



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., **ve věci žalobce: CZT a.s., IČ 25272322, se sídlem Lísková 1513, 286 01 Čáslav – Nové Město, zastoupený JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 466/34, 186 00 Praha 8 - Karlín, proti žalovanému: Generální ředitelství cel, se sídlem Budějovická 7, 140 00 Praha 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.8.2016, č. j. 37313-2/2016-900000-302,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10.8.2016, č.j. 37313-2/2016-900000-302, se pro nezákonnost z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení 11.228 Kč, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Jiřího Vaníčka, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 11. 5. 2016, č. j. 2759-3/2016-590000-11. Tímto rozhodnutím bylo ve smyslu § 106 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) zastaveno řízení ve věci podané žádosti žalobce o zaplacení úroku podle § 73 odst. 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že důvodem pro zastavení řízení byla skutečnost, že žalobce učinil podání ve věci, o které již bylo pravomocně rozhodnuto. Žalobci byl totiž rozhodnutím Celního úřadu Pardubice ze dne 21. 5. 2013, č. j.

20917/2013-590000-31, ve znění rozhodnutí téhož úřadu o námitce ze dne 22. 8. 2013, č. j. 35317/2013-590000-11, a rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2014, č. j. 2810-4/2014-900000-304.3, pravomocně přiznán úrok v celkové výši 5.498.500,26 Kč v souvislosti s neoprávněným vedením exekuce, kterou byla vymožena celková částka ve výši 34.846.457 Kč, a s uhrazenou spotřební daní z tabákových výrobků, která byla žalobci dodatečně vyměřena Celním úřadem Pardubice platebními výměry, jež byly dne 13. 5. 2013 zrušeny. Následná správní žaloba žalobce byla zamítnuta a řízení o jím podané kasační stížnosti zastaveno. Ve věci stanovení žalobcem požadovaného úroku tedy existuje pravomocné rozhodnutí žalovaného. Ten podrobně popsal průběh řízení, které předcházelo rozhodnutí o úroku a jehož předmětem bylo řešení otázky, zda některé tabákové výrobky vyráběné žalobcem splňují definici doutníků pro účely stanovení spotřební daně či nikoliv. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že vydáním rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 6/2011-542, ve znění opravného usnesení ze dne 20. 11. 2015, č. j. 30 Af 6/2011-632, došlo ke vzniku nové skutečnosti, která zakládá důvod pro vydání nového rozhodnutí o přiznání úroků, přičemž původní rozhodnutí o úroku projednání žádosti o vydání takového rozhodnutí nebrání. Žalovaný poukázal na to, že sice je nepochybné, že na základě právního názoru Nejvyššího správního soudu došlo ke změně hodnocení charakteru tabákového výrobku Gullivers Extra a v souvislosti s tím i k úpravě daňové povinnosti žalobce, v důsledku čehož také vznikl žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, tato skutečnost však nic nemění na tom, že v totožné věci již jednou bylo pravomocně rozhodnuto a projednání nové žádosti žalobce o přiznání úroků proto brání překážka rei iudicatae. Jedná se totiž o totožnou věc, se stejným předmětem řízení a týmž účastníkem. V této souvislosti žalovaný citoval závěry obsažené v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2004, sp. zn. 52 Ca 12/2004. Jestliže v posuzované věci nastala situace, kdy byl úrok pravomocně celním úřadem stanoven, nicméně dle rozhodnutí soudu jeho výše neodpovídá zákonu, pak musí být tato nesrovnalost řešena v řízení o dozorčím opravném prostředku, nikoliv prostřednictvím nově podané žádosti. Navíc v daném případě není jakkoliv rozhodující ani to, že žalobce napadl předmětný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Af 6/2011-542 ústavní stížností. Závěrem žalovaný poukázal na logický rozpor v požadavcích žalobce. Ten v podaném odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj na jednu stranu požadoval, aby bylo znovu rozhodnuto o výši úroků, které mu náleží, na stranu druhou však navrhoval napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit. I z tohoto důvodu označil žalovaný žádost podanou žalobcem jako ryze účelovou s tím, že jedinou snahou žalobce je vyvolat další řízení o přiznání úroku, když žalobce s původním, nyní již pravomocným rozhodnutím není spokojen.

Žalobce v podané žalobě zdůraznil, že v předmětné věci nastal nový právní stav, neboť Krajský soud v Hradci Králové změnil své původní rozhodnutí tak, že přiznal tabákovým výrobkům Gullivers Standard a Merlin statut doutníků, zatímco výrobek Gullivers Extra je dle jeho názoru tabákem ke kouření. Žalobce má proto právo na to, aby bylo o výši úroku, který mu náleží, rozhodnuto znovu, a to právě s ohledem na uvedený právní názor, neboť před vydáním předmětného rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové (který přitom vycházel ze závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179) byl výrobek Gullivers Extra stejně jako další výrobky žalobce Gullivers Standard a Merlin hodnocen jako doutník, zatímco nyní je hodnocen jako tabák ke kouření. Žalobce rovněž poukázal na to, že v rámci řízení o dozorčím opravném prostředku bylo původní rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 1. 6. 2016, č. j. MF-18751/2016/3902-4, na základě rozkladu žalobce v rámci autoremedury zrušeno rozhodnutím ze dne 18. 8. 2016, č. j. MF-18751/2016/3902-12, žádné jiné řízení o dozorčím prostředku pak ke dni podání žaloby zahájeno nebylo. Ve zrušeném rozhodnutí navíc Ministerstvo financí uvedlo, že žalobci nebyl

přiznán úrok za celé posuzované období, konkrétně za období od 2. 9. 2012 do 30. 9. 2012. Žalobce má za to, že jeho postavení se stalo ohledně nároku na zaplacení úroku z neoprávněného vymáhání a doměření spotřební daně nejistým a pokud správce daně i žalovaný odmítli o žádosti žalobce rozhodnout, porušili tak jeho právo na spravedlivý proces. Citoval odbornou literaturu, podle níž nelze v rámci řízení o odvolání proti rozhodnutí správce daně ve věci námitky využít mimořádných opravných prostředků, a vyslovil názor, že o nároku na úrok lze opětovně rozhodnout stejně, jako je to možné u doměření daně dle § 143 odst. 1 daňového řádu.

Další námitka žalobce se týkala toho, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda bylo podepsáno osobou oprávněnou ve smyslu § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Rozhodnutí navíc není podepsáno uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby, není k němu ani připojen kvalifikovaný certifikát.

Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na svoji argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí a navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Krajský soud v první řadě považuje za nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkouvává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54 nebo rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Dále je třeba zmínit, že žalobce je povinen uvést žalobní námitky v žalobě, soud se nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu

vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2 Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady *ne bis in idem*, aplikace zásady „non-refoulement“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací- srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. *ex officio*, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesně právní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoúčelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, respektive zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Za naprosto stěžejní pro posouzení oprávněnosti podané žaloby je třeba považovat otázku, zda žalovaný, respektive správní orgán prvního stupně postupoval správně, když ve smyslu § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu zastavil řízení pro překážku věci pravomocně rozhodnuté. Zásadu *rei iudicatae*, tedy překážku věci pravomocně rozhodnuté, lze charakterizovat jako negativní podmínku řízení, která spočívá v tom, že jakmile bylo o totožné věci pravomocně rozhodnuto, nemůže být tatáž věc v rozsahu závaznosti výroku rozhodnutí projednávána znovu. Totožnost věci je dána stejným předmětem řízení a stejnými

účastníky. Přitom platí, že správní orgán může vydat rozhodnutí pouze za předpokladu, že dosud neexistuje. To znamená, že buď dosud v určité formě (ať už ústní, nebo písemné) nebylo vydáno, nebo vydáno bylo, ale trpí takovými těžkými vadami, které mají za následek jeho nicotnost. Pokud z takových důvodů nelze považovat rozhodnutí za neexistující, tedy je prokázáno, že rozhodnutí správního orgánu vydáno bylo a netrpí takovými vadami, které by způsobovaly jeho nicotnost, brání dalšímu rozhodnutí ve stejné věci překážka rei iudicatae (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2004, sp. zn. 52 Ca 12/2004, na nějž odkazuje žalovaný).

Napadené rozhodnutí žalovaného vychází ze závěru, že o žádosti, kterou se žalobce domáhal zaplacení úroku podle § 73 odst. 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, již jednou bylo pravomocně rozhodnuto a nelze ji tedy projednat znovu, a to právě pro výše zmíněnou překážku rei iudicatae. Žalobce existenci pravomocného rozhodnutí ve věci nikterak nezpochybňuje, jeho argumentace se soustředí výhradně tím směrem, že vzhledem k tomu, že v důsledku změny v posuzování charakteru tabákového výrobku Gullivers Extra nastal nový právní stav věci, mělo by být nově rozhodnuto i o výši úroku, který žalobci v souvislosti s neoprávněným vymáháním daně ze strany orgánů finanční správy náleží. Žalobce současně poukazuje na to, že pokud je ve smyslu § 143 odst. 1 daňového řádu možné dodatečně doměřit již dříve pravomocně vyměřenou daň, případně podle § 252 odst. 6 daňového řádu vydat nový platební výměr ohledně úroku z prodlení předepsaného daňovému subjektu, pak nic nebrání tomu, aby správní orgán opětovně rozhodl o úroku z neoprávněného vymáhání a doměření spotřební daně.

Krajský soud v první řadě podotýká, že jak původní řízení o přiznání úroku za neoprávněné vymáhání daně, které bylo pravomocně ukončeno rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 3. 3. 2014, č. j. 2810-4/2014-900000-304.3, tak řízení, v jehož rámci bylo vydáno napadené rozhodnutí, se týkalo téhož účastníka (žalobce), téhož předmětu (stanovení výše úroku za neoprávněné vymáhání a doměření spotřební daně z žalobcem vyráběných tabákových výrobků) a vztahovalo se k témuž zdaňovacímu období (únor až červen 2006 a srpen až říjen 2006). Z uvedeného vyplývá, že v posuzovaném případě žalovaný skutečně opakovaně rozhodoval v totožné věci. Vzhledem k tomu, že zmíněné pravomocné rozhodnutí Generálního ředitelství cel bylo podrobeno přezkumu správními soudy, přičemž žalobcem podaná správní žaloba byla zamítnuta a řízení o jeho následné kasační stížnosti bylo následně zastaveno, nelze usuzovat na to, že by předmětné rozhodnutí trpělo závažnými vadami, jež by způsobovaly jeho nicotnost. Otázkou však zůstává, zda toto rozhodnutí v kontextu posuzovaného případu zakládá překážku rei iudicatae a brání tedy opětovnému projednání věci, jak je o tom přesvědčen žalovaný. Krajský soud uvedený názor žalovaného nesdílí, a to z níže uvedených důvodů.

Předně je nutné připomenout, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce měl usilovat o změnu rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného vymáhání a doměření spotřební daně cestou dozorčích prostředků. Dle § 108 odst. 1 písm. c) daňového řádu jsou dozorčími prostředky v daňovém řízení nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání řízení. K využití obou těchto prostředků přitom správce daně přistupuje ex officio, tedy z úřední povinnosti, daňový subjekt může toliko podat podnět k přezkoumání rozhodnutí ve smyslu § 121 odst. 4 daňového řádu s tím, že správce daně je povinen mu k jeho žádosti sdělit, zda podnět shledal důvodným či nikoliv. Tím však možnosti daňového subjektu ovlivnit výsledek řízení o dozorčím prostředku končí. Z tohoto pohledu by se tak dle krajského soudu jevil jako účelnější prostředek k dosažení změny původního rozhodnutí o výši úroku návrh na obnovu řízení podle § 117 daňového řádu. V posuzovaném případě, kdy

se žalobce domáhá nového rozhodnutí o výši úroku z toho důvodu, že došlo ke změně v posuzování charakteru jím vyráběného tabákového výrobku pro účely vyměření spotřební daně, by totiž byl naplněn důvod obnovy řízení uvedený v § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť posouzení charakteru výrobku Gullivers Extra představovalo v řízení o přiznání úroku z neoprávněného vymáhání a doměření spotřební daně předběžnou otázku, na jejímž vyřešení nutně muselo rozhodnutí o výši úroku záviset. Jestliže tedy správce daně při svém původním rozhodnutí o výši úroku vycházel z předpokladu, že výrobek Gullivers Extra je pro účely stanovení spotřební daně hodnocen jako doutník, a následně při rozhodování o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl o tom, že se jedná o tabák ke kouření, pak se bezpochyby jedná o situaci předpokládanou právě zmíněným ust. § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť bylo dodatečně vydáno jiné rozhodnutí o předběžné otázce, které má vliv na původní rozhodnutí o výši úroku. Na tomto místě je však třeba přisvědčit námitce žalobce, podle níž v daném případě využití mimořádných opravných prostředků nepřicházelo v úvahu. Výše zmíněné rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 3. 3. 2014, č.j. 2810-4/2014-900000-304.3, kterým byla původně stanovena výše úroku, totiž bylo vydáno v rámci řízení o odvolání proti rozhodnutí celního úřadu o námitce žalobce. Přitom, jak správně poukazuje žalobce, proti rozhodnutí o námitce daňového subjektu proti postupu správce daně se ve smyslu § 254 odst. 5 daňového řádu lze toliko odvolat, využití mimořádných opravných prostředků v takovém případě zákon i v kontextu s ust. § 159 nepřipouští (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K; Žiškova, M., Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 1474). Je tedy zřejmé, že žalobce nemohl dosáhnout nového rozhodnutí ve věci ani návrhem na obnovu řízení.

Žalobce se tedy ocitl v situaci, kdy jediná zákonem aprobovaná cesta, jak se domoci úpravy původního, vzhledem ke změně okolností případu nesprávného rozhodnutí o přiznání úroku z neoprávněného vymáhání a doměření spotřební daně, spočívala v podání podnětu k přezkumnému řízení, přičemž v tomto řízení vydané rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 1. 6. 2016, č.j. MF-18751/2016/3902-4, bylo v rámci autoremedury bez náhrady zrušeno. Jestliže za těchto okolností žalobce podal novou žádost o přiznání úroku, pak má krajský soud na rozdíl od žalovaného, za to, že rozhodnutí o této žádosti nebrání překážka rei iudicatae. Ačkoliv zákon výslovně nepřipouští možnost opětovného rozhodnutí o výši úroku podle § 254 daňového řádu, podle krajského soudu lze v posuzované věci postupovat analogicky podle § 143 odst. 1 daňového řádu, který umožňuje na základě dodatečného daňového přiznání či dodatečného vyúčtování doměřit daňovému subjektu daň, přičemž takovému doměření nebrání právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně.

V této souvislosti je vhodné zmínit, že analogií při aplikaci práva se rozumí řešení právem neupravených vztahů podle právní úpravy vztahů podobných. Teorie práva rozlišuje tzv. analogii legis, tedy situaci, kdy se na skutkovou podstatu zákonem neřešenou aplikuje právní norma, která je obsažena ve stejném zákoně a která upravuje skutkovou podstatu nejpodobnější, a tzv. analogii iuris, tzn. situaci, kdy lze výjimečně aplikovat právní zásady příslušného právního odvětví, případně dokonce obecné právní zásady, které obsahuje celý právní řád, ovšem pouze za předpokladu, že není možné postupovat prostřednictvím analogie legis. Zatímco použití analogie iuris je ve veřejném právu značně nežádoucí, použití analogie legis lze za účelem vyplnění mezer v procesní úpravě za předpokladu, že je to ve prospěch ochrany práv účastníků řízení, připustit. Musí to však být pouze v omezené míře a toliko v situacích, kdy zákon danou právní problematiku vůbec neřeší, přičemž pro výklad chybějící právní úpravy či pojmu je přípustné podpůrně užít zákonného ustanovení svou povahou a účelem nejbližšího. Platí totiž, že správní orgán v případech, kdy by nečinnost znamenala neposkytnutí právní ochrany (*denegatio iustitiae*), nemůže argumentovat tím, že zákon na

daný problém nepamatoval, nýbrž se musí s věcí vypořádat. V oblasti veřejného práva jsou v důsledku zásad uvedených v čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod meze analogie zúženy tak, že analogie jdoucí k tíži účastníka správního řízení není přípustná (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, č. j. 4 As 91/2006-76, a ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 As 47/2011-105). Lze tedy shrnout, že obecně je možné použít analogie ve správním řízení, potažmo ve veřejném právu jako celku pouze tehdy, jestliže je to ve prospěch účastníka řízení, k ochraně jeho práv, v omezené míře a v rámci řešení obdobných situací, z nichž některá není zákonem výslovně upravena.

V posuzované věci zákon výslovně neupravuje způsob řešení situace, kdy byl daňovému subjektu přiznán úrok podle § 254 daňového řádu v nesprávné výši, a to z důvodu dodatečné změny rozhodnutí o předběžné otázce, jejíž posouzení bylo pro rozhodnutí o výši předmětného úroku klíčové. Zákon navíc, jak již bylo řečeno výše, explicitně vylučuje možnost zjednání nápravy prostřednictvím mimořádných opravných prostředků. V neposlední řadě nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že ačkoliv bylo rozhodnutí, v jehož rámci došlo k odlišnému posouzení předběžné otázky, vydáno již dne 19. 12. 2014, správní orgány doposud v rámci dozorčích prostředků na uvedenou změnu adekvátně nezareagovaly a úrok ve správné výši žalobci nepřiznaly. Na základě všech zmíněných důvodů dospěl krajský soud k závěru, že pokud by bylo řízení o žádosti žalobce o zaplacení úroku z neoprávněného vymáhání a doměření spotřební daně zastaveno pro překážku věci pravomocně rozhodnuté, jednalo by se o odepření spravedlnosti ze strany orgánů veřejné moci, tedy postup, který je v právním státě naprosto nepřipustný. Ze strany správce daně, respektive žalovaného bylo naopak namísto danou situaci řešit za pomoci analogie, přičemž právní normou svojí povahou a účelem zmíněnému problému nejbližší, podle níž by bylo možno při dodatečném rozhodnutí o výši úroku postupovat, je dle krajského soudu již zmíněné ust. § 143 odst. 1 daňového řádu.

Pokud jde o námitky žalobce, podle nichž napadené rozhodnutí nebylo podepsáno oprávněnou osobou a neobsahuje uznávaný elektronický podpis úřední osoby, k těmto krajský soud uvádí, že nemá důvod nevěřit tvrzení žalovaného ve vyjádření k žalobě, podle něhož J.U. je zástupcem odboru Právního a vedoucí odd. Správních činností, ostatně to je uvedeno i u podpisu žalovaného rozhodnutí, a že je dle vnitřních předpisů zástupcem ředitele odboru, který je oprávněn ředitele zastupovat a činit za něj všechny úkony. Ostatně pokud žalobce uvedl tuto námitku, on nesl i břemeno důkazní a pokud zpochybňoval podpis žalovaného rozhodnutí, tak uvedl jen své subjektivní a účelové pochybnosti, které však nedoložil konkrétním důkazem.

Právní úpravu doručování prostřednictvím datových schránek obsahuje zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „ZEÚ“). Dle § 18 odst. 2 ZEÚ platí, že úkon učiněný oprávněnou osobou prostřednictvím datové schránky má stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný, ledaže jiný právní předpis nebo vnitřní předpis požaduje společný úkon více osob. Jak vyplývá i z důvodové zprávy k ZEÚ, ke zprávám zasílaným prostřednictvím datových schránek není nutné připojit zaručený elektronický podpis, neboť jej nahrazuje již samotné přihlášení do informačního systému datových schránek. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu v případě, kdy bylo podání vůči orgánu veřejné moci učiněno prostřednictvím datové schránky osobou oprávněnou nebo k tomuto úkonu pověřenou, není nutné, aby bylo podání podepsáno zaručeným elektronickým podpisem (srov. rozsudek ze dne 17. 2. 2012, sp. zn. 8 As 89/2011). Zmíněné závěry pak nepochybně platí i v situaci, kdy je to naopak orgán veřejné moci, kdo doručuje písemnost prostřednictvím datové schránky účastníku řízení. Námitka žalobce proto není relevantní.

S ohledem na shora uvedené krajský soud uzavřel, že žaloba je důvodná, neboť napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem. Nezbylo mu proto, než napadené rozhodnutí ve smyslu § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušit. Krajský soud zároveň podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V tom bude žalovaný právním názorem krajského soudu vyjádřeným v tomto rozsudku vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Žalobce byl v řízení plně úspěšný a náleží mu tak vůči neúspěšnému žalovanému ve smyslu § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil. Tyto důvodně vynaložené náklady sestávaly ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a z nákladů právního zastoupení ve výši 8.228 Kč (odměna a paušální náhrada za 2 úkony právní služby, tj. 2x3.100 Kč a 2x300 Kč dle vyhl. 177/1996 Sb., s připočtením DPH 8.228 Kč), celkem náklady řízení činí 11.228 Kč.

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 21. března 2017

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová