



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky **ve věci žalobkyně: CZT a.s., IČ: 25272322, se sídlem Lísková 1513, 268 01 Čáslav – Nové Město, zastoupenou JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 466/34, 186 00 Praha 8 - Karlín, proti žalovanému: Celní úřad pro Pardubický kraj, se sídlem Palackého 2659, 530 02 Pardubice, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.6.2016, č.j. 14693-17/2016-590000-11,**

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:

Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného ze dne 22.6.2016, č.j. 14693-17/2016-590000-11, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 29.3.2016, č.j. 12163-6/2016-900000, kterým byla podle ust. § 101 a § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuta námitka žalobkyně proti exekučnímu příkazu správce daně příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb Komerční banka, a.s., se sídlem Na příkopě 969/33, 114 07 Praha 1, IČ: 45317054, k zaplacení nedoplatku ve výši 9.076.357,- Kč ze dne 8.3.2016, č.j. 14693/2016-590000-42 (dále jen „exekuční příkaz“). Toto rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 11.3.2016. Žalobkyně odůvodnila žalobu následujícím způsobem:

V žalobě žalobkyně namítá, že žalované rozhodnutí je nezákonné. Žalobkyně především namítá uplynutí lhůty pro placení daně, kdy v předmětném případě ohledně spotřební daně za zdaňovací období během roku 2006 lhůta uplynula nejpozději dne 31.12.2012. Žalobkyně je přesvědčena, že vzhledem k tomu, že 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, nelze ho vnímat jako úkon přerušující běh lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 2 daňového řádu. Rovněž lze analogicky poukázat na promlčení odpovědnosti za trestné činy dle § 34 trestního zákoníku. Žalobkyně poukazuje na možné účelové zřízení zástavních práv jakožto úkonu dle § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu jako příklad zneužití práva, a proč by na rozhodnutí o zřízení zástavního práva, která jsou následně zrušena pro nezákonnost, nemělo být nahlíženo jako na platný úkon přerušující běh lhůty pro stanovení daně. Dle žalobkyně by rozhodnutí o zřízení zástavních práv mohla být zneužívána k účelovému vydání pro stavění lhůt, pokud tak rozhodnutí o zřízení zástavního práva "neobstojí" v rámci opravných prostředků, nelze na ně nahlížet jako na úkon přerušující běh lhůty dle § 160 odst. 2 daňového řádu. Navíc žalovaný uvádí, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebylo nezákonné, ale neuvádí proč. Následný zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu nemohl vést k obnovení již zřízeného zástavního práva, žalovanému nic nebránilo vydat nové rozhodnutí o zřízení zástavního práva, což neučinil. Dále žalobkyně uvádí, že pokud rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo zrušeno pro nezákonnost, nemělo by *ex tunc* vyvolávat žádné právní účinky. Stejně závěry lze uplatnit rovněž ohledně rozhodnutí o posečkání ze dne 6.5.2011, č.j. 1079-18/2011-066300-021, kdy rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29.1.2013, č.j. 30 Af 6/2011-334 došlo k pravomocnému zrušení rozhodnutí Celního ředitelství, které potvrzovalo dodatečné platební výměry. Dne 10.5.2013 a 13.5.2013 vydalo GŘC rozhodnutí, kterými dodatečné platební výměry zrušilo a rozhodnutí o posečkání tak odpadlo. Rovněž na toto rozhodnutí o posečkání lze vztáhnout výše konstatované.

Další námitka žalobkyně se týká lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně upozorňuje, že v projednávaném případě uplynula lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu, v takovém případě žalobkyni nemohlo být vyměřeno ani penále či úrok z prodlení, ani nesměl být vydán exekuční příkaz, když právo stanovit i vymáhat spotřební daň již zaniklo, předmětný exekuční příkaz je proto nezákonný. Dodatečné platební výměry byly vydány v listopadu 2007, dne 19.1.2008 bylo pravomocně rozhodnuto o odvoláních proti těmto dodatečným platebním výměrům. Řízení o žalobách před krajským soudem proti těmto rozhodnutím byla zahájena dne 19.1.2009, tedy po dvou letech a 20 dnech lhůty pro stanovení daně. Po dobu řízení před krajským soudem byla dle § 41 s.ř.s. lhůta pro stanovení daně stavěna. Řízení o žalobách byla pravomocně skončena dne 23.2.2010. Dne 7.1.2011 bylo pravomocně rozhodnuto o odvoláních žalobkyně. Lhůta pro vyměření daně tak uplynula dne 3.2.2011, tedy tato lhůta uplynula ještě před podáním žaloby žalobkyní. Řízení o žalobě vedené před krajským soudem pod sp. zn. 30 Af 6/2011 bylo zahájeno dne 25. 2. 2011. Žalobkyně tak namítá, že k okamžiku, kdy rozsudek krajského soudu č.j. 30 Af 6/2011-334, který zrušil rozhodnutí GŘC, nabylo právní moci, tedy dne 19.2.2013, byla lhůta pro stanovení daně již "pryč". Neexistovalo žádné pravomocné rozhodnutí o stanovení daně, celní orgány již žalobkyni nesměly daň za předmětná zdaňovací období vyměřit, neboť došlo k promlčení práva tuto daň vyměřit, na tom nemění nic ani skutečnost, že kasační soud svým

rozsudkem ze dne 19.2.2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179 zrušil rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 334. GŘC jako odvolací orgán následně vydal rozhodnutí ze dne 10.5.2013 a ze dne 13.5.2013, kterými zrušil dodatečné platební výměry. Zrušením rozsudku krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 334, tedy opět formálně existovala rozhodnutí odvolacího orgánu, avšak tato již nemohla vyvolat žádné právní účinky, když v mezidobí došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně a neexistovaly ani dodatečné platební výměry, které byly zrušeny rozhodnutími samotného GŘC. Na tom nic nemění ani § 124a daňového řádu, když toto ustanovení je účinné až od 1.1.2015. Znamená to, že vydáním nového rozsudku krajského soudu ze dne 13.10.2015, č.j. 30 Af 6/2011-542 se rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 10.5.2013 a ze dne 13.5.2013 o zrušení dodatečných platebních výměrů nestala neúčinnými. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na judikaturu Ústavního soudu týkající se zákazu retroaktivity v právním řádu ze dne 19.4.2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10. Žalobkyně je přesvědčena, že §124a daňového řádu účinný od 1.1.2015 by se neměl vztahovat na projednávaný případ, když řízení o žalobě bylo zahájeno již v roce 2011 a rozsudek byl vydán v roce 2013, namítá, že by to nebylo v souladu s ochranou důvěry v právo, právní jistoty a nabytých práv.

Žalobkyně rovněž namítá výši penále, když žalovaný se touto námitkou uvedenou v odvolání vypořádal naprosto nedostatečným způsobem, když pouze uvedl, že není oprávněn v rámci řízení o námitce přezkoumávat výši penále. Dle žalobkyně bylo ale povinností žalovaného se touto námitkou zabývat (§ 159 odst. 3 daňového řádu), jelikož řízení o námitce se vede obdobně jako řízení o odvolání, správce daně je tak povinen řádně prověřit každý argument obsažený v námitce.

Žalobkyně dále namítá vady podpisu exekučního příkazu a žalovaného rozhodnutí. Namítá, že vnitřní předpis číslo 13/2016 "Podpisová oprávnění Celního úřadu pro Pardubický kraj" měl být zaslán žalobkyni dle § 115 odst. 2 daňového řádu před rozhodnutím o námitce, jelikož byl bezpochyby proveden jako důkaz a žalobkyně tuto listinu neměla k dispozici. Stejnou nezákonností trpí i žalované rozhodnutí, když trpí nezákonností pro absenci zákonné náležitosti dle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Žalované rozhodnutí neobsahuje ani uznávaný elektronický podpis, jak stanoví § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu.

Žalobkyně namítá nepřiměřenost daňové exekuce, kdy především nesouhlasí s formálním názorem žalovaného. Žalobkyně namítá, že žalovaný nepřihlédl k výši předmětné daňové povinnosti, kdy dle žalobkyně nelze pouze vycházet z data splatnosti daňové povinnosti. Navíc žalobkyně měla v úmyslu zaplatit spotřební daní a toto písemně sdělila správci daně. Žalobkyně trvá na své námitce, že žalovaný zahájil exekuční řízení v době, kdy vzhledem ke všem okolnostem mohl a měl nabýt dojmu, že nebude třeba přistoupit k exekuci předmětné daňové povinnosti, a tím porušil svoji povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a povinnosti používat pouze takové prostředky, které daňové subjekty, co nejméně zatěžují dle § 5 odst. 3 daňového řádu. Dále žalovaný porušil zásadu dle možností vycházet daňovým subjektům vstříc dle § 6 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný zatížil žalované rozhodnutí nezákonností, respektive nepřezkoumatelností, když se vůbec nevyjádřil k namítané výši úroku z prodlení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 24.2.2017 uvedl, že žalobní námitky žalobkyně nejsou důvodné, napadené rozhodnutí považuje za věcně i právně bezchybné a odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí a své vyjádření k žalobě, č.j. 14693-20/2016-590000-11

ze dne 26.7.2016 (příloha 27 vyjádření) ve věci vedené soudem pod spisovou značkou 52 Af 28/2016. K uplynutí lhůty pro placení daně uvedl, že nemůže uplynout před 23.10.2018 a argumentace žalobkyně týkající se účinků zrušeného zřízení zástavního práva k zajištění předmětného nedoplatku spotřební daně je tak již nepodstatná. K lhůtě pro stanovení daně žalovaný uvádí, že je nutné postupovat podle ust. § 264 odst. 4 daňového řádu a uznává, že lhůta uplynula dne 4.2.2011, předmětné předpisy tak byly vydány v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 daňového řádu. Soud však definitivně rozhodl způsobem uvedeným v rozsudku č.j. 30 Af 6/2011-542, který byl i potvrzen NSS č.j. 8 Afs 173/2015-127, tak že o předpisech daně bylo pravomocně rozhodnuto ve lhůtě pro stanovení daně, když rozhodnutí o odvoláních ze dne 22.12.2010 nabylo právní moci dne 2.1.2011. Argumentace žalobkyně založená na existenci uvedených rozhodnutí GŘC je chybná, jelikož tato rozhodnutí se dle § 124a daňového řádu stala neúčinná, stejně tak odmítá argumentaci ohledně retroaktivity, když dle žalovaného je ust. § 124a ustanovením procesním. K sazbě penále žalovaný uvádí, že nesouhlasí s názorem žalobkyně o nedostatečném vypořádání se s touto námitkou v žalovaném rozhodnutí, na žalované rozhodnutí odkazuje a odmítá konstrukci žalobkyně, že v rámci řízení o námitce proti exekučnímu příkazu dle ust. § 159 daňového řádu mohl změnit výši exekuvaného nedoplatku. K podpisu exekučního příkazu a žalovaného rozhodnutí, uvádí, že z originálů datových zpráv bezpochyby vyplývá, že byla řádně elektronicky podepsána a ohledně postavení úřední osoby odkazuje na § 12 a 102 daňového řádu. Žalovaný rovněž odmítá konstrukci žalobkyně, že by ohledně oprávnění k podpisu dle vnitřních předpisů provedl dokazování. K nepřiměřenosti daňové exekuce žalovaný uvedl, že žalobkyně v žalobě vytrhla argumentaci uvedenou v žalovaném rozhodnutí z kontextu a samotné ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, na který žalobkyně odkazuje, limituje zásadu přiměřenosti dosažením cíle správy daní. Dále uvádí, že žalobkyně nepochybně o předmětném nedoplatku věděla a kromě přípisu ze dne 29.2.2016 situaci nijak neřešila, žalovaný tak nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že mohl se zahájením exekuce vyčkat na základě dojmů a uvádí, že k vydání exekučního příkazu došlo vlivem nečinnosti žalobkyně a nenaplnění zásady spolupráce ve smyslu ust. § 6 odst. 2 daňového řádu. Žalobní námitku ohledně nevyjádření se k namítané výši úroku z prodlení žalovaný zcela popírá a odkazuje na svou argumentaci ohledně sazby penále. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalované rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

První námitka žalobkyně se týká uplynutí lhůty pro placení daně, která dle žalobkyně uplynula dne 31.12.2012. Dle § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2010 (dále jen „ZSDP“), právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Dne 1.1.2011 nabylo účinnosti zákon č. 280/2009 Sb, daňový řád, který ZSDP zrušil a dle § 264 odst. 5 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, se 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.

Žalobkyně i žalovaný se shodnou na tom, že by lhůta pro placení daně uplynula dne 31.12.2012 (kdyby nedošlo k jejímu stavění či přerušení, jak tvrdí žalovaný), rozporná je tak skutečnost ohledně stavění 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 stavění 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. Stavění prekluzivních nebo promlčecích lhůt neznamena 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. Stavění 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 stavění 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, stavění 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 stavění 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 žalobkyně 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 stavění 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 žalobkyně došlo k jejímu stavění 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 žalobkyně (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 žalobkyně 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 jednání 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 se závěrem žalovaného, že lhůta pro placení daně v případě žalobkyně nemůže uplynout před 23.10.2018 a námitka žalobkyně 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 poseckání. 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 došel 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, toto ještě potvrdil Nejvyšší správní soud, který zrušující rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze 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 (který byl zrušen NSS).

Za účelovou a ničím nepodloženou považuje krajský soud teorii žalobkyně 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 půlce, žalovaný tak neměl žádný důvod pro účelové přerušování lhůty. Žalobkyně dále uvádí, že tomuto „účelovému“ jednání může být v praxi zamezeno v rámci testu zákonnosti, když bude rozhodnutí následně zrušeno pro nezákonnost a neobstojí v rámci řádných či mimořádných opravných prostředků. 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 žalobkyně, obstálo. Důvodná není ani námitka žalobkyně ohledně použití analogie trestního zákoníku, konkrétně ust. § 34, jak žalobkyně navrhuje. Ust. § 34 zákona č.40/2009, 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, č.j. 1 As 27/2008-67, obdobně rozsudek ze dne 31.5.2007, č.j. 8 As 17/2007-135). Použití analogie trestního práva v rámci správního práva se proto děje velmi zřídka. I v případě možnosti použití analogie trestního práva, ke které se krajský nepřiklání, dle citovaného ustanovení trestního zákoníku účinky přerušování 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 žalobkyně 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 žalobkyně se týkala uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 1 daňového řádu. Strany se shodnou na tom, 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 ZSDP, tříletá lhůta pro vyměření daně běžela znovu od konce roku, v němž byla žalobkyně o tomto úkonu zpravena, 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, se 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 žalobkyně první soudní řízení, které skončilo zrušujícím rozsudkem, když rozhodnutí o odvolání žalobkyně 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.ř.s. neběžela a uplynula dnem 4.2.2011, tedy před podáním žaloby žalobkyně 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 žalobkyně 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) ale 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 žalobkyně a rozhodnutí Krajského soudu potvrdil (č.j. 8 Afs 173/2015-127).

Neobstojí tak argumentace žalobkyně, 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 žalobkyně.

Další námitka žalobkyně se týkala sazby penále, kdy žalobkyně tvrdí, že se žalovaný s touto námitkou uvedenou rovněž v odvolání vypořádal nedostatečně a v zásadě nepostupoval dle ust. § 159 odst. 3 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení správce daně námitku posoudí a rozhodne o ní. Vyhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změní nebo zjedná nápravu jiným způsobem. Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne. Rozhodnutí, kterým je námitce v plném rozsahu vyhověno, se neodůvodňuje.

Námitka byla podaná proti exekučnímu příkazu, správce daně v řízení o námitce dle ust. § 159 daňového řádu námitku posoudí a rozhodne o ní buď tak, že jí v plném rozsahu vyhoví, a napadený úkon (exekuční příkaz) zruší, nebo námitku zamítne. Výše penále (či výše úroku z prodlení) byla stanovena platebními výměry (exekučními tituly) a žalobkyně tak zpochybňuje jiná vykonatelná rozhodnutí správce daně, o nichž správní orgán prvního stupně nebyl oprávněn rozhodnout. Ostatně, jak žalovaný správně na str. 5 žalovaného rozhodnutí uvádí, výše penále je stanovena exekučními tituly, vychází proto ze skutečnosti, že se jedná o platné exekuční tituly a že tuto skutečnost není oprávněn v rámci řízení o námitce přezkoumávat. Krajský soud souhlasí s tímto názorem žalovaného, když v této souvislosti je třeba 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). Krajský soud po přezkoumání rozhodnutí došel k závěru, že rozhodnutí bylo dostatečně odůvodněno a ztotožňuje se se závěrem žalovaného, že není možné v rámci námitky dle § 159 daňového řádu přezkoumávat pravomocné rozhodnutí správního orgánu, není tak možné v rámci rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu přezkoumávat sazbu exekuvovaného nedoplatku stanoveného platebními výměry. Sazbu penále (či výši úroku z prodlení) je možné přezkoumávat podáním řádných či mimořádných opravných prostředků přímo proti rozhodnutím, kterými byla stanovena, tedy platebním výměrům, jak ostatně žalobkyně učinila.

Další námitka žalobkyně se týká podpisu oprávněné osoby na rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i žalovaného. I tato námitka je nedůvodná, když rozhodnutí správního orgánu i žalovaného 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 - rozhodnutí správního orgánu prvního stupně obsahuje podpis J.S., vedoucího odboru správy příjmů a vymáhání (v souladu

s vnitřním předpisem č. 13/2016 „Podpisová oprávnění celního úřadu pro Pardubický kraj), žalované rozhodnutí obsahuje podpis R.L., vedoucího odboru 1 právního a zástupce ředitele žalovaného s dodatkem, že podpis úřední osoby o otisk úředního razítka je nahrazen uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby v případě účastníků řízení, kterým je doručováno prostřednictvím datové schránky (v souladu s organizačním a podpisovým řádem žalovaného). Ze správního spisu, konkrétně z originálů datových zpráv odeslaných prostřednictvím datové schránky žalobkyni, vyplývá, že napadená rozhodnutí byla opatřena platným certifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby zcela v souladu s citovanými ustanoveními daňového řádu. V případě ověření podpisu žalovaným dle příslušných vnitřních předpisů, zda se jedná o osobu oprávněnou, se nejedná o provádění nových důkazů ve smyslu ust. § 115 daňového řádu, jak namítá žalovaný, pouze o ověření skutečnosti, že podepsaná osoba je oprávněná rozhodnutí podepsat. Rozhodnutí správního orgánu i žalovaného jsou zákonná, řádně odůvodněna a splňují veškeré náležitosti uvedené v ust. § 102 daňového řádu.

Poslední námitka žalobkyně se týká nepřiměřenosti daňové exekuce. Žalobkyně poslala 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 žalobkyni uváděný účet pro úhradu předmětného nedoplatku spotřební daně. Kromě uvedeného přípisu, žalobkyně nijak nekontaktovala správce daně ohledně náhradní lhůty splatnosti daňového nedoplatku či nepožádala o posečkání ve smyslu ust. § 156 daňového řádu. Rovněž zkušenosti správce daně ohledně placení daňové povinnosti žalobkyni 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 nabít dojmu (jak tvrdí žalobkyně), 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 žalobkyně. Žalovaný ani krajský soud nedošel k závěru, že bylo jisté, že žalobkyně daňovou povinnost uhradí a žalovaný svým postupem neporušil práva žalobkyně 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.

Obě rozhodnutí správních orgánů jsou dostatečně zdůvodněna a plně přezkoumatelná. Krajský soud k tomu uvádí, že orgán veřejné moci či soud není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Jak již bylo zmíněno, ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. V posuzovaném případě se žalovaný dostatečně vypořádal se základními námitkami žalobkyně v odvolání, odůvodnění žalovaného rozhodnutí obsahuje konkrétní argumentaci, z které je zřejmé, jak žalovaný k závěru dospěl. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Lze tedy uzavřít, že žaloba nebyla důvodná, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobkyně 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, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Pardubicích dne 20. dubna 2017

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová