ze dne 13. 8. 2014 č. j. 20953/14/5000-14503-703692, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí o návrhu na obnovu řízení ve věci zřízení zástavního práva vydaného Finančním úřadem pro Pardubický kraj dne 31. 1. 2014, č. j. 77585/14/2800-14500-604444.

Žalobní body:

2. Žalobce nejprve vylíčil dosavadní průběh daňového řízení a navazujících soudních řízení, v nichž se řešila otázka zákonnosti vyměření spotřební daně, a následně uplatnil ve vztahu k žalovaným rozhodnutím společné žalobní body, které soud z důvodu přehlednosti shrnuje takto:
3. Žalobce žalovanému a stejně tak správci daně vytýká, že tito nesprávně posoudili nárok žalobce na obnovu řízení jako prekludovaný, jelikož již uplynula objektivní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty žalobci (dále jen „DPH“). Dle žalobce však objektivní lhůta pro povolení obnovy řízení o stanovení daně podle § 119 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) uplynout nemohla, jelikož lhůta ke stanovení DPH neběžela po dobu soudního přezkumu vedeného u Krajského soudu v Hradci Králové ve věci sp. zn. 30 Af 6/2011, o žalobě proti rozhodnutí o doměření spotřební daně žalobci (dále jen „SPD“), na základě které byla předmětná DPH doměřena, neboť se ve své podstatě rozhodovalo i o DPH, tedy jednalo se o předběžnou otázku podle § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu.
4. Zánikem původně nezákonně doměřené SPD, když bylo prokázáno a právně zhodnoceno, že tabákové výrobky Gullivers Standart, Gullivers Extra a Merlin jsou doutníky ve smyslu § 101 odst. 3 písm. b) zák. č. 353/2003 Sb., o spotřební dani (dále jen „zákon o SPD“) a nikoliv tabák ke kouření podle § 101 odst. 3 písm. c) téhož zákona, jak původně tvrdily celní orgány, došlo *ex lege* k zániku doměřené DPH z důvodu provázanosti těchto daní, neboť základ DPH zahrnoval spotřební daň. Žalobce přitom zdůraznil, že o příčinné souvislosti mezi SPD a DPH není mezi žalovaným a žalobcem sporu. Žalobce má za to, že měly být ze strany správce daně uplatněny příslušné dozorčí a kontrolní prostředky z moci úřední, k čemuž však nedošlo.
5. Žalobce dále trvá na tom, že i kdyby soud nedospěl k závěru o zániku doměřené DPH, nelze akceptovat právní názor žalovaného, totiž že fáze řízení o stanovení daně (nalézací) je nezávislá na fázi placení daně a že tedy lze důvody pro obnovu řízení uplatnit pouze

v rámci nalézacího řízení. Takovýto argument naprosté nezávislosti odporuje dle žalobce zákonné úpravě a úmyslu zákonodárce, aby byla daň nejen správně vyměřena, ale také správně zaplacená, jak potvrzuje Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012-34 (rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz). Proto lze dle žalobce uplatňovat důvody obnovy řízení i ve fázi placení daní. Žalobce předložil na podporu svých tvrzení odborné stanovisko daňového poradce JUDr. J. K. o provázanosti SPD a DPH z tabákových výrobků z důvodu zásadního významu správného zařazení výrobku podle zákona o SPD, ze kterého dále vyplývá ten závěr, že neuplynula lhůta pro doměření DPH, neboť lhůta neběžela po dobu soudních řízení o SPD.

6. Konečně žalobce zpochybnil oprávnění podepsané úřední osoby JUDr. D. J., zástupce ředitele žalovaného, k podpisu žalovaných rozhodnutí, z čehož dovozuje případnou nezákonnost či nicotnost napadených rozhodnutí a odkazuje v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2014, č.j. 9 As 34/2014-53. Žalobce v této souvislosti uvedl, že podle organizačního řádu Finanční správy ČR se v čl. 100 odst. 2 stanoví, že zástupce ředitele, tedy JUDr. D. J. zastupuje ředitele žalovaného v případě jeho nepřítomnosti v plném rozsahu práv a povinností ředitele a dále, že nemůže rozhodovat ve věcech, které si ředitel žalovaného vyhradí. Vzhledem k tomu, že žalobci není známo, o které vyhrazené věci se jedná, namítá případnou nezákonnost či nicotnost žalovaných rozhodnutí a požadoval, aby soud vyzval žalovaného k prokázání oprávnění jmenovaného k podpisu žalovaných rozhodnutí.
7. Na základě výše uvedených žalobních bodů navrhl žalobce, aby soud žalovaná rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce:

8. Žalovaný ve svém vyjádření shrnul dosavadní průběh řízení, argumentačně odkázal na odůvodnění žalovaných rozhodnutí, zejména trval na tom, že ve fázi placení daní nelze uplatňovat tytéž důvody pro obnovu řízení, které přísluší daňovému subjektu ve fázi nalézací. Vzhledem k tomu, že nebyla povolena obnova řízení ve fázi nalézacího řízení, nemohla být ani z moci úřední nařízena obnova řízení ve fázi placení daní. Pokud jde o podpis zástupce ředitele, pak k tomu žalovaný uvedl, že podle Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 1. 2014, č. j. 83/13/5000-10400-701174 podepisuje v souladu s čl. 9 zástupce ředitele rozhodnutí o odvolání, která se meritorně týkají rozhodnutí hlavy V. části třetí daňového řádu - placení daní, což je třeba uplatnit i u mimořádného opravného prostředku. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
9. Žalobce ve své replice setrval na právním názoru o možnosti uvádět důvody pro obnovu řízení i ve fázi placení daně, uplynula-li lhůta pro obnovu řízení o stanovení daně.

Rozhodné skutečnosti ve věci:

10. Žalobce jako obchodní společnost podnikala na trhu s tabákovými výrobky, konkrétně s výrobky Gullivers Standart, Gullivers Extra a Merlin, které uváděl do volného daňového oběhu, přičemž odváděl SPD příslušnému celnímu úřadu ve výši stanovené pro doutníky. Příslušný celní úřad však byl toho názoru, že se jedná o tabák ke kouření s odlišnou výší spotřební daně, jak již uvedeno shora v části týkající se žalobních bodů. Finanční úřad

v Pardubicích proto po provedení daňové kontroly na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 12. 2009 vydal dne 28. 4. 2011 devět dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobci doměřil DPH za zdaňovací období měsíců března až listopadu 2006 ve výši celkem 7 076 170 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce dne 1. 6. 2011 odvolání, které bylo rozhodnutím ze dne 16. 9. 2011 zamítnuto. Žalobce požádal dne 19. 9. 2011 o posečkání úhrady daně, čemuž bylo vyhověno a dne 10. 8. 2012 bylo žalobci posečkání na vlastní žádost prodlouženo. Dne 31. 10. 2011 bylo dle rozhodnutí správce daně zřízeno zástavní právo k nemovitému majetku žalobce.

11. Žalobce brojil proti doměření SPD též odvoláním a následně rovněž správní žalobou, která byla projednávána u Krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. 30 Af 6/2011. Ve zmíněné věci dal Krajský soud v Hradci Králové ve zrušujícím rozsudku č.j. 30 Af 6/2011 - 334 ze dne 29. 1. 2013 zapravdu žalobci a rozhodnutí Generálního ředitelství cel vydaná dne 22. 12. 2010 o odvolání ve věci doměření SPD zrušil a vrátil k dalšímu řízení. Na základě tohoto rozsudku vydalo Generální ředitelství cel svá rozhodnutí dne 10. 5. 2013 a dne 13. 5. 2013, kterými dodatečné platební výměry na SPD zrušilo a řízení zastavilo.
12. Dne 21. 5. 2013 byl Celním úřadem pro Pardubický kraj vyhotoven přípis, č.j. 21118/2013-590000-31, jímž byl žalobce vyrozuměn o tom, že na základě žádosti správce daně ze dne 17. 5. 2013, evidované pod č.j. 20645/2013-590000-31, celní úřad tomuto správci daně zaslal částku 6 581 106 Kč jako nedoplatek žalobce na DPH, a to na základě výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 14. 5. 2013. Přitom toto představuje doměřené DPH právě na tabákové výrobky v souvislosti s nezákonně doměřenou SPD.
13. Dne 9. 8. 2013 obdržel správce daně návrhy na obnovu řízení o zřízení zástavního práva a o posečkání s úhradou daně. Tyto návrhy byly rozhodnutími správce daně zamítnuty dne 31. 1. 2014, proti čemuž žalobce podal dne 17. 2. 2014 odvolání, která byla zamítnuta zde žalovanými rozhodnutími.

Posouzení věci krajským soudem:

14. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v rámci žalobcem uplatněných žalobních bodů podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.), přičemž rozhodl při veřejném projednání věci bez doplnění dokazování, neboť důkazní návrhy vznesené žalobcem (odborné stanovisko daňového poradce JUDr. J. K. a návrh na předložení organizačního řádu žalovaného) shledal nadbytečnými, ostatně ani právní zástupce žalobce při jednání soudu dne 24. 6. 2015 a stejně tak při jednání soudu dne 30. 5. 2018 žádné návrhy na doplnění dokazování neuvedl. Pro úplnost krajský soud uvádí, že řízení bylo přerušeno po dobu soudního řízení vedeného u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 31/2014.
15. Na tomto místě považuje soud za vhodné předeslat, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění

žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 a dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

16. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008–13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
17. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: *„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém*

rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

18. Ve zde projednávané věci je mezi stranami sporné a současně stěžejní, zda žalovaný správně posoudil otázku prekluze ve vztahu k žádostem na obnovu řízení a otázku možnosti uplatňovat důvody pro obnovu řízení též ve fázi placení daně, ačkoliv měly být uplatněny ve fázi zjišťování daně (nalézací fáze daňového řízení).
19. Předně nadepsaný krajský soud konstatuje závěry Krajského soudu v Brně ve věci žalobce vedené pod sp. zn. 29 Af 31/2014, ve které bylo přezkoumáváno rozhodnutí Generálního finančního ředitelství o odvolání žalobce proti zamítnutí návrhu na obnovu řízení ve věci doměření DPH za období březen až listopad 2006 v celkové částce 7 076 170 Kč. Ve zde zmiňovaném řízení žalobce napadal Generální finanční ředitelství za pochybení, které spatřoval ve skutečnosti, že nepřihlédlo k úzké propojenosti žalobci doměřené SPD a DPH, přičemž žalobce (stejně jako ve zde projednávané věci) namítal, že zrušením dodatečných platebních výměrů na SPD se *ex lege* ruší též platební výměry na DPH, nicméně i kdyby soudy nedaly žalobci za pravdu, nemohlo dojít ani k prekluzi práva na obnovu řízení, jelikož tříletá lhůta pro stanovení daně neplynula během soudního řízení vedeného u Krajského soudu v Hradci Králové (řízení vedeno pod sp. zn. 30 Af 6/2011), jelikož dle žalobce byla ve zmíněném řízení řešena předběžná otázka k přezkumu rozhodnutí týkající se DPH. Krajský soud v Brně však rozsudkem ze dne 24.1.2017, č. j. 29 Af 31/2014-80 žalobu jako nedůvodnou zamítnul. Krajský soud v Brně přidal argumentaci týkající se běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 písm. b): „[34] Zde je nutno v první řadě uvést, že podle § 36 odst. 3 písm. b) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2013, základ daně také zahrnuje spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41. Pro správce daně vyměřujícího DPH je otázka výše spotřební daně, která je součástí základu DPH nepochybně předběžnou otázkou. O této předběžné otázce jsou příslušné rozhodovat celní orgány. Vyměřuje-li tedy správce daně DPH, musí ve vztahu k této části základu daně postupovat podle ustanovení upravujícího předběžnou otázku, tedy podle § 28 zákona o správě daní a poplatků, resp. nyní dle § 99 daňového řádu. Z obou těchto ustanovení však plyne, že dokud o otázce spotřební daně není pravomocně rozhodnuto, může si správce daně o její výši učinit úsudek či dát podnět k zahájení řízení příslušným orgánem a vyčkat na výsledek. V daném případě správce daně nepochybně při doměřování DPH vycházel z pravomocného doměření spotřební daně celními orgány, vědom si právě uvedených souvislostí. Zde je nutno podotknout, že z rozhodnutí orgánů finanční správy o návrhu žalobce na obnovu řízení nijak neplyne, že by popíraly souvztažnost spotřební daně a DPH v daném případě. Následnou změnu

spotřební daně toliko nemohly ve vztahu k DPH zohlednit vzhledem k uplynutí lhůty pro její vyměření.

[35] Z uvedeného vyplývá následující. Pro stanovení DPH je nezbytná otázka výše spotřební daně, která má být součástí jejího základu. Co je však pro případnou aplikaci § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu podstatné, o této otázce není příslušný rozhodnout soud, ale pouze příslušný celní orgán. Rozhodnutí o vyměření spotřební daně podléhá přezkumu správních soudů. Správní soudy ovšem zkoumají pouze otázku zákonnosti napadených rozhodnutí, nejsou však příslušné ke stanovení daně. Závazným rozhodnutím o výši spotřební daně tak může být pouze rozhodnutí příslušného celního orgánu. Předmětné ustanovení daňového řádu se vztahuje na ty situace, o nichž soudy přísluší meritorně rozhodovat, tedy např. o určení vlastnictví, neplatnosti právních jednání, rozsahu společného jmění manželů apod. Zajisté si lze představit celou řadu podobných otázek. Takovou však není stanovení spotřební daně.“

20. Obdobně lze odkázat i na argumentaci obsaženou v uvedeném rozsudku k namítanému zrušení doměřené DPH *ex lege*, z důvodu zrušení rozhodnutí o doměření SPD: „[37] V tomto ohledu je nedůvodným též žalobcův názor o zániku DPH *ex lege* rozhodnutím krajského soudu ve věci doměření spotřební daně. Jak uvedeno již výše, tato žalobcová argumentace naráží na zásadu presumpce správnosti správních rozhodnutí. Dokud tato rozhodnutí nejsou zákonným způsobem zrušena, musí se na ně hledět jako na existující a plně závazná. Na rozhodnutí finančních orgánů o doměření DPH tak předmětný rozsudek krajského soudu ohledně doměření spotřební daně nemohl mít namítaný vliv.“
21. Tento názor Krajského soudu v Brně potvrdil v řízení o kasační stížnosti proti tomuto uvedenému rozsudku Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 25. 10. 2017, čj. 2 Afs 76/2017 – 45 uvedl: „[20]... Posouzení konkrétní otázky správním soudem může mít vliv na stanovení výše daně, avšak pouze v tom důsledku, že soud orgány finanční správy zaváže právním názorem a tyto orgány názor promítnou do následného rozhodnutí. Správní soudy proto nerozhodují o stanovení daně, tudíž nelze přisvědčit námitce stěžovatelky, že soudní přezkum spotřební daně může stavět prekluzivní lhůtu pro stanovení DPH dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, protože se nejedná o otázku, o níž je příslušný rozhodnout soud. Ke stavění lhůty nedošlo ani na základě § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, neboť ustanovení míří na řízení, které je „v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem“. Jak správně uvedl krajský soud, jedná se o soudní řízení, které se zabývá postupem správních orgánů při stanovení konkrétní daně, v posuzovaném případě DPH. Jelikož se stěžovatelka proti dodatečným platebním výměřům na DPH bránila pouze odvoláním, a nikoliv správní žalobou, nelze § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu na běh prekluzivní lhůty aplikovat.“ Z uvedených soudních rozhodnutí ve věci žalobce tak jasně vyplývá a nadepsaný krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje, že doměřená DPH nemůže automaticky *ex lege* zaniknout na základě rozhodnutí soudu o nezákonnosti SPD a že probíhající soudní jednání v otázce doměřené SPD nemá vliv coby předběžná otázka na běh prekluzivní lhůty ve vztahu k doměření DPH. Lze tedy shrnout, že skutečnost, že bylo vedeno soudní řízení o přezkumu rozhodnutí, kterým byla stanovena SPD žalobci, nemá žádný vliv na existenci doměřené DPH a též nemá žádný faktický vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení DPH, a je tedy nutné tuto okolnost vyloučit z rozhodných skutečností pro stanovení data, kdy k prekluzi došlo.

22. Ve zde projednávané věci však není napadáno rozhodnutí, které mělo způsobit nevyhovění návrhu na obnovu nalézacího řízení, ve kterém bylo DPH doměřeno, nýbrž žaloba byla podána až proti rozhodnutím o žádostech o posečkání s úhradou daně a proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva na nemovitostech žalobce, tudíž proti rozhodnutím vydaným v rámci fáze placení daně. Na rozhodnutí vydaná v rámci fáze placení daně, nelze pohlížet stejným způsobem, jako na rozhodnutí vydané v rámci nalézací fáze právě proto, že byla tato rozhodnutí vydána v jiných fázích daňového řízení. Mezi stranami není sporné, že daňové řízení lze rozdělit do fáze stanovení daně (nalézací) a fáze placení daně, žalobce však žalovanému vytýká, že tyto fáze nejsou plně nezávislé, jak žalovaný tvrdí. Soud v první řadě konstatuje, že obě fáze nejsou na sobě plně nezávislé, jistá propojenost mezi těmito fázemi přirozeně existuje, nicméně nelze na tyto fáze pohlížet v rámci společné závislosti tak, jak pohlíží žalobce. Ve fázi nalézací je úkolem správce daně zjistit všechny rozhodné skutečnosti a na základě jejich vyhodnocení daň vyměřit. Tato fáze tak končí (v tomto konkrétním případě) rozhodnutím správce daně o doměření DPH, a právě v tomto řízení byly vyhodnoceny všechny skutečnosti, důkazy a tvrzení, na základě kterých byla daň daňovému subjektu doměřena. Naopak ve fázi placení daně jsou vydávána rozhodnutí, která pouze upravují ty skutečnosti, které jsou rozhodné pro náležitou úhradu již stanovené daně.
23. Krajský soud se tak musí ztotožnit s argumentací žalovaného a rovněž správce daně, jelikož nelze uplatňovat důvody pro obnovu řízení vztahující se ke stanovení daně ve fázi placení daně, jak učinil žalobce. Ze správního spisu je patrné, že žalobce se ve svých návrzích na obnovu řízení o posečkání s úhradou daně a na obnovu řízení o zřízení zástavního práva odvolával na to, že Krajským soudem v Hradci Králové byla pravomocně zrušena rozhodnutí o doměření SPD, na čemž bylo závislé i doměření DPH, tudíž z totožného důvodu, který uplatnil v návrhu na obnovu nalézacího řízení, ve kterém bylo DPH doměřeno. Žalobce tak ve svých návrzích označil jako důvod pro obnovu řízení o posečkání s úhradou daně a pro obnovu řízení o zřízení zástavního práva splnění podmínky obnovy řízení dle ustanovení § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tedy že *„rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.“* Jako předběžnou otázku vnímal žalobce rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové uvedené shora, na základě kterého byly zrušeny dodatečné výměry na SPD. Soud uznává, že již z povahy věci by měl takto uplatněný důvod obnovy řízení po skutkové stránce relevanci v řízení o návrhu na obnovu řízení, ve kterém byla DPH doměřena, tudíž v řízení nalézacím. Je i patrné, že žalobce si je vědom, že skutečnost, že byly zrušeny rozhodnutí doměřující žalobci SPD, mohou být právě tím rozhodujícím důvodem pro obnovu nalézacího řízení, ve kterém byla žalobci doměřena DPH, jelikož sám žalobce takový návrh na obnovu podal, nicméně z důvodu prekluze nebylo tomuto návrhu vyhověno (viz soudní rozhodnutí - rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2017, č. j. 29 Af 31/2014-80, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2017 č. j. 2 Afs 76/2017-45, usnesení Ústavního soudu o odmítnutí ústavní stížnosti pro zjevnou neopodstatněnost ze dne 27. 3. 2018, č. j. III. ÚS 4060/17-1).
24. Pro povolení obnovy řízení v rámci fáze placení daně je však třeba uplatňovat důvody relevantní pro ta konkrétní řízení vedená ve fázi placení daně. Soud souhlasí s argumentem

žalobce, že dle ustanovení § 119 odst. 4 daňového řádu se lze domáhat obnovy řízení i ve fázi placení daně, důležité však je, že musí jít o návrh na obnovu vztahující se na řízení, které bylo vedeno při placení daně, a tudíž musí daňový subjekt uvést konkrétní opodstatněný důvod obnovy k tomu konkrétnímu řízení. Žalobce ale této své zákonné povinnosti, uvést relevantní důvod obnovy pro to konkrétní řízení, nedostál, když uvádí pouze stejný důvod jako pro obnovu řízení v nalézací fázi. Je tedy zcela nesprávný názor žalobce, že z důvodu provázanosti fáze nalézací a fáze placení daně lze uplatnit stejný důvod pro obnovu řízení nalézacího, ve které bylo DPH doměřeno, i pro obnovu řízení o posečkání daně či zřízení zástavního práva, a to zvláště za situace, kdy samotnému návrhu na obnovu nalézacího řízení, ve které bylo doměřeno DPH, nebylo vyhověno. Lze tedy shrnout, že za situace, kdy návrhu na obnovu nalézacího řízení, ve které byla doměřena DPH, nebylo vyhověno a kdy žalobcem uplatněný důvod pro obnovu řízení o návrzích na posečkání s úhradou daně a o zřízení zástavního práva nemohou být relevantní, jak je argumentováno výše, nelze než konstatovat, že argumentace žalobce v této věci neobstojí, tedy je namístě vyhodnotit tak postup daňových orgánů za zcela zákonný a správný. Tedy argumentace žalobce ohledně možnosti uplatnění důvodů pro obnovu řízení spadajících svojí povahou do fáze nalézací až ve fázi placení daně je, s odkazem na argumentaci uvedenou shora, lichá.

25. Sporovaná otázka prekluze lhůty pro stanovení daně a zániku doměřené DPH *ex lege* již byla pravomocně vyřízena Krajským soudem v Brně, Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, tedy zdejší soud neshledává důvod se od těchto názorů odchýlovat a dopodrobna se touto otázkou zabývat, zvláště když otázka prekluze lhůty pro stanovení daně není ani tak relevantní pro obnovu řízení vedených při placení daně, jako spíše pro návrh na obnovu řízení nalézacího, přičemž Ústavní soud v usnesení o odmítnutí ústavní stížnosti pro zjevnou neopodstatněnost ze dne 27. 3. 2018, č.j. III. ÚS 4060/17-1 uvedl: „12. Ústavní soud jasně vyjádřil tezi, že prekluze daně je v právním statě naprosto nutný a spravedlivý nástroj v procesu vyměření a výběru daní. Ústavní soud si je vědom možného subjektivního pocitu nespravedlnosti, který může stěžovatel pociťovat, nicméně Ústavní soud musí konstatovat, že institut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často subjektivně nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zastřít základní - ústavní - hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu (na obou stranách daňového vztahu). Z požadavku právní jistoty vyplývá, že po uplynutí zákonem stanovené, a tedy zásadně předvídatelné doby, má přednost zachování statu quo, byť případně nezákonného, před absolutní materiální spravedlností.“
26. Pokud šlo o námitku podpisu úřední osoby, u níž vznesl žalobce pouhé pochybnosti o jejím oprávnění, které by snad dle jeho mínění mohly založit nezákonnost či nicotnost žalovaných rozhodnutí, i tuto shledává soud zcela nedůvodnou. Dle ustanovení § 12 daňového řádu je činnost daňových orgánů prováděna prostřednictvím úředních osob, tedy zaměstnanci, kteří se bezprostředně podílejí na výkonu pravomoci daňových orgánů. To že byla žalovaná rozhodnutí opatřena elektronickým podpisem osoby, u které bylo označené jméno a pracovní zařazení v rámci vnitřní organizace daňových orgánů, žalobce nespороval. Výtka žalobce, že mu nebyl znám vnitřní předpis správce daně, zejména věci vyhrazené pro rozhodnutí ředitelem žalovaného, tedy že nemohl ověřit, zda zástupce ředitele žalovaného JUDr. D. J. je osobou oprávněnou k podpisu těchto rozhodnutí, nemá

oporu v zákoně. Není totiž povinností daňových orgánů seznamovat daňový subjekt s vnitřními předpisy daňového orgánu, daňový orgán však má povinnost dle § 12 odst. 4 daňového řádu na žádost sdělit daňovému subjektu, kdo je úřední osobou v dané věci. Uplatnění takové žádosti ve vztahu k žalovanému však žalobce netvrdil. Žalobce obdobnou námitku u zdejšího soudu uplatňoval (např. v řízení ve věci žalobce sp. zn. 52 Af 17/2015), přičemž zdejší soud dospěl ke stejným závěrům, jako ve zde projednávané věci, a tyto závěry již v minulosti potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, čj. 7 Afs 156/2016 - 59, když konstatoval: „Kasační soud k tomu dodává, že žalobou napadené rozhodnutí je v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, neboť obsahuje jméno, příjmení a pracovní zařazení JUDr. V. a je podepsáno jejím kvalifikovaným elektronickým podpisem. Stěžovatelka neuvedla konkrétní skutková tvrzení, která by byla způsobilá zpochybnit oprávnění JUDr. V. k podpisu žalobou napadeného rozhodnutí, ani nenamítla, že by JUDr. V. vůbec nebyla úřední osobou, ani nevznesla námitku její podjatosti. Žalovaný není povinen stěžovatelce prokazovat své vnitřní uspořádání. V souladu s § 12 odst. 4 daňového řádu je pouze povinen sdělit osobě zúčastněné na správě daní k její žádosti, kdo je v dané věci oprávněnou úřední osobou.“ Ze správního spisu v nyní posuzované věci je patrné a žalobce to ani nespornuje, že všechna rozhodnutí jsou v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, žalobce neuvádí jedinou faktickou konkrétní, nikoliv potenciální, skutečnost, pro kterou by úřední osoba neměla být osobou oprávněnou. Pokud jde o odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2014, čj. 9 As 34/2014-53, pak je třeba uvést, že se jednalo o skutkově odlišnou věc, neboť se týkala nedostatku uvedení jména oprávněné úřední osoby na elektronickém stejnopisu rozhodnutí, kterou označil Nejvyšší správní soud sice za vadu stejnopisu, avšak s tím, že, pokud lze oprávněnou úřední osobu určit dle originálu rozhodnutí, nelze ji vnímat jako vadu způsobující nicotnost a zpravidla ani nezákonnost rozhodnutí, pro kterou by bylo nezbytné ho zrušit. Krajský soud proto vyhodnotil rovněž tuto žalobní námitku jako nedůvodnou.

27. Po přezkoumání žalobou napadených rozhodnutí v rámci žalobcem uplatněných žalobních bodů dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.r.s. zamítl.

Náklady řízení:

28. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.r.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení při jednání soudu vzdal.

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 nejblíže 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.

Pardubice 30. května 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu