



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **TAAR s.r.o.**, se sídlem Budějovická 11, Veselí nad Lužnicí, zastoupen JUDr. Jirím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2019, č. j. 25461-3/2019-900000-311, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 10. 2020, č. j. 51 Af 9/2019 - 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] V projednávané věci je předmětem řízení pokuta za opožděné tvrzení daně. Žalobce jako výrobce doutníků zaplatil spotřební daň na tyto výrobky formou objednávky a úhrady příslušných tabákových nálepek. Celní úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) po provedeném místním šetření vyzval žalobce k podání daňových přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků, jelikož zboží jím uvedené do volného oběhu nebylo možno považovat za doutníky. Žalobce však daňové přiznání nepodal, a proto mu rozhodnutím ze dne 28. 12. 2017 správce daně vyměřil spotřební daň. Odvolání proti platebním výměrům, kterými správce daně spotřební daň vyměřil, žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 16. 11. 2018.

[2] Na základě tohoto rozhodnutí vydal správce daně dne 8. 2. 2019 následující platební výměry na pokutu za opožděné tvrzení spotřební daně postupem podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu:

- č. j. 20580/2019 – 520000 – 3 za zdaňovací období listopad 2016,
- č. j. 20583/2019 – 520000 – 3 za zdaňovací období prosinec 2016,

- č. j. 20585/2019 – 520000 – 3 za zdaňovací období leden 2017 a
- č. j. 20586/2019 – 520000 – 3 za zdaňovací období únor 2017.

[3] Žalobcovo odvolání proti výše specifikovaným platebním výměrům na pokutu žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

[4] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl.

[5] V žalobě uplatnil několik žalobních námitek, z nichž však převážná část mířila proti samotnému vyměření daně a nikoliv proti napadenému rozhodnutí. Prvně se krajský soud zabýval námitkou nesrozumitelnosti § 250 daňového řádu, která měla spočívat v zaměňování pojmů „daňové přiznání“ a „dodatečné daňové přiznání“ za pojmy „řádné daňové tvrzení“ a „dodatečné daňové tvrzení.“ Krajský soud při výkladu odkázal na § 1 odst. 3 daňového řádu, kde jsou zavedeny výše uvedené legislativní zkratky. Dle názoru soudu nevylučuje zavedení určité legislativní zkratky použití i jednotlivého pojmu samostatně.

[6] Dále žalobce namítal, že mu není známo, zda pokuta byla uložena za nepodání daňového tvrzení či daňového přiznání. Krajský soud odkázal na svůj výklad pojmů obsažených v § 250 daňového řádu. V napadeném rozhodnutí soud konstatoval, že žalovaný jasně specifikoval, z jakých důvodů pokutu žalobci uložil, a není tedy pochyb o srozumitelnosti výroku napadeného rozhodnutí.

[7] V další námitce žalobce tvrdil, že nemusel podávat daňové přiznání, jelikož jej učinil ve formě objednávky tabákových nálepek dle § 116 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Touto žalobní námitkou se krajský soud nezabýval, jelikož nesouvisela s projednávanou věcí.

[8] Krajský soud souhlasil s názorem žalovaného, že řízení o vyměření spotřební daně z tabákových výrobků bylo řízením o předběžné otázce pro nyní projednávanou věc ve smyslu § 99 daňového řádu, neboť bez něj by nebylo možné stanovit výši pokuty, která se odvíjí od stanovené výše spotřební daně a prodlení.

[9] Žalobce se domáhal, aby byla při výpočtu pokuty zohledněna spotřební daň, která byla uhrazena formou tabákových nálepek. K tomu krajský soud uvedl, že o vyměření spotřební daně již pravomocně rozhodl správní orgán a soud rozhodnutí potvrdil. S odkazem na presumpci správnosti správního rozhodnutí z něj správní orgány vycházely při ukládání pokuty a již samy nezjišťovaly daňovou povinnost žalobce a nestanovovaly výši spotřební daně.

[10] Dále krajský soud připomněl, že pokuta je dle § 2 odst. 5 daňového řádu příslušenstvím daně a sleduje její osud. Nelze tedy stanovit výši pokuty jinak než z výše daně, která byla stanovena v rámci daňového řízení.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřoval v tom, že se soud nevypořádal s námitkami, které se týkaly pokuty z hlediska její výše a její důvodnosti; tedy zda měla být spotřební daň

pokračování

doměřena či vyměřena, a zda měla být spotřební daň stěžovatele posouzena jako předběžná otázka. Krajský soud neposoudil některé žalobní důvody a neprovedl důkazy, jimiž stěžovatel prokazoval zaplacení daně formou tabákových nálepek.

[13] K námitce nezákonnosti stěžovatel uvádí, že i když pokuta za opožděné tvrzení daně sleduje její osud, neznamená to bez dalšího její automatické převzetí pro výpočet pokuty za opožděné daňové tvrzení. Správce daně je naopak povinen provádět potřebná zjištění a vycházet ze skutečností, které má k dispozici. Dle názoru stěžovatele neznamená stanovení daně to, že je bez dalšího správně stanoveno také její příslušenství.

[14] Dále stěžovatel tvrdil, že měla-li být pokuta za opožděné daňové tvrzení uložena, měla zohlednit již zaplacenou spotřební daň, a proto měla být vypočtena z rozdílu. V jeho případě ovšem neměla být stanovena vůbec, jelikož není subjektem, který by měl podávat daňové příznání na stanoveném formuláři, ale funkci daňového příznání plnila objednávka tabákových nálepek.

[15] V dalších kasačních námitkách stěžovatel brojil proti právnímu názoru uvedenému v rozsudku krajského soudu ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019 - 95, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil platební výměry na spotřební daň z tabákových výrobků. V této souvislosti nejprve uvedl, že mu spotřební daň měla být doměřena nikoliv vyměřena. Tvrdil, že daňovou povinnost splnil objednaním příslušných tabákových nálepek určených pro doutníky. Pokud byly celní orgány přesvědčeny, že se jednalo o tabák ke kouření a nikoliv doutníky, měla být daň stěžovateli doměřena a tato skutečnost se měla projevit ve výši pokuty za opožděné daňové tvrzení.

[16] Na závěr zdůraznil své přesvědčení, že nebyl povinen podat daňové tvrzení, a tudíž mu neměla být uložena pokuta.

[17] V doplnění kasační stížnosti upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č. j. 4 Afs 283/2018 - 83, kterým mu soud vyhověl ve věci ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v zahájení postupu k odstranění pochybností.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že předmětem řízení v nyní posuzované věci je zákonnost (stěžovateli) uložených sankčních povinností, vázaných na předchozí rozhodnutí o vyměřené daňové povinnosti za spotřební daně z tabákových výrobků. Uložená pokuta je akcesorickou povinností ke stanovené dani, krajský soud tedy nemohl zkoumat výši daně a při přezkumu napadeného rozhodnutí byl vázán rozhodnutím o stanovení daně. Soud se správně nezabýval námitkami, které se míjely s předmětem řízení. K namítané nezákonnosti napadeného rozsudku uvedl, že při rozhodnutí podle § 250 daňového řádu není relevantní, zda byla spotřební daň stěžovateli vyčíslena ve správné výši, neboť správní orgán je v tomto směru povinen vyjít z výše daně, která mu byla vyměřena. Proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

[19] V replice stěžovatel uvedl, že se jeho námitky nemíjely s předmětem sporu. Je-li základ věci stížen zásadní vadou, promítá se vada i do její akcesorické části. Tak je tomu i v nynějším případě. Odkázal na rozsudek ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019 - 25.

III. Přerušeni řízení

[20] Nejvyšší správní soud řízení přerušil usnesením ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 464/2020 - 60, a to do doby rozhodnutí ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 463/2021 a 4 Afs 300/2021. V těchto řízeních soud posuzoval povinnost stěžovatele podat řádné (popř.

dodatečné) daňové příznání k dotčeným tabákovým výrobkům, tedy první podmínku pro vznik pokuty za opožděné daňové tvrzení. O této otázce soud již rozhodl rozsudkem ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020 - 98. S ohledem na citovaný rozsudek rozhodl Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 Afs 464/2020 - 62, že v řízení se pokračuje, a vyzval účastníky řízení, aby se se vyjádřili. Ti této možnosti nevyužili.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, k níž je případně povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, založil-li soud rozhodovací důvody na skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51).

[24] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, neboť se v něm krajský soud vypořádal s žalobní argumentací. Dostatečně a srozumitelně vysvětlil, z jakých důvodů dospěl ke svému závěru. V odůvodnění napadeného rozsudku nejsou logické rozpory, naopak je zcela zřejmé, z jakých východisek krajský soud při svém posouzení vycházel. Soud se správně vypořádal s přípustností námitek směřujících proti samotnému stanovení daně; ty totiž nesměřovaly proti rozhodnutí o pokutě, a proto se jimi neměl povinnost zabývat.

[25] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami proti meritornímu posouzení věci krajským soudem. Předmětem sporu je rozhodnutí žalovaného, kterým zamítl stěžovatelovo odvolání proti platebním výměrům na pokutu za opožděné daňové tvrzení dle § 250 daňového řádu.

[26] Podle § 1 odst. 3 daňového řádu „[z]ákladem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové příznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové příznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem.“

[27] 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.*

[28] Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vzniká daňovému subjektu *povinnost ubravit pokutu, nepodá-li daňové příznání nebo dodatečné daňové příznání, 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.*

pokračování

[29] Stěžovatel namítá, že i když pokuta za opožděné tvrzení daně sleduje osud daně, neznamená to bez dalšího její mechanické převzetí pro výpočet pokuty za opožděné daňové tvrzení. 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).

[30] Povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně tedy vzniká přímo ze zákona, nastanou-li předpokládané skutečnosti. První podmínkou je existence povinnosti podat daňové přiznání a druhou pak nesplnění této povinnosti ve stanovené lhůtě.

[31] Pro soudní přezkum rozhodnutí o pokutě za opožděné tvrzení daně v nyní souzené věci je tedy rozhodné, zda měl stěžovatel v době rozhodování žalovaného povinnost podat daňové přiznání a zda byl s touto povinností v prodlení. Právě první podmínku, tedy jeho povinnost podat řádné daňové tvrzení, se snaží stěžovatel v řízení zpochybnit. Otázkou vzniku daňové povinnosti, tedy zda měl stěžovatel povinnost podat řádné či dodatečné daňové přiznání, se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020 - 98, zejména v bodech [86] – [98]. Dospěl k závěru, že stěžovatel uváděl do volného oběhu tabák ke kouření, který byl však označen tabákovou nálepkou určenou pro doutník. Žalovanému ale nepředložil žádný jiný důkaz o správném zdanění tabákového výrobku jako tabáku ke kouření. Správce daně tedy správně zahájil vyměřovací řízení a nikoli řízení doměřovací.

[32] Stěžovatel tak neprokázal, že tabákové výrobky uváděné do volného oběhu řádně zdanil. Nejvyšší správní soud výše citovaným rozsudkem tedy potvrdil povinnost daňového subjektu podat daňové přiznání k předmětné dani, jakož i správnost a zákonnost vyměření daně stěžovateli (daňových výměrů, které byly základem pro vyměření pokuty za opožděné podání daňového tvrzení). Ten měl povinnost podat řádné daňové přiznání; to však nepodal v řádné lhůtě. V nyní souzeném případě tedy není pochybnosti o splnění první podmínky pro vznik povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Povinnost stěžovatele podat řádné daňové tvrzení byla tedy jednoznačně potvrzena.

[33] Stěžovatel v žalobě proti pokutě za opožděné tvrzení spotřební daně uplatnil zejména žalobní body, které mířily proti samotnému vyměření spotřební daně z tabákových výrobků. Krajský soud se jimi zabýval, byť především odkazem na své závěry učiněné v rozsudku ze dne 21. 10. 2020, č. j. 59 Af 1/2019 - 95, jímž přezkoumával právě platební výměry na spotřební daň.

[34] Nyní stěžovatel v kasační stížnosti převážně kopíruje tyto své žalobní námítky a rovněž kasační námítky, které uplatnil již v kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ve věci 59 Af 1/2019. S těmi se vypořádal Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 1 Afs 463/2020 - 98, jímž kasační stížnost zamítl. Nynější námítky, ačkoli formálně míří proti pokutě, ve skutečnosti opět napadají zákonnost platebního výměru na spotřební daň. Není žádný důvod, aby soud v nynějším rozsudku opakoval to, co již správní soudy obou stupňů vyslovily v rozsudcích týkajících se samotné spotřební daně. Stěžovatel nemůže v této věci uspět již proto, že s ohledem na omezený rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí o pokutě jsou takové námítky mimoběžné, a tedy nedůvodné už ze své podstaty.

[35] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje závěry z výše citovaného rozsudku č. j. 1 Afs 463/2020 - 98, kde uzavřel že: „*Jelikož stěžovatelka* [pozn. NSS v nyní posuzovaném případě označen jako stěžovatel] *uváděla do volného oběhu tabák ke kouření, který byl označen tabákovou*

nálepkou určenou pro doutník, a žalovanému nepředložila žádný jiný důkaz o zdanění tabákového výrobku tabáku ke kouření, zabýval správce daně správně vyměřovací řízení a nikoli řízení doměřovací. Vyměřovací a doměřovací řízení tvoří v rámci řízení nalézacího materiálně jeden celek. Jejich společným cílem je správné stanovení daně. Institut doměření daně pak představuje ve vztahu k obecným opravným prostředkům specifický nástroj daňového řízení, jímž lze změnit (doplnit) výsledek již pravomocně ukončeného daňového řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017 - 51). Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka neprokázala, že by jí do volného daňového oběhu uváděné tabákové výrobky byly řádně zdaněny. Stěžovatelka tak nebyla v postavení plátce dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, jelikož toto ustanovení dopadá na situace, kdy daňový subjekt svou daňovou povinnost řádně splnil, tj. situace s právem souladné. Stěžovatelka byla naopak v postavení plátce daně dle § 4 odst. 1 písm. f) tohoto zákona (plátcem daně je mimo jiné osoba, která uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné), kdy splnění této povinnosti daňový subjekt neprokázal a své daňové povinnosti nedostál.“

[36] Stěžovatel sice uhradil daň formou tabákových nálepek za doutníky, avšak jím uváděné výrobky na trh byly ve skutečnosti tabák ke kouření; úhrada daně tabákovými nálepkami proto nemůže být zohledněna ve výši nyní přezkoumávané pokuty, jelikož se týkala jiného výrobku.

[37] K námitce, že pokuta za opožděné tvrzení daně stanovená stěžovateli měla zohlednit již dosud zaplacenou spotřební daň formou nákupu tabákových nálepek, soud konstatuje, že výše pokuty se odvíjí od výše zanedbané povinnosti tvrdit daň (která byla pevně stanovena a potvrzena v rámci soudního přezkumu). Ve výši pokuty tedy nemůže být zohledněna již zaplacená (jiná) spotřební daň.

V. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto jí podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 4. srpna 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu