

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **CZT, a. s.,** se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zastoupená JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství,** se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2014, č. j. 55747/13/7001-21001-010435, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2017, č. j. 29 Af 31/2014 – 80,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se návrhem ze dne 28. 2. 2013 domáhala obnovy řízení ukončeného rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 9. 2011, č. j. 5429/11-1300-601383, ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z tabákových výrobků za zdaňovací období březen až listopad roku 2006 ve výši 7 076 170 Kč. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 22. 7. 2013, č. j. 18761/13/5000-14303-711377, návrh žalobkyně na obnovu řízení zamítlo.

Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. V odůvodnění krajský soud uvedl, že obnovu řízení nelze povolit, neboť dle § 119 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uplynula lhůta pro stanovení daně. Původně měla tříletá prekluzivní lhůta uplynout ke dni 31. 12. 2009. Zahájením daňové kontroly (dne 18. 3. 2008) došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty, nově tedy měla skončit (dne 31. 12. 2011). V posledních 12 měsících před uplynutím lhůty došlo k oznámení dodatečných platebních výměrů dne 13. 5. 2011 a také k oznámení rozhodnutí o odvolání dne 19. 9. 2011. Tyto skutečnosti vedly k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok do 31. 12. 2012. Žalobkyně návrh na obnovu řízení podala až dne 28. 2. 2013, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[3] Podle § 36 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“), základ DPH zahrnuje také spotřební daň. Pro správce daně vyměřujícího DPH je otázka výše spotřební daně otázkou předběžnou dle § 99 daňového řádu. Dokud není o spotřební dani pravomocně rozhodnuto, může si správce daně o její výši udělat úsudek sám nebo dát podnět k zahájení řízení příslušným orgánem a vyčkat na výsledek. V posuzovaném případě vycházel správce daně z pravomocně doměřené spotřební daně celními orgány. Orgány finanční správy souvztažnost spotřební daně a DPH nepopíraly, pouze již vyměřenou DPH nemohly změnit z důvodu prekluze. Dle krajského soudu je provázanost daňových řízení o stanovení spotřební daně a DPH pouze relativní. O každé z těchto daní rozhodují příslušné orgány a vydávají samostatná rozhodnutí, pro něž platí zásada presumpce správnosti. Vazba mezi těmito řízeními spočívá primárně v institutu předběžné otázky a dále v soustavě opravných a dozorčích prostředků.

[4] Krajský soud se neztotožnil s námitkou žalobkyně, že prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu neběžela po dobu soudního řízení vedeného před Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 30 Af 6/2011 o související spotřební dani. Dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud. Rozhodnutí o doměření spotřební daně sice podléhá přezkumu správních soudů, nicméně soudy zkoumají pouze zákonnost napadených rozhodnutí a samotné doměření spotřební daně je v pravomoci celních úřadů. Nelze aplikovat ani ustanovení § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, neboť řízením vedeným v souvislosti se stanovením daně je pouze soudní řízení o konkrétní dani (v posuzovaném případě DPH). Žalobkyně mohla proti rozhodnutí orgánů finanční správy o doměření DPH brojit správní žalobou. Správní soud by pravděpodobně řízení přerušil a vyčkal na rozhodnutí o žalobě týkající se doměření spotřební daně. Přerušení řízení se mohla domáhat i přímo žalobkyně. Druhou variantou bylo vyčkat posunu v 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.

[5] Krajský soud také nepřisvědčil názoru žalobkyně o zániku povinnosti zaplatit DPH *ex lege* prostřednictvím soudního rozhodnutí ve věci doměření spotřební daně. Dokud

nejsou dodatečné platební výměry zrušeny zákonným způsobem, musí se na ně hledět jako na existující a plně závazné. Na rozhodnutí finančních orgánů o doměření DPH tak rozsudek pod sp. zn. 30 Af 6/2011 nemohl mít tvrzený vliv. S namítanou nezákonností spočívající ve vyhovování návrhům nadřízených orgánů spolu s předkládací zprávou (stanoviskem) se krajský soud taktéž neztotožnil. Pro případ odvolacího řízení tento postup výslovně zakotvuje § 113 odst. 3 daňového řádu. 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 orgán finanční správy postoupí spis nadřízenému orgánu se svým stanoviskem, a to i tehdy, pokud tak daňový řád výslovně nestanoví.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítá nesprávné právní posouzení krajským soudem, vady řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí s výkladem ustanovení § 117 odst. 1 písm. d) a § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, který provedl krajský soud. Namítá, že k doměření DPH nemohlo dojít bez doměření spotřební daně. Přestože o doměření daní rozhodly odlišné správní orgány, jsou tato rozhodnutí vzájemně provázána z hlediska předmětu i výše daňové povinnosti. Výše DPH je tak závislá na doměřené spotřební dani. Krajský soud proto nesprávně uvedl, že provázanost těchto řízení je pouze relativní. V řízení před celními orgány bylo zásadní, zda tabákové výrobky stěžovatelky jsou tabákem ke kouření, nebo doutníky. Výsledek celního řízení a následného soudního přezkumu směřoval k rozhodnutí této zásadní otázky. Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 – 334, dospěl k závěru, že se jedná o doutníky, a proto věc vrátil celnímu ředitelství k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím bylo *de facto* rozhodnuto o daňovém zařazení daných výrobků. Krajský soud svým rozsudkem ve výsledku rozhodl i o výši spotřební daně. Stěžovatelka proto nesouhlasí s názorem, že správní soudy zkoumají pouze otázku zákonnosti správních rozhodnutí, a nejsou tak příslušné ke stanovení daně. Zmiňovaný rozsudek č. j. 30 Af 6/2011 – 334 měl zásadní dopad i na výši DPH. Pokud došlo k nezákonnému doměření spotřební daně, došlo též k nezákonnému doměření DPH. Krajský soud měl proto aplikovat § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, jehož znění nevylučuje aplikaci na daný případ, kdy jiný soud přezkoumává daňové řízení, jež má zásadní dopad do jiného daňového řízení, a měl konstatovat stavění prekluzivní lhůty po dobu soudního řízení řešícího výši spotřební daně. V souvislosti se stanovením spotřební daně stěžovatelka upozorňuje, že žalobu proti rozhodnutí celního ředitelství podala dne 25. 2. 2011 a rozhodnuto o ní bylo až dne 29. 1. 2013, tedy takřka po dvou letech, kdy jí po celou dobu běžela prekluzivní lhůta pro stanovení DPH.

[8] Cílem správy daní má být správné zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daně. Daň stanovená v jiné než správné (zákonné) výši je v rozporu s právní úpravou. Tomuto cíli musí odpovídat i výklad § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Pro aplikaci ustanovení jsou stěžejní dvě podmínky. První podmínkou je rozhodování o otázce, která má zásadní

dopad pro správné stanovení daně. Druhou podmínkou je správné zjištění a stanovení daně. Jsou-li obě podmínky naplněny, pak je na místě stavění lhůty. Posuzovaná věc tyto podmínky splňuje. Zásada správného zjištění a stanovení daně ve spojení se zásadou šetření práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů musí převážit nad zásadou presumpce správnosti správních rozhodnutí. Konkrétním projevem může být například to, že nezákonná daň nebude vymáhána. Dle stěžovatelky je v takovém případě možné daňovou exekuci zastavit dle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu, protože se fakticky jedná o zánik DPH *ex lege*.

[9] Stěžovatelka brojí také proti závěru krajského soudu, že v případě podání žaloby proti doměření DPH by správní soud řízení přerušil. O přerušení by rozhodoval soud na základě uvážení dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., a proto by přerušení nebylo jisté. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. navíc stanoví mez soudního přezkumu, kterou je skutkový a právní stav v době rozhodování správního orgánu. Správní soud by vycházel ze skutkového a právního stavu zjištěného pravomocně celními orgány, a proto nelze s jistotou určit, že by řízení přerušil.

[10] Nesouhlas stěžovatelka vyjadřuje i s předkládáním stanoviska odvolacímu orgánu dle § 113 odst. 3 daňového řádu a tuto úpravu považuje za protiústavní. Odvolací řízení musí být nezávislé a objektivní. Vztahy nadřízenosti a podřízenosti nezávislost relativizují. Správce daně má svoje úvahy vyjádřit v rozhodnutí, ve zprávě o daňové kontrole či v jiném formálním úkonu. Není proto důvodné, aby odvolacímu orgánu zasílal vyjádření a sděloval své úvahy včetně návrhu na rozhodnutí. V případě návrhu na obnovu řízení zákon nestanoví, že správce daně, který vedl řízení v prvním stupni, má k návrhu zpracovávat stanovisko. Jedná se o překročení pravomoci. Tímto postupem bylo zasaženo do práv stěžovatelky ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základní práv a svobod (dále jen „Listina“), protože odvolací orgán má jednat bez zatížení úvahami podřízeného orgánu a musí rozhodnout o věci samostatně.

[11] Stěžovatelka dále namítá vady dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., které mají spočívat v rozporu obsahu napadeného rozsudku se správním spisem. Dle krajského soudu žalovaný nepopíral souvztažnost DPH a spotřební daně, což však odporuje napadenému rozhodnutí, neboť žalovaný řízení o DPH a spotřební dani označil za zcela samostatná řízení. Žalovaný se také nevypořádal s námitkou zániku DPH *ex lege*. Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], kterou spatřuje v argumentaci krajského soudu ustanovením § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, ačkoliv jeho aplikaci nenavrhovala. Krajský soud též přebírá závěry žalovaného o samostatnosti řízení, avšak v další části napadeného rozsudku argumentuje jejich provázaností z hlediska možného přerušení soudního řízení, tedy odlišuje faktický vztah řízení o DPH a spotřební dani z hlediska zkoumané otázky a formální vztah z pohledu rozhodujícího orgánu, což činí napadený rozsudek nesrozumitelným. Bez dostatečného odůvodnění je i část napadeného rozsudku, kde se krajský soud zabýval procesními možnostmi stěžovatelky.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku. Krajský soud správně potvrdil souvztažnost DPH a spotřební daně, kterou žalovaný nepopíral. Tato souvztažnost nevede k tomu, že se o výši DPH a

spotřební daně vede jedno řízení. Jde o dvě řízení procesně neprovázaná. Vazba spočívá v předběžné otázce a opravných prostředcích. Pro daňové řízení je typické, že uplynutí prekluzivní lhůty je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Jakmile již nelze pravomocně vyměřenou daň po uplynutí lhůty dle § 148 daňového řádu změnit, nelze vůbec uvažovat o tom, že by bylo možné otázku výše daně znovu otevřít. Připustit zánik pravomocně vyměřené daně *ex lege* je absurdní možnost, která nemá oporu v právní úpravě. Žalovaný souhlasí s krajským soudem, že přezkum správními soudy je pouze v rovině zákonnosti napadených rozhodnutí, protože soudy nejsou příslušné ke stanovení daně, neboť správní soudnictví není založeno na principu plné apelace, nýbrž na principu kasace. I v daňovém právu platí zásada *vigilantibus iura scripta sunt*. Bylo proto na stěžovatelce, aby uplatňovala prostředky ochrany, v tomto případě žalobu proti rozhodnutí o doměření DPH. Pokud tak neučinila, nemůže namítat nesprávné stanovení daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[14] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností napadeného rozsudku a vadami řízení. Argumentace krajského soudu ustanovením § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, ačkoliv jeho využití stěžovatelka nenavrhla, i rozbor procesních možností stěžovatelky nečiní rozhodnutí nepřezkoumatelným, neboť se krajský soud pouze zabýval dokreslením širších právních souvislostí případu a své úvahy dostatečně odůvodnil. Nadto nemohou ovlivnit posouzení hlavní otázky, zdali došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Námitka stěžovatelky směřující vůči rozpornému zhodnocení vztahu řízení o spotřební dani a DPH, ze kterého dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku i jeho nesoulad se správním spisem, není důvodná. Krajský soud shodně se žalovaným uvedl, že vztah mezi DPH a spotřební daní existuje, neboť dle 36 odst. 3 písm. b) zákona o DPH je spotřební daň součástí základu daně z přidané hodnoty, nicméně obě daně jsou předmětem přezkumu v samostatných řízeních. Tento závěr je plně přezkoumatelný a nezakládá vadu řízení. Za vadu řízení nelze považovat ani odůvodnění krajského soudu v bodu 39 napadeného rozsudku. Krajský soud v této části konstatoval, že žalovaný řádně vypořádal námitku zániku DPH *ex lege* na straně 5 napadeného rozhodnutí. Žalovaný na straně 5 napadeného rozhodnutí uvedl, že rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové o spotřební dani nebylo současně rozhodnuto o DPH. Žalovaný tedy výslovně neuvedl, že daň nemůže zaniknout *ex lege*, nicméně z podstaty odůvodnění tento závěr plyne. Nejvyšší správní soud uzavírá, že

neshledal kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., a dále se zabýval namítaným nesprávným právním posouzením.

[16] Jádrem přezkumu je otázka uplynutí objektivní prekluzivní lhůty pro povolení obnovy nalézacího řízení. Dle § 119 odst. 4 daňového řádu „[o]*bnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně*“. Po uplynutí lhůty pro stanovení daně nelze obnovu řízení povolit na základě návrhu ani nařídit z moci úřední, daňový subjekt i správce daně jsou tudíž omezeni stejnou objektivní lhůtou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 10 Afs 174/2014 - 39). Pokud uplyne objektivní lhůta, je rovněž nepodstatné, zda uplynula také subjektivní lhůta k podání návrhu na obnovu řízení podle § 118 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 245/2016 – 34).

[17] V posuzovaném případě návrh na obnovu řízení směřuje vůči doměření DPH za tabákové výrobky ve zdaňovacím období části roku 2006, přičemž součástí základu této daně je dle § 36 odst. 3 písm. b) zákona o DPH i spotřební daň. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně počala běžet ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků „*nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost*“. Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z http://nalus.usoud.cz) stanovil, že právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, byl-li „*před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*“. Za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k doměření daně, je nutno považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v § 47 odst. 1 citovaného zákona zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52). Předmětem přezkumu je stanovení daně za zdaňovací období březen až listopad roku 2006. Prekluzivní lhůta počala běžet dne 31. 12. 2006 a měla uplynout dne 31. 12. 2009. Dne 18. 3. 2008 správce daně zahájil daňovou kontrolu, čímž došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty a nově tak měla končit dne 31. 12. 2011.

[18] Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Podle přechodného ustanovení obsaženého v § 264 odst. 4 daňového řádu se lhůta k vyměření daně nemění, úkony, jež byly učiněny po 31. 12. 2010, se z hlediska možného přerušení nebo prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně započaté ještě za účinnosti předchozí právní úpravy řídí pravidly obsaženými v § 148 daňového řádu. Dle § 148 odst. 2 písm. b) a d) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o jeden rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně či k oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku. K oznámení dodatečných platebních výměrů došlo dne 13. 5. 2011 a k oznámení rozhodnutí

o odvolání dne 19. 9. 2011. Tyto skutečnosti vedly k prodloužení lhůty o jeden rok, tedy do 31. 12. 2012. Stěžovatelka návrh na obnovu řízení podala dne 28. 2. 2013, tedy po uplynutí lhůty pro stanovení daně a tím i objektivní lhůty pro obnovu řízení dle § 119 odst. 4 daňového řádu.

[19] K okamžiku skončení prekluzivní lhůty stěžovatelka uvádí, že lhůta dne 31. 12. 2012 nemohla uběhnout, neboť dle § 148 odst. 4 písm. b) neběžela po dobu „*řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně*“. Nejvyšší správní soud k tomuto konstatuje, že § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu je nutné aplikovat vždy v situaci, kdy soud rozhoduje o otázce, která je nezbytná pro správné stanovení daně. Aplikace ustanovení má své limity, protože soudy řeší mnohé otázky, které mohou mít v konečném důsledku vliv na správné stanovení daně, avšak ne každé takové rozhodnutí může vyvolat stavění lhůty pro stanovení daně. Dotčené ustanovení se proto aplikuje jen v řízeních, která mají zásadní význam pro stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2016, č. j. 3 Afs 243/2015 – 28). Uvedený závěr podporuje i odborná literatura, která uvádí, že „[v] *praxi mohou nastat situace, kdy paralelně s daňovým řízením probíhá u soudu jiné řízení, které je pro daňové řízení natolik určující, že je lze považovat pro správné stanovení daně za nezbytné. V takovémto případě bude mít probíhající řízení účinky stavění lhůty. Důraz však je nutné klást právě na deklarovanou „nezbytnost“. Nebude-li ona nezbytnost dána, nelze hovořit o stavění lhůty pro stanovení daně. V takovém případě by správce daně měl řízení ukončit s tím, že v případě ukončení paralelního řízení za situace, kdy by tato skutečnost nejspíše vedla ke změně rozhodnutí o stanovení daně, by se přistoupilo k obnově řízení. Ta pak má vlastní účinky na lhůtu pro stanovení daně, tudíž možnost stanovit daň tímto krokem zůstává zachována.*“ (viz Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář.* 3. vydání. Praha: C. H. Beck, s. 546).

[20] V posuzovaném případě by oním soudním řízením nezbytným pro správné stanovení daně mělo být dle stěžovatelky řízení řešící stanovení spotřební daně vedené pod sp. zn. 30 Af 6/2011. Dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu se musí jednat o řízení řešící otázku, o níž je příslušný rozhodnout soud. Správu spotřebních daní dle § 1 odst. 3 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, vykonávají orgány celní správy České republiky. Správní soudy rozhodnutí celních orgánů pouze přezkoumávají, protože správní soudnictví je založeno (s výjimkou nečinnostních a zásahových žalob) na kasačním principu. Správní soud nemůže nezákonné správní rozhodnutí měnit ani nahrazovat vlastním rozhodnutím, nýbrž je může pouze zrušit a věc vrátit správnímu orgánu k dalšímu řízení dle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 As 8/2010 – 65). Výjimku v tomto směru představuje právo soudu moderovat trest uložený za správní delikt (viz § 78 odst. 2 s. ř. s.). Posouzení konkrétní otázky správním soudem může mít vliv na stanovení výše daně, avšak pouze v tom důsledku, že soud orgány finanční správy zaváže právním názorem a tyto orgány názor promítnou do následného rozhodnutí. Správní soudy proto nerozhodují o stanovení daně, tudíž nelze přisvědčit námitce stěžovatelky, že soudní přezkum spotřební daně může stavět prekluzivní lhůtu pro stanovení DPH dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, protože se nejedná o otázku, o níž je příslušný rozhodnout soud. Ke stavění lhůty nedošlo ani na základě § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, neboť ustanovení míří na řízení, které je „*v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem*“. Jak správně uvedl krajský soud, jedná se o

soudní řízení, které se zabývá postupem správních orgánů při stanovení konkrétní daně, v posuzovaném případě DPH. Jelikož se stěžovatelka proti dodatečným platebním výměrům na DPH bránila pouze odvoláním, a nikoliv správní žalobou, nelze § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu na běh prekluzivní lhůty aplikovat.

[21] K otázce vztahu DPH a spotřební daně Nejvyšší správní soud uvádí, že vyměření či doměření těchto daní je předmětem dvou samostatných řízení. Procesní propojení zajišťuje primárně institut předběžné otázky. Při stanovení DPH si správce daně může o výši spotřební daně udělat úsudek, pokud o ní již pravomocně nerozhodl příslušný celní úřad (viz § 99 odst. 1 daňového řádu). Za této situace musí správce daně respektovat pravomocné rozhodnutí, dokud nedojde k jeho zrušení, neboť se uplatňuje zásada presumpce správnosti správních rozhodnutí. Je-li spotřební daň pravomocně stanovena, ale přesto dojde ke změně její výše (zejména na podkladě rozhodnutí správního soudu), poskytuje daňový řád opravné prostředky také ke změně výše DPH. Uplatnění opravných prostředků je však časově limitované, protože právní úprava daní vychází ze zásady, že veškeré majetkové nároky podléhají promlčení či prekluzi, ledaže zákon stanoví výslovně jinak (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014 – 84, publ. pod č. 3349/2016 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS). Jak bylo uvedeno výše, stěžovatelce uběhla lhůta pro stanovení daně, tudíž v daňovém řízení již výši daně nelze změnit. Odkaz na základní zásadu správy daní vyjádřenou v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy správné zjištění a stanovení daně, nemůže uplynutí prekluzivní lhůty zvrátit, neboť institutem prekluze je zdůrazněna ochrana právní jistoty a zachování *statu quo* i oproti zásadě správného stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008 - 64). Aby prekluzivní lhůta neuběhla, měla stěžovatelka využít procesních možností, které právní řád nabízel. Jelikož ke správnému stanovení DPH bylo do základu daně nezbytné započítat i spotřební daň a správce daně si o této otázce nemohl učinit úsudek dle § 99 odst. 1 daňového řádu, neboť spotřební daň byla již pravomocně stanovena, měla stěžovatelka brojit správní žalobou i proti doměření DPH. Po zahájení řízení u krajského soudu by prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela (jak bylo uvedeno výše v odst. [20]). Na návrh nebo i bez návrhu mohl krajský soud řízení přerušit dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. do doby vydání rozhodnutí o spotřební dani. Po dobu přerušení by prekluzivní lhůta i nadále neběžela až do vydání konečného rozhodnutí ukončujícího řízení (k tomu srov. rozsudek ze dne 12. 4. 2012, č. j. 2 Afs 79/2011 – 171, publ. pod. č. 2652/2012 Sb. NSS, v němž tento závěr Nejvyšší správní soud dovodil v návaznosti na úpravu § 41 s. ř. s., avšak v rozsudku vyjádřené úvahy jsou aplikovatelné i dle úpravy daňového řádu, neboť vycházejí z předpokladu, že soudní řízení tvoří jeden celek od zahájení do skončení řízení).

[22] K námitce zániku dodatečných platebních výměrů Nejvyšší správní soud uvádí, že u správních rozhodnutí se uplatňuje zásada presumpce správnosti, proto nelze zánik *ex lege* dovodit, pokud ho právní úprava výslovně nepřipouští. Námitkou stěžovatelky týkající se daňové exekuce a jejího možného zastavení dle § 181 daňového řádu se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť ji stěžovatelka uplatnila poprvé až v řízení o kasační stížnosti, a tak neměl krajský soud příležitost se k ní vyjádřit (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.). Poslední námitka se týkala stanoviska, které žalovanému k odvolání zaslalo Odvolací finanční ředitelství, přičemž stěžovatelka je považuje za nezákonné a související právní

úpravu za protiústavní. Dle § 113 odst. 3 daňového řádu správce daně společně s postoupením odvolání zašle i své stanovisko, tudíž odvolací finanční ředitelství nemohlo překročit pravomoc, když postupovalo dle tohoto ustanovení. Jelikož stěžovatelka neuvedla, jak konkrétně mohlo být stanoviskem zasaženo do jejích práv, nelze tuto námitku považovat za důvodnou, protože stanovisko představuje pouhé vyjádření k dosavadnímu průběhu řízení a k námitkám uplatněným v odvolání a v žádném případě není doplněním přezkoumávaného rozhodnutí. Požadavek nezávislého a nestranného orgánu dle čl. 36 odst. 1 Listiny se týká primárně soudních institucí, případně ve stanovených případech i jiných orgánů. V řízení o DPH je tento článek realizován přezkumem ve správním soudnictví.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., tj. podle pravidla úspěchu ve věci. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady vznikly, proto mu právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

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

V Brně dne 25. října 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu