ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **S. V.,** zastoupeného Mgr. Markem Nemethem, advokátem se sídlem Opletalova 1015/55, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2016, čj. 25037-2/2016-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2020, čj. 8 Af 81/2016-79,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Dne 5. 11. 2013 provedla Policie ČR prohlídku nebytových prostor v žalobcově pronájmu. Nalezla a zajistila při ní mimo jiné čtyři kartonové krabice s tabákem o celkové hmotnosti 450,2 kg. Prohlídky se účastnil rovněž pověřený celní orgán, který odebral z nalezeného tabáku vzorky a nechal je podrobit analýze v Celně technické laboratoři Generálního ředitelství cel. Z laboratorní analýzy vyplynulo, že vzorky jsou řezaným tabákem, který lze kouřit bez dalšího průmyslového zpracování. Protože žalobce nepředložil ke skladovanému tabáku doklady prokazující jeho řádné zdanění, vyzval ho dne 2. 7. 2014 Celní úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) k podání daňového přiznání. Žalobce výzvě nevyhověl.

[2] V následném řízení správce daně zjistil, že žalobce skladoval tabákové výrobky ve volném daňovém oběhu, aniž prokázal jejich řádné zdanění či oprávněné nabytí bez daně. Vyměřil proto dne 24. 7. 2015 z moci úřední spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2013. Dne 18. 3. 2016 vydal správce daně žalobci za toto zdaňovací období rovněž platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu ve výši 31 899 Kč.

[3] Žalobce podal proti platebnímu výměru na pokutu odvolání, které žalovaný zamítl.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou, kterou Městský soud v Praze rovněž zamítl.

[5] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. Namítá v ní, že prohlídka pronajatých prostor a odběr vzorků tabáků byly provedeny bez jeho přítomnosti.

Celní orgány navíc protiprávně odebraly vzorky o hmotnosti menší než 2 kg. Celní orgány přesně nezjistily hmotnost zajištěného tabáku a žalovaný tabák nepřevážil, ačkoli se toho stěžovatel domáhal. K povaze zajištěného tabáku stěžovatel citoval jím osloveného znalce, podle nějž může být zajištěný tabák tabákovým odpadem, a nikoli nutně tabákem způsobilým ke kouření.

[6] Správce daně nutil stěžovatele výzvou k podání daňového tvrzení k sebeobviňování. Proti stěžovateli je totiž současně ve stejné věci vedeno trestní řízení a veškeré protokoly a rozhodnutí z celního řízení jsou plně k dispozici trestnímu soudu v Hradci Králové.

[7] Další okruh stěžovatelových námitek se týká výzvy správce daně k podání daňového přiznání, která podle stěžovatele byla nedostatečná. Stěžovatel v reakci na ni uvedl, že mu žádná daňová povinnost nevznikla. Pokud správce daně nepovažoval toto stěžovatelovo tvrzení za dostatečné, měl stěžovatele vyzvat, aby své stanovisko blíže odůvodnil.

[8] Podle stěžovatele nebyly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel neporušil povinnost součinnosti, neboť nemohl být nucen poskytovat důkazy proti vlastní osobě. Správce daně navíc stěžovateli nepřípustně vyměřil daň na základě dokazování, ačkoli formálně uvedl, že tak učinil podle pomůcek.

[9] Žalovaný zdůraznil, že předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí o povinnosti stěžovatele zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně, respektive za nepodání daňového tvrzení. Stěžovatel proto může účinně namítat pouze to, že mu nevznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo že pokuta byla stanovena v nesprávné výši.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká daňovému subjektu *povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.*

[12] Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se *příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.*

[13] Povahou pokuty za opožděné tvrzení daně se podrobně zabýval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, ve věci návrhu na zrušení § 250 daňového řádu. Vyslovil v něm, že pokuta za opožděné tvrzení daně je sankcí za podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Vzniká přímo ze zákona (*ex lege*) ve stanovené výši odvozené od daně (či daňového odpočtu nebo daňové ztráty), která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení. Správce daně pokutu daňovému subjektu sdělí platebním výměrem (deklaratorním rozhodnutím). Podobně tomu je u penále.

[14] NSS opakovaně judikuje, že při soudním přezkumu rozhodnutí ve věci penále se nemohou řešit otázky zákonnosti uložení daňové povinnosti, na niž je penále navázáno (srov. např. rozsudky ze dne 11. 6. 2009, čj. 1 Afs 47/2009-45, bod 7, nebo ze dne 18. 8. 2011, čj. 2 Afs 55/2011-59). Tentýž závěr lze přiměřeně vztáhnout i na přezkum rozhodnutí ve věci pokuty za opožděné tvrzení daně.

[15] Jedním z předpokladů pro uložení pokuty je existence povinnosti podat daňové tvrzení. Při přezkumu splnění tohoto požadavku však již není prostor pro to zpochybňovat zákonnost

vydaného platebního výměru, jímž správce daně uložil povinnost zaplatit daň ve stanovené výši [ve stěžovatelově případě na základě § 9 odst. 3 písm. e) a § 4 odst. 1 písm. f) zákona 353/2003 Sb., o spotřebních daních]. Pokuta za opožděné tvrzení daně je příslušenstvím daně a sleduje její osud (§ 2 odst. 5 daňového řádu). Ačkoli jsou vyměření daně a sdělení o předpisu pokuty dva spolu související úkony, správce daně je činí dvěma samostatnými rozhodnutími. Lze je tedy i napadat samostatnými odvoláními, žalobami a kasačními stížnostmi. Tato samostatnost má za následek to, že daňový subjekt zásadně nemůže do přezkumu rozhodnutí o pokutě přenášet námitky vztahující se k posouzení, zda vůbec a v jakém rozsahu měl správce daně vyměřit daň, k níž se pokuta vztahuje, respektive zda byl vůbec daňový subjekt povinen podat daňové přiznání, a to za situace, kdy správce daně stěžovateli daň již vyměřil (viz též přiměřeně výše citovaný rozsudek NSS ve věci 1 Afs 77/2011, bod 17). Naopak soudní přezkum rozhodnutí o dani může mít dopad na soudní přezkum rozhodnutí o pokutě. Kdyby v řízení před soudem bylo zrušeno vlastní rozhodnutí o dani, měl by soud přezkoumávající rozhodnutí o pokutě zvážit (bez ohledu na pravidlo vázanosti původním skutkovým a právním stavem podle § 75 odst. 1 s. ř. s.), zda toto rozhodnutí může obstát (srov. rozsudky NSS ze dne 16. 5. 2007, čj. 2 Afs 30/2007-68; ze dne 9. 1. 2013, čj. 9 Afs 4/2012-30; nebo ze dne 23. 4. 2015, čj. 6 As 126/2014-44).

[16] Stěžovatel v žalobě proti pokutě za opožděné tvrzení spotřební daně uplatnil jen žalobní body, které mířily proti vyměření spotřební daně z tabákových výrobků za zdaňovací období listopadu 2013. Městský soud se jimi poměrně detailně zabýval (byť především převzal své závěry učiněné v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, čj. 6 Af 34/2016-89, jímž přezkoumával právě platební výměr na spotřební daň), ačkoli je mohl velmi stručně označit za nedůvodné, neboť pojmově nebyly způsobilé zpochybnit zákonnost rozhodnutí o pokutě.

[17] Nyní stěžovatel v kasační stížnosti převážně kopíruje tyto své žalobní námitky a rovněž kasační námitky, které uplatnil již v kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu ve věci 6 Af 34/2016. S těmi se vypořádal NSS v rozsudku ze dne 17. 3. 2021, čj. 10 Afs 175/2019-94, jímž kasační stížnost zamítl. Nynější námitky, ačkoli formálně míří proti pokutě, ve skutečnosti opět napadají zákonnost platebního výměru na spotřební daň, která byla opakovaně potvrzena. Není tu žádný důvod, aby NSS v nynějším rozsudku opakoval to, co už správní soudy obou stupňů vyslovily v rozsudcích týkajících se samotné spotřební daně. Stěžovatel nemůže v této věci uspět už proto, že s ohledem na omezený rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí o pokutě jsou takové námitky mimoběžné, a tedy nedůvodné už ze své podstaty.

[18] Stěžovatelovy námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[19] Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení úspěch, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému pak nevznikly náklady, které by se vymykaly z jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 31. března 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu