



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **GCI OILS Ltd.**, se sídlem Tower Business Centre, Tower Street Level 1/Suite 5, Swatar, 4013 Birkirkara, Malta, zastoupený Mgr. Jiřím Chlaněm, advokátem se sídlem Točitá 1964/34, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2018, č. j. 16882-12/2018-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 9. 2019, č. j. 64 Af 12/2019 - 87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku částku 4.114 Kč, k rukám zástupce žalobkyně, advokáta Mgr. Jiřího Chlaně.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Dne 20. 5. 2015 zastavila hlídka Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „celní úřad“) na silnici R35 ve směru Ostrava – Olomouc jízdní soupravu složenou z tahače Mercedes-Benz SPZ: KPKE-451, MPZ: SLO a návěsu Fluid, SPZ: H9-69KP, MPZ: SLO, za účelem kontroly dopravovaných vybraných výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Řidič dopravního prostředku uvedl, že dopravuje minerální olej s označením „CLEANSOLV“, CN 2710 19 91, v množství 26 830 kg, který byl naložen dne 20. 5. 2015 v Polsku, v místě Chorzów a

měl být složen v místě Krapina v Chorvatsku. Dle předložené dokumentace vzniklo celnímu úřadu podezření, že se jedná o vybrané výrobky uvedené v § 45 zákona o spotřebních daních. Přepravované výrobky dle § 42 téhož zákona dne 22. 5. 2015 zajistil a uskladnil ve skladu ČEPRO, a.s., Loukov. Dne 18. 6. 2015 celní úřad zahájil řízení o zajištěných vybraných výrobcích a dopravním prostředku dle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních. Dne 10. 12. 2015 rozhodl o zabránění vybraných výrobků; proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl 27. 7. 2016 tak, že napadené rozhodnutí změnil, a rozhodl o propadnutí výrobku. K žalobě žalobkyně uvedené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti zrušil Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, rozsudkem ze dne 29. 3. 2018, č. j. 65 Af 114/2016 – 83.

[2] Žalovaný v novém rozhodnutí k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 10. 12. 2015, č. j. 85303/2015-5800000-12 tak, že nahradil slova „se podle § 42d odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních zabírají“ slovy „podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních propadají“, a tím rozhodl o propadnutí vybraného výrobku ve vlastnictví žalobkyně.

[3] Proti v záhlaví vymezenému (novému) rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, ve které mezi jiným namítla prekluzi práva na rozhodnutí o propadnutí věci.

[4] Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť shledal, že o propadnutí vybraných výrobků bylo rozhodnuto až po uplynutí prekluzivní lhůty.

[5] Uvedl, že řízení před soudem, jehož předmětem byl přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2016 o propadnutí vybraných výrobků, nelze podřadit pod řízení, které je před soudem ve správním soudnictví vedeno *v souvislosti* se stanovením daně, jak má na mysli § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, a tedy, že po dobu tohoto řízení i nadále běžela bez stavení lhůta pro stanovení spotřební daně za předmětný vybraný výrobek. Podstatné totiž je, že řízení o zajištění vybraných výrobků a o jejich propadnutí je zcela nezávislé na řízení o vyměření spotřební daně z vybraných výrobků, jak uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 3. 2015, č. j. 3 Afs 170/2014 – 35, č. 3263/2015 Sb. NSS.

[6] Není-li spotřební daň z vybraných výrobků stanovena ve lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dojde k zániku práva vyměřit spotřební daň), nelze již vybrané výrobky zdanit a propadnutím těchto výrobků již nelze docílit účelu zákona o spotřebních daních. Porušení evidenční povinnosti nemá v tomto případě již žádný škodlivý následek. Na uvedeném závěru nemůže změnit nic ani to, že mezi podmínky pro vydání rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků tak, jak jsou zakotveny v § 42d zákona o spotřebních daních, nepatří zahájení řízení o vyměření spotřební daně z předmětných vybraných výrobků, jak uvedl žalovaný. Je totiž třeba důsledně rozlišovat mezi podmínkami pro propadnutí věci stanovenými zákonem o spotřebních daních a možností docílit účelu zákona o spotřebních daních v případě, že právo vyměřit spotřební daň z vybraných výrobků zanikne.

[7] Marným uplynutím lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu dnem 25. 6. 2018 zaniklo právo vyměřit spotřební daň z vybraných výrobků. Pokud

rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím až dne 19. 12. 2018, je jeho rozhodnutí nutně nezákonné.

[8] Na okraj krajský soud podotkl, že na běh lhůty pro stanovení daně nebylo možno aplikovat úpravu obsaženou § 41 s. ř. s., neboť ta se stala ve vztahu k řízení podle daňového řádu v případě, že lhůta pro stanovení daně počala běžet až po 1. 1. 2011, obsoletní, s ohledem na komplexní úpravu běhu lhůt v daňovém řádu (srov. také závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218). Z obsahu ustanovení § 41 s. ř. s. dále také jednoznačně vyplývá, že tam uvedená právní úprava nedopadá na řízení o zajištění či propadnutí vybraných výrobků, neboť řízení o zajištění, resp. propadnutí vybraných výrobků nelze podřadit pod žádné řízení v uvedeném ustanovení vymezené.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[9] Žalovaný (stěžovatel) se s názorem krajského soudu neztotožnil a podal kasační stížnost. Zdůrazňuje v ní, že vyměření spotřební daně a propadnutí vybraných výrobků jsou na sobě zcela nezávislé. Propadnutí vybraných výrobků nebrání následnému vyměření spotřební daně. K vyměření dojde s účinky od nyní (*ex nunc*), k propadnutí věci nezávisle na vyměření s účinky od tehdy (*ex tunc*). Příjem z propadnutí vybraných výrobků nesouvisí s případně vyměřenou spotřební daní. Uplynutí lhůty k vyměření spotřební daně nemůže být propadnutí vybraného výrobku na překážku, neboť sleduje zcela odlišný cíl. Propadnutí je spjato s porušením evidenční povinností, nikoliv daňové. Některá ustanovení § 148 daňového řádu se ani nemohou na přerušeni lhůty použít (podání daňového přiznání apod.).

[10] Podle stěžovatele si krajský soud v rozsudku uvedeném v bodu [5] sice správně všímá, že propadnutí věci není sankcí dle systematiky zákona o spotřebních daních, avšak dochází k závěru, že jde o trest se všemi z toho plynoucími zárukami, tedy i subsidiarity trestního postihu. Rozsudek vychází z nesprávného závěru, že propadnutí vybraných výrobků „není trestem“ za porušení evidenční povinnosti *ex tunc* (při dopravě či při skladování), ale jen subsidiárním nástrojem zajišťujícím (žalovanému neznámým způsobem) vyměření a zaplacení spotřební daně pro futuro.“ Prekluduje-li dle krajského soudu právo vyměřit daň, prekluduje i právo rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom stojí na ustáleném závěru o oddělení obou řízení. Na propadnutí vybraných výrobků nemá vliv jakékoli dodatečné doplňování dokladů (prokazování zdanění vybraných výrobků), ke kterému dojde až po dopravě (případně skladování) vybraných výrobků, stejně tak jako jakékoli dodatečné vyměření a zaplacení spotřební daně, k němuž dojde také až po dopravě (skladování) vybraných výrobků. Z výše uvedených důvodů považuje žalovaný závěry rozsudku č. j. 3 Afs 170/2014 – 35 a poukaz krajského soudu nyní na ně za nesprávné.

[11] Krajský soud na jedné straně akceptuje pro řízení o zajištění vybraných výrobků a o jejich propadnutí (dále jen „řízení o propadnutí vybraných výrobků“) prekluzivní lhůtu dle § 148 odst. 1 daňového řádu, na druhé straně však odmítá aplikovat podmínky pro nezávislost obou řízení pravidlo stavení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 4 písm. a) téhož zákona.

[12] Stěžovatel k tomu odkazuje na své vyjádření k žalobkyně, ve kterém uvedla, že za situace, kdy by připustil aplikaci právní úpravy lhůt pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu i na řízení o propadnutí vybraných výrobků, tak je třeba tuto právní úpravu aplikovat jako celek. V projednávané věci to znamená, že řízení před soudem vedené od 27. 9. 2016 do 30. 4. 2018, resp. v době od 27. 9. 2016 do 30. 4. 2018, prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 1 a odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela. Skončila by nejdříve dne 27. 1. 2020 (ke dni 25. 6. 2018 je nutno připočíst dobu řízení vedeného před soudem, tj. dobu od 27. 9. 2016 do 30. 4. 2018, tj. celkem 581 dnů). Pokud tedy bylo napadené rozhodnutí žalovaným vydáno dne 19. 12. 2018, bylo vydáno ve lhůtě ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu.

[13] Krajský soud dále nesprávně zaujal názor, že na běh prekluzivní doby, resp. její stavení v době řízení před soudem, se neuplatní § 41 s. ř. s, neboť řízení o propadnutí vybraných výrobků nelze podřadit pod žádné řízení v uvedeném ustanovení vymezeném, což však blíže neodůvodnil, a úprava je po nabytí účinnosti daňového řádu, který běh prekluzivních lhůt upravil komplexně, obsoletní. Stěžovatel má přitom za to, že v projednávané věci se jednalo o řízení ve věci správního přestupku, proto prekluzivní lhůta po dobu soudního řízení dle § 41 s. ř. s. neběžela.

[14] Dle stěžovatele je v projednávané věci (řízení o propadnutí vybraných výrobků) žádoucí, aby běh lhůt po dobu soudního řízení byl pozastaven, nastanou-li okolnosti předvídané v ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Je tomu tak proto, že správnímu orgánu je dočasně odejmut předmět řízení z dispozice (správní spis se nachází u soudu a další postup ve věci je závislý na výsledku soudního řízení), a aby správní orgán měl dostatek času o věci po rozhodnutí soudu rozhodnout.

[15] Pro výše uvedené navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[16] Žalobkyně ve svém vyjádření uvedla, že § 41 s. ř. s. nemůže být na předmětnou věc aplikován již na základě jazykového výkladu textu. V tomto ustanovení je totiž uvedeno, že po dobu řízení před soudem neběží lhůty správních deliktů, u kterých *„zvláštní zákon stanoví lhůty pro zánik odpovědnosti“* což ale není případ řízení o propadnutí vybraného výrobku. Zákon totiž pro rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků žádnou lhůtu nestanoví.

[17] Řízení o propadnutí vybraných výrobků je řízení nezávislé na daňovém vyměřovacím řízení, a i z tvrzení žalovaného v kasační stížnosti vyplývá, že nemá zásadní význam pro správné stanovení daně. Nelze proto aplikovat § 148 odst. 4 daňového řádu.

[18] Žalobkyně navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Soud nejprve přistoupil k posouzení, zda v daném případě došlo ke splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.),

uplatňuje přípustné důvody a v řízení před soudem za něj jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s. *in fine*). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Krajský soud v projednávané věci vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 170/2014 – 35, č. 3263/2015 Sb. NSS. Z něj dovodil, že na řízení o propadnutí vybraných výrobků se uplatní tříletá prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Rozsudek hovoří o tom, že pokud došlo k prekluzi práva stanovit spotřební daň na zajištěné vybrané výrobky, nemůže již správce daně rozhodnout o jejich propadnutí. Jinak řečeno, zaniklo-li právo vyměřit spotřební daň z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty, není možno rozhodnout o propadnutí vybraných výrobků podle § 42 odst. 11 zákona o spotřebních daních (ve znění účinném do 30. 4. 2011).

[22] Stěžovatel argumentuje nezávislostí obou řízení a dovozuje z toho, že běh času pro stanovení spotřební daně není podstatný pro rozhodování o propadnutí zajištěných výrobků. I kdyby se na nezávisle vedené řízení o propadnutí vztahovala ustanovení o prekluzi dle § 148 daňového řádu, pak je nutno uplatnit i instituty stavení, resp. přerušení běhu této lhůty dle citovaného ustanovení a i dle § 41 s. ř. s. kvůli probíhajícímu soudnímu řízení. Jeho závěry jsou mylné.

[23] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, váže vznik povinnosti daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit na okamžik uvedení vybraných výrobků do volného daňového běhu na daňovém území České republiky. Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území EU vyrobené nebo na daňové území EU dovezené. Samotná (primární) daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území EU nebo dovozem na toto území (§ 7 až § 9).

[24] V posuzovaném případě vznikla dne 20. 5. 2015 dovozem primární daňová povinnost. Lhůta pro stanovení daně počala běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, což je do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, konkrétně 25. 6. 2015 (§ 17 a § 18). Jestliže nenastaly skutečnosti mající vliv na běh prekluzivní lhůty (ty stěžovatel netvrdí), uplatní se úprava § 148 odst. 1 daňového řádu, a tříletá lhůta pro stanovení spotřební daně uplynula 25. 6. 2018.

[25] Krajský soud správně převzal závěr z vícekrát zmíněné judikatury o oddělenosti a nezávislosti řízení o stanovení daně a řízení o zajištění vybraných výrobků (§ 42), resp. řízení o zajištěných výrobcích (§ 42b). Ta se také mimo jiné zabývala účelem zajišťovacích opatření, kterým je zcela zřejmě zabránit distribuci a spotřebě vybraných výrobků, u kterých jsou pochybnosti o jejich zdanění nebo oprávněném nabytí bez daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, čj. 7 Afs 69/2007-85, č. 2533/2012 Sb. NSS). V této úpravě se odráží speciální charakter spotřební daně, kde vybrané výrobky

podléhající zdanění mohou být v různých právních režimech. Je to režim zdaněných výrobků (tedy zatížených spotřební daní), výrobků osvobozených od spotřební daně a výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Správce daně má v řízení o zajištění vybraných výrobků možnost zajistit ty vybrané výrobky, o jejichž právním režimu jsou pochyby, což může být způsobeno i nedodržením evidenční povinnosti, jak tomu bylo v projednávané věci. Rozhodnutí o zajištění má povahu bezprostředního zásahu. Následné řízení pak má povahu konečného rozhodnutí o právním režimu dotčených vybraných výrobků a jejich dalším použití. Účel zajištění a případně i stanovení daně je v projednávané věci stejný – zamezit daňovým únikům (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014 – 70, a v něm uvedenou judikaturu).

[26] Kasační soud tyto závěry vlastní předešlé judikatury následuje a doplňuje je ještě následujícími úvahami. Oddělenost obou řízení byla nahlížena z perspektivy procesní, zdůraznit je však vedle toho třeba i perspektivu funkční, která vzájemný vztah těchto řízení dále charakterizuje.

[27] Správa daní je postavena na požadavku a cíli správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné či dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 2, 3 daňového řádu). K tomu, aby byl popsán cíl naplňován a dosažen, tedy aby byla daň včas stanovena a hned nebo později zaplacená (uhrazena), má daňový subjekt uloženou řadu povinností včetně lhůt stanovených k jejich splnění. To ve všech případech nemusí stačit, a proto zákon vybavuje správce daně též řadou pravomocí k dosažení cíle správy daní pro případ, že by daňový subjekt své povinnosti dobrovolně řádně a včas nesplnil nebo se jejich splnění dokonce vyhybal, a dosažení cíle by mohlo být ohroženo či zmařeno.

[28] Jedná se o nástroje a postupy procesní sloužící k naplnění hmotného práva (zde splnění daňové povinnosti) a jako takové mohou být uplatňovány jen tam a jen tehdy, existuje-li veřejnoprávní vztah mezi státem a jednotlivcem reprezentovanými správcem daně a daňovým subjektem. V posuzovaném případě je půdorys toho právního vztahu vytvořen zákonem o spotřebních daních jakožto zvláštním daňovým zákonem a daňovým řádem jako předpisem obecným a subsidiárním. Oba zákony mají provazby, neboť žádný z nich neupravuje posuzovaný právní vztah úplně, v obou lze nalézt normy hmotného i procesního práva. Odpověď na otázku prekluze, jež je mezi účastníky sporná, je proto nutno hledat komplexní interpretací.

[29] Pokud jde o prekluzivní lhůtu k řízení o propadnutí vybraných výrobků, zákon o spotřebních daních o ní mlčí, což ačkoliv nepřispívá k právní jistotě účastníků řízení, je jevem v celních zákonech běžným (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009 - 105). To pochopitelně neznamená, že by bylo možno vést řízení o propadnutí vybraných výrobků bez jakéhokoliv časového omezení. Výše zmíněná funkční perspektiva pohledu na obě procesně oddělená řízení ukazuje vztah jisté akcesority. Procesní oddělenost a nezávislost obou řízení znamená, že (s jistými omezeními stanovenými hlavním řízením) lze řízení (§ 42a) zahájit, vést a rozhodnout v něm o zajištění, uvolnění, zabránění či propadnutí vybraných výrobků (§ 42c a § 42d) nezávisle na

průběhu vyměřovacího či doměřovacího řízení. Obě řízení lze vést paralelně i v časové posloupnosti. Funkční pohled na obě řízení naproti tomu ukazuje, že řízení o zajištění vybraných výrobků (a na něj později navazující řízení o zajištěných výrobcích) je funkčním (zpravidla efektivnějším, ráznějším, donucovacím) nástrojem k dosažení cíle řízení „hlavního“, tedy o zjištění a stanovení daně a zajištění její úhrady. Funkce těchto zajišťovacích nástrojů se neliší od podobných nástrojů, s nimiž operuje daňový řád, jako je např. ručení, zástavní právo, zajišťovací příkaz, atd.

[30] Funkční nástroje tohoto druhu obsahují i jiné procesní řády. Obecně slouží k zajištění dosažení účelu „hlavního“ řízení nezávisle na (ne)součinnosti toho, vůči němuž se řízení vede. Jejich použití je úzce svázáno s tímto řízením a jeho rámcem. Tím je v daňovém řízení mimo jiné časové omezení pravomoci státu stanovit daň, jinak řečeno zánik této pravomoci marným uplynutím zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Není-li pro zánik práva (zde pravomoci) možno daň stanovit, tím méně ji vybrat, není možno použít zajišťovací instrumenty k tomu určené, tedy ani vést jakékoliv řízení, jež je odvozeno od daňového řízení a slouží k dosažení jeho cíle, tedy rozhodovat o zabránění či propadnutí vybraných výrobků. Řízení o zajištěných výrobcích není „rámováno“ žádnou vlastní prekluzivní lhůtou, nýbrž nachází se „uvnitř“ základní prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jejího počátku, běhu i konce. Takto se pravidlo pro zánik (prekluzi) akcesorických řízení s ohledem na prekluzi řízení hlavních line skrze celý právní řád (srov. např. ručení a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2006, č. j. 1 Afs 73/2006, č. 1525/2008 Sb. NSS, či Nejvyššího soudu ze dne 25. 2. 2015, sp. zn. 23 Cdo 3490/2014; zajišťovací příkaz a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017 - 76; či vazbu a nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 12. 1997, sp. zn. II. ÚS 347/96).

[31] U zajišťovacích instrumentů akcesorické povahy je navíc nutné klást důraz na jejich dočasnost, což souvisí i s tím, že řízení o nich má probíhat co možná nejrychleji (rozhoduje-li se o nich v samostatném řízení) tak, aby byla šetřena práva účastníků řízení, zejména právní jistota.

[32] Zbývá ještě odpovědět na kasační námitku stavení běhu prekluzivní lhůty po dobu řízení před soudem. Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví (srov. rozsudek ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 279/2018 - 80). Takovým řízením by bylo jistě např. řízení o žalobě proti rozhodnutí, kterým byla stanovena spotřební daň. O takový případ se zde nejedná. Nezávislost a oddělenost řízení o zajištěných vybraných výrobcích od řízení o stanovení daně znamená, že po dobu soudního přezkumu rozhodnutí o zabránění či propadnutí vybraných výrobků se nestaví běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Na danou věc nelze aplikovat ani § 41 s. ř. s. o zvláštním běhu některých lhůt, neboť úprava daňového řádu je pro „věci daní, cel...“ vůči tomu ustanovení speciální. Pravidlo o stavení běhu lhůty ve správním řízení, je-li věc u správního soudu, se uplatní izolovaně, ve shodě s nezávislostí a oddělením obou řízení (vždy ve vlastním řízení – o stanovení daně a o zajištění vybraných výrobků). Nelze tedy dovozovat, že (akcesorické) řízení o zajištění vybraných výrobků, by mělo stavět běh prekluzivní lhůty v (hlavním) řízení o stanovení daně. Argument stěžovatele o tom, že mu

v důsledku soudního řízení byl „dočasně odejmut předmět řízení z jeho dispozice, neboť spis je u soudu“ (bod [14]), je zcela lichý a nepřipadný.

[33] Závěry krajského soudu o skutkovém základu sporu, rekapitulované kasačním soudem výše (body [1],[2] a upřesněné časovými údaji bod [24]) vycházejí z faktu, že do běhu prekluzivní lhůty pro stanovení spotřební daně nevstoupilo nic, co by její konec ovlivnilo (posunulo). Netvrdil to ostatně ani stěžovatel v žádné fázi řízení. Naopak argumentaci o stavení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně odvozoval výlučně od soudního přezkumu rozhodnutí o zajištěných vybraných výrobcích. Protože ani ze správního spisu nevyplývalo nic, co by tento skutkový základ zpochybnilo, vycházel z něj při svých právních závěrech i kasační soud.

[34] Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal i na hrozbu vrácení nebezpečných vybraných výrobků zpět „do oběhu“, toliko pro uplynutí prekluzivní lhůty. V projednávané věci se však jedná o vybrané výrobky nezdaněné. O jejich případné škodlivosti (nebezpečnosti či jiných vlastnostech vymezených např. v § 84 daňového řádu) se správní orgány (stěžovatel) nezmiňují. Pravomocí soudu v takovém případě není odpovídat i na tzv. akademické otázky (srov. bod [19] nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 4/06) a poskytovat jim fakticky právní poradenství (odpovědi mimo předmět řízení).

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[36] O náhradě nákladů rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesní úspěch zaznamenala v řízení o kasační stížnosti žalobkyně, neboť kasační stížnost byla shledána nedůvodnou; má proto vůči stěžovateli právo na náhradu účelně vynaložených nákladů. Tyto náklady spočívají v odměně advokáta, který žalobkyni v řízení o kasační stížnosti zastupoval. Podle § 35 odst. 2 in fine s. ř. s. platí, že „[z]a zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb.“ Tímto zvláštním právním předpisem je vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna advokáta za jeden poskytnutý úkon právní služby - vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu *per analogiam*] je určena podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu částkou 3.100 Kč. K tomu náleží náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jiřího Chlaně, advokáta se sídlem Točítá 1964/34, Praha 4.

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

V Brně dne 28. května 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu