



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **Bio Oil Development GmbH**, se sídlem Markthof 11, A-2294 Markthof, Rakousko, zastoupeného JUDr. Ing. Ivanem Rottem, advokátem se sídlem Křížová 96/18, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2015, č. j. 42854-5/2015-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2017, č. j. 31 Af 46/2015 – 126,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2017, č. j. 31 Af 46/2015 – 126, se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Celní ředitelství Brno, jako správní orgán prvního stupně, svým rozhodnutím ze dne 10. 7. 2012, č. j. 1983-36/2012-010100-23, uložilo žalobci povinnost uhradit dle § 42e odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), náklady za uskladnění výrobků (konkrétně minerálních olejů BIO100, jejichž propadnutí bylo předtím vysloveno samostatným rozhodnutím) ve výši 17.717 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozhodnutí. Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 8. 2012, č. j. 29314-2/2012-900000-302, zamítl odvolání žalobce proti uvedenému prvostupňovému rozhodnutí. Proti němu podal žalobce ke Krajskému soudu v Brně žalobu. Na základě této

žaloby krajský soud svým rozsudkem ze dne 28. 5. 2014, č. j. 31 Af 129/2012 – 38, uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný následně podal kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, kterou tento soud rozsudkem ze dne 20. 5. 2015, č. j. 10 Afs 146/2014 – 29, jako nedůvodnou zamítl.

[2] Žalovaný posléze v záhlaví specifikovaným rozhodnutím ve věci opětovně rozhodl, a to tak, že odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí Celního ředitelství Brno znovu zamítl. Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného.

[3] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozsudek odůvodnil tím, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních. Dle tohoto ustanovení může správce daně stanovit náhradu nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků nejpozději do 120 dní od právní moci rozhodnutí o propadnutí nebo zabrání vybraných výrobků. Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, protože žalovaný uvedenou propadnou lhůtu nedodržel a vydal žalobou napadené rozhodnutí až po jejím uplynutí.

[4] Krajský soud dále nad rámec výše uvedeného konstatoval, že žalovaný se neřídil závazným právním názorem krajského soudu a Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v předchozím soudním řízení (viz výše odstavec [1]). Žalovaný byl povinen řádně a srozumitelně odůvodnit, na základě jakých skutečností byla stanovena náhrada nákladů za uskladnění zajištěných výrobků. Žalovaný měl ve svém rozhodnutí osvětlit, že náklady na uskladnění výrobků odpovídají ceně obvyklé, resp. že tyto náklady jsou v daném případě v souladu s principem přiměřenosti. Žalovaný tak však neučinil, neboť náležitým způsobem cenu obvyklou za uskladnění minerálních olejů nezjistil. Žalovaný se na cenu obvyklou dotázal pouze jednoho subjektu, kdežto podle krajského soudu se měl dotázat nejméně subjektů dvou, přičemž ani jeden z nich nemůže být smluvní subjekt žalovaného (odstavec 19 rozsudku krajského soudu). Proto podle soudu žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav věci, čímž své rozhodnutí zatížil též vadou nepřezkoumatelnosti.

II. Kasační stížnost žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel následně v podání ze dne 27. 2. 2017 rozšířil kasační stížnost o důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[6] Stěžovatel nejprve namítá, že právo na stanovení nákladů za skladování výrobků nezaniklo uplynutím prekluzivní lhůty, protože lhůta nemá prekluzivní, ale pořádkový charakter. Navíc závěr krajského soudu o povaze lhůty je nepřezkoumatelný, protože nebyl vůbec odůvodněn.

[7] Stěžovatel svůj názor odvozuje od skutečnosti, že na rozdíl od jiných ustanovení zákona o spotřebních daních či zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“),

není

v § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních výslovně uvedeno, že se jedná o lhůtu propadnou. Na této okolnosti nic nemění ani to, že je v dikci zmíněného ustanovení použito slovo „nejpozději“, neboť toto slovo je použito v celé řadě dalších ustanovení zákona o spotřebních daních či v daňovém řádu a téměř v žádném případě nevyjadřuje existenci prekluzivní lhůty (viz např. § 119 odst. 5, § 15 odst. 8 nebo § 21 odst. 13 zákona o spotřebních daních). Právo správce daně stanovit náhradu nákladů za uskladnění zajištěných výrobků uplynutím lhůty 120 dní nezaniká. Obdobné případy, kdy se nepochybně též jedná o lhůty pořádkové, lze nalézt přímo v zákoně o spotřebních daních (např. § 43i odst. 2 tohoto zákona), popř. i v daňovém řádu (např. § 129 odst. 1, § 156 odst. 2 nebo § 261 odst. 4 daňového řádu). Marne uplynutí stanovené pořádkové lhůty nezakládá zánik práva či možnosti stanovit určitou povinnost, ale má za následek naplnění kritéria nečinnosti správce daně ve smyslu § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[8] Stěžovatel dále uvádí, že argumentem pro přijetí jeho názoru je i to, že lhůta 120 dnů pro stanovení náhrady nákladů za uskladnění zajištěných výrobků je velmi krátká, oproti tomu prekluzivní lhůty bývají zpravidla mnohem delší (např. jeden, resp. tři roky podle § 135zzf odst. 2 zákona o spotřebních daních, nebo podle § 148 odst. 1 daňového řádu). Pro prekluzivní lhůty je také typické, že se jejich běh určitými úkony správce daně staví či přerušuje (viz § 148 daňového řádu). To však není případ § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních. Výklad krajského soudu, že jde o lhůtu prekluzivní, je nadto absurdní, neboť správce daně by v takto krátké lhůtě jen stěží mohl řádně a v souladu s procesními pravidly provést všechny nezbytné kroky ke stanovení náhrady nákladů. Správce daně může přistoupit k postupu dle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních teprve poté, co sezná výši nákladů za uskladnění výrobků a tyto náklady příslušnému subjektu uhradí. Správce daně následně musí zahájit řízení s povinným subjektem a postupovat v něm v souladu s právními předpisy. Předmětná lhůta tedy nemůže být prekluzivní, neboť správce daně ji v zásadě nemůže ani v běžných případech dodržet.

[9] I kdyby stěžovatel připustil, že předmětná lhůta je prekluzivní (což jinak popírá), nemůže souhlasit se závěrem krajského soudu, podle kterého je nutné náhradu nákladů v této lhůtě stanovit *pravomocně*. Vyžaduje-li zákon o spotřebních daních nebo daňový řád pravomocné rozhodnutí, bývá tato vlastnost explicitně stanovena (např. § 134zr odst. 1 a 2 nebo § 21 odst. 10 zákona o spotřebních daních). Taková situace opět není v případě § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních dána a postačí, když správce daně jako správní orgán prvního stupně stanoví ve lhůtě 120 dnů náhradu nákladů nepravomocně, tj. oznámí své rozhodnutí jeho příjemci. Předmětná lhůta není určena odvolacímu orgánu, o čemž svědčí i znění zákona o spotřebních daních účinné do dne 1. 1. 2013, ve kterém bylo uvedeno, že náhradu nákladů stanoví v předmětné lhůtě celní úřad nebo celní ředitelství, tj. v té době příslušný prvoinstanční orgán, nikoli orgán odvolací. Uvedené potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 331/2014 Sb., kterým bylo mj. novelizováno i dotčené ustanovení § 42e zákona o spotřebních daních. Podle stěžovatele i zde svědčí pro tento názor délka předmětné lhůty (dříve 60 dní, v současnosti 120 dní). V této lhůtě může být často problematické, aby bylo vydáno prvoinstanční rozhodnutí, natož aby bylo v takto krátké lhůtě rozhodnuto pravomocně. S přihlédnutím k délce lhůty pro podání odvolání, ke lhůtám stanoveným pro rozhodnutí odvolacího orgánu, jakož i k tomu, že v odvolacím řízení může být nutné doplnit spisový materiál či se vypořádat s novými námitkami

účastníka řízení, je nutno požadavek krajského soudu, aby bylo ve lhůtě 120 dnů rozhodnuto o stanovení náhrady nákladů za uskladnění zajištěných výrobků *pravomocně*, pro jeho absurditu a praktickou nerealizovatelnost odmítnout.

[10] Stěžovatel s ohledem na výše uvedené dovozuje, že v daném případě postačovalo, aby bylo v předmětné lhůtě vydáno prvoinstanční rozhodnutí (tedy rozhodnutí Celního ředitelství Brno), což se také stalo. Rozhodnutí o propadnutí zajištěných výrobků nabylo právní moci dne 22. 6. 2012, prvostupňové rozhodnutí o povinnosti žalobce uhradit náklady za skladování zajištěných výrobků bylo vydáno dne 10. 7. 2012, tedy po uplynutí 18 dnů ze zákonné stodvacetidenní lhůty.

[11] Stěžovatel dále poukazuje na určitou rozporuplnost rozsudku krajského soudu. Ta spočívá v tom, že krajský soud v odůvodnění rozsudku shledal, že se má aplikovat lhůta pro rozhodnutí v délce trvání 120 dní podle znění zákona o spotřebních daních ke dni 17. 9. 2015, tj. ke dni opětovného rozhodování stěžovatele. To však neodpovídá názoru krajského soudu, že jde o lhůtu prekluzivní, tedy o lhůtu hmotněprávní. Kdyby šlo vskutku o lhůtu prekluzivní (a tedy hmotněprávní) musel by se na věc aplikovat zákon o spotřebních daních platný a účinný ke dni, kdy správci daně vznikl nárok na náhradu nákladů za uskladnění zajištěných výrobků, tj. ke dni 22. 6. 2012. Pokud totiž dochází ke střetu dvou právních úprav, který výslovně neřeší přechodná ustanovení, není možné aplikovat pozdější (novelizované) znění zákona. V souzené věci tak měl krajský soud vycházet ze zákona o spotřebních daních ve znění účinném do dne 22. 6. 2012. Tehdy byla lhůta pro stanovení náhrady nákladů za uskladnění zajištěných výrobků stanovena v délce 60 dnů (nikoli 120 dnů). Stěžovatel je však nadále přesvědčen, že tato lhůta není prekluzivní a s ohledem na její délku pro ni platí všechny výše uvedené námitky.

[12] Stěžovatel se dále vymezuje i proti druhému důvodu, pro který krajský soud jeho rozhodnutí zrušil. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by nerespektoval závazný právní názor krajského soudu a Nejvyššího správního soudu. V dané věci šlo pouze o to, aby stěžovatel řádně vypořádal námitku nepřiměřenosti stanovených nákladů na uskladnění zajištěných výrobků. Žalovaný si za účelem posouzení otázky, zda stanovené náklady odpovídají zásadě přiměřenosti uvedené v § 5 odst. 3 daňového řádu, vyžádal ceny v daném místě a čase od společnosti ČEPRO, a.s., která je v České republice největším „obchodníkem“ s pohonnými hmotami. Porovnáním s cenami této společnosti bylo náležitě ověřeno, že výše náhrady nákladů za skladování byla stanovena v souladu s principem přiměřenosti, když výše těchto nákladů činila cca 17.000 Kč, zatímco cena podle „ceníku“ společnosti ČEPRO, a.s., by činila zhruba 21.000 Kč (tj. o 25 % více). Zákon o spotřebních daních nestanoví, že je nutno vycházet z ceny obvyklé. Pro vypořádání žalobcovy námitky nepřiměřenosti výše náhrady nákladů za skladování bylo naprosto postačující, že si stěžovatel vyžádal údaje od jednoho subjektu, který je nadto největším „obchodníkem“ v dané oblasti. Skladování pohonných hmot není běžnou obchodní činností a subjektů, které ji mohou vykonávat, není v České republice mnoho. Získání a porovnání údajů od více subjektů by tak patrně bylo velmi časově náročné a ve svém důsledku v rozporu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení. Nadto lze poznamenat, že i kdyby si stěžovatel vyžádal údaje od dalšího subjektu a ten by požadoval cenu za uskladnění pohonných hmot ve výši cca 13.000 Kč (tj. o 25 % méně), stále by bylo možno hodnotit náklady stanovené žalobci v daném případě jako přiměřené. Požadavek krajského soudu je tak přepjatě

formalistický. Stěžovatel postupoval v souladu s právními předpisy a své rozhodnutí řádně odůvodnil.

[13] Stěžovatel s ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce

[14] Žalobce se k podané kasační stížnosti vyjádřil tak, že navrhl její zamítnutí. Podle názoru žalobce je ústavně konformním výkladem § 42e zákona o spotřebních daních výklad podaný krajským soudem. Zákon o spotřebních daních stanovení náhrady nákladů za uskladnění zajištěných výrobků dle zmíněného ustanovení po uplynutí lhůty 120 dnů neumožňuje. Správce daně může v řízení pokračovat pouze tehdy, umožňuje-li mu to zákon. Správce daně nemůže náhradu nákladů za uskladnění zajištěných výrobků vyměřit kdykoli, jak se domnívá stěžovatel. V tomto směru žalobce analogicky odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Irelevantní je i další argumentace stěžovatele, neboť se neřídil závazným právním názorem soudu. Krajský soud dle mínění žalobce zcela správně poukázal na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu, především na rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 147/2008.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatele v řízení zastupuje pověřená osoba s příslušným vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

IVa. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[17] Stěžovatel uplatňuje kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s. Ze systematického pohledu je vhodné se nejprve zabývat kasačním důvodem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Jde o natolik závažnou vadu, že se jí musí Nejvyšší správní soud zabývat z úřední povinnosti, tedy i bez námítky stěžovatele (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Pokud by přitom Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti, musel by jej z tohoto důvodu zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. S tímto kasačním důvodem je přitom nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro

nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25).

[18] V daném případě je zásadní, že krajský soud posoudil žalobu jako důvodnou především v důsledku skutečnosti, že podle jeho názoru bylo žalobou napadené rozhodnutí vydáno až po uplynutí zákonné prekluzivní lhůty stanovené správcí daně v § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních. Po uplynutí této lhůty již nemohly být žalobci náklady za uskladnění zajištěných výrobků stanoveny.

[19] Nejvyšší správní soud k tomu nejprve pro úplnost podotýká, že námitku uplynutí prekluzivní lhůty vznesl žalobce poprvé až v replice ze dne 7. 1. 2016, která byla krajskému soudu doručena dne 11. 1. 2016. Žaloba byla v souzené věci podána u krajského soudu dne 1. 10. 2015. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. „*k žalobě žalobce připojí jeden opis napadeného rozhodnutí. Žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.*“ V souzené věci uplynula obecná dvouměsíční lhůta pro podání žaloby ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. dne 18. 11. 2015. S ohledem na dikci výše citovaného ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. tak žalobce neuplatnil námitku prekluze včas.

[20] Krajský soud však byl povinen zabývat se námitkou prekluze z úřední povinnosti. V této souvislosti lze odkázat na judikaturu Ústavního soudu (např. nález ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07 a nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07) nebo na judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 16. 4. 2010, č. j. 7 As 11/2010 – 134, nebo rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135), podle níž jsou soudy ve správním soudnictví povinny přihlížet k prekluzi práva z úřední povinnosti, tj. bez ohledu na to, zda účastník řízení námitku prekluze řádně uplatnil či nikoli. Pokud by správní soudy nepřihlížely k prekluzi práva jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům, čímž by se dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, kterým je ochrana veřejných subjektivních práv fyzických i právnických osob (k tomu dále srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2014, č. j. 9 As 33/2014 – 53). Výše uvedené platí bezesbýtku i pro oblast finančního, resp. daňového práva (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2009, č. j. 7 Afs 84/2009 – 178) a Nejvyšší správní soud nyní neshledává žádný relevantní důvod k tomu, proč by tomu mělo být v souzené věci jinak.

[21] K samotné kasační námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud uvádí, že není důvodná. Krajský soud v odůvodnění rozsudku konstatoval, že v posuzovaném případě se jedná o lhůtu zákonnou, propadnou, se kterou je spojen účinek nemožnosti rozhodnout o náhradě nákladů za uskladnění po uplynutí této lhůty. Krajský soud rovněž uvedl, že ke stanovení nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků musí dojít ve stanovené lhůtě pravomocně. Právě tímto argumentem odůvodnil výrok svého rozsudku; nelze tedy hovořit o nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

[22] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že krajský soud svůj argument dále nerozvedl a jeho užití blíže nezdůvodnil. Byť tento argument není podpořen konkrétními důvody (viz odst. 9 a 10 rozsudku krajského soudu), což je nutno krajskému soudu vytknout, argument samotný je z odůvodnění rozsudku patrný.

[23] Nejvyšší správní soud chápe, že stěžovatel oprávněně očekával podrobně zdůvodněný závěr, proč je podle názoru krajského soudu příslušná lhůta prekluzivní. Absence téhož ovšem nezpůsobuje nepřezkoumatelnost v intenzitě předpokládané konstantní judikaturou tohoto soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130, či rozsudek téhož soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75). Stěžovatel ostatně proti výkladu podanému krajským soudem v kasační stížnosti obsáhle brojí, což by v případě nepřezkoumatelnosti prakticky nebylo možné. Nesouhlas stěžovatele jako takový s odůvodněním a se závěry kasační stížností napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 – 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 – 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 – 37).

[24] Nejvyšší správní soud uzavírá, že odůvodnění rozsudku krajského soudu sice vykazuje vady (konkrétně chybí bližší zdůvodnění užití klíčového argumentu o prekluzivní povaze příslušné lhůty, jak je uvedeno v předchozích odstavcích), avšak rozsudek je přezkoumatelný.

IVb. Povaha lhůty pro stanovení náhrady nákladů podle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních

[25] Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené dále zabýval tím, zda krajský soud dospěl ke správným závěrům ohledně povahy lhůty uvedené v § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud má za to, že v této otázce krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu názoru, a proto považuje kasační stížnost za důvodnou. Dle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních **„náhradu nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků a dopravního prostředku v řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku stanoví správce daně nejpozději do 120 dní od právní moci rozhodnutí o propadnutí nebo zabrání vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.“**

[26] Nejvyšší správní soud věc posoudil a lhůtu podle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních vyhodnotil jako lhůtu pořádkovou, s jejímž uplynutím není spojen zánik práva (možnosti) správce daně stanovit náhradu nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků. Vycházel přitom z následujících úvah.

[27] Nejvyšší správní soud předně odkazuje na rozsudek ze dne 11. 9. 2012, č. j. 9 As 114/2011 – 58, kde bylo k povaze a typům lhůt řečeno následující: „Za lhůtu je nutno považovat časový interval, v němž má být, případně musí být, něco vykonáno. Lhůtou je

rovněž časový úsek, ve kterém může být nárok (subjektivní právo) uplatněn u příslušného objektu. Teorie rozlišuje dva druhy lhůt. Jsou jimi lhůty hmotněprávní a procesní. Hmotněprávní lhůty jsou lhůty, jejichž běh je stanoven zákonem a zpravidla jej nelze ovlivnit jednáním adresátů příslušných právních norem. Konec lhůty je absolutní a jejich zmeškání má za následek zánik práva. Tyto lhůty nelze navracet ani prominout. Jedná se o lhůty prekluzivní, neboli propadné. Procesní lhůty mohou být zákonné (stanoveny přímo zákonem) nebo soudcovské (stanoveny soudem, příp. předsedou senátu). Tyto lhůty mají svůj význam především ve vztahu k efektivitě řízení a jejich zmeškání nemusí mít za následek ztrátu práva. S nedodržením těchto lhůt zákon přímo nespojuje žádné právní následky pro věc samu. Přitom je nutno podotknout, že v případě zákonných lhůt právní normy obvykle výslovně nestanoví, zda se jedná o lhůtu propadnou, či pořádkovou. Určení povahy lhůty je proto záležitostí výkladu konkrétní právní normy upravující předmětnou lhůtu, stejně jak je tomu i v nyní projednávané věci. Přesto lze v souladu s krajským soudem konstatovat, že ustanovení upravující lhůty propadné stanoví s jejich uplynutím konkrétní právní důsledek, který je zpravidla vyjádřen slovy, že po uplynutí těchto lhůt již **nelze** něco nadále vykonat či činit, či naopak, že pouze do uplynutí lhůty něco činit **lze**. Typickým příkladem lhůty propadné je např. lhůta zakotvená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (poznámka: zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byl zrušen a nahrazen daňovým řádem, to však na platnosti citovaných závěrů s ohledem na povahu věci nic nemění) nebo § 148 odst. 1 daňového řádu, jakož i lhůta podle § 20 odst. 1 zákona o přestupcích.“

[28] Povahu lhůty stanovené v § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních může osvětlit pohled na účel tohoto ustanovení. Účelem je, aby osoba, která má vlastnické právo (eventuálně i jiné věcné právo) k zajištěným vybraným výrobkům (§ 42 a násl. zákona o spotřebních daních), nahradila správci daně (potažmo státu) náklady na jejich uskladnění po dobu zajištění, a to za předpokladu, že bylo následně pravomocně uloženo propadnutí (či zabrání) těchto výrobků a došlo k přechodu vlastnického práva k zajištěným výrobkům na stát (§ 42d zákona o spotřebních daních). Smyslem § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních je tedy zajistit, aby takto vzniklé náklady nenesl správce daně, ale uhradil je subjekt, který jejich vznik porušením zákonných povinností zavinil.

[29] Správné stanovení nákladů dle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních přitom nemusí být vždy jednoduchou záležitostí. Nejvyšší správní soud ale především zdůrazňuje, že náležité vyčíslení a stanovení nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků není plně v dispozici správce daně, který bude v tomto směru často odkázán na součinnost třetích osob (jako dodavatelů služeb). Tak tomu je i v posuzovaném případě, kdy uskladnění realizoval skladovatel – třetí osoba odlišná od žalovaného. Správce daně tak nezná přesnou výši nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků, dokud mu není řádně vyúčtována třetí osobou (skladovatelem). Tento proces nemusí být vždy bezproblémový, neboť může dojít např. k prodlení skladovatele s vyúčtováním a fakturací, případně i ke sporu správce daně a skladovatele o konkrétní výši fakturovaných nákladů. Správce daně totiž musí dbát na to, aby účtované náklady nebyly nepřiměřené a odpovídaly smlouvám o skladování, které za tímto účelem se skladovateli uzavírá.

[30] Nejvyšší správní soud je s ohledem na výše uvedené přesvědčen, že není možné považovat lhůtu uvedenou v § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních za lhůtu

prekluzivní a přisvědčuje v tomto směru námitkám stěžovatele. V daném případě se jedná o lhůtu pořádkovou, jejímž účelem je, aby správce daně se stanovením nákladů neotálel a v přiměřené době postavil najisto, jaké náklady musí příslušný subjekt za skladování zajištěných výrobků do doby rozhodnutí o jejich propadnutí uhradit. Podle Nejvyššího správního soudu není logické, aby byla lhůta podle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních propadná a její uplynutí způsobilo, že se správce daně již nedomůže úhrady nákladů, které vznikly porušením právních povinností ze strany povinného subjektu, a ponese je tedy sám. Předmětná lhůta je stanovena správcí daně z důvodu efektivity a rychlosti řízení, aby v rámci řízení nevznikaly neopodstatněné průtahy. Tímto ustanovením získává konkrétní podobu obecná zásada rychlosti řízení vyjádřená v § 7 odst. 1 daňového řádu, v návaznosti na čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Porušení povinnosti konat předepsaným způsobem ve stanoveném časovém rámci nevede k prekluzi práva správce daně stanovit náklady podle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních, nýbrž k jiným právním následkům (např. odpovědnost státu za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem či možnost dotčeného subjektu domáhat se u příslušného správce daně odstranění průtahů; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 As 45/2013 – 20).

[31] Závěru krajského soudu o tom, že se v případě lhůty pro stanovení náhrady nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků jedná o lhůtu propadnou, nesvědčí ani důvodová zpráva k zákonu č. 331/2014 Sb., který § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních novelizoval (zákonodárce tímto prodloužil lhůtu pro stanovení náhrady nákladů z 60 na 120 dnů). K novelizovanému ustanovení § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních se totiž v této důvodové zprávě pouze uvádí, že „*k prodloužení doby, do níž může správce daně stanovit náhrady nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku v řízení o zajištění těchto věcí, dochází z praktických důvodů, neboť mnohdy do 60 dnů nelze tyto náklady vyčíslit.*“ Jak je patrné, ani důvodová zpráva k dotčenému ustanovení žádné právní důsledky nedodržení lhůty pro stanovení náhrady nákladů nepředpokládá. Totéž platí i pro důvodovou zprávu k zákonu č. 95/2011 Sb., kterým došlo mj. ke změně § 42 zákona o spotřebních daních a k vložení §§ 42a až 42e do tohoto zákona. Zákonodárce se v této důvodové zprávě k právním důsledkům uplynutí předmětné lhůty či k její povaze nikterak nevyjadřuje (viz odůvodnění bodu 22 a 23 ve zvláštní části důvodové zprávy k zákonu č. 95/2011 Sb.).

[32] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazoval na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Podle mínění Nejvyššího správního soudu je však odkaz na tento judikát nepřipadný, neboť se týkal prekluzivní lhůty pro vyměření daně nikoli nákladů na uskladnění či jiných nákladů řízení, které by hradil daňový subjekt. Vyměřovací řízení nelze mechanicky srovnávat s postupem stanovení nákladů dle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních. Na náhradu nákladů za skladování zajištěných výrobků lze naopak pohlížet jako na zvláštní případ náhrady nákladů v daňovém řízení ve smyslu § 107 odst. 6 daňového řádu („*Uhradil-li správce daně náklady řízení vzniklé v důsledku nečinnosti nebo nesplnění povinnosti daňového subjektu, může uložit povinnost hradit tyto náklady daňovému subjektu a strhnout je přímo z osobního daňového účtu daňového subjektu; náklady řízení vzniklé společnému zástupci se přenášejí na zastoupené daňové subjekty společně a nerozdílně. Předepsaná náhrada nákladů řízení je splatná do 15 dnů ode dne právní*

moci tohoto rozhodnutí.“). V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že pro předepsání náhrady nákladů dle citovaného ustanovení daňového řádu nemá správce daně stanovenou žádnou zákonnou lhůtu, natož aby musel o jejich uložení rozhodnout ve lhůtě *prekluzivní* (k tomu dále srov. § 182 odst. 4 a odst. 5 daňového řádu). Závěry týkající se povahy lhůty pro stanovení daně se tak v posuzovaném případě neuplatní, neboť institut náhrady nákladů podle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních je specifický a analogie s prekluzivní lhůtou podle § 148 daňového řádu (a s na to navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu) zde není namístě.

[33] Nejvyšší správní soud uzavírá, že lhůta 120 dní podle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních je toliko lhůtou pořádkovou, jejíž nedodržení nemá pro správce daně za důsledek nemožnost stanovit náhradu nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků. Toto ustanovení výslovně nespojuje s uplynutím uvedené lhůty konkrétní právní důsledek spočívající v tom, že po jejím uplynutí již nelze něco nadále vykonat či činit, takový důsledek přitom nelze podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu dovodit ani výkladem dle účelu daného ustanovení, ani výkladem systematickým a *per analogiam* s § 107 odst. 6 daňového řádu ohledně náhrady nákladů ze strany daňového subjektu. Je zřejmé, že žalovaný stanovenou lhůtu v nyní posuzovaném případě nedodržel, to však samo o sobě nezakládá nezákonnost jeho rozhodnutí ve věci samé.

[34] Nejvyšší správní soud se pro úplnost vyjadřuje k námitce stěžovatele, podle které měl být v daném případě aplikován zákon o spotřebních daních ve znění účinném do dne 22. 6. 2012, který zakotvoval lhůtu pro stanovení náhrady nákladů za uskladnění zajištěných výrobků v délce 60 dnů. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu přisvědčuje názoru krajského soudu (viz odst. 12 rozsudku krajského soudu). Ustanovení § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních bylo novelizováno již výše zmiňovaným zákonem č. 331/2014 Sb., který nabyl účinnosti (resp. jeho část týkající se změny zákona o spotřebních daních) dne 1. 1. 2015. Stěžovatel vydal žalobou napadené rozhodnutí dne 17. 9. 2015, tedy již po nabytí účinnosti předmětné novely zákona o spotřebních daních, která prodloužila lhůtu pro stanovení náhrady nákladů za uskladnění zajištěných vybraných výrobků z 60 na 120 dnů. Přechodná ustanovení zákona č. 331/2014 Sb. v této otázce nic relevantního nestanovují, stěžovatel byl proto při opětovném rozhodování o odvolání žalobce povinen postupovat podle právního stavu procesněprávní úpravy ke dni vydání jeho rozhodnutí. Uvedené nic nemění na posouzení věci, neboť stěžovatel nestihl ve věci pravomocně rozhodnout jak ve lhůtě 60 dnů, tak v později zákonem prodloužené lhůtě v délce 120 dní. Tato okolnost však bez dalšího nemá vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele, jak je vyloženo výše.

IVc. Přiměřenost náhrady nákladů

[35] Nejvyšší správní soud se dále zabýval i druhým důvodem, pro který považoval krajský soud žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že *„žalovaný byl vázán závazným právním názorem zdejšího soudu a Nejvyššího správního soudu. Žalovaný měl povinnost dostatečně odůvodnit a srozumitelně předložit, v případě stanovení náhrady nákladů ex lege, skutečnosti, na jejichž základě byla náhrada nákladů stanovena a musí z něj být také zřejmé, zda náklady odpovídají ceně obvyklé,*

resp. zda nebyla při stanovení náhrady nákladů porušena zásada přiměřenosti.“ Krajský soud se dále zabýval výkladem pojmu „cena obvyklá“ podle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, a podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), a dospěl k závěru, že stěžovatel se závazným právním názorem vysloveným v předcházejícím soudním řízení neřídil a cenu obvyklou za uskladnění minerálních olejů v daném místě a čase náležitým způsobem nezjistil. Stěžovatel byl povinen provést porovnání cen za uskladnění mezi nejméně *dvěma nezávislými* subjekty a teprve poté mohl posoudit, zda jsou náklady vyměřené žalobci přiměřené. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem nesouhlasí.

[36] Nejvyšší správní soud nejprve poukazuje na svůj předchozí rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 10 Afs 146/2014 – 29, který se týkal původního rozhodnutí stěžovatele o nákladech za uskladnění zajištěných vybraných výrobků. (viz výše odstavec [1]). Nejvyšší správní soud zde konstatoval, že *„se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že to bylo právě Celní ředitelství Brno, které mělo určit místo a způsob uskladnění a stanovit i náklady za uskladnění; nebyla zde dispozice žalobkyně. Krajský soud však správně uvedl, že ačkoliv zákon o spotřebních daních výslovně neuvádí podmínky k výběru místa a způsobu uskladnění, ani ke stanovení výše nákladů na uskladnění, je správní orgán povinen postupovat při tomto zákonem umožněném „správním uvážení“ v souladu s ústavněprávními limity, jež je nutno v demokratickém materiálním právním státě respektovat (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, čj. 6 A 25/2002 - 42). Kromě těchto ústavních limitů je konkrétně v § 5 odst. 3 daňového řádu stanoveno, že správce daně má povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Jedná se o jednu ze základních zásad při správě daní, kterou jsou správní orgány povinny dodržovat. Pokud dojde účastníkem řízení (zde žalobkyní) ke zpochybnění naplnění zásad výše uvedených, je na správci daně (zde na Celním ředitelství Brno a stěžovateli), aby ve svém rozhodnutí řádně a přezkoumatelně vyložil, proč jsou výtky účastníka řízení mylné.“* Nejvyšší správní soud tedy stěžovatele *nezavázal* k tomu, aby zjišťoval cenu obvyklou za uskladnění minerálních olejů v daném místě a čase, ale aby výši stanovených nákladů (tj. částky ve výši 17.717 Kč) řádně zdůvodnil a přezkoumatelným způsobem se vypořádal s námitkou žalobce, že uvedená částka je nepřiměřená.

[37] Stěžovatel se v dalším průběhu řízení dotázal společnosti ČEPRO, a.s., jakou cenu by v daném období účtovala za uskladnění srovnatelného množství minerálních olejů. Z podkladů poskytnutých touto společností (které jsou součástí soudního spisu) stěžovatel vypočítal, že za uskladnění minerálních olejů by tento subjekt požadoval zhruba částku ve výši 21.000 Kč. Stěžovatel dospěl na tomto základě k závěru, že částka požadovaná po žalobci jako náhrada nákladů za uskladnění zajištěných výrobků, tedy částka ve výši 17.717 Kč, není nepřiměřená a odpovídá základním zásadám správy daní podle daňového řádu.

[38] Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel požadavkům vysloveným v předcházejícím soudním řízení dostal. Stěžovatel učinil vše, co po něm lze rozumně požadovat, aby konkrétní výši stanovené náhrady nákladů za uskladnění zajištěných výrobků řádně a srozumitelně osvětlil. Stěžovatel se s námitkami žalobce náležitým

způsobem vypořádal a ověřil výši nákladů dotazem na nezávislého poskytovatele obdobných služeb.

[39] Nejvyšší správní soud podotýká, že sám stěžovatel pojem „cena obvyklá“ ve svém rozhodnutí poněkud nesprávně a zavádějícím způsobem užívá. Podstatné však je, zda stěžovatel v souladu s výše citovanou instrukcí Nejvyššího správního soudu řádně odůvodnil přiměřenost stanovené náhrady nákladů. Nejvyšší správní soud je přitom přesvědčen, že stěžovatel tak v druhém rozhodnutí o odvolání žalobce, které je nyní předmětem soudního přezkumu, učinil.

[40] Krajský soud se tak mýlil, pokud uvedl, že žalovaný měl zjišťovat cenu obvyklou, a to porovnáním mezi cenami nejméně dvou na stěžovateli nezávislých subjektů. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 1 Afs 147/2008 – 52, považuje soud za nepřiléhavý. Tento rozsudek se věcně zabýval vyměřením daně z převodu nemovitostí a za tím účelem posuzoval způsoby oceňování převáděných nemovitostí podle zákona o oceňování majetku. Není bez významu, že tehdejší zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, na zákon o oceňování majetku výslovně odkazoval. V nyní posuzovaném případě však bylo aplikováno ustanovení § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních, které podobný odkaz postrádá. Zákon o spotřebních daních v předmětném ustanovení neukládá správci daně povinnost zjišťovat cenu obvyklou podle zvláštních právních předpisů. Navíc se judikát týkal stanovení *daně* (tedy pojmově významnější veřejnoprávní peněžitě povinnosti), nikoli jen náhrady nákladů správce daně. Závěry přijaté v rozsudku č. j. 1 Afs 147/2008 – 52 proto nelze mechanicky přejímat na nyní projednávanou věc.

[41] Výše uvedené samozřejmě neznamená, že správce daně může náklady podle § 42e odst. 1 zákona o spotřebních daních stanovit zcela libovolně. Správce daně je při tomto postupu vázán ústavněprávními limity, jakož i základními zásadami správy daní podle daňového řádu (srov. zejm. § 5 odst. 3 daňového řádu). Tento závěr byl ostatně přijat i v předcházející judikatuře (viz odstavec [36] výše). Stěžovatel popsaným principům dostal, jeho rozhodnutí je přezkoumatelné a na námitky žalobce v dostatečné míře reaguje. V tomto směru Nejvyšší správní soud považuje za důležité také zdůraznit, že žalobce po celou dobu správního i soudního řízení netvrdil, proč jsou stanovené náklady nepřiměřené (např. poukazem na tržní praxi či ceny konkurenčních dodavatelů služeb); toto zůstalo v rovině neodůvodněného tvrzení. Žalobce přitom mohl jako obchodník s minerálními oleji tvrzení o tom, že předepsané náklady za uskladnění těchto výrobků ve výši 17.717 Kč jsou nepřiměřené a cenám na trhu v dané oblasti hrubě neodpovídají, snadno doložit. To se však nestalo a o skutkovém stavu věci tak, jak jej zjistil stěžovatel, nevznikly důvodné pochybnosti.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[42] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. července 2017

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu