



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci žalobce: **CZT a. s.**, se sídlem Čáslav, Lísková 1513, zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Praha 8, Šaldova 466/34, proti žalovanému **Generálnímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Praha 1, Lazarská 15/7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2014, č. j. 55747/13/7001-21001-010435,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu rozhodnutí správních orgánů

[1] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 7. 2013, č. j. 18761/13/5000-14303-711377, o zamítnutí žalobcova návrhu na obnovu řízení. Tímto návrhem podaným dne 28. 2. 2013 se žalobce domáhal obnovy řízení ukončeného rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011, č. j. 5429/11-1300-601383, ve věci dodatečného vyměření daně

z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období březen až listopad roku 2006 ve výši 7 076 170 Kč dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 28. 4. 2011.

[2] V odůvodnění žalovaný konstatoval, že lhůta pro vyměření daně u všech dotčených zdaňovacích období uplynula nejpozději ke dni 31. 12. 2012, návrh na povolení obnovy řízení však žalobce podal až dne 28. 2. 2013. Vzhledem k podání návrhu po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně nebylo dle § 119 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, možné obnovu povolit. K jednotlivým odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že žalobce podal návrh na obnovu řízení již po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334. Dle žalovaného bylo rovněž rozhodným okamžikem pro určení lhůty dle § 119 odst. 4 daňového řádu doručení rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3 až č. j. 18073-9/2013-900000-304.3, o zrušení dodatečných platebních výměrů na spotřební daň za příslušná zdaňovací období roku 2006. Ve věci přitom nebylo možné aplikovat § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, neboť řízení vedené před Krajským soudem v Hradci Králové o správní žalobě proti stanovení spotřební daně nelze chápat jako relevantní ve smyslu uvedeného ustanovení ve spojitosti s dodatečně vyměřenou daní z přidané hodnoty. V případě daňových řízení o dani z přidané hodnoty a spotřební dani se jedná o zcela samostatná řízení, procesně neprovázaná. Řízení před správním soudem ve věci stanovení spotřebních daní pak současně není řízením ve věci rozhodování o předběžné otázce pro již pravomocně vydaná rozhodnutí týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období, kdy došlo k dodání zboží podléhajícího spotřební dani, která byla dotčena probíhajícími správními žalobami ve věci spotřební daně. Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013 nebylo rozhodnuto i o dani z přidané hodnoty a nedošlo k přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písmeno a) daňového řádu.

[3] Orgány veřejné moci příslušnými rozhodovat o výši spotřební daně coby o předběžné otázce ve smyslu § 99 daňového řádu ve vztahu k výši daně z přidané hodnoty u zboží podléhajícího spotřební dani, mohou být orgány celní správy. Sám žalobce v části III. odvolání ze dne 16. 8. 2013 dospěl k závěru, že k pravomocnému stanovení spotřební daně jsou oprávněny pouze orgány celní správy. O výši spotřební daně rozhodují vždy celní orgány, nikoli soud. Ke dni, kdy skončila zákonná lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty, existovala pravomocná rozhodnutí ve věci spotřební daně vydaná Generálním ředitelstvím cel. V průběhu soudního přezkumu nebylo zjištěno, že by se jednalo o rozhodnutí nicotná nebo neplatná. Nelze přihlížet ke změně okolností, které nastaly až po tomto termínu, i když by tyto mohly ovlivnit výši spotřební daně.

[4] Námitky směřující proti stanovisku Finančního úřadu pro Pardubický kraj k postoupenému návrhu na obnovu řízení včetně doplnění zaslanému spolu se spisovým materiálem Odvolacímu finančnímu ředitelství a ke stanovisku Odvolacího finančního ředitelství k postoupenému odvolání proti rozhodnutí ve věci obnovy řízení zaslanému spolu se spisovým materiálem žalovanému, jsou irelevantní. Stanoviska nebyla vypracována v rozporu s daňovým řádem, jejich citace uvedená v odvolání je zavádějící a vytržená z kontextu. Stanoviska nijak neovlivňují konečné rozhodnutí nadřízeného orgánu, o čemž svědčí podrobné odůvodnění vydaných rozhodnutí.

[5] Závěrem žalovaný zdůraznil, že předmětným rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové nebyla řešena otázka týkající se zákonnosti doměření daně z přidané hodnoty. Řízení před správním soudem ve věci stanovení spotřebních daní není v pravém slova smyslu řízením ve věci rozhodování o předběžné otázce pro již pravomocně vydaná rozhodnutí týkající se daně z přidané hodnoty za související zdaňovací období. Bylo na odvolateli, aby i v případě dodatečně doměřené daně z přidané hodnoty uplatnil svoje právo na soudní přezkum, což neučinil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Ve včas podané žalobě žalobce po shrnutí skutkových okolností označil napadené rozhodnutí za nezákonné.

[7] Žalobce v první řadě poukázal na kauzální nexus doměření spotřební daně a doměření DPH. Spotřební daň na doutníky Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin byla dodatečně doměřena rozhodnutími Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 22. 10. 2010. Tato rozhodnutí žalobce napadl správními žalobami. Posléze, dne 28. 4. 2011, vydal Finanční úřad v Pardubicích dodatečné platební výměry na DPH. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrám zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 16. 9. 2011, č. j. 5429/11-1300-601383. Potvrdilo přitom, že se doměření opírá o nová pravomocná rozhodnutí celního ředitelství. Skutečnost, že DPH byla doměřena na základě výsledků daňové kontroly provedené celním úřadem, vyplývá též ze zprávy o daňové kontrole provedené správcem daně. Nyní však o výsledku daňové kontroly provedené celními orgány soud pravomocně rozhodl, že se jedná o nezákonné doměření.

[8] Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334, napadená rozhodnutí celního ředitelství zrušil pro nezákonnost a věci vrátil žalovanému (nyní již Generálnímu ředitelství cel). Dospěl přitom k závěru, že předmětné tabákové výrobky jsou doutníky a ne tabákem ke kouření, jak tvrdily celní orgány. Proto doměření spotřební daně bylo nezákonné. Rozsudek nabyt právní moci dne 13. 2. 2013. Jeho listinnou kopii žalobce doručil správci daně společně s odvoláním ze dne 29. 3. 2013 proti rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání, přičemž již v podání ze dne 28. 2. 2013 informoval správce daně o výsledku řízení před krajským soudem. Podle § 78 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), je správní orgán vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku. Generální ředitelství cel napadlo rozsudek krajského soudu kasační stížností, návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti však Nejvyšší správní soud zamítl. Generální ředitelství cel poté rozhodnutími ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013 jednotlivé dodatečné platební výměry Celního úřadu Pardubice ze dne 21. 11. 2007 zrušilo a řízení zastavilo. O této skutečnosti žalobce informoval Odvolací finanční ředitelství dne 13. 5. 2013 podáním nazvaným „*Opětovné doplnění žádosti o povolení obnovy řízení*“. Následně však Celní úřad pro Pardubický kraj připsal ze dne 21. 5. 2013 vyrozuměl žalobce o tom, že na základě žádosti Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 17. 5. 2013 zaslal tomuto správci daně částku 6 581 106 Kč jako nedoplatek žalobce na DPH související s nezákonně doměřenou spotřební daní. Ze strany správce daně tak došlo k převodu značné sumy finančních prostředků, aniž by o tom byl žalobce s předstihem jakkoli vyrozuměn.

[9] Není pochyb o tom, že mezi doměřením DPH u předmětných tabákových výrobků v návaznosti na doměření spotřební daně z těchto tabákových výrobků existuje příčinná souvislost. I Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení ze dne 22. 7. 2013 uvedlo, že okolnost zrušení dodatečných platebních výměrů vydaných celním úřadem je splněním podmínky pro obnovu řízení dle § 117 odst. 1 písm. d) daňového řádu, a že návrh na povolení obnovy byl podán v subjektivní lhůtě 6 měsíců. Žalovaný se s tímto hodnocením ztotožnil. Skutečnost, že mezi výší spotřební daně a výší DPH, jakož i mezi daňovými řízeními o těchto daních v případě předmětných tabákových výrobků je příčinná souvislost, pak vyplývá i ze závěrů odborného stanoviska zpracovaného daňovým poradcem JUDr. J. K. Tato příčinná souvislost ostatně vyplývá i z tehdy účinného znění § 36 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[10] Přestože na uvedenou souvislost odkázaly i orgány finanční správy (str. 14 a 15 zprávy Finančního úřadu v Pardubicích o daňové kontrole, str. 2 rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011), nyní paradoxně panuje neshoda o tom, zda se mělo jednat o otázku, která je způsobilá přerušit lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Podle žalobce řízení u krajského soudu ve věci doměření spotřební daně z předmětných tabákových výrobků způsobilo přerušení běhu lhůty dle uvedeného ustanovení.

[11] Sám správce daně význam této provázanosti zohlednil v rozhodnutí o posečkání daně ze dne 10. 8. 2012 tím, že jako jednu z podmínek povolení posečkání stanovil vydání rozsudku krajským soudem ve věci doměření spotřební daně. Vnímá tedy tuto skutečnost jako závažnou pro doměření DPH. Žalovaný tak nemůže tvrdit, že daňová řízení týkající se doměření spotřební daně a DPH, jsou neprovázaná, a to i procesně. Taková argumentace je ryze účelová. Jak plyne i z odborného stanoviska JUDr. K., tvrzení o neprovázanosti řízení o obou daních jsou ve zjevném rozporu s příčinou i průběhem doměřovacího řízení o DPH, které bylo zahájeno z moci úřední na základě informace o výsledku řízení ve věci spotřební daně a jehož výsledkem bylo doměření DPH, a to na základě zodpovězení předběžné otázky ohledně výše daně spotřební.

[12] Pokud by měl být akceptován výklad žalovaného, pak by správce daně nepostupoval podle § 99 odst. 1 daňového řádu nebo § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a učinil by si úsudek o takové otázce sám. V takovém případě by byl na místě postup spočívající v podání správní žaloby, na níž žalovaný poukazuje a jejíž nepodání žalobci vyčítá. Postup a rozhodování finančních orgánů ale jednoznačně prokazuje právě aplikaci uvedených ustanovení. Finanční orgány nemohly jinak postupovat ani rozhodovat, ovšem jinak nemohl postupovat ani žalobce. Ostatně správce daně v roce 2010 při prvním doměření spotřební daně celními orgány vyčkal na první rozhodnutí krajského soudu. Teprve po druhé kole rozhodování celního ředitelství správce daně přistoupil k doměření DPH z předmětných tabákových výrobků.

[13] Jestliže celní orgány změnilly daňové zařazení doutníků na tabák ke kouření, což ovlivnilo výši spotřební daně, učinil stejný krok i správce daně a změnil výši DPH. Krajský soud ovšem rozhodnutí celního ředitelství zrušil a rozhodl, že se jedná o doutníky. Tedy, že daně byly odvedeny řádně. Podávat žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství ve věci doměření DPH nemělo ani nemohlo mít naprosto žádnou šanci na úspěch. V rámci takové

žaloby by správní soud nemohl rozhodovat o daňovém zařazení tabákových výrobků. To by mu nepříslušelo, jelikož správce daně nebyl a není věcně příslušný ke správě spotřebních daní. Takovou věc posoudit mohl jedině soud v řízení o žalobách ve věci dodatečného doměření spotřební daně. Ve věci DPH by tedy soud musel žalobu zamítnout, protože by vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[14] Ostatně správce daně v protokolu ze dne 18. 4. 2011 poukázal na možnost obnovy řízení, rozhodne-li příslušný státní orgán jinak. Takovéto vyjádření správce daně fakticky představovalo i poučení o tom, jak má žalobce postupovat v případě, kdy mu bude v řízení před krajským soudem vyhověno, a plynula z něj i neúčelnost a zbytečnost žaloby ve věci doměření DPH.

[15] Obě daně byly doměřeny v souvislosti s tabákovými výrobky. To, že byly doměřeny jinými správci daně, je dáno jejich věcnou působností. Ve věci jako první konaly celní orgány. Bez doměření spotřební daně by k doměření DPH nedošlo. Doměřená výše DPH nemohla existovat bez doměřené výše spotřební daně. Jen změna daňového zařazení z hlediska spotřební daně mohla ovlivnit výši DPH, nikoli obráceně. Finanční orgány byly naprosto odkázány na výsledek řízení před celními orgány a posléze před krajským soudem. Jedině ten přitom mohl s konečnou platností rozhodnout o správném daňovém zařazení tabákových výrobků.

[16] Krajský soud v řízení o žalobách proti doměření spotřební daně tedy rozhodoval o otázce, o níž byl příslušný rozhodnout a která byla nezbytná pro správné stanovení daně. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2010, č. j. 5 Afs 64/2009-104, který se sice týkal situace, kdy civilní soud posoudil smlouvy uzavřené mezi daňovými subjekty na poli soukromého práva jako neplatné, plyne z něj však, že správce daně je povinen respektovat takové rozhodnutí soudu. Tento rozsudek je příslušný i na nyní projednávanou věc. Stejně tak je dle judikatury správce daně vázán např. usnesením rejstříkového soudu v návaznosti na daňové řízení nebo usnesením o ukončení účasti společníka ve společnosti. Žalobce odkázal též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 1. 2006, č. j. 7 Afs 148/2004-112, podle něhož vyměření daně z nemovitostí není předběžnou otázkou ve vztahu k dani z příjmu, protože i kdyby daň z nemovitostí vyměřena nebyla, nebránilo by to tomu, aby byla vyměřena daň z příjmu. Tento závěr lze aplikovat na nyní projednávanou věc, ale obráceně. Bez doměření spotřební daně by nedošlo k doměření DPH, daňové zařazení tabákových výrobků z hlediska spotřební daně pak přímo ovlivnilo DPH. Uvolněním do volného daňového oběhu musel žalobce kromě spotřební daně provést i odvod DPH. Tomu tak ale nemusí být vždy.

[17] Krajský soud tedy určením daňového zařazení předmětných tabákových výrobků rozhodl i o předběžné otázce ve vztahu k DPH. Rozhodnutí ve věci doměření spotřební daně pozbyla právní moci a nemohla již sloužit k zodpovězení předběžné otázky o správné výši spotřební daně, a tedy i základu pro výpočet DPH. Finanční orgány přitom nejsou oprávněny učinit si úsudek o výši DPH u předmětných tabákových výrobků, neboť nemají věcnou působnost k posuzování tabákových výrobků. Tak mohou činit jedině na základě relevantních rozhodnutí příslušných celních orgánů. Navíc krajský soud byl příslušný rozhodnout o zákonnosti doměření spotřební daně. Vzhledem k příčinné souvislosti mezi důvody a výši doměřené spotřební daně a DPH, jakož i k provázanosti řízení o těchto daních, bylo

zodpovězení této otázky nezbytné i pro správné stanovení DPH. Lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období 2006 tudíž po dobu trvání soudního řízení před krajským soudem ve věci spotřební daně neběžela ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Vzhledem k délce trvání řízení před krajským soudem (řízení bylo zahájeno dne 25. 2. 2011 a pravomocně skončilo dne 13. 2. 2013) tudíž k datu podání návrhu na povolení obnovy řízení lhůta pro stanovení DPH ještě neuplynula.

[18] Vedle uvedeného žalobce dále uvedl, že došlo též k zániku doměřené DPH z předmětných tabákových výrobků *ex lege*. Jedná se o okolnost, ke které je soud povinen přihlížet i v situaci, kdy se jedná o skutkovou či právní novotu. Žalobci byla doměřena spotřební daň z tabákových výrobků, jelikož celní orgány byly názoru, že se nejednalo o doutníky, ale o tabák ke kouření. Na základě doměření spotřební daně správce daně doměřil žalobci z totožných tabákových výrobků DPH. Krajský soud později doměření spotřební daně shledal nezákonným, jelikož dospěl k závěru, že se skutečně jednalo o doutníky. Přitom na osudu doměřené spotřební daně závisel osud doměřené DPH. Jestliže tedy došlo k zániku spotřební daně, došlo ze zákona též k zániku související DPH.

[19] Z úkonů finančních orgánů je zřejmé, že správce daně z moci úřední a ve prospěch státu reagoval na doměření spotřební daně z předmětných tabákových výrobků celními orgány a doměřil u nich žalobci i DPH.

[20] Po dobu řízení před krajským soudem ve věci doměření spotřební daně neběžela lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu v souvislosti s navazující doměřenou DPH. S ohledem na tehdy účinné znění § 36 odst. 3 písm. b) zákona o DPH však bylo možné aplikovat i § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Spotřební daň tvoří základ DPH, jedná se tak o dvě provázané daně, kdy výše DPH nemůže být správně stanovena bez zohlednění výše stanovené spotřební daně. Krajský soud tedy ve svém důsledku řešil i osud DPH. Pouze v tomto řízení mohla být s definitivní platností rozhodnuta otázka doměření příslušné daně. Došlo-li tedy k zániku doměřené spotřební daně, *ex lege* došlo i k zániku doměřené DPH.

[21] Byla-li žalobci z podnětu správce daně doměřena DPH, měly být v případě zrušení rozhodnutí celního ředitelství správcem daně užity takové příslušné dozorčí a kontrolní prostředky z moci úřední, kterými by bylo dosaženo souladu doměřené DPH k nyní nezákonně doměřené spotřební dani. Finanční orgány však takto nejednaly. Naopak nevyhověly návrhu na povolení obnovy řízení, a správce daně si dokonce nechal na úhradu DPH převést od celního úřadu přeplatek na spotřební dani, což je v přímém rozporu jak se základními zásadami správy daní, tak i s ústavně zaručenými právy žalobce.

[22] Žalobce dále poukázal na vady řízení. V doplnění odvolání ze dne 12. 12. 2013 žalobce uplatnil odvolací námitku spočívající v zániku doměřené DPH *ex lege*, žalovaný se s ní však nijak nevypořádal. V napadeném rozhodnutí o ní není ani zmínka. Rozhodnutí žalovaného je tak nepřezkoumatelné. Stejně tak je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné ve vztahu k námitce, že subjektivní lhůta se počítá od okamžiku doručení rozhodnutí Generálního ředitelství cel o zrušení dodatečných platebních výměrů, tj. od 10. 5., resp. 13. 5. 2013. Subjektivní lhůta dle § 118 odst. 2 daňového řádu tak v tomto případě uplynula až v listopadu 2013.

[23] Žalovaný též manipuloval s důkazy a tvrzeními krajského soudu uvedenými v jeho rozsudku, což prokazuje účelovost jeho jednání a odmítání provázanosti spotřební daně a DPH, jakož i daňových řízení o těchto daních. Žalovaný hraje na čas, vyčkává, jak rozhodne Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti Generálního ředitelství cel. Jednání žalovaného a jemu podřízených orgánů je zneužitím práva a jeho pravomoci. Tyto orgány vykonávají své právo „na oko“, aby odpovídalo právní normě, ovšem k neodůvodněné újmě žalobce. Takové jednání je zjevně nespravedlivé, neboť je v hrubém rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů.

[24] Značně diskutabilní je též postupování odvolání správního orgánu I. stupně i s jeho stanoviskem. Jedná se o rozpor se zásadou spravedlivého procesu. Odvolací orgán má být nezaujatý a nezatížený. Má si na věc utvořit vlastní právní názor na základě postoupeného spisového materiálu. Stanovisko správního orgánu I. stupně myšlenkový pochod odvolacího orgánu ovlivňuje. Například soudy tak nepostupují. Ustanovení § 113 odst. 3 daňového řádu tak je v části týkající se slov „a se svým stanoviskem“ protiústavní.

[25] Navíc Finanční úřad pro Pardubický kraj nebyl oprávněn postoupit návrh žalobce na povolení obnovy řízení Odvolacímu finančnímu ředitelství se svým stanoviskem. Měl a mohl postoupit pouze návrh se spisovým materiálem. Ustanovení daňového řádu týkající se obnovy řízení takový postup neupravují a ani nestanoví, že by se přiměřeně měla použít ustanovení o odvolání.

[26] Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[27] Ve vyjádření k žalobě žalovaný zejména v podstatné míře zopakoval argumentaci užitou již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

[28] V replice k vyjádření žalovaného ze dne 30. 7. 2014 žalobce setrval na svojí argumentaci.

V. Jednání konané dne 24. 1. 2017

[29] Při jednání strany odkázaly na svoje již dříve písemně uplatněnou argumentaci. Soud konstatoval obsah soudního a daňového spisu. Poukázal též na žalobcem doložená odborná stanoviska daňového poradce JUDr. J. K., která vzhledem k jejich obsahu považoval za součást právní argumentace žalobce, tudíž je neprováděl jako důkaz. Ze stejného důvodu pak soud neprovedl ani žalobcem v žalobě navržený důkaz výsledkem tohoto daňového poradce, neboť tento by se nemohl vyjádřit k otázkám skutkovým, nýbrž pouze právním.

VI. Posouzení věci soudem

[30] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[31] Předmětem sporu v dané věci je splnění zákonných podmínek pro obnovu řízení o doměření DPH za zdaňovací období březen až listopad roku 2006. Soud se plně ztotožnil se závěry žalovaného plynoucími z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

[32] Pro výpočet běhu prekluzivní lhůty pro vyměření DPH za předmětná zdaňovací období ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků a § 148 a § 264 odst. 4 daňového řádu jsou podstatné následující události. Původně měla tříletá prekluzivní lhůta jednotlivých měsíčních zdaňovacích období uplynout k 31. 12. 2009. Dne 18. 3. 2008 správce daně zahájil daňovou kontrolu, čímž došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty. Nově tak měla končit dne 31. 12. 2011. V posledních 12 měsících před uplynutím této lhůty však došlo jednak k oznámení dodatečných platebních výměrů (13. 5. 2011), jednak k oznámení rozhodnutí o odvolání (19. 9. 2011). Tyto skutečnosti vedly k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, tedy do 31. 12. 2012 [§ 148 odst. 2 písm. b), d) daňového řádu].

[33] Žalobce v první řadě namítal, že dotčená prekluzivní lhůta neběžela dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu po dobu, kdy bylo před Krajským soudem v Hradci Králové vedeno řízení o související spotřební dani. Podle uvedeného ustanovení *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně*.

[34] Zde je nutno v první řadě uvést, že podle § 36 odst. 3 písm. b) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2013, základ daně také zahrnuje spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41. Pro správce daně vyměřujícího DPH je otázka výše spotřební daně, která je součástí základu DPH nepochybně předběžnou otázkou. O této předběžné otázce jsou příslušné rozhodovat celní orgány. Vyměřuje-li tedy správce daně DPH, musí ve vztahu k této části základu daně postupovat podle ustanovení upravujícího předběžnou otázku, tedy podle § 28 zákona o správě daní a poplatků, resp. nyní dle § 99 daňového řádu. Z obou těchto ustanovení však plyne, že dokud o otázce spotřební daně není pravomocně rozhodnuto, může si správce daně o její výši učinit úsudek či dát podnět k zahájení řízení příslušným orgánem a vyčkat na výsledek. V daném případě správce daně nepochybně při doměřování DPH vycházel z pravomocného doměření spotřební daně celními orgány, vědom si právě uvedených souvislostí. Zde je nutno podotknout, že z rozhodnutí orgánů finanční správy o návrhu žalobce na obnovu řízení nijak neplyne, že by popíraly souvztažnost spotřební daně a DPH v daném případě. Následnou změnu spotřební daně toliko nemohly ve vztahu k DPH zohlednit vzhledem k uplynutí lhůty pro její vyměření.

[35] Z uvedeného vyplývá následující. Pro stanovení DPH je nezbytná otázka výše spotřební daně, která má být součástí jejího základu. Co je však pro případnou aplikaci § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu podstatné, o této otázce není příslušný rozhodnout soud, ale pouze příslušný celní orgán. Rozhodnutí o vyměření spotřební daně podléhá přezkumu správních soudů. Správní soudy ovšem zkoumají pouze otázku zákonnosti napadených rozhodnutí,

nejdou však příslušné ke stanovení daně. Závazným rozhodnutím o výši spotřební daně tak může být pouze rozhodnutí příslušného celního orgánu. Předmětné ustanovení daňového řádu se vztahuje na ty situace, o nichž soudu přísluší meritorně rozhodovat, tedy např. o určení vlastnictví, neplatnosti právních jednání, rozsahu společného jmění manželů apod. Zajisté si lze představit celou řadu podobných otázek. Takovou však není stanovení spotřební daně.

[36] Zde je současně nutno uvést, že provázanost daňových řízení o stanovení spotřební daně a o stanovení DPH je vskutku pouze relativní. O každé z těchto daní rozhodují příslušné správní orgány, a o každé z nich vydávají samostatné správní rozhodnutí, pro něž platí zásada presumpce jeho správnosti. Vazba mezi těmito řízení je zachovávána primárně právě přes ustanovení o předběžné otázce, dále pak soustavou opravných a dozorčích prostředků. Jak uvedeno již výše, správce daně by je nepochybně aplikoval, kdyby nedošlo k uplynutí lhůty pro vyměření DPH. Ostatně i ze žalobcem citovaného protokolu správce daně je patrné, že tento byl připraven ke změně DPH, kdyby došlo k relevantní změně spotřební daně. Taková však nastala až v roce 2013, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření DPH. Žalobcem citovanou větu z uvedeného protokolu pak nelze považovat za poučení žalobce o jeho dalším postupu. Žalobce vskutku mohl proti rozhodnutí finančních orgánů o doměření DPH brojit správní žalobou. Je vysoce pravděpodobné, že správní soud by vzhledem k provázanosti spotřební daně a DPH vyčkal na rozhodnutí o žalobě ohledně doměření spotřební daně. Ostatně takového postupu, resp. přerušení řízení by se mohl žalobce i domáhat. Druhou variantou postupu žalobce pak bylo vyčkat dalšího postupu řízení o spotřební dani s následným uplatněním opravných či dozorčích prostředků po linii čistě správní. Zde však daňový řád nepočítá se stavěním prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Na uvedeném ničem nemění ani žalobcem citovaná judikatura (je tomu právě naopak).

[37] V tomto ohledu je nedůvodným též žalobcův názor o zániku DPH *ex lege* rozhodnutím krajského soudu ve věci doměření spotřební daně. Jak uvedeno již výše, tato žalobcova argumentace naráží na zásadu presumpce správnosti správních rozhodnutí. Dokud tato rozhodnutí nejsou zákonným způsobem zrušena, musí se na ně hledět jako na existující a plně závazná. Na rozhodnutí finančních orgánů o doměření DPH tak předmětný rozsudek krajského soudu ohledně doměření spotřební daně nemohl mít namítaný vliv.

[38] Řízení vedené před krajským soudem o doměření spotřební daně pak není ani důvodem pro stavění běhu prekluzivní lhůty pro vyměření DPH ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. „Souvislostí se stanovením daně“ má zákon zjevně na mysli onu konkrétní daň, o níž je řízení před správním soudem či před soudem Ústavním vedeno. Tak tomu však v daném případě nebylo.

[39] Pokud jde o vady řízení, je třeba uvést, že žalovaný se vypořádal se všemi otázkami vznesenými v odvolání žalobce. Otázkou zániku DPH *ex lege* se tak např. zabýval na str. 5 dole napadeného rozhodnutí. Otázka běhu subjektivní lhůty je pak z hlediska nastolené problematiky zcela nepodstatná, neboť závěr finančních orgánů spočíval na uplynutí lhůty pro vyměření DPH.

[40] Poukazoval-li pak žalobce na nezákonnost či dokonce neústavnost spočívající v postupu návrhů vyšším orgánům spolu s předkládací zprávou (stanoviskem), soud se s jeho roztrpčeností neztotožnil. Pro případ odvolacího řízení je tento postup výslovně

zakotven v § 113 odst. 3 daňového řádu a soud nevidí důvodu, pro nějž by tato úprava měla být protiústavní. Mezi orgány státní správy panují vztahy nadřízenosti a podřízenosti, jejich vzájemná informovanost je ve veřejném zájmu. Není patrné, v čem by měla být dotčena práva daňových subjektů, pokud nižší správce daně postoupí spis vyššímu orgánu finanční správy se svým stanoviskem, a to i tehdy, pokud tak daňový řád výslovně nestanoví.

[41] Soud se tedy v dané věci ztotožnil s právním hodnocením podaným v odůvodněních rozhodnutí správních orgánů.

VII. Závěr a náklady řízení

[42] Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[43] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Takovým nákladem je přitom např. i cestovné k soudu, u něhož si správní orgán musí své závěry obhájit.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 24. ledna 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu