



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
zastoupený advokátem JUDr. Vladimírem Dvořáčkem
sídlem Sokolovská 32/22, 186 00 Praha 8

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel, IČ 71214011**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16.6.2017, č.j. 30216-2/2017-900000-304.3, č.j. 30216-3/2017-900000-304.3 a č.j. 30216-4/2017-900000-304.3,

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. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“) domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku tří

Shodu s prvopisem potvrzuje

označených rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2017, kterými žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti celkem devíti rozhodnutím Celního úřadu pro Pardubický kraj: rozhodnutí ze dne 24. 2. 2016, č.j. 12427/2016-590000-31, č.j. 12429/2016-590000-31, č.j. 12432/2016590000-31; rozhodnutí ze dne 7. 3. 2016, č.j. 14667/2016-590000-31, č.j. 14676/2016-590000-31, č.j. 14684/2016-590000-31; rozhodnutí ze dne 20. 4. 2016, č.j. 24007/2016-590000-31, č.j. 24008/2016-590000-31, č.j. 24011/2016-590000-31; jimiž byla žalobci uložena povinnost uhradit penále z nedoplatku na spotřební daň (dále jen „SPD“) z tabákového výrobku Gullivers Extra za zdaňovací období únor, březen a duben 2006, které bylo předepsáno za období od 10. 4. 2006 (zdaň. období únor 2006), od 10. 5. 2006 (zdaň. období březen 2006) a od 9. 6. 2006 (zdaň. období duben 2006) do 19. 4. 2016. Žalovaný výši penále částečně snížil, přičemž změna výroku se týkala pouze rozhodnutí ze dne 24. 2. 2016, č.j. 12427/2016-590000-31 (výše předpisu penále snížena z 330 691 Kč na 293 369 Kč - změněno rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 6. 2017, č.j. 30216-2/2017-900000-304.3), č.j. 12429/2016-590000-31 (výše předpisu penále snížena z 1 873 135 Kč na 1 758 333 Kč - změněno rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 6. 2017, č.j. 30216-3/2017-900000-304.3), č.j. 12432/2016590000-31 (výše předpisu penále snížena z 2 478 752 Kč na 2 332 016 Kč - změněno rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 6. 2017, č.j. 30216-4/2017-900000-304.3); odvolání podaná proti ostatním rozhodnutím žalovaný zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

Žalobní body:

2. Žalobce uplatnil rozsáhlou žalobu (25 stran), přičemž při jednání soudu dne 23. 5. 2018 vymezil základní žalobní body následovně:
3. Žalobce správci daně vytýká, že nesprávně určil výši penále, neboť postupoval dle § 63 zák. č. 337/1992, o správě daní a poplatků, (dále také jen jako „ZSDP“) účinného ke dni 31. 12. 2006, což je pro žalobce nejméně výhodné, správce daně tak měl postupovat podle pozdější právní úpravy.
4. Žalobce dále tvrdí, že správce daně nesprávně vyměřil penále, resp. úrok z prodlení, i za období, kdy probíhala soudní řízení právě o doměřené SPD, z které bylo ono penále vyměřeno, jelikož nelze klást délku soudního řízení žalobci k tíži.
5. Dle žalobce uplynula lhůta pro placení daně, přičemž tato prekluzivní lhůta uplynula nejpozději dne 31. 12. 2012. Žalobce je toho názoru, že k rozhodnutím, která měla přerušovat, resp. stavět, tuto prekluzivní lhůtu, nelze přihlížet, jelikož byla později pro nezákonnost zrušena. Obdobně žalobce napadá též vyměřené penále z důvodu, že SPD ze které je vyměřeno, neměla být vůbec stanovena, jelikož uplynula lhůta pro její stanovení.
6. Konečně žalobce namítl, že žalovaná rozhodnutí jsou podepsána neoprávněnými úředními osobami a dále, že mělo být o žalobcových odvoláních rozhodnuto jedním rozhodnutím, nikoliv třemi.
7. Žalobce navrhl zrušení žalovaných rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného:

8. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění žalovaných rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. S ohledem na výsledek soudního řízení nepovažuje soud za důvodné zabývat se podrobně vyjádřením žalovaného, zejména odkazuje-li v podstatě na odůvodnění žalovaných rozhodnutí, nýbrž má za to, že je namístě věnovat se tvrzením toho účastníka řízení, který nebyl před soudem úspěšný.

Skutečnosti rozhodné ve věci:

9. Ze správního spisu je zřejmé a mezi účastníky nesporné, že správce daně devíti platebními výměry, jak jsou uvedeny výše, vyměřil žalobci penále dle § 63 odst. 2 a 3 ZSDP ve znění účinném ke dni 31. 12. 2006, za období od 11. 4. 2006 do 19. 4. 2016, kdy posléze uvedeného data byla dlužná daň uhrazena. Jedná se o penále k doměřené SPD z tabáku, která byla žalobci doměřena za období od února do dubna 2006, přičemž samotné doměření spotřební daně bylo předmětem soudního přezkumu u Krajského soudu v Hradci Králové, sp. zn. 30 Af 6/2011. Žalobce podal proti všem devíti platebním výměrům odvolání, které Generální ředitelství cel obdržel dne 25. 5. 2016 a dne 16. 6. 2016 o odvoláních rozhodl třemi zde žalovanými rozhodnutími tak, že platební výměry zčásti změnil a ve zbytku potvrdil (viz výše). Tato rozhodnutí napadl žalobce u zdejšího krajského soudu jedinou obsáhlou žalobou ze dne 10. 7. 2017, ve které brojí proti rozhodnutím žalovaného žalobními námitkami, které zástupce žalobce pro přehlednost shrnul do protokolu o jednání ze dne 23. 5. 2018, jak již poznamenáno shora.

Posouzení věci krajským soudem:

10. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, 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 implicitně - 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 efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).
11. 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, rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz/), 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, atd.) - 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. náleze 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 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.

12. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl Nejvyšší správní soud 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:
13. „...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 náleze 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.“
14. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
15. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47).

16. Nyní k samotnému přezkumu. Krajský soud přezkoumal žalovaná rozhodnutí v rámci žalobcem uplatněných žalobních bodů podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.) a dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
17. Soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně právní úpravy, která měla být na danou věc aplikována. Mezi stranami není sporu, že v původní den splatnosti SPD se na vyměřené penále vztahovala právní úprava § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006. V souvislosti s přijetím zákona č. 230/2006 Sb., změna zákona o státní statistické službě a dalších zákonů, ve znění k 1. 1. 2007, se *„Úprava obsažená v § 63 tohoto zákona se použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.“* (Čl. VI. bod 3 cit. zákona). Žalobce nicméně namítá, že tato část pátá byla později zrušena zákonem. č. 281/2009 Sb., změna některých zákonů v souvislosti s přijetím daňového řádu, účinným od 1. 1. 2011, tudíž se na zde projednávané penále nevztahuje § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 6. 2006, nýbrž na základě § 264 odst. 14 daňového řádu se aplikuje § 63 ZSDP ve znění účinném od 1. 1. 2007. S takovýmto názorem se zdejší soud nemůže ztotožnit, a to především z toho důvodu, že dle § 264 odst. 1 daňového řádu se *„Řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejblíží.“* Daňové orgány tak byly povinny aplikovat přechodná ustanovení čl. VI odst. 3 zákona č. 230/2006 Sb., které jasně určovala, že rozhodná právní úprava obsažená v § 63 ZSDP účinná do 31. 12. 2006 se použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal před účinností tohoto zákona. Žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí navíc správně poukazuje na rozhodnutí zdejšího soudu, sp. zn. 52 Af 15/2014, ve kterém již byla tato námitka vůči žalobci vyřešena, a zdejší soud neshledal důvod vydávat se v dalším rozhodování rozdílnou cestou.
18. Žalobce nicméně dále staví své tvrzení o použití jiné právní úpravy a o možném dvojím výkladu zákona na jím citované odborné publikaci, konkrétně na Komentáři k daňovému řádu od autorů BAXA, J. a kol., nakladatelství Wolters Kluwer. Soud k tomu pouze uvádí, že sama žalobcem citovaná publikace vyvrací jeho argumentaci, když přímo navazující odstavec uvádí: *„Jinak je však třeba nahlížet na možnost aplikace § 63, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve vztahu k uplatnění penále. I v tomto případě byla aplikace předmětného ustanovení založena přechodným ustanovením zákona č. 230/2006 Sb. (část pátá, čl. VI., bod 1), a tato úprava byla zrušena doprovodným zákonem k daňovému řádu. Daňový řád však v přechodném ustanovení pod bodem 13 přebírá dosavadní právní úpravu pro uplatnění penále pro všechny případy, kdy lhůta k podání řádného daňového tvrzení uplynula před jeho účinností. Jestliže předchozí právní úprava pro uplatnění penále obsahovala zvláštní pravidla pro skupinu případů, kdy lhůta pro podání daňového přiznání uplynula do 31. 12. 2006 (podle § 63, ve znění účinném do 31. 12. 2006), a dále pravidla pro případy, kdy lhůta pro podání daňového přiznání uplynula po tomto datu (podle § 37b), pak na základě přechodného ustanovení § 264 bodu 13 přetrvává tato rozdílná právní úprava pro obě skupiny případů.“* Vzhledem k uvedené argumentaci má krajský soud zabývaní se další polemikou o použití jiných právních norem, jejich ustanovení a jejich následné aplikace na zde projednávaný případ, za zcela zbytečné a uzavírá, že na zde projednávanou věc dopadá aplikace ustanovení § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006.

19. Na tento závěr navazuje žalobcem uplatněný okruh žalobních námitek prezentujících názor, že na penále dle § 63 ZSDP účinného do 31. 12. 2006 je nutné pohlížet jako na sankci, trest, na který se uplatní záruka dle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Toto své tvrzení dokládá četnou judikaturou jak soudu kasačního, tak Ústavního soudu. I přes všechny žalobcem tvrzené argumenty musí soud konstatovat, že argumentace žalobce je v tomto bodě lichá. Soud se již výše zabýval tím, že na zde projednávanou věc daňové orgány správně aplikovaly ust. § 63 ZSDP účinného do 31. 12. 2006, přičemž toto ustanovení mělo jinou právní povahu, než ustanovení § 63 a § 37b ZSDP účinná od 1. 1. 2007. Soud souhlasí s žalobcem, že § 37b ZSDP účinné od 1. 1. 2007 je svou povahou sankce. To dokládá též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, konkrétně bod 54, v němž je uvedeno následující: *„Rozšířený senát na základě všech výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 je oproti úpravě penále (zvýrazněno krajským soudem) v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 nutno nahlížet jako na sankci. Nutné je si však povšimnout zvýrazněného důležitého slovního spojení, což naprosto jasným způsobem konstatuje, že úprava § 63 ZSDP účinného do 31. 12. 2006 sankcí není. Toto tvrzení též dokládá znění právní věty podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.04.2011, čj. 1 Afs 1/2011 – 82: „Penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).“* Ve světle zmíněné judikatury a vzhledem k argumentaci ohledně nutné aplikace § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 (viz výše), musí zdejší soud konstatovat, že na zde projednávanou věc nelze uplatnit záruku dle čl. 40 odst. 6 Listiny, a tudíž není namístě se zde zabývat možným použitím právní úpravy pro žalobce jakkoliv příznivější, stejně jako není namístě se ze stejného důvodu zabývat žádostí žalobce o uplatnění moderačního práva § 78 odst. 2 s.ř.s., jelikož, jak již bylo řečeno, správcem daně doměřené penále dle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 není trestem za správní delikt a nelze tak jeho výši moderovat dle § 78 odst. 2 s.ř.s.
20. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že na jeho případ se použije ust. § 63 odst. 2 ZSDP, nikoliv odst. 3 téhož zákonného ustanovení, jelikož nebyla naplněna podmínka pro užití § 63 odst. 3 ZSDP, účinného do 31. 12. 2006, konkrétně nebyla naplněna podmínka: *„bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně“*. Žalobce namítl, že z jeho strany nedošlo ke zkrácení daně, pouze šlo o odlišný právní názor mezi ním a správcem daně. Žalobce připomíná, že zkrácení daně je trestným činem dle trestně-právních předpisů, přičemž celní ředitelství jako OČTŘ trestní věc proti žalobci odložilo, neboť se nepodařilo zjistit skutečnosti opravňující zahájit trestní řízení. Z tohoto důvodu zastává žalobce názor, že vůči němu nelze použít ust. § 63 odst. 3, jelikož nešlo o zkrácení daně, a je třeba použít mírnější odst. 2 tohoto ustanovení. S tímto názorem krajský soud nemůže souhlasit, jelikož se v dané věci musí rozlišovat mezi trestným činem zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby dle § 240 zák. č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a pojmem zkrácení daně dle daňového řádu. V obou případech se sice jedná o situaci, kdy daň nebyla odvedena ve správné výši a došlo tak k jejímu „zkrácení“, nicméně trestní zákoník spojuje při naplnění pojmových znaků trestného činu s takovým zkrácením daně trestně právní důsledky. Skutečnost, že celní ředitelství odložilo trestní věc

proti žalobci, pouze dokládá to, že nebyly naplněny pojmové znaky pro trestný čin. ZSDP pracuje ovšem s pojmem zkrácení daně, který je nutno odlišovat od pojmu trestně-právního, jelikož ZSDP nespojuje se zkrácením daně žádné trestně-právní důsledky, proto není ani zkoumáno naplnění pojmových znaků, mezi které patří v rámci znaků skutkovém podstaty též zavinění, tedy i úmysl daňového v subjektu v souvislosti se zkrácením daně. Lze tedy uzavřít, že s ohledem na ustálenou a dlouholetou praxi daňových orgánů a správních soudů, se zkrácením daně v rámci daňových zákonů rozumí situace, kdy daň není daňovým subjektem odvedena ve správné výši, a za situace, že toto zkrácení zjistí správce daně ze své činnosti, uplatní se na daňový subjekt v rámci výpočtu penále § 63 odst. 3 ZSDP.

21. V souvislosti s aplikací § 63 odst. 3 ZSDP žádal žalobce, aby zdejší soud postupoval dle § 48 odst. 1 písm. a) s.ř.s, tedy aby ve věci byl předložen návrh Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Soud na tomto místě podotýká, že neexistuje právní nárok žalobce na postup dle § 48 odst. 1 písm. a) s.ř.s, neboť je čistě na uvážení soudu, zda považuje zákon či jeho ustanovení za potencionálně rozporné s ústavním pořádkem a předloží věc k posouzení Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Zdejší soud nicméně ustanovení § 63 odst. 3 ZSDP nepovažuje za rozporné s ústavním pořádkem, dle názoru soudu dotčené ustanovení sleduje legitimní cíl, čemuž odpovídá výše sazby, která není dle soudu zjevně nepřiměřeně vysoká. Krajský soud se tak k tomuto návrhu nebude zdlouhavě vyjadřovat a pouze uzavírá, že zmíněné ustanovení § 63 odst. 3 ZSDP nehodnotí jako rozporné s ústavním pořádkem a má za to, že jej lze bez dalšího aplikovat na projednávanou věc.
22. Mylný je též názor žalobce, že již uplynula lhůta pro placení daně samotné a nelze tak vydat zákonné platební výměry na penále ze SPD. Lhůta pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku začala správcem daně běžet dle § 70 odst. 1 ZSDP dne 1. 1. 2007, což není mezi stranami sporné. Lhůta pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku je zákonem stanovena dle § 160 odst. 1. ve spojení s § 264 odst. 5 daňového řádu na dobu 6 let. V obecné rovině tak měla uplynout prekluzivní lhůta pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku nejpozději dne 31. 12. 2012. Nicméně dne 6. 5. 2011 vydal správce daně rozhodnutí č.j. 1079-17/2011-066300-021, čímž zřídil zástavní právo k zajištění nedoplatku SPD s příslušenstvím. Ustanovení § 160 odst. 3 daňového řádu pak uvádí, že *„Úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně je a) zahájení exekučního řízení podle tohoto nebo jiného zákona, b) zřízení zástavního práva, nebo c) oznámení rozhodnutí o posečkání nebo rozhodnutí, kterým se mění stanovená doba posečkání.“* Z dikce zákona a ze skutečností rozhodných ve věci je tak zcela patrné, že vydáním výše zmíněného rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění daňového nedoplatku byla lhůta pro vybrání a vymáhání daně přerušena a začala tak běžet nová šestiletá prekluzivní lhůta. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo vydáno dne 6. 5. 2011, nová prekluzivní lhůta tak končí dne 6. 5. 2017. Dodatečné platební výměry byly správcem daně vydány v rozmezí únor až duben 2016, tudíž ve lhůtě pro placení daně. Žalobce zde však sporuje, že vydané rozhodnutí o zřízení zástavního práva nemá v této konkrétní věci vliv na běh prekluzivní lhůty, jelikož bylo správcem daně později zrušeno.
23. Správce daně zrušil své rozhodnutí z důvodu odpadnutí důvodu k zřízení zástavního práva (následek zrušení dodatečných platebních výměrů Krajským soudem v Hradci Králové, sp. zn. 30 Af 6/2011), dle § 170 odst. 5 daňového řádu. Žádné zákonné ustanovení však nespojuje zrušení zástavního práva dle § 170 odst. 5 daňového řádu s účinkem navrácení běhu prekluzivní lhůty, jakoby k přerušení běhu lhůty nikdy nedošlo. Zřízení zástavní

právo může skončit různými způsoby a nemusí pokaždé dojít až na uspokojení ze zřízení zástavy. Je samozřejmé, že správce daně nemůže zneužívat ustanovení § 160 daňového řádu a vydávat tak rozhodnutí o zřízení zástavního práva a následně jej zrušit pouze za tím účelem, aby došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty, nicméně ve zde projednávané věci správce daně vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva zcela v souladu se skutečnostmi aktuálními k datu vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva, ono rozhodnutí pro nezákonnost zrušeno nebylo, dokonce bylo poté zástavní právo zřízeno znovu, tudíž nelze na něj pohlížet jako na libovůli správce daně, ale pouze jako na důsledky dlouho trvajících sporů mezi daňovými orgány a žalobcem. Za této situace tak musí soud konstatovat, že vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění doměřené daně mělo účinky dle § 160 odst. 2, odst. 3 daňového řádu a námitka žalobce, že nelze vydat platební výměry na penále z SPD z důvodu uplynutí lhůty pro placení daně, je nedůvodná.

24. Soud shledal nedůvodnou též námitku spočívající v tvrzeném uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Mezi stranami není sporné, že lhůta pro stanovení daně začala plynout od konce roku 2006, tj. od 31. 12. 2006, přičemž tato lhůta byla 3 roky dle § 47 odst. 2 ZSDP, právní úpravy platné v roce 2006. V takovém případě by lhůta pro stanovení daně skončila ke dni 31. 12. 2009. Dne 19. 1. 2009 bylo zahájeno soudní řízení ve věci přezkumu rozhodnutí o odvoláních proti doměřené SPD, které bylo pravomocně ukončeno rozhodnutími dne 23. 2. 2010, kterými byla rozhodnutí žalovaného zrušena a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Po dobu tohoto soudního řízení byla lhůta pro stanovení daně stavěna dle § 41 s.ř.s. Běh lhůty tedy pokračoval ode dne 24. 2. 2010. Stále během této lhůty vydalo dne 22. 12. 2010 někdejší Celní ředitelství Hradec Králové nová rozhodnutí o odvolání, opět zamítavá, čímž taktéž dodržel lhůtou pro stanovení daně tak, jak ji určil sám žalobce v žalobě. Dne 25. 2. 2011 bylo zahájeno další soudní řízení o těchto zamítavých rozhodnutích, přičemž krajský soud opět dne 19. 2. 2013 zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Odvolací orgán podal proti tomuto rozhodnutí kasační stížnost, avšak zároveň sám vydal rozhodnutí, ve kterých zrušil platební výměry na SPD. Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím 8 Afs 17/2013-179 zrušil rozhodnutí krajského soudu, který v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu opětovně rozhodl, že ve vztahu k SPD z výrobku Gullivers Extra se žaloba zamítá. Na tomto závěru nezměnilo nic ani následné usnesení Nejvyššího správního soudu, který kasační stížnost žalobce podanou do zamítavých výroků odmítl. Tyto následné skutečnosti tak způsobily obživení těch rozhodnutí, která byla zrušena na základě zrušeného rozsudku krajského soudu. Žalobce namítá, že žalovaný nemohl na tuto věc aplikovat § 124a daňového řádu, jelikož v době vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o zrušení rozhodnutí krajského soudu, nebylo dotčené ustanovení ještě účinné. Toto ustanovení však pouze formálně zakotvilo pravidlo, které bylo soudy a orgány aplikováno již dříve před novelizací daňového řádu. Lze citovat např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č.j. 9 Afs 71/2012 - 34: *„Pokud následně na základě podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno, dostane se věc do stadia nového posuzování žaloby krajským soudem, který je vázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a může rozhodnout o zákonnosti správního rozhodnutí opačně, načež původní (zrušené) správní rozhodnutí "obživne", aniž by důsledkem nového rozhodnutí krajského soudu bylo současné zrušení v mezidobí případně vydaného dalšího správního rozhodnutí. Vedle sebe tu tak mohou být dvě odlišná či dokonce opačná správní rozhodnutí o téže věci.“* Soud je tedy povinen konstatovat, že, v souladu s citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí zrušená

na základě zrušeného rozsudku krajského soudu obživa, přičemž poslední pravomocná rozhodnutí jsou právě rozhodnutí Celního úřadu Hradec Králové ze dne 22. 12. 2010, která nabyla právní moci stále ve lhůtě pro stanovení daně, což není až na drobné neshody v počítání mezi stranami sporné (právní moc rozhodnutí žalovaného mezi 2. – 7. lednem 2011; uplynutí lhůty pro stanovení daně 3. nebo 4. února 2011). Soud musí tedy vzhledem ke skutečnosti, že žalovaný vydal konečná rozhodnutí o doměření SPD žalobci jednoznačně v zákonné lhůtě pro stanovení daně, konstatovat, že žalobní námitka co do nezákonného doměření SPD, a tudíž i nezákonného vyměření penále, je nedůvodná.

25. Nedůvodnou shledává soud též námitku žalobce, že správce daně a později žalovaný vyměřili žalobci penále i za dobu probíhajících soudních řízení, což by rozhodně nemělo jako skutečnost jít k tíži žalobce. Dle ustanovení § 63 odst. 1 ZSDP, účinného do 31. 12. 2006, je daňový subjekt v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. V odst. 2 věty první zmiňovaného ustanovení se penále vyměří daňovému subjektu za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňové orgány tak postupovaly ryze dle ustanovení zákona, když vyměřily žalobci penále za všechna období, kdy nebyla splatná daň správcem daně uhrazena. Ani žalobce v žalobě své tvrzení nezákonnosti neopírá o konkrétní právní argumentaci, kterou by se mohl zdejší soud zabývat, cítí pouze jistou nespravedlnost, nicméně jak výstižně uvedl žalovaný ve svém vyjádření ze dne 23. 10. 2017: *„Dlužno ovšem dodat, že žalobce si současnou (ne zcela běžnou) situaci v celé kauze oněch tabákových výrobků, kdy má, resp. již vrátil část dříve mu vrácené zaplacené daně, platit penále (i vracet část vyplacených úroků) přivodil sám tím, že ukvapeně trval na krocích, aby mu již dříve zaplacená daň byla vrácena v plné výši a vyplaceny zmíněné úroky, ač otázka vlastní daňové povinnosti byla předložena Nejvyššímu správnímu soudu. Nemusel dnes vůbec řešit penále, které by ve své době (prvního zaplacení daně) bylo ve výsledku jistě podstatně nižší a naopak úrok z neoprávněného jednání správce daně by mu náležel o poznání vyšší nežli v současnosti.“* S uvedeným se krajský soud v plném ztotožňuje, a jelikož není úkolem soudu dohledávat argumentaci k žalobním námitkám za žalobce, čímž by byly narušeny základní zásady soudního řízení správního, a stejně tak není úkolem soudu opětovně opakovat již vyřčené, posoudil soud tuto námitku žalobce jako nedůvodnou a v podrobnostech odkazuje na žalované rozhodnutí (str. 8 a 9 žalovaného rozhodnutí).
26. Námitka žalobce směřující co do podpisu platebních výměrů a žalovaného rozhodnutí neoprávněnými osobami, konkrétně plk. Mgr. M. O. a mjr. Mgr. V. B., je pouze námitkou spekulativní a ničím žalobcem nepodloženou. Dle ustanovení § 12 daňového řádu je činnost daňových orgánů prováděna prostřednictvím úředních osob, tudíž zaměstnanci, kteří se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci daňových orgánů. Platební výměry i žalovaná rozhodnutí byla opatřena elektronickými podpisy osob, u kterých bylo označeno jméno, hodnost a pracovní zařazení v rámci vnitřní organizace daňových orgánů, což žalobce nespornuje. Výtku žalobce, že mu nebyl znám vnitřní předpis správce daně č. 13/2016 „Podpisová oprávnění Celního úřadu pro Pardubický kraj“, kvůli čemuž si nemohl nijak ověřit, zda uvedené osoby jsou osobami oprávněnými k podpisu těchto rozhodnutí, nemá oporu v právním řádu. Není 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. Žalobce již téměř totožnou námitku u zdejšího soudu uplatňoval (např. 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 Nejvyšší správní soud

v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, čj. 7 Afs 156/2016 – 59: „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 je patrné a žalobce ani nesporně, že všechna rozhodnutí jsou v souladu s § 102 odst. 1 písm. g), žalobce neuvádí jedinou konkrétní faktickou, nikoliv potenciální skutečnost, pro kterou by tyto osoby neměly být osobami oprávněnými, a tudíž vzhledem k výše uvedené argumentaci má zdejší soud tuto žalobní námitku za nedůvodnou.

27. Závěrem soud hodnotí za nedůvodnou i námitku žalobce, který spatřuje nezákonnost žalovaných rozhodnutí ve skutečnosti, že i přes žalobcovu výslovnou žádost nebylo o odvoláních rozhodnuto jediným rozhodnutím, nýbrž třemi, což mělo za následek zvýšenou poplatkovou povinnost žalobce, který musel namísto 3 000 Kč za soudní poplatek zaplatit 9 000 Kč. Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že žalovanými rozhodnutími byly porušeny základní zásady správy daní stanovené v § 5 odst. 3 či § 7 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný se naopak choval přiměřeně hospodárně, když v souladu s § 7 odst. 2 daňového řádu, spojil řízení o devíti odvoláních do tří společných řízení na základě blízké souvislosti jednotlivých odvolání, když, jak uvedl, napadená rozhodnutí správce daní „*jen ve svém řetězení ve skutečnosti sdělují toliko tři penále ke třem daňovým povinnostem*“. S tímto názorem se zdejší soud v plném rozsahu ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na str. 4 napadených rozhodnutí. Žalobce v žalobě ani nenamítá skutečnosti, pro které je rozhodnutí žalovaného o spojení věcí vadné, pouze odkazuje na zvýšenou poplatkovou povinnost, kterou zdejší soud, s ohledem na skutečnost, že jde o navýšení o 6 000,- Kč, nevnímá jako likvidační navýšení nebo jako ztížení práva na přístup ke spravedlnosti.

28. Soud tak po přezkoumání žalovaných rozhodnutí v rámci žalobcem uplatněných žalobních bodů dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.**

Náklady řízení:

29. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl 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 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.

Pardubice 30. května 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu