



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Miroslavy Honusové ve věci žalobce **J. J.**, v řízení zastoupeného JUDr. Markem Křížem, Ph.D., advokátem se sídlem Karviná-Fryštát, Masarykovo nám. 28, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel** se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11.6.2014 č.j. 6539-4/2014-900000-304.5, ve věci spotřební daně,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 11.6.2014 č.j. 6539-4/2014-900000-304.5 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11.228,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Marka Kříže, Ph.D., advokáta se sídlem Karviná-Fryštát, Masarykovo nám. 28.

O d ů v o d n ě n í :

A.

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno

rozhodnutí Celního úřadu Frýdek-Místek ze dne 23.10.2009 č.j. 9302-09-046100-024, jímž byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu ve výši 4.066.425,- Kč za zdaňovací období květen 2006. Uplatněnými žalobními body žalobce zpochybňuje procesní postupy daňových orgánů, jakož i závěr, že by byl skladovatelem předmětného lihu.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby, kdy ve vyjádření k žalobě se vyjadřuje k uplatněným žalobním bodům.

B.

Krajský soud již o věci rozhodoval rozsudkem ze dne 23.6.2016 č.j. 22 Af 94/2014-36, www.nssoud.cz.

V něm vyslovil, že předtím, než se mohl krajský soud věnovat přezkumu žaloby z pohledu uplatněných žalobních bodů, bylo jeho povinností přezkoumat z moci úřední, zda právo vyměřit (doměřit) daň nebylo ke dni oznámení napadeného rozhodnutí žalobci prekludováno (k tomu viz nález Ústavního soudu ze dne 29.4.2010 sp. zn. III. ÚS 1341/08, nalus.usoud.cz).

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že řízení vůči žalobci bylo zahájeno přípisem nazvaným „Zahájení daňového řízení“ ze dne 9.10.2006, který byl žalobci doručen 26.10.2006.

V té době prekluzi práva daň vyměřit či doměřit upravoval § 47 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“).

Podle § 47 odst. 1 ZSDP pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

Podle § 47 odst. 2 ZSDP byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. (...)

Žalobce tedy byl v průběhu roku 2006 ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP zpraven o úkonu směřujícím k vyměření (doměření) předmětné daně.

Tato lhůta bez jakéhokoli stavění či přerušení běžela až do 28.9.2008, když 29.9.2008 byla zdejšímu soudu doručena žaloba proti (prvnímu odvolacímu) rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 28.7.2008 č.j. 258-03/07-140100-21. Řízení o této žalobě bylo vedeno zdejším soudem pod sp. zn. 22 Ca 281/2008.

Do 28.9.2008 včetně tak z prekluzivní lhůty uběhl 1 rok, 8 měsíců a 28 dnů.

Podle § 41 s.ř.s. stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní (...)

Počínaje 29.9.2008 tedy prekluzivní lhůta k vyměření (doměření) daně stála (neběžela), a to až do 7.4.2009, kdy nabyl právní moci rozsudek zdejšího soudu ze dne 2.4.2009 č.j. 22 Ca 281/2008-47, kterým byly rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 28.7.2008 č.j. 258-03/07-140100-21 a platební výměr Celního úřadu Frýdek-Místek ze dne 13.11.2006 č.j. 8552/06 zrušeny a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení (kasační stížnost proti tomuto rozhodnutí nebyla podána).

Dnem 8.4.2009 se tak znovu rozeběhla prekluzivní lhůta, a to v tom okamžiku, kde byl její běh zastaven, tj. tak, že ke dni 7.4.2009 z ní uběhl 1 rok, 8 měsíců a 28 dnů.

V té době byl stále účinný § 47 ZSDP, jehož znění ve vztahu ke lhůtě pro stanovení (doměření) daně nebylo provedenými novelizacemi nikterak dotčeno.

Lhůta pro vyměření (doměření) daně dále bez jakéhokoli stavění či přerušení běžela až do 14.7.2010, když 15.7.2010 byla zdejšímu soudu doručena žaloba proti (druhému odvolacímu) rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 19.11.2009 č.j. 3675/2010-140100-21. Řízení o této žalobě bylo vedeno zdejším soudem pod sp. zn. 22 Af 58/2010.

Do 15.7.2010 včetně tak z prekluzivní lhůty uběhly 3 roky a 3 dny. Již k 15.7.2010 tak byla prekluzivní lhůta k vyměření (doměření) daně překročena.

Při rozhodování ve věci sp. zn. 22 Af 58/2010 však krajský soud nemohl k uběhnutí prekluzivní lhůty přihlížet, když v tehdejší svém rozhodování byl vázán okamžikem doručení rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava č.j. 3675/2010-140100-21 žalobci, k čemuž došlo již 1.6.2010, kdy z prekluzivní lhůty uběhly toliko 2 roky, 10 měsíců a 20 dnů.

Rozsudkem ze dne 17.5.2012 č.j. 22 Af 58/2010-26 (právní moc 23.5.2012) krajský soud rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 19.11.2009 č.j. 3675/2010-140100-21 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Již ke dni 23.5.2012 tak byla prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně překročena, když z ní již uběhly 3 roky a 3 dny.

Na uvedeném nemohlo ničeho změnit, že v mezidobí (dnem 1.1.2011) nabyl účinnosti zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d.ř.“), který nahradil ZSDP a který již i dalším úkonům v daňovém řízení přiznává účinky stavění či počátku nového běhu prekluzivní lhůty k vyměření (doměření) daně.

Přechodné ustanovení § 264 odst. 4 d.ř. totiž normuje, že běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu

lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Z uvedeného plyne, že aby nějaký úkon, který podle § 148 d.ř. nově (oproti ZSDP) staví prekluzivní lhůty či nově určuje její počátek, měl uvedený účinek, muselo by k němu dojít nejdříve v den nabytí účinnosti d.ř. (tj. nejdříve 1.1.2011) – takového úkonu tu však není.

Lze pak již jen doplnit, že 12.6.2012 byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena kasační stížnost proti rozsudku ze dne 17.5.2012. Mezitím ovšem opět běžela prekluzivní lhůta, a to v době od 24.5.2012 do 11.6.2012, tzn. do 11.6.2012 včetně z ní uplynuly již 3 roky a 21 dnů.

Ani Nejvyšší správní soud nemohl při svém rozhodování přihlídnout k nastalé prekluzi práva daň vyměřit (doměřit), neboť i on byl při svém rozhodování vázán okamžikem doručení rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava č.j. 3675/2010-140100-21 žalobci, k čemuž došlo již 1.6.2010, kdy z prekluzivní lhůty uběhly toliko 2 roky, 10 měsíců a 20 dnů.

Kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 17.5.2012 byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1.2014 č.j. 2 Afs 45/2012-62, který nabyl právní moci dnem 31.1.2014.

Jakkoli po dobu řízení o kasační stížnosti lhůta pro vyměření (doměření) daně neběžela [§ 41 s.ř.s., § 148 odst. 4 písm. a) d.ř.], dnem 1.2.2014 se rozeběhla opět, kdy k 31.1.2014 již byla překročena.

Rozhodl-li tedy žalovaný o vyměření (doměření) daňové povinnosti znovu napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno až po 12.7.2010, překročil prekluzivní lhůtu stanovenou pro vyměření (doměření) daně. Tím ovšem porušil ust. § 106 odst. 1 písm. e) a ust. § 116 odst. 1 písm. b) d.ř., která mu pro takový případ ukládají povinnost rozhodnutí správce daně I. stupně zrušit a daňové řízení zastavit.

Porušením § 106 odst. 1 písm. e) a § 116 odst. 1 písm. b) d.ř. žalovaný zatížil daňové řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto krajský soud rozsudkem ze dne 23.6.2016 napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. zrušil a věc podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

C.

Rozsudek zdejšího soudu ze dne 23.6.2016 však byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2017 č.j. 8 Afs 163/2016-34, www.nssoud.cz.

V něm Nejvyšší správní soud zdejšímu soudu vytknul, že se podepsaný soud při posuzování běhu prekluze nevěnoval výzvě k podání daňového přiznání podle § 40 ZSDP, ze dne 17.4.2009. Upozornil přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu o tom, že výzva podle § 40 ZSDP – je-li zákonná – je úkonem způsobilým vyvolat nový běh prekluzivní lhůty.

D.

Z obsahu správních spisů soud zjistil a ze spisu zdejšího soudu sp. zn. 22 Ca 281/2008 je mu známo, že:

- 1) řízení bylo zahájeno přípisem nazvaným „Zahájení daňového řízení“ ze dne 9.10.2006, který byl žalobci doručen 26.10.2006;
- 2) následuje rozhodnutí Celního úřadu Frýdek-Místek ze dne 23.10.2009 č.j. 9302-09-046100-024, jímž byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu ve výši 4.066.425,- Kč za zdaňovací období květen 2006 a prvé rozhodnutí o odvolání vydané Celním ředitelstvím Ostrava dne 28.7.2008 pod č.j. 258-03/07-140100-21;
- 3) rozsudkem ze dne 2.4.2009 zdejší soud rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava č.j. 258-03/07-140100-21 a rozhodnutí Celního úřadu Frýdek-Místek č.j. 9302-09-046100-024 zrušil a věc vrátil Celnímu ředitelství Ostrava k dalšímu řízení. I v rozsudku ze dne 2.4.2009 podepsaný soud vycházel ze skutečnosti, že řízení bylo zahájeno přípisem doručeným žalobci dne 26.10.2006, důvodem zrušení rozhodnutí byla skutečnost, že celní úřad – aniž to tušil – vedl vůči žalobci daňovou kontrolu, kterou však neukončil řádným projednáním zprávy o daňové kontrole;
- 4) dne 17.4.2009 byla vydána předmětná výzva k podání daňového přiznání podle § 40 ZSDP.

Pokud podepsaný soud dne 2.4.2009 zrušil i rozhodnutí správce daně I. stupně, učinil tak podle tehdy převažující judikatury Nejvyššího správního soudu, která tento postup připouštěla a aprobovala (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2008 č.j. 5 Afs 7/2008-76, www.nssoud.cz), přičemž dovozovala, že v takovém případě daňovým orgánům nic nebrání v pokračování v řízení.

Změnu tohoto právního názoru přineslo až usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009 č.j. 1 Aps 2/2008-76, Sb. NSS č. 1997/2010, www.nssoud.cz, v němž rozšířený senát uzavřel, že i zrušení rozhodnutí správce daně I. stupně soudem vytváří situaci, kdy v daňovém řízení dále pokračovat nelze.

D.a.

Krajský soud má za to, že i dnes je třeba na zrušení rozhodnutí správce daně I. stupně v první polovině roku 2009 nazírat optikou tehdejší judikatury, a proto vyjít z toho, že ode dne právní moci rozsudku ze dne 2.4.2009, tj. ode dne 7.4.2009, tu bylo neskončené řízení vedené Celním úřadem Frýdek-Místek.

V takovém zahájeném a neskončeném řízení (v němž navíc byla zahájena a neskončena daňová kontrola) ovšem již nebylo možno výzvu k podání daňového řízení vydat. Jak vyplývá z dobové judikatury Nejvyššího správního soudu (viz zejm. rozsudek ze dne 11.10.2007 č.j. 5 Afs 155/2006-90, Sb. NSS č. 1441/2008, www.nssoud.cz), „*Nejvyšší správní soud není ve sporu se stěžovatelem o tom, že výzva k podání daňového přiznání vydaná dle § 40 nebo § 43 zákona o správě daní je bezesporu úkonem, který je způsobilý založit nový běh tříleté lhůty pro vyměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 cit. zákona. Musí se však vždy jednat o výzvu zákonnou. Tato podmínka však v projednávané věci nebyla naplněna,*

když stěžovatel zahájil řízení, jemuž bránila základní procesní překážka – litispendence.“ Výzva k podání daňového přiznání podle § 40 ZSDP byla tedy chápána vždy jako úkon zahajující řízení, který nelze vydat, pokud již daňové řízení běží.

Krajský soud proto výzvu k podání daňového přiznání ze dne 17.4.2009 hodnotí jako výzvu nezákonnou, neboť jejímu vydání bránila překážka litispendence spočívající v existenci neskončeného řízení zahájeného již v r. 2006. Proto uzavírá, že taková výzva nemohla založit nový běh lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP.

D.b.

Pokud pak – obiter dictum – na situaci nastalou zrušením rozhodnutí Celního úřadu Frýdek-Místek č.j. 9302-09-046100-024 soud nazírá optikou usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Aps 2/2008-76, musí konstatovat, že v případě předmětné výzvy k podání daňového přiznání ze dne 17.4.2009 se jedná:

a) buď o výzvu zahajující nové řízení poté, co bylo řízení se stejným předmětem ukončeno, a to bez uvedení jakýchkoli důvodů pro obnovu řízení, což bylo zapovězeno nálezem Ústavního soudu ze dne 21.4.2009 sp. zn. II. ÚS 703/06, nalus.usoud.cz; anebo

b) o výzvu vydanou v řízení, v němž již nebylo možno pokračovat.

Proto i v takovém případě nezbyvá než uzavřít, že se jedná o výzvu nezákonnou, tj. nezpůsobilou založit nový běh lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP.

D.c.

Krajský soud ze shora uvedených důvodů setrvává na závěru prezentovaném ve svém předcházejícím rozsudku ze dne 23.6.2016 (viz část B. tohoto odůvodnění), že prekluzivní lhůta pro vyměření (doměření) daně marně uplynula dnem 12.7.2010.

Rozhodl-li tedy žalovaný o vyměření (doměření) daňové povinnosti znovu napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno až 12.6.2014, překročil prekluzivní lhůtu stanovenou pro vyměření (doměření) daně. Tím ovšem porušil ust. § 106 odst. 1 písm. e) a ust. § 116 odst. 1 písm. b) d.ř., která mu pro takový případ ukládají povinnost rozhodnutí správce daně I. stupně zrušit a daňové řízení zastavit.

Porušením § 106 odst. 1 písm. e) a § 116 odst. 1 písm. b) d.ř. žalovaný zatížil daňové řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto krajský soud i nyní napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. zrušil a věc podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude na žalovaném, aby svým povinnostem plynoucím z § 106 odst. 1 písm. e) a § 116 odst. 1 písm. b) d.ř. dostál.

Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku jsou daňové orgány v dalším řízení vázány (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

E.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého procesně úspěšnému žalobci vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

a) zaplacený soudní poplatek		3.000 Kč
b) náklady právního zastoupení advokátem		
α) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3.100 Kč bez DPH / úkon při těchto úkonech právní služby:		
1) příprava a převzetí věci	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d)	
2) sepis žaloby	vyhl. č. 177/1996 Sb.	6.200 Kč
β) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč bez DPH / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. α)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	600 Kč
γ) DPH 21% z částek uvedených pod písm.α) – β)	§ 57 odst. 2 s.ř.s.	1.428 Kč
<i>Celkem</i>		<i>11.128 Kč</i>

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **I z e** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 2. listopadu 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu