



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **"ELEMENTS MARKETING GROUP" SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ**, se sídlem Polská republika, Katowice, Kolistka 25, zastoupeného JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 47/2016 – 53,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 47/2016 – 53, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 4. 4. 2016, č. j. 17428/2016-900000-304.5; tímto bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti pokutě za opožděné tvrzení daně na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2014, která byla žalobci uložena podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve výši 15 467 Kč.

[2] Žalobce v žalobě namítal, že nebyl povinen podávat daňová přiznání k dani, kterou nebyl povinen zaplatit, neboť přepravované zboží - methylester řepkového oleje, výrobek kombinované nomenklatury 38260010, nebylo předmětem spotřební daně, neboť nebylo určeno pro použití, nabízení k prodeji nebo používání pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, ve smyslu § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Žalobní námitky směřoval žalobce fakticky proti vyměření daně; podle žalobce bylo povinností celních orgánů prokázat užití methylesteru k daňovým účelům a nelze po žalobci požadovat, aby prokázal negativní skutečnost (tedy neuzítí k daňovým účelům).

[3] Krajský soud dospěl k názoru, že žaloba je důvodná. S odkazem na relevantní ustanovení zákona o spotřebních daních konstatoval, že povinnost podat daňové přiznání vznikne pouze u vybraných výrobců; v posuzovaném případě je prvním předpokladem pro to, aby žalobci vznikla povinnost daň přiznat, aby dopravované zboží bylo vybraným výrobkem, tedy aby dopravovaný minerální olej byl výrobkem podrobeným spotřební dani. Mezi účastníky

dle krajského soudu není sporné, že žalobce dopravoval minerální olej s kódem nomenklatury pro účely spotřební daně 3824 90 99, tzv. methylester řepkového oleje, MERO, který se mj. používá jako bionafta; tento minerální olej je předmětem daně pouze za předpokladu jeho určení, popř. použití pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v zákoně (tzv. daňové účely). Krajský soud uvedl, že otázka, zda dopravovaný olej je vybraným výrobkem, je otázkou předběžnou, byla – li pravomocně rozhodnuta, je tímto rozhodnutím žalovaný podle § 99 odst. 1 věta první daňového řádu vázán; v posuzovaném případě však rozhodnutí o vyměření spotřební daně bylo předmětem soudního přezkumu a krajský soud (rovněž KS v Ostravě – pozn. NSS) v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 43/2016 – 64, dovodil, že nebylo prokázáno, že dopravovaný výrobek je předmětem spotřební daně. Důvody, které krajský soud ke zrušení správního rozhodnutí vedly, shrnul krajský soud tak, že ve vyměřovacím řízení byla ze strany správce daně a odvolacího orgánu chybně vyhodnocena důkazní povinnost žalobce. Krajský soud v podrobnostech odkazuje na odůvodnění svého rozsudku č. j. 22 Af 43/2016 – 64, který, jak uvádí, je stranám známý a jinak je dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Krajský soud uzavřel, že nebylo-li prokázáno, že dopravovaný minerální olej je vybraným výrobkem, a nebylo – li ani v důsledku rozhodnutí č. j. 22 Af 43/2016 – 64, dosud pravomocně rozhodnuto o vyměření daně, není splněna první podmínka pro to, aby žalobce byl povinen podle § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních podat daňové přiznání. Jestliže nebyl žalobce povinen podat daňové přiznání, nevznikla mu tudíž ani povinnost uhradit pokutu podle § 250 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele je nezákonné, a proto je zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] V kasační stížnosti stěžovatel především obsáhle argumentuje ve věci samotného vyměření daně, uvádí důvody, pro které má rozsudek krajského soudu č. j. 22 Af 43/2016 – 64, za nezákonný. Lze připustit, že tuto argumentaci stěžovatel zvolil zřejmě zejména s ohledem na to, že na ní založil své rozhodnutí krajský soud. Vzhledem k tomu, že tato argumentace však je pro posouzení věci nyní posuzované nepodstatná, a především míří do kasačních důvodů ve věci sp. zn. 3 Afs 7/2018, o níž nebylo dosud rozhodnuto, nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné tyto kasační námítky na tomto místě rekapitulovat, neboť se mýjejí s předmětem nyní posuzované věci.

[5] K samotnému rozhodnutí o uložení pokuty, tedy věci, která je nyní předmětem soudního přezkumu, stěžovatel konstatuje, že pokuta za nesplnění povinnosti k podání daňového tvrzení (přiznání) vzniká přímo ze zákona dle § 250 daňového řádu, a to omisivním jednáním daňového subjektu, tedy nepodáním daňového přiznání, ačkoliv mu tuto povinnost zákon ukládá nebo pokud tak učiní po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů. V případě žalobce lhůta pro podání řádného daňového tvrzení z minerálních olejů za měsíc březen 2014 (zjištění ke dni 14. 3. 2014) marně uplynula dne 25. 4. 2014 (viz výše). Z tohoto důvodu byl žalobce k této povinnosti celním úřadem vyzván v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení výzvy k podání daňového tvrzení (viz výzva č. j. 5573/2015-570000-31 ze dne 15. 1. 2015). I tato lhůta však marně uplynula a povinnost podat daňové tvrzení splněna nebyla. Následně byla žalobci stanovena spotřební daň z minerálních olejů dle pomůcek ve smyslu § 98 v souvislosti s § 145 odst. 1 daňového řádu (platebním výměrem č. j. 17491/2015-570000-32.5 ve znění rozhodnutí o odvolání č. j. 14789/2016-900000-304.5 ze dne 17. 3. 2016). Stěžovatel má stále za to, že v průběhu vyměřovacího řízení bylo prokázáno, že žalobce dopravoval ve smyslu § 1 odst. 2 zákona o spotřebních daních vybrané výrobky - minerální oleje MERO, které jsou za podmínek ve smyslu § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních předmětem daně, aniž by prokázal jejich zdanění, či oprávněné nabytí za ceny bez daně. S ohledem na uvedené tedy byla ve smyslu § 250 daňového řádu pokuta za opožděné tvrzení daně, resp. za nepodání daňového přiznání vydána v souladu se zákonem.

pokračování

[6] Dle stěžovatele krajský soud kasační stížností napadený rozsudek nesprávně právně věc posoudil, když uvedl, že „*Nebylo – li prokázáno, že dopravovaný minerální olej je vybraným výrobkem a nebylo – li ani v důsledku rozhodnutí podepsaného soudu č. j. 22 Af 43/2016 – 64, dosud pravomocně rozhodnuto o vyměření daně, není splněna první podmínka pro to, aby žalobce byl povinen podle shora citovaného § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních podat daňové příznání. Jestliže nebyl žalobce povinen podat daňové příznání, nevznikla mu ani povinnost uhradit pokutu podle § 250 odst. 1 daňového řádu.*“ Krajský soud svým rozsudkem č. j. 22 Af 43/2016 – 64, ve věci vyměření spotřební daně nepřistoupil zároveň ke zrušení prvoinstančního rozhodnutí – platebního výměru na spotřební daň ve smyslu § 78 odst. 3 s. ř. s.; zároveň stěžovatel podotýká, že rozsudek č. j. 22 Af 43/2016 – 64 mimo jiné trpí vadou odůvodnění, postrádá jasný závazný právní názor ohledně dalšího postupu správního orgánu. Nelze z tohoto důvodu akceptovat právní názor vyslovený krajským soudem v kasační stížností napadeném rozsudku, že pokud nebylo pravomocně rozhodnuto o vyměření daně, není splněna podmínka, aby byl žalobce povinen podat daňové příznání, a tudíž mu nevznikla povinnost uhradit pokutu. Stěžovatel je toho názoru, že pokud krajský soud vázal zrušení rozhodnutí o odvolání stran pokuty v kasační stížností napadeném rozsudku č. j. 22 Af 47/2016 – 53, ze dne 20. 12. 2017 na právní názor vyslovený v předcházejícím rozsudku č. j. 22 Af 43/2016 – 64, na základě kterého navíc nedošlo k vyslovení jasného právního názoru ani ke zrušení prvoinstančního rozhodnutí (platebního výměru na spotřební daň), nenastaly zde za těchto okolností dosud předpoklady, resp. důvody pro přijetí závěru vtěleného do kasační stížností napadeného rozsudku, že nebyla splněna podmínka, aby byl žalobce povinen podat daňové příznání, resp. aby mohlo dojít ke vzniku povinnosti uhradit pokutu; tedy nenastaly zde za současného právního stavu důvody ke zrušení rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 4. 2016 ve věci pokuty. Z toho důvodu konstatování krajského soudu: „*Rozhodnutí žalovaného je proto nezákonné a krajský soud je podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Za této situace se krajský soud dalšími námitkami – hodnocením provedených důkazů a rozsahu dokazování vzhledem ke vyměření daně podle pomůcek - nezabýval, neboť jejich posouzení je s ohledem na výše uvedené nadbytečné.*“, je dle stěžovatele nepřipadné a předčasné. Krajský soud vyslovil nesprávný závěr, pokud při přezkoumávání rozhodnutí o pokutě, která byla uložena za nepodání daňového příznání, pouze odkázal na svůj předcházející rozsudek sp. zn. 22 Af 47/2016. Pokuta za opožděné tvrzení daně musí být přezkoumána co do důvodu a výše; její důvod v současné chvíli je stále dán, neboť platební výměr dosud nebyl zrušen (je známa rovněž výše daně, tedy lze přezkoumat i vyšší uložené pokuty). Stěžovatel s ohledem na uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti; ve vyjádření v reakci na kasační námitky stěžovatele poukazuje na nesprávný postup správce daně, má za to, že posouzení věci bylo od počátku řízení nesprávné, a naopak soud dospěl ke správnému závěru. Jak bylo ze strany žalobce opakovaně tvrzeno po dobu celého předchozího řízení, včetně řízení soudního, předmětem daně by byl přepravovaný výrobek – methylester řepkového oleje – MEŘO podle § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních pouze tehdy, pokud by byl určen pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2 citovaného ustanovení. Žalobce jednoznačně prokázal nejméně kupní smlouvou uzavřenou mezi společností SHF TRADE, jako prodávajícím a společností VESARO s.r.o. jako kupujícím, že výrobek jednoznačně nebyl určen ani nabízen pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2 shora odkazovaného ustanovení. Pakliže měl žalovaný, resp. Celní úřad pro Moravskoslezský kraj zato, že výrobek naopak byl určen pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí, uvedených v odstavci 2 shora odkazovaného ustanovení bylo věcí jmenovaného správce daně, jak správně uvádí soud v napadeném rozhodnutí, aby tuto skutečnost

prokázal správce daně. Žalobce není schopen prokazovat negativní skutečnost, že výrobek nebyl určen pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2 shora odkazovaného ustanovení, resp. že tuto skutečnost nevěděl; odkazy stěžovatele na blíže nespecifikované šetření v Polské republice u společnosti SHF TRADE nemohou tvrzení žalobce vyvrátit.

[8] Rovněž, jako v případě stěžovatele, nepovažuje Nejvyšší správní soud v tomto řízení za nutné vyjádření žalobce směřující k samotnému stanovení daně a průběhu a výsledku dokazování v tomto směru podrobně uvádět, neboť stejně tak jako kasační námítky stěžovatele se tato argumentace míjí s předmětem nyní přezkoumávané věci.

[9] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uvedených, přihlížel přitom k tomu, zda rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud níže uvádí pouze stručně a v nezbytném rozsahu skutečnosti pro posouzení věci rozhodné; nerekapituluje přitom průběh řízení a jednotlivá zjištění a postup správce daně vedoucí ke stanovení a vyměření daně, neboť tyto skutečnosti jsou předmětem jiného soudního řízení - a to v rámci přezkoumání platebního výměru o vyměření daně; kasační stížnost proti výše označenému rozsudku krajského soudu ze dne 20. 12. 2017 č. j. 22 Af 43/2016 – 64, kterým byl platební výměr na daň přezkoumáván, a jehož se krajský soud rovněž ve své argumentaci dovolává, je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 3 Afs 7/2018 a nebylo o ní dosud rozhodnuto.

[12] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně na základě provedených šetření dospěl ke zjištění, že žalobce dopravoval vybrané výrobky, methylester – kód 38249099, které byly určeny pro použití pro pohon motoru, výrobu tepla nebo výrobu směsí pro pohon motoru, aniž by prokázal, že se jednalo o vybrané výrobky zdaněné nebo o vybrané výrobky nabyté oprávněně bez daně, či se nejednalo o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, a které podléhají spotřební dani. Správce daně proto dne 15. 1. 2015 vyzval žalobce k podání daňového tvrzení, po marném uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení rozhodl správce daně podle pomůcek platebním výměrem č. j. 7491/2015/570000-32.5 ze dne 16. 2. 2015, proti kterému žalobce podal odvolání, jemuž stěžovatel nevyhověl a potvrdil, že žalobce dopravoval vybrané výrobky, aniž prokázal jejich zdanění či oprávněné nabytí bez daně a aniž prokázal nedaňový účel užití. Dne 18. 2. 2015 správce daně vyměřil žalobci pokutu za nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení dle § 250 daňového řádu. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že uloženou pokutu potvrdil, neboť v řízení o uložení pokuty za nepodání daňového tvrzení spotřební dani nebyl oprávněn hodnotit, resp. přezkoumávat vyměřovací řízení, ale posoudit splnění podmínek pro její uložení podle § 250 odst. 1, 4 daňového řádu, které splněny byly, neboť žalobce nepodal daňové přiznání, ač tak byl ze zákona povinen učinit.

[13] Z dikce § 250 odst. 1 daňového řádu je zjevné, že pokuta za opožděné tvrzení daně má ve vztahu k vyměřené spotřební dani akcesorický charakter.

[14] V daném případě nelze přehlédnout, že rozhodnutí o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně bylo vydáno až po ukončeném vyměřovacím řízení. Pokuta za opožděné daňové tvrzení vzniká daňovému subjektu přímo ex lege již nepodáním daňového přiznání, nebo opožděným

pokračování

podáním ve lhůtě delší než 5 pracovních dnů. Byť má k řízení o vyměření daně úzký vztah, jedná se o řízení se zcela odlišným předmětem.

[15] Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 6. 2015, kterým zamítl návrh na zrušení § 250 daňového řádu, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, mimo jiné uvedl: „*Základními charakteristikami jednání, které je sankcionováno cestou správního trestání, je jak jeho protiprávnost, tak jeho škodlivost. Podle § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, je daňové příznání, hlášení nebo vyúčtování podané daňovým subjektem základem pro správné zjištění a stanovení daně. Správné zjištění a stanovení daní je spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Podání příslušného daňového tvrzení řádně a včas je tedy klíčovou podmínkou pro to, aby správa daní mohla být vůbec vykonávána, resp. aby mohlo být dosaženo jejího cíle. (...) Ustanovení § 250 daňového řádu upravuje pokutu za opožděné tvrzení daně, která je sankcí za podání daňového příznání nebo dodatečného daňového příznání po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Pokuta vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši odvozené od výše placené daně, narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení a má stanovenou minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Pokuta za opožděné tvrzení daně představuje zejména motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení, bez nichž není efektivní správa daní možná. Nesplnění povinnosti tvrzení daně je třeba obecně považovat za obrožení samotného zjištění a stanovení daně a následně i její úhrady, tj. dochází zde k obrožení cíle správy daní jako takové. (...) Ustanovení § 250 daňového řádu je slučitelné s principy právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod a s čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.“*

[16] Platební výměr, kterým byla daň žalobci vyměřena poté, kdy správce daně dospěl na základě výsledku prověřování skutečností rozhodných pro stanovení daně k závěru, že žalobci daňová povinnost vznikla, byl vydán dne 16. 2. 2015. Platební výměr, kterým byla vyměřena pokuta, byl vydán až následně dne 18. 2. 2015. V době vydání platebního výměru na pokutu tedy byly zákonné podmínky splněny (bylo rozhodnuto o vzniku daňové povinnosti i o výši daně z ní vyplývající).

[17] Krajský soud přezkoumal platební výměr na daň výše označeným rozsudkem až dne 20. 12. 2017; je zjevné, že tak učinil až poté, kdy rozhodnutí o pokutě již bylo vydáno, resp. bylo o něm rozhodnuto rovněž v odvolacím řízení. Správce daně, potažmo stěžovatel tak ve věci pokuty dle § 250 rozhodli před zrušením rozhodnutí o vyměření daně; tedy za situace, kdy podmínky § 250 daňového řádu byly splněny. Nadto, jak správně poukázal stěžovatel, platební výměr, kterým byla pokuta vyměřena, krajským soudem zrušen nebyl.

[18] Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází při přezkoumávání napadeného rozhodnutí krajský soud ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Tak krajský soud zcela zjevně nepostupoval a ve svých úvahách nepřípustně vycházel z hodnocení skutkového a právního stavu, který nastal ex post.

[19] Nejvyšší správní soud podotýká, že dle § 2 odst. 5 daňového řádu úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Správce daně je tak povinen, v případě zrušení rozhodnutí na daň, následně zrušit navazující a související rozhodnutí ve věci příslušenství, která se ke zrušené dani váží. Je tedy věcí správce daně, aby výsledek daňového řízení ve věci stanovení daně reflektoval, a dále postupoval dle uvedeného ustanovení. Jinými slovy, dojde-li ke zrušení platebního výměru na daň, ať již samotným postupem správce daně, resp. stěžovatele nebo v důsledku soudního rozhodnutí, je správce daně přímo ex lege povinen zrušit rovněž platební výměr na pokutu. Pokud správce daně přistoupil k vydání

platebního výměru na pokutu, aniž by vyčkával na výsledek soudního přezkumu daně, nelze v tom spatřovat porušení žádného ustanovení daňového řádu; správce daně však poté musí brát v potaz i možné případné následky dle § 254 daňového řádu.

[20] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud dospěl k závěru o nezákonnosti napadeného platebního výměru ve věci pokuty dle § 250 daňového řádu nesprávně a předčasně; přitom postupoval v rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s., vycházel-li ze stavu věci, který nastal ex post. Zákonem dané podmínky pro uložení předmětné pokuty byly splněny a rozhodnutí stěžovatele tak není nezákonné.

[21] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 24. ledna 2019

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu