



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. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky v **právní věci žalobce: CZT a.s., IČ: 25272322**, se sídlem Lísková 1513, 286 01 Čáslav – Nové Město, zastoupeného **JUDr. Jiřím Vaničkem, advokátem**, se sídlem Šaldova 466/34, 186 00 Praha 8 – Karlín, proti **žalovanému: Celní úřad pro Pardubický kraj, IČ: 71214011**, se sídlem Palackého 2659, 530 02 Pardubice, v řízení o žalobě proti rozhodnutí ze dne 8.3.2016, č.j. 14693/2016-590000-42,

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í:

Vymezení věci:

Žalovaný Celní úřad pro Pardubický kraj dne 8.3.2016 vydal exekuční příkaz přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, a to Komerční banky a.s., ve věci dlužníka CZT a.s., č.j. 14693/2016-590000-42 (žalované rozhodnutí), přičemž se jednalo o vydání exekučního příkazu ve věci neuhrazených vykonatelných nedoplatků v celkové výši 9 076 357 Kč. Jedná se o tato vykonatelná rozhodnutí:

Pol.	číslo jednací rozhodnutí	vydané dne	na částku	nedoplatek ve výši	splatný dne
1	12432/2016-590000-31	24.2.2016	2 478 752,00 Kč	2 478 752,00 Kč	1.2.2016
2	9205/07-066300-024	21.11.2007	2 328 555,00 Kč	2 328 555,00 Kč	19.11.2015
3	14684/2016-590000-31	7.3.2016	130,00 Kč	130,00 Kč	29.2.2016
4	14676/2016-590000-31	7.3.2016	98,00 Kč	98,00 Kč	29.2.2016
5	9204/07-066300-024	21.11.2007	1 755 618,00 Kč	1 755 618,00 Kč	19.11.2015
6	12429/2016-590000-31	24.2.2016	1 873 135,00 Kč	1 873 135,00 Kč	1.2.2016
7	12427/2016-590000-31	24.2.2016	330 691,00 Kč	330 691,00 Kč	1.2.2016
8	9203/07-066300-024	21.11.2007	309 360,00 Kč	309 360,00 Kč	19.11.2015
9	14667/2016-590000-31	7.3.2016	18,00 Kč	18,00 Kč	29.2.2016

Daňová exekuce byla nařízena přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, k zaplacení nedoplatku ve výši 9 076 357 Kč, a to na základě ust. § 178 odst. 1, odst. 5 písm. b) a podle § 190 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), když tento nedoplatek byl zvýšen podle § 182 a § 183 daňového řádu o exekuční náklady za nařízení daňové exekuce ve výši 181 526 Kč. Celkově tedy byla výše vymáhaného nedoplatku vyčíslena na 9 257 883 Kč. Dále bylo ve výroku rozhodnutí uvedeno, že podle § 178 odst. 3 daňového řádu se výše uvedené dlužné částky po nařízení daňové exekuce zvyšují o penále podle § 63 zák. č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění účinném k 31.12.2006 (dále jen „*zákon o správě daní a poplatků*“), a to až do dne platby včetně. Výše penále činí podle § 63 odst. 2, 3 zákona o správě daní a poplatků za každý den prodlení 0,2% z nedoplatku při prodlení do 500 dnů a 140% diskontní úrokové sazby České národní banky platné v 1. den kalendářního čtvrtletí za každý další den prodlení při prodlení nad 500 dnů. Výše dlužné částky byla stanovena následovně:

Výše dlužné částky	dle uloženého rozhodnutí čj.	úrok z prodlení má být dopočítán od
309 360,00 Kč	9203/07-066300-024	1.3.2016
1 755 618,00 Kč	9204/07-066300-024	1.3.2016
2 328 555,00 Kč	9205/07-066300-024	1.3.2016

Správce daně tak podle § 190 odst. 2 daňového řádu nařídil poskytovateli platebních služeb, aby od okamžiku, kdy mu byl doručen exekuční příkaz, po dobu trvání daňové exekuce nevyplácel peněžní prostředky z účtu dlužníka, ze kterého je přikázána pohledávka, neprováděl na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládal, a to až do výše částky uvedené v exekučním příkazu. To se týká i peněžních prostředků, které dojdou na tento účet do 6 měsíců ode dne vyrozumění o právní moci exekučního příkazu.

Žalovaný Celní úřad Pardubice odůvodnil vydání exekučního příkazu tím, že rozhodnutím č.j. 9203/07-066300-024 ze dne 21.11.2017, opraveným rozhodnutím o odvolání Celního ředitelství Hradec Králové, č.j. 2694-3/2010-060100-021 ze dne 22.12.2010 byla stanovena žalobci spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období měsíce února 2006 na částku 309 360 Kč, přičemž toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, č.j. 30Af 6/2011-542 ze dne 13.10.2015. Nedoplatek se stal pravomocným dne 4.11.2015 a dnem 20.11.2015 vykonatelným, přičemž původní lhůta

splatnosti této daně uplynula dnem 10.4.2006. Náhradní datum splatnosti bylo stanoveno na 19.11.2015.

Rozhodnutí o vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2006, č.j. 9204/07-066300-024 ze dne 21.11.2007, opravené rozhodnutím o odvolání Celního ředitelství Hradec Králové, č.j. 2677-3/2010-060100-021 ze dne 22.12.2010 na částku 1 755 618 Kč v části týkající se vybraných výrobků Gulliver Extra potvrzené rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, č.j. 30Af 6/2011-542 ze dne 13.10.2015 se stalo dne 4.11.2015 pravomocným a dne 20.11.2015 vykonatelným, přičemž původní lhůta splatnosti této daně uplynula dnem 10.5.2006 a náhradní datum splatnosti bylo stanoveno na 19.11.2015.

Rozhodnutí o vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období duben 2006, č.j. 9205/07-066300-024 ze dne 21.11.2007, opravené rozhodnutím o odvolání Celního ředitelství Hradec Králové, č.j. 2678-3/2010-060100-021 ze dne 22.12.2010 na částku 2 328 55 Kč v části týkající se vybraných výrobků Gulliver Extra potvrzené rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, č.j. 30Af 6/2011-542 ze dne 13.10.2015 se stalo dne 4.11.2015 pravomocným a dne 20.11.2015 vykonatelným, přičemž původní lhůta splatnosti této daně uplynula dnem 9.6.2006 a náhradní datum splatnosti bylo stanoveno na 19.11.2015.

Dále žalovaný uvedl, že za období od původního data splatnosti do 31.1.2016 včetně, vydal Celní úřad pro Pardubický kraj dne 24.2.2016 rozhodnutí – platební výměry o předpisu penále č.j. 12427/2016-590000-31 – platební výměr č. PV/590000160000089 na částku 330 691 Kč, č.j. 12429/2016-590000-31 – platební výměr č. PV/590000160000090 na částku 1 873 135 Kč a č.j. 12432/2016-590000-31 – platební výměr č. PV/590000160000091 na částku 2 478 752 Kč.

Penále za období od 1.2.2016 do 29.2.2016 byla stanovena rozhodnutími ze dne 7.3.2016 – platební výměry o předpisu penále č.j. 14667/2016-590000-31 – platební výměr č. PV/5900001650115 na částku 18 Kč, č.j. 14676/2016-590000-31 – platební výměr č. PV/5900001650116 na částku 98 Kč, a č.j. 14684/2016-590000-31 – platební výměr č. PV/5900001650117 na částku 130 Kč.

S ohledem na to, že platební povinnost nebyla žalobcem jako dlužníkem splněna ve lhůtách stanovených zákonem, byl vydán exekuční příkaz.

Žalobce napadl uvedený exekuční příkaz žalovaného Celního úřadu Pardubického kraje žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), kterou odůvodnil následovně.

Žalobní body:

Žalobce považuje vydání exekučního příkazu za nezákonné a doplnil, že je napadl blanketní námitkou ze dne 11.4.2016, kterou k výzvě žalovaného dne 29.4.2016 doplnil, avšak ke dni podání žaloby, tj. ke dni 9.5.2016 nebylo o námitce rozhodnuto. Žalobce poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“, rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz) ze dne 17.12.2015, č.j. 7Afs 129/2015-27 (obdobně ze dne 27.1.2016, č.j. 6Afs 115/2015-25), když v těchto rozsudcích byl vysloven právní názor, že námitka podle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem proti exekučnímu

příkazu, tedy uzavřel, že žalobu proti exekučnímu příkazu lze podat i bez využití této námitky podle daňového řádu.

Žalobce předně namítá, že uplynuly lhůty pro placení daně. Z uvedeného žalobního tvrzení pak dovozuje, že nemohl být vydán v souladu se zákonem ani exekuční příkaz. Žalobce má za to, že v dané věci uplynula lhůta pro placení spotřební daně ve smyslu ust. § 160 odst. 1 daňového řádu v průběhu roku 2006, a to i s ohledem na přechodné ust. § 264 odst. 5 daňového řádu, kdy promlčecí, resp. prekluzivní lhůta pro placení daně uplynula nejpozději dne 31.12.2012. Žalobce připouští, že žalovaný, tedy tehdejší Celní úřad Pardubice, sice dne 6.5.2011 vydal rozhodnutí č.j. 1079-17/2011-0663000-021 o zřízení zástavního práva k zajištění nedoplatku spotřební daně a příslušenství, ovšem toto rozhodnutí bylo zrušeno pro nezákonnost rozhodnutím žalovaného ze dne 21.5.2013 na základě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.1.2013, č.j. 30Af 6/2011-334. Tento rozsudek byl následně sice zrušen rozsudkem NSS ze dne 19.12.2014, č.j. 8Afs 17/2013-189, avšak to dle žalobce nemá vliv na to, že rozhodnutí žalovaného ze dne 21.5.2013 zůstalo v platnosti. Žalobce tvrdí, že na takové rozhodnutí o zřízení zástavního práva, které bylo následně zrušeno, nelze pohlížet jako na rozhodnutí ve smyslu ust. § 160 odst. 2 a odst. 3 písm. b) daňového řádu, neboť by byla vlastně nezákonnost jednání státu přičítána k tíži daňového subjektu. Žalobce namítá, že by žalovaný mohl účelově zřizovat zástavní právo, čímž, byť by se jednalo o nezákonné zřízení zástavního práva, by bylo dosaženo účelu běhu nové lhůty pro placení daně. Žalobce odkázal na podporu svého tvrzení na ust. § 34 odst. 2 trestního zákoníku. Nové rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo vydáno dne 8.3.2016, tedy po velmi dlouhé době, po uplynutí lhůty pro placení daně a jednalo se rovněž o rozhodnutí pro zajištění daňové povinnosti v jiné výši. Dle žalobce tak rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 6.5.2011 nemohlo vést k přerušení lhůty pro placení daně ve smyslu ust. § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu a vychází z předpokladu, že lhůta pro placení daně uplynula dne 31.12.2012. Dále žalobce namítá, že podle § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu úroky, penále a pokuta za opožděné hrazení daně sledují osud daně. Jestliže tedy lhůta pro placení daně uplynula dnem 31.12.2012, pak je dle žalobce zřejmé, že tímto dnem uplynula rovněž lhůta pro placení penále či úroku z prodlení. Dále žalobce upřesňuje, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva č.j. 1079-17/2011-066300-021 vydané dne 6.5.2011 existovalo od 9.5.2011 (datum jeho doručení žalobci) do dne 22.5.2013 (datum jeho zrušení), tedy celkem 2 roky a 14 dní, kdy lze připustit, že po tuto dobu lhůta pro placení daně neběžela. Pak by lhůta pro placení daně dle žalobce uplynula nejpozději dnem 14.1.2015, tj. 2 roky a 14 dnů po původním dni, k němuž měla lhůta pro placení daně uplynout, tj. po dni 31.12.2012. I při aprobaci takového výkladu je dle žalobce zjevné, že byl exekuční příkaz vydán po uplynutí lhůty pro placení daní.

Dále žalobce tvrdí, že obdobně jako na rozhodnutí o zřízení zástavního práva, které bylo zrušeno, je potřeba pohlížet na rozhodnutí původního Celního úřadu Pardubice ze dne 6.5.2011, č.j. 1079-18/2011-066300-021, kterým žalovaný rozhodl o povolení posečkáni daně. Žalobce zdůraznil, že rozhodnutí o povolení posečkáni daně v důsledku rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.1.2013, č.j. 30Af 6/2011-334, kterým byly pravomocně zrušeny rozhodnutí tehdejšího Celního ředitelství Hradec Králové, kterými byly potvrzeny dodatečné platební výměry, a v důsledku rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10.5.2013 a ze dne 13.5.2013, jimž byly zrušeny dodatečné platební výměry žalovaného, resp. Celního úřadu Pardubice, povolení posečkáni odpadlo, neboť nebylo s čím posečkat. Žalobce proto tvrdí, že nemůže jít k tíži žalobce ta skutečnost, že byla posečkána daň, která byla posléze Krajským soudem v Hradci Králové prohlášena za stanovenou nezákonně. Proto

ani toto rozhodnutí o posečkání daně není úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně, penále či úroku z prodlení ve smyslu ust. § 160 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Případně, pokud by na něj bylo pohlíženo jako na úkon, který staví daň, pak by šestiletá lhůta pro placení daně uplynula před vydáním platebních výměrů na penále i napadeného exekučního příkazu žalovaného, přičemž se jedná o stejnou dataci jako u zřízeného zástavního práva.

Žalobce dále namítá uplynutí lhůty pro stanovení daně a neexistenci exekučního titulu. Žalobce tvrdí, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu, což zdůvodňuje tím, že daňová kontrola byla zahájena dne 1.11.2006 a tříletá lhůta pro vyměření daně začala běžet od konce roku, v němž byla daňová kontrola zahájena ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tedy ode dne 31.12.2006.

Žalobce dále namítá porušení principu proporcionality a zásad zdrženlivosti a hospodárnosti při vydání exekučního příkazu. Pro případ, že by nebyly předchozí žalobní námitky úspěšné, uplatňuje žalobce tvrzení, že přípisem ze dne 29.2.2016 se dotázal žalovaného, na který bankovní účet má uhradit vykázaný nedoplatek ve výši 4 393 533 Kč, čímž avizoval, že vykázaný nedoplatek bude uhrazen. Toto skutečně učinil dne 19.4.2016. Žalobce má tedy za to, že z jeho dotazu, tak i z dosavadního jednání žalobce vůči žalovanému, nemohlo být žalovanému zřejmé, že svoji povinnost, byť s ní nesouhlasil, nesplní. Žalobce zdůraznil, že svoje povinnosti nakonec ve vztahu k orgánům finanční správy vždy splnil, byť často zastával diametrálně odlišný výklad právní úpravy. Žalobce se dovolává základních zásad správy daní podle § 5 odst. 3 daňového řádu, podle kterého správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování jejich povinností jen takové prostředky, které jsou nejméně zatěžující a umožňují dosáhnout cíle správy daní. Dále žalobce tvrdí, že očekával, že nebude ihned zahájena daňová exekuce, nýbrž budou vydány dodatečné platební výměry na spotřební daň za zdaňovací období únor 2006, březen 2006 a duben 2006, když takové dodatečné platební výměry žalovaného byly Generálním ředitelstvím cel zrušeny a vydáním rozsudku kasačního soudu neobživly. Žalobce neočekával, že bude rovnou přistoupeno k daňové exekuci, což zbytečně způsobilo navýšení nákladů. Žalobce má za to, že žalovaný mohl alespoň žalobce vyzvat k úhradě tvrzené daňové povinnosti v přiměřené lhůtě. Žalobce v této souvislosti odkázal na publikaci Kobík, J.; Kohoutková, A.; Daňový řád s komentářem. Olomouc: Anag, 2010, str. 744: „*Nehrozí-li nebezpečí z prodlení, měl by se správce daně ještě pokusit kvalifikovaným způsobem vyzvat dlužníka k dobrovolnému splnění daňové povinnosti v náhradní 8denní lhůtě, kterou by nebylo možné ani prodloužit ani navrátit předešlý stav.*“ Postup, který zvolil žalovaný, když nevydal dodatečné platební výměry a nevyzval žalobce ani přípisem k úhradě daňové povinnosti, nýbrž přistoupil k vydání exekučního příkazu, žalobce považuje za rozporný s principem proporcionality, který vyplývá z článku 4 odst. 1 a odst. 3 Listiny základních práv a svobod, jakož i v rozporu se základními zásadami správy daní, jak již uvedeno, zejména se zásadou § 5 odst. 3 daňového řádu a rovněž se zásadou podle § 7 odst. 2 daňového řádu, kdy správce daně je povinen postupovat tak, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady. Žalobce tvrdí, že žalovaný zbytečně navýšil náklady přinejmenším o náklady daňové exekuce v údajné výši 181 526 Kč.

Dále žalobce uplatnil námitku nezákonné aplikace ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků a nezákonné vyčíslení nedoplatku. Žalobce tvrdí, že penále, resp. úrok z prodlení nemohlo být vyměřeno v takové výši, v jaké bylo vyměřeno žalovaným, neboť původně vyměřená spotřební daň za předmětná zdaňovací období byla žalobcem zaplacená a tyto platby ležely po dobu několika let na účtech celních orgánů. Nelze tedy po žalobci požadovat

penále či úrok z prodlení za období, po něž byla částka odpovídající vyměřené dani k dispozici celních orgánů. Žalobce uvedené prokazuje odkazem na platební výměry žalovaného ze dne 3.2.2010, č.j. 22002/2010-066300-024, č. PV/066300100000384 ze dne 3.2.2010, č.j. 22005/2010-066300-024, č. PV/063300100000385, ze dne 3.2.2010, č.j. 22006/2010-066300-024, č. PV/066300100000386. Žalobce zdůrazňuje, že vyměřená spotřební daň byla uhrazena z části dne 22.12.2006 a ve zbývající části nejpozději dne 27.3.2007. Tyto platby byly žalobci vráceny na základě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, č.j. 30Af 6/2011-334 dne 21.5.2013, tedy po více jak 6 letech. Žalobce tedy namítá, že daňová exekuce nařízená rovněž pro penále za toto období cca 6 let a 2 měsíců je nezákonná. Žalobce tedy tvrdí, že vyměření penále a úroku z prodlení za dobu, po kterou byla spotřební daň zaplacená a k dispozici celních orgánů přinejmenším od 27.3.2007 do 21.5.2013, je nezákonné. Dále žalobce tvrdí, že délka řízení před krajským a kasačním soudem nemůže jít k jeho tíži. Stejně tak nemůže jít k jeho tíži vrácení celé částky odpovídající zaplacené spotřební dani na základě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, č.j. 30Af 6/2011-334, když následně byl tento rozsudek NSS zrušen. Žalobce tedy tvrdí, že po něm není možno požadovat ani úrok z prodlení či penále od 21.5.2013 do 19.4.2016, tedy po dobu, kdy mu byla vrácena částka odpovídající spotřební dani na základě rozsudku krajského soudu. Dále žalobce zdůraznil, že je přesvědčen, že úrok z prodlení (do 31.12.2006 nazývaný toliko penále) se v dané věci musí počítat v souladu s ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2010, tedy podle dosavadních právních předpisů jak stanoví § 264 odst. 14 daňového řádu, účinný od 1.1.2011.

Žalobce poukázal na to, že nepanuje ani v odborné veřejnosti shoda na tom, zda lze po nabytí účinnosti daňového řádu postupovat podle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do konce roku 2006. Většina se shoduje na tom, že nikoliv, je tedy zřejmé, že existují přinejmenším dva výklady, přičemž jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu a NSS je v případě vícero výkladů veřejné právní normy třeba volit ten, jenž je pro adresáta právní normy příznivější. Žalobce odkázal na Nález Ústavního soudu ze dne 8.1.2009, sp.zn. II.ÚS 669/02 a na nález Ústavního soudu ze dne 15.12.2003, sp.zn. IV.ÚS 666/02. Žalobce tedy tuto žalobní námitku shrnuje tak, že s ohledem na nejednoznačnost právní úpravy a s ohledem na zásadu *in dubio mitius* je zřejmé, že úrok z prodlení lze uplatnit nejdéle za 5 let prodlení. Z uvedeného dovozuje, že vzhledem k tomu, že částka odpovídající vyměřené spotřební dani byla na bankovní účet žalobce vrácena 21.5.2013, lze úrok z prodlení uplatnit nejdříve od tohoto data. Za dobu, kdy byla spotřební daň na účtu celního orgánu, nelze úrok z prodlení požadovat.

Dále se žalobce vyjádřil k výši penále, kdy, zatímco podle § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do konce roku 2006 počítal zákonodárce s penále ve výši 0,1% z nedoplatku daně za každý den prodlení a ve výši 0,2% v případě zjištění krácení daně, takto bylo počítáno penále prvních 500 dnů prodlení a za každý další den prodlení se uplatnilo penále ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky platné v 1. den kalendářního čtvrtletí, toto ustanovení s účinností od 1.1.2007, stejně jako § 252 daňového řádu počítá s úrokem z prodlení ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů platné pro 1. den kalendářního pololetí. Žalobce má tedy za to, že je v daném případě nutno aplikovat zákon o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1.1.2007, neboť právní úprava nestanoví jednoznačně, podle kterého znění je třeba postupovat. Žalobce shrnul, že za období od 21.5.2013 do 20.11.2015 nemůže být žádný úrok z prodlení vyměřen, neboť to bylo způsobeno vinou státu, tedy žalobci by mohl být nanejvýš vyměřen úrok z prodlení od 20.11.2015, kdy nabylo právní moci opravné usnesení krajského

soudu, č.j. 30Af 6/2011-632, k rozsudku krajského soudu ze dne 13.10.2015, č.j. 30Af 6/2011-542, přičemž tento úrok činí 14,05% ročně a počítá se od 20.11.2015 do 8.3.2016, kdy byl vydán exekuční příkaz. Žalobce proto vyčíslil konečnou výši úroků ke dni 8.3.2016 na 185 718 Kč, nikoliv jak vyměřil žalovaný ve výši 4 682 824 Kč.

Dále žalobce namítal nezákonnost použité sazby penále, kdy i pokud by připustil, že měl být použit institut penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31.12.2006, což však s ohledem na shora uvedené vylučuje, tak měla být počítána sazba 0,1% podle § 63 odst. 2 ve znění účinném do konce roku 2006, nikoliv sazba ve výši 0,2% daně podle § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků účinném do konce roku 2006. Žalobce totiž připomíná, že u něho nedošlo ke krácení daně, což je právě předpoklad pro uplatnění 0,2% denně. Žalobce v tomto ohledu odkázal na odlišné stanovisko soudců Kateřiny Šimáčkové a Vojtěcha Šimíčka k Nálezu Ústavního soudu ze dne 15.9.2015, sp.zn. PL.ÚS 18/14, kteří uvedli: „*Především, daňové právo a jeho výklad a používání v posledních desetiletích je vším jiným než předvídatelným a propracovaným systémem, v jehož rámci by bylo jednoznačné, jaké daňové povinnosti jsou vlastně dány.*“

Žalobce konečně uplatnil námitku absence elektronického podpisu oprávněnou úřední osobou, když na napadeném exekučním příkaze je sice uvedeno „*podpis úřední osoby a otisk úředního razítka nahrazen uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby s časovým razítkem*“, ovšem tento elektronický podpis na napadeném exekučním příkazu chybí. Žalobce proto tvrdí, že exekuční příkaz je nezákonný, v rozporu s ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Dále žalobce doplnil, že není zřejmé, zda J.S., vedoucí odboru Správy příjmů a vymáhání, která je uvedena jako osoba, která rozhodnutí podepsala (ovšem nepodepsala, neboť na vyhotovení exekučního příkazu, jež bylo doručeno žalobci, chybí jakýkoliv elektronický podpis), byla osobou oprávněnou vydat napadený exekuční příkaz.

Žalobce ve svém písemném závěrečném návrhu zdůraznil, že podle rozsudku NSS ze dne 14.9.2011, č.j. 9Afs 28/2011-181: „*Při přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení je soud povinen přihlížet ke skutečnostem zpochybňujícím existenci exekučního titulu, byť by nastaly až po ukončení exekučního řízení.*“ Žalobce zdůraznil, že v nejbližších dnech lze očekávat rozhodnutí o odvolání žalobce proti platebním výměrům Generálním ředitelstvím cel, a to proti platebním výměrům na penále.

S ohledem na uvedené žalobní námitky žalobce navrhl, aby krajský soud exekuční příkaz žalovaného ze dne 8.3.2016, č.j. 14693/2016-590000-42 pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž uplatnil právo na náhradu nákladů řízení.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný odkázal na rozhodnutí o námitce proti vydanému exekučnímu příkazu č.j. 14693-17/2016-590000-11 ze dne 22.6.2016, zrekapituloval průběh dosavadního řízení a zdůraznil, že pokud jde o uplynutí lhůty pro placení daně podle § 160 odst. 1 za použití § 264 daňového řádu, s přihlédnutím k § 70 zákona o správě daní a poplatků, pak dospěl žalobce k závěru, že uplynula lhůta 31.12.2012. Podle žalovaného však tato lhůta nemohla uplynout dříve než 23.10.2018, neboť lhůta pro placení daně se od 31.12.2012 v důsledku průběhu soudních řízení ve smyslu ust. § 41 s.r.s. prodloužila do 4.2.2014. Následně bylo ve věci

nových zamítavých rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 22.12.2010 zahájeno další soudní řízení, které trvalo do 19.2.2013. Po tuto dobu 725 dnů tak uvedená lhůta opět neběžela a nemohla uplynout před 18.2.2016. Dne 27.2.2013 bylo opět zahájeno další soudní řízení před Nejvyšším správním soudem, které skončilo po 981 dnech, a to 5.11.2015 vydáním rozsudku krajského soudu č.j. 30Af 6/2011-542, kterým byly předmětné předpisy daně zrušeny jen zčásti a žaloba do jednoho z nich zamítnuta. Po zohlednění těchto soudních řízení tak žalovaný je toho názoru, že lhůta pro zaplacení daně mezi soudními řízeními běžela pouze 8 dní, a to do podání kasační stížnosti a tudíž nemůže uběhnout dříve, než před datem 23.10.2018. Žalovaný je toho názoru, že platební výměry jako exekuční tituly, přestože byly napadeny odvoláním, byly vykonatelné ve výši, pro kterou byla předmětná exekuce nařízena, a exekuční příkaz byl vydán v souladu se zákonem, neboť byl vydán ve lhůtě pro placení daně.

Pokud šlo o porušení principu proporcionality a zásad zdrženlivosti a hospodárnosti, vyjádřil se v tomto ohledu žalovaný ještě ve svém písemném závěrečném návrhu, když uvedené zásady nelze vykládat tak, aby bránily cílům správy daní, čímž je zajištění úhrady daní. Žalovaný přitom zdůraznil, že ve vztahu k nezákonné aplikaci a vyčíslení nedoplatku a nezákonnosti použité sazby penále se žalobce snaží dosáhnout soudního přezkumu exekučních titulů, což není v rámci žaloby proti exekučnímu příkazu možné. Pokud šlo o absenci elektronického podpisu, pak žalovaný zdůraznil, že rozhodnutí bylo doručováno prostřednictvím datové schránky, nejsou proto dle žalovaného dány žádné důvodné pochybnosti o podpisu rozhodnutí.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

Posouzení věci krajským soudem:

Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů a podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.), po veřejném projednání věci, přičemž doplňuje, že žalobce podal návrh na přerušení řízení do doby právní moci rozhodnutí Generálního ředitelství cel o odvolání žalobce proti platebním výměrům žalovaného. Tomuto návrhu krajský soud nevyhověl s tím, že má za to, že je při přezkumu zákonnosti exekučního příkazu vázán skutkovým a právním stavem v době rozhodování správních orgánů podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Pro posouzení dané věci jsou podstatné závěry vyplývající z následující rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“).

Předně je vhodné uvést, že exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s.ř.s. a lze se proti němu bránit přímo podáním žaloby, neboť podání řádných opravných prostředků není možné (§ 178 odst. 4 daňového řádu). Za takový řádný opravný prostředek totiž nelze považovat podání námítky ve smyslu ust. § 159 daňového řádu. Uvedený právní závěr je zakotven v rozsudku NSS ze dne 26.11.2015, č.j. 7 Afs 131/2015-32, publ. pod č. 3381/2016 Sb. NSS). Žalobce ve věci žalovaného exekučního příkazu podal námítku podle § 159 daňového řádu, když proti rozhodnutí o ní uplatnil žalobu, která byla předmětem soudního řízení vedeného u nadepsaného krajského soudu č.j. 52 Af 50/2016. Lze proto předeslat, že v dané věci krajský soud navazuje na svoje právní posouzení učiněné v rozsudku ze dne 20.4.2017, č.j. 52 Af 50/2016-177, jímž byla žaloba proti

rozhodnutí žalovaného o námitce uplatněné proti exekučnímu příkazu ze dne 8.3.2016 zamítnuta.

Dále je třeba uvést právní závěry vztahující se k rozsahu soudního přezkumu ve věcech, kdy je přezkoumáván exekuční příkaz (přiměřeně se tyto závěry vztahují na soudní přezkum zajišťovacích příkazů). Dle rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 – 54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS, platí, že soudní přezkum exekučního příkazu, jako rozhodnutí vydaného ve vymáhací fázi daňového řízení (exekuční řízení) je omezen co do důvodů: „*Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že soudní přezkum v těchto případech samozřejmě nemůže zpochybňovat souslednost a logickou provázanost jednotlivých fází daňového řízení. Námitkami proti exekučnímu příkazu proto nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samotným správním rozhodnutím, a rovněž následný soudní přezkum může být zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum proto v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné 'vybočení' z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce. Jak již ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 24.11.2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75: „je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod.... Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím.“ Z novější rozhodovací činnosti lze obdobně odkázat na rozsudek NSS ze dne 31.7.2013, č. j. 9 Afs 93/2012 - 44), který se vztahoval na zajišťovací příkazy: „...v zajišťovacím řízení již nelze napadat věcnou správnost a zákonnost zajišťovaných rozhodnutí. K tomuto účelu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky proti rozhodnutí, jímž byla vyměřena daň, neboť pouze na základě těchto opravných prostředků lze zpochybnit správnost a zákonnost platebního výměru“ (rovněž viz rozsudek NSS ze dne 14.12.2016, č.j. 2 Afs 276/2016-28, bod 17).*

Z citované rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu je nepochybné, že přezkum zákonnosti exekučního příkazu soudem je limitován a rozhodně neslouží k tomu, aby nahrazoval soudní přezkum zákonnosti exekučních titulů. Ve vztahu k exekučnímu titulu se tak soud zabývá jeho existencí. V daném případě se jednalo o předběžně vykonatelné exekuční tituly, což žalobce nespороval. Právě s ohledem na předběžnou vykonatelnost předmětných exekučních titulů však žalobce požadoval přerušení řízení do doby nabytí právní moci rozhodnutí o podaných odvoláních. Krajský soud však návrhu žalobce nevyhověl, neboť je při soudním přezkumu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s.ř.s. vázán ust. § 75 odst. 1 s.ř.s., podle kterého při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, tj. v době vydání napadeného exekučního příkazu. Dle krajského soudu se přitom nejedná o žádnou z výjimek vyjudikovaných v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, tedy že by soud měl při svém rozhodování vyčkávat a následně zohlednit správní rozhodnutí vydaná až po podání žaloby. O takový případ by se jednalo, pokud by byl exekuční příkaz nicotným rozhodnutím. Krajský soud má za to, že dané zákonné ustanovení § 75 odst. 1 s.ř.s. je zcela jasné a není na místě jej relativizovat, naopak k výjimkám je třeba vždy přistupovat restriktivně. V tomto restriktivním ohledu je rovněž třeba vykládat právní názor vyslovený v rozsudku NSS ze dne 14.9.2011, č.j. 9Afs 28 /2011-181, kterého se žalobce dovolává.

V této věci nelze situaci hodnotit jako takovou, kdy by došlo v důsledku vlastní rozhodovací činnosti soudu ke zrušení exekučních titulů.

Dle názoru krajského soudu vydaný exekuční příkaz obsahuje veškeré specifické náležitosti exekučního příkazu stanovené v § 178 odst. 2 daňového řádu, tj. kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 daňového řádu (obecné náležitosti rozhodnutí), obsahuje způsob provedení daňové exekuce, výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, výši exekučních nákladů podle § 183 odst. 1 a 2 daňového řádu a odkaz na exekuční titul.

K jednotlivým námitkám žalobce uvádí krajský soud následující argumentaci.

První námitka žalobce se týká uplynutí lhůty pro placení daně, která dle žalobce uplynula dne 31.12.2012. Dle § 70 odst. 1 zákona o správě daně a poplatků, právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Dne 1.1.2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který zákon o správě daní a poplatků zrušil a stanovil, že dle § 264 odst. 5 daňového řádu se běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně, přitom okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Od 1.1.2011 se tak průběh a stavení promlčecí (resp. prekluzivní) lhůty posuzuje dle daňového řádu, když účinky běhu lhůty jsou zachovány. Žalobce i žalovaný se shodnou na tom, že by lhůta pro placení daně uplynula dne 31.12.2012 (kdyby nedošlo k jejímu stavení či přerušení, jak tvrdí žalovaný), rozporná je tak skutečnost ohledně stavení této lhůty v průběhu řízení před soudem ve smyslu ust. § 41 s.ř.s. a otázka zákonnosti rozhodnutí Celního úřadu Pardubice o zřízení zástavního práva k zajištění předmětného nedoplatku spotřební daně ze dne 6.5.2011, č.j. 1079-17/2011-066300-021 (dále jen „rozhodnutí o zřízení zástavního práva“) ve smyslu úkonu přerušujícího běh lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 2 daňového řádu.

Dle § 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, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.* Předmětné ustanovení zavádí institut stavení lhůty. Právní úprava chrání před podáváním účelových žalob, jejichž jediným cílem by bylo dosáhnout marného uplynutí prekluzivních či promlčecích lhůt. Naopak účelem tohoto ustanovení je, aby i po zrušení napadeného rozhodnutí správním soudem a vrácení věci správnímu orgánu k dalšímu řízení mohlo proběhnout nové řízení před správním orgánem. Stavení prekluzivních nebo promlčecích lhůt neznámá nic jiného než to, že lhůta neběží, stojí a pouze se posouvá konec prekluzivní nebo promlčecí lhůty, a to při současném zachování její zákonné délky, byť fakticky se může jevit, že došlo k jejímu prodloužení. Stavení lhůt, v případě zahájení soudního řízení, nastává *ex lege*. Jde o zákonný následek podání návrhu na zahájení řízení (žaloby). Zahájením soudního řízení se staví prekluzivní nebo promlčecí lhůta podle jiného právního předpisu a stavení lhůt trvá do doby

pravomocného ukončení řízení před soudem. Po pravomocném skončení soudního řízení správního běh lhůt pokračuje a plynule navazuje na lhůtu, která již uplynula před zahájením soudního řízení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho pravomocném ukončení se sčítají. Vzhledem ke koncepci správního soudnictví, které je vybudováno na zásadě jednoinstančnosti, kde kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem směřujícím vůči již pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (srov. § 102 s.ř.s.), se v řízení před správními soudy komentované ustanovení aplikuje vícekrát. V případě zahájení řízení před krajským soudem se běh lhůty ze zákona staví poprvé, po pravomocném ukončení řízení před soudem prvního stupně běh prekluzivních nebo promlčecích lhůt pokračuje a to až do okamžiku zahájení řízení o kasační stížnosti (srov. § 32 s.ř.s.); zde se běh lhůty ze zákona staví podruhé, do následného pravomocného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Po pravomocném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu prekluzivní nebo promlčecí lhůty dále běží. V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení, stavení lhůt v takovém případě trvá až do pravomocného ukončení (nového/ dalšího) řízení před krajským soudem (srov. JEMELKA, L. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 299). Okamžikem pravomocného ukončení řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem, v důsledku jeho zrušujícího rozhodnutí, se věc vrací zpátky do řízení před krajským soudem, s nímž je spojeno stavení lhůt. V takových případech řízení před soudem nadále běží a je ukončeno až pravomocným rozhodnutím krajského soudu v rámci nového řízení. (POTĚŠIL, L., ŠIMÍČEK, V. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Nakladatelství Leges, 2014).

V případě žalobce ohledně lhůty pro placení daně se nepochybně jedná o zánik odpovědnosti ve věcech daní a cel dle zvláštního zákona ve smyslu ust. § 41 s.ř.s., po dobu řízení jak před Krajským soudem v Hradci Králové, tak před Nejvyšším správním soudem tak došlo ke stavení lhůty pro placení daně ve smyslu ust. § 41 s.ř.s., a o dobu, kdy probíhala jednání před těmito soudy, se lhůta pro placení daně musí „prodloužit“. Krajský soud se tak ztotožňuje s právním závěrem žalovaného vyjádřeným ve vyjádření k žalobě, že během plynutí lhůty pro placení daně v případě žalobce došlo k jejímu stavení po dobu řízení před soudem ve smyslu ust. § 41 s.ř.s.

Soudní řízení u Krajského soudu v Hradci Králové ve věci přezkumu rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové o odvolání proti dodatečným platebním výměrům ve věci žalobce (č.j. 2803-6/08-060100-21 až 2803-13/08-060100-21 ze dne 12.11.2008) pod sp.zn. 30 Ca 8/2009 – 30 Ca 16/2009 byla zahájena dne 19.1.2009 a pravomocně byla skončena dne 23.2.2010, tedy po dobu 400 dní probíhala řízení před krajským soudem v Hradci Králové a hmotněprávní lhůta pro placení daně se po dobu 400 dní ve smyslu ust. § 41 s.ř.s. staví. Datum uplynutí lhůty pro placení daně se tak posunul na den 4.2.2014. Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové byla rozhodnutí o odvolání žalobce č.j. 2803-6/08-060100-21 až 2803-13/08-060100-21 ze dne 12.11.2008 zrušena a vrácena odvolacímu správnímu orgánu (Celní ředitelství Hradec Králové) k dalšímu řízení, který o nich znovu rozhodl dne 22.12.2010. Ve věci těchto nových zamítavých rozhodnutí bylo opět zahájeno soudní řízení a to dne 25.2.2011, pravomocně skončeno bylo dne 19.2.2013 zrušujícím rozhodnutím ze dne 29.1.2013, č.j. 30 Af 6/2011-334. Lhůta pro placení daně neběžela po dobu jednání před Krajským soudem v Hradci Králové vedené pod sp.zn. 30 Af 6/2011 po dobu 725 dnů, datum uplynutí lhůty pro placení daně se posunulo na den 18.2.2016. Dne 27.2.2013 bylo zahájeno soudní řízení před Nejvyšším správním soudem pod sp.zn. 8 Afs 17/2013, které bylo ukončeno zrušujícím rozsudkem (ze dne 19.12.2014, č.j. 8 Afs 17/2013-179) a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. Řízení před kasačním soudem bylo ukončeno až

nabytím právní moci rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13.10.2015, č.j. 30 Af 6/2011-542 dne 4.11.2015. Lhůta pro placení daně tedy neběžela po dobu 980 dní a nemůže uplynout před 23.10.2018.

Krajský soud souhlasí proto se závěrem žalovaného, že lhůta pro placení daně v případě žalobce nemůže uplynout před 23.10.2018 a námitka žalobce týkající se zpochybnění zrušeného rozhodnutí o zřízení zástavního práva č.j. 1079-17/2011-066300-021 jako úkonu přerušujícího běh lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 2 daňového řádu není relevantní, jelikož ani v případě její důvodnosti nemůže změnit skutečnost, že lhůta pro placení daně nebyla promlčena. Přesto se krajský soud přiklání k argumentaci žalovaného, že právní účinky v případě rozhodnutí o zřízení zástavního práva ve smyslu úkonu přerušujícího běh lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 2 daňového řádu trvají i přes skutečnost, že toto rozhodnutí bylo následně zrušeno. Dle ust. § 160 odst. 2 daňového řádu byl-li před uplynutím lhůty pro placení daně správcem daně učiněn úkon podle odstavce 3, běží lhůta pro placení daně znovu ode dne, v němž byl tento úkon učiněn. Dle odst. 3 citovaného ustanovení 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. Dne 6.5.2011 (tedy již za účinnosti daňového řádu) bylo rozhodnutím Celního úřadu Pardubice zřízeno zástavní právo, č.j. 1079-17/2011-066300-021 (dále jen „rozhodnutí o zřízení zástavního práva“). Toto rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva k zajištění předmětného nedoplatku ze dne 6.5.2011, č.j. 1079-17/2011-066300-021 bylo pro nezákonnost zrušeno rozhodnutím žalovaného ze dne 21.5.2013, č.j. 20695-2/2013-590000 na základě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.1.2013, č.j. 30 Af 6/2011-334. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.1.2013, č.j. 30 Af 6/2011-334 byl však rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2014, č.j. 8 Afs 17/2013-179 zrušen. Krajský soud dospěl k závěru, že v tomto případě vzhledem ke skutečnosti, že zřízení zástavního práva je úkonem ve smyslu ust. § 160 odst. 2 daňového řádu a ke zřízení rozhodnutím celního úřadu došlo, právní účinky ve smyslu tohoto úkonu trvají a rozhodnutí celního úřadu se dá považovat za úkon přerušující běh lhůty pro placení daně, což potvrdil Nejvyšší správní soud, který zrušující rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové dne 19.12.2014, č.j. 8 Afs 17/2013-179 zrušil. Stejně závěry lze vztáhnout i na rozhodnutí o posečkání ze dne 6.5.2011, č.j. 1079-18/2011-066300-021 jako na úkon ve smyslu § 160 odst. 3 písm. c) daňového řádu, který byl rovněž zrušen rozsudkem krajského soudu č.j. 30 Af 6/2011-334 (ten byl následně zrušen NSS).

Za účelovou a ničím nepodloženou považuje krajský soud teorii žalobce naznačující účelovost jednání žalovaného spočívajícího ve vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva jako účelového za účelem přerušování lhůt. Takovému jednání žalovaného nesvědčí ani doba zřízení zástavního práva, když bylo zřízeno žalovaným dne 6.5.2011 a lhůta pro zaplacení daně se k tomuto datu promlčovala až ke dni 4.2.2014, lhůta pro zaplacení daně tedy byla zhruba ve své polovině, žalovaný tak neměl žádný důvod pro účelové přerušování lhůty. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo sice zrušeno rozhodnutím krajského soudu (č.j. 30 Af 6/2011-334), ovšem ne z důvodu jeho účelovosti, a navíc toto rozhodnutí krajského soudu bylo následně Nejvyšším správním soudem zrušeno (8 Afs 17/2013-179), dá se tedy říci, že v tzv. testu zákonnosti, jak navrhuje žalobce, obstálo. Důvodná není ani námitka žalobce ohledně použití analogie trestního zákoníku, konkrétně ust. § 34, jak žalobce navrhuje. Ust. § 34 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku upravuje trestní odpovědnost za trestný čin a jako takové obsahuje specifickou úpravu zániku této odpovědnosti. Použít v oblasti správního trestání analogie práva nebo zákona lze jen v omezeném rozsahu, a to pouze tam, kdy to, co

má být aplikováno, určitou otázku vůbec neřeší, nevede-li takový výklad k újmě účastníka řízení a ani k újmě na ochraně hodnot, na jejichž vytváření a ochraně je veřejný zájem (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2008, čj. 1 As 27/2008-67, obdobně rozsudek ze dne 31.5.2007, čj. 8 As 17/2007-135). Použití analogie trestního práva v rámci správního práva je proto přípustná velmi zřídka. I v případě možnosti použití analogie trestního práva, ke které se krajský nepřiklání, dle citovaného ustanovení trestního zákoníku účinky přerušení běhu promlčecí doby mohou mít i rozhodnutí následně zrušená z podnětu opravného prostředku. Předpokladem zachování takových účinků konkrétního rozhodnutí vydaného v trestním řízení je, aby nešlo o rozhodnutí ryze formální, účelově přijaté, ať už přímo ve snaze zabránit promlčení trestní odpovědnosti nebo z jiných důvodů. Důležité tedy jsou v tomto ohledu rovněž důvody, které vedly k jeho zrušení v rámci stížnostního nebo jiného řízení (DRAŠTÍK, A., FREMR, R., DURDÍK, T., RŮŽIČKA, M., SOTOLÁŘ, A. a kol. Trestní zákoník (40/2009 Sb.): komentář. Praha: Wolters Kluwer (ČR), 2015, ust. § 34). I trestní zákoník tak počítá s možností zachování právních účinků zrušeného rozhodnutí, pokud není rozhodnutí např. účelově přijaté, kdy krajský soud došel k závěru, že v případě žalobce rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebylo a ke všemu zrušující rozsudek krajského soudu byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí o zřízení zástavního práva tak bylo de facto potvrzeno Nejvyšším správním soudem.

Další námitka žalobce se týkala uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 1 daňového řádu. Je nesporné, že dne 19.10.2006 byla zahájena daňová kontrola jako úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Třiletá lhůta pro vyměření daně běžela znovu od konce roku, v němž byl žalobce o tomto úkonu zpraven, tedy od konce roku 2006. Dle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně, přitom okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Dle § 264 odst. 3 daňového řádu lhůta neskončí dříve než v den, ve kterém by končila podle dosavadních právních předpisů. Jelikož od 19.1.2009 do 23.2.2010 probíhalo ve věci předpisů daně v případě žalobce první soudní řízení, které skončilo zrušujícím rozsudkem, když rozhodnutí o odvolání žalobce č.j. 2803-6/08-060100-21 až 2803-13/08-060100-21 ze dne 12.11.2008 byla zrušena a vrácena odvolacímu správnímu orgánu (Celní ředitelství Hradec Králové) k dalšímu řízení, který o nich znovu rozhodl dne 22.12.2010, lhůta pro stanovení daně po dobu tohoto řízení před Krajským soudem v Hradci Králové ve smyslu ust. § 41 s.r.s. neběžela a uplynula dnem 4.2.2011, tedy před podáním žaloby ke Krajskému soudu v Hradci Králové vedené pod sp. zn. 30 Af 6/2011, když řízení v této věci bylo zahájeno dne 25.2.2011, o čemž mezi stranami rovněž není sporu. Rozhodnutím krajského soudu v Hradci Králové č.j. 30 Af 6/2011-334 byla zrušena žalovaná rozhodnutí a dle žalobce k tomuto okamžiku neexistovalo žádné pravomocné rozhodnutí o stanovení daně a správní orgány již nesměly daň vyměřit. Rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové (č.j. č.j. 30 Af 6/2011-334) však bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno (č.j. 8 Afs 17/2013-179) a vzhledem k této skutečnosti se tak krajský soud ztotožňuje s právním závěrem žalovaného, že o předpisech daně bylo pravomocně rozhodnuto ve lhůtě pro stanovení daně, když rozhodnutí o odvoláních ze dne 22.12.2010 (č.j. 2803-6/08-060100-21 až 2803-13/08-060100-21 ze dne 12.11.2008) nabyla právní moci dne 2.1.2011. Toto také potvrdil Krajský soud v Hradci Králové, který v rozhodnutí č.j. 30 Af 16/2011-542 rozhodnutí Generálního ředitelství cel potvrdil a Nejvyšší správní soud, který zamítl kasační stížnost žalobce a rozhodnutí krajského soudu potvrdil (č.j. 8 Afs 173/2015-127).

Neobstojí tak argumentace žalobce, že rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10.5.2013 (č.j. 18073-2/2013-900000-304.3) a ze dne 13.5.2013 (č.j. 18073-3/2013-900000-304.3), které byly vydány na základě rozsudku v Hradci Králové č.j. 30 Af 6/2011-334 (který byl následně zrušen Nejvyšším správním soudem), zrušily dodatečné platební výměry, když tato rozhodnutí se stala ve smyslu ust. § 124a daňového řádu neúčinná. Podle 124a daňového řádu *dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.* O předpisech daně tak bylo pravomocně rozhodnuto ve lhůtě pro stanovení daně, když rozhodnutí o odvoláních ze dne 22.12.2010 nabylo právní moci dne 2.1.2011, tato rozhodnutí následně potvrdil jak Krajský soud v Hradci Králové tak Nejvyšší správní soud. Krajský soud souhlasí se žalovaným rovněž ohledně aplikace ust. § 124a, když se jedná o procesní ustanovení upravující dosud chybějící problematiku týkající se zrušeného pravomocného rozhodnutí krajského soudu a vzhledem ke skutečnosti, že daňový řád neobsahuje žádná přechodná ustanovení týkající se citovaného ustanovení, a krajský soud vydal ve věci nový rozsudek (č.j. 30 Af 16/2011-542) až dne 13.10.2015 (tedy až po nabytí účinnosti § 124a), ve kterém došlo ke změně právního názoru v souladu s Nejvyšším správním soudem, je jeho aplikace na místě a nejedná se o případ retroaktivity, jak tvrdí žalobce.

Další námitka žalobce se týkala uložení povinnosti a sazby penále. Uložení povinnosti hradit penále a jeho výše je stanovena jednotlivými exekucními tituly (uvedeny v exekucním příkazu), jedná se přitom o platné existující exekucní tituly, jejichž důvodnost či zákonnost není krajský soud v řízení o žalobě proti exekucnímu příkazu oprávněn přezkoumávat, jak již vyloženo shora (uvedení právních závěrů z rozhodovací činnosti NSS). Takové námitky totiž svojí povahou patří do okruhu námitek, které lze uplatnit proti exekucnímu titulu a to jak v opravných prostředcích, tak v případném soudním řízení proti rozhodnutí o podaném opravném prostředku. Uvedený právní názor plně reflektuje tu okolnost, že exekucní příkaz je rozhodnutím vydaným až po ukončení vyměřovacího řízení, zatímco námitky objektivně na straně žalobce mohly vyvstat již v průběhu vyměřovacího řízení, tedy po té, co se dozvěděl o uplatňované sazbě penále (úroku z prodlení). Mimo to lze odkázat na zásadu presumpce správnosti správních rozhodnutí. Právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej (srov. k tomu Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 7. vydání, Praha, C. H. Beck 2009, s. 225, resp. v judikatuře NSS např. rozsudek ze dne 22.5.2008, č. j. 6 As 45/2005 - 188). Sazbu penále (či výši úroku z prodlení) je možné přezkoumávat podáním řádných či mimořádných opravných prostředků přímo proti rozhodnutím, kterými byla stanovena, tedy platebním výměřům, jak ostatně žalobce učinil.

Dále žalobce namítal nepřiměřenost daňové exekuce. Žalobce poslal správci daně přípis ze dne 29.2.2016, č.j. 13201/2016-590000-31, ve kterém si ověřil účet pro úhradu předmětného nedoplatku v rámci brzké úhrady daňové povinnosti. Správce daně na tento přípis reagoval svým přípisem ze dne 1.3.2016, č.j. 13201-2/2015-590000-31 stvrzující žalobci uváděný účet pro úhradu předmětného nedoplatku spotřební daně. Kromě uvedeného přípisu, žalobce nijak nekontaktoval správce daně ohledně náhradní lhůty splatnosti daňového

nedoplatku či nepožádal o posečkání ve smyslu ust. § 156 daňového řádu. Rovněž zkušenosti správce daně ohledně placení daňové povinnosti žalobcem nepotvrzují vždy řádné placení daně, když například původně vyměřená daň byla uhrazena 3 měsíce po náhradní lhůtě splatnosti v rámci exekučního řízení. Žalovaný tak zcela logicky nemusel nabýt dojmu (jak tvrdí žalobce), že nebude třeba přistoupit k exekuci předmětné daňové povinnosti. Předmětná spotřební daň byla uhrazena až padesátý den od přípisu ze dne 29.2.2016 a po více než měsíci od vydání exekučního příkazu, postupu správci daně v rámci exekuce tak nelze nic vytknout, když k vydání exekučního příkazu došlo v první řadě díky nečinnosti žalobce. Žalovaný ani krajský soud nedošel k závěru, že bylo jisté, že žalobce daňovou povinnost uhradí. Žalovaný proto svým postupem neporušil práva žalobce ve smyslu ust. § 5 odst. 3 daňového řádu a § 6 odst. 4 daňového řádu, když naopak postupoval v souladu se zásadou dosáhnout cíle správy daní, tedy zajištění úhrady daně.

Další námitka žalobce se týká podpisu oprávněné osoby na vydaném exekučním příkazu. Ani tato námitka není důvodná, neboť exekuční příkaz, jak již uvedeno, splňuje veškeré náležitosti uvedené v ust. § 102 daňového řádu a podle ust. § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka. Exekuční příkaz přitom obsahuje podpis J.S., vedoucího odboru správy příjmů a vymáhání, s dodatkem, že podpis úřední osoby a otisk úředního razítka je nahrazen uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby s časovým razítkem. Jmenovaná byla oprávněna exekuční příkaz podepsat v souladu s vnitřním předpisem č. 13/2016: „Podpisová oprávnění Celního úřadu pro Pardubický kraj.“ Ze správního spisu, konkrétně z originálu datové zprávy odeslané prostřednictvím datové schránky správce daně vyplývá, že rozhodnutí bylo opatřeno platným certifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby zcela v souladu s citovanými ustanoveními daňového řádu.

Krajský soud proto po zhodnocení veškerých žalobních námitek uzavřel, že žaloba nebyla důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Náklady řízení:

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*). Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o žalobě příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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.

V Pardubicích dne 22. května 2017

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová